



Collana del Dipartimento di Giurisprudenza
dell'Università di Milano-Bicocca

Francesco Tesauro

Scritti scelti di diritto tributario

Volume I

Principi e regole

a cura di

Franco Fichera, Maria Cecilia Fregni, Nicola Sartori



G. Giappichelli Editore – Torino



Collana del Dipartimento di Giurisprudenza
dell'Università di Milano-Bicocca

143/I

Direttore:

Loredana Garlati

Comitato editoriale:

Maurizio Arcari

Chiara Buzzacchi

Paolo Casella

Adolfo Ceretti

Diana Cerini

Giovanni Chiodi

Filippo Danovi

Monica Delsignore

Giovanni Guglielmetti

Costanza Honorati

Giovanni Iorio

Gioacchino La Rocca

Natascia Marchei

Alfredo Marra

Claudio Martinelli

Oliviero Mazza

Stefania Ninatti

Claudia Pecorella

Andrea Rossetti

Carlo Ruga Riva

Nicola Sartori

Franco Scarpelli

Antonello Tancredi

Giulio Vigevani

Francesco Tesauro

Scritti scelti di diritto tributario

Volume I

Princìpi e regole

a cura di

Franco Fichera, Maria Cecilia Fregni, Nicola Sartori



G. Giappichelli Editore – Torino

© Copyright 2022 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-4125-4 (*Due volumi indivisibili*)

Questo volume è pubblicato con i contributi del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Milano-Bicocca e del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia.

Composizione: Voxel Informatica s.a.s. - Chieri (TO)

Stampa: LegoDigit s.r.l. - Lavis (TN)

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.



INDICE

Introduzione	<i>pag.</i> XIII
--------------	---------------------

CAPITOLO 1 FONTI E PRINCÌPI COSTITUZIONALI

Sulla distinzione tra disposizioni interpretative, integrative, correttive e modificative nella legislazione tributaria delegata	3
Limiti costituzionali delle leggi tributarie interpretative	11
Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale	19

CAPITOLO 2 CEDU E DIRITTO TRIBUTARIO

CEDU e diritto tributario	35
Tutela del contribuente nel sistema della CEDU	46

CAPITOLO 3 PROCEDURE DI ACCERTAMENTO ED ATTI IMPOSITIVI

Sulla possibile sopravvivenza del concordato e dell'integrazione dell'accertamento con riguardo alle nuove imposte dirette concernenti le persone fisiche	55
---	----

	<i>pag.</i>
Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi di impresa	70
Varietà di funzioni e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento	96
L'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche: teoria giuridica e prassi degli uffici	108
La partecipazione del Comune all'accertamento dei tributi erariali	116
Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche	126
In tema di responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari	137
L'accertamento sintetico del reddito ed il redditometro	143
L'invalidità dei provvedimenti impositivi	151
In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato <i>ante tempus</i>	160
Le nullità dei provvedimenti tributari	168

CAPITOLO 4 ELUSIONE

Elusione e abuso nel diritto tributario italiano	179
Abuso e processo: poteri del giudice e oneri di prova	201

CAPITOLO 5 RISCOSSIONE

Inestensibilità del privilegio speciale <i>ex art. 2759 c.c.</i> alla imposta di R.M. di cat. C/2	213
La responsabilità fiscale dei liquidatori	221
In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta	227
Chiusura delle procedure concorsuali e cessione di crediti d'imposta futuri	242

pag.

CAPITOLO 6 RIMBORSO

La ripetizione dell'indebito in caso di versamento in tesoreria e di ritenuta diretta	251
La ripetizione di somme indebitamente pagate a causa di errori materiali dell'ufficio	261
Credito di imposta e rimborso da indebitato nella disciplina dell'IVA	272
Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario	283

CAPITOLO 7 IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE

Vecchi e nuovi problemi in tema di tassazione dei redditi delle società personali	291
Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro	302
La norma «residuale» dell'art. 80 D.P.R. n. 597: norma inutile o incostituzionale?	329
Riporto delle perdite e la incostituzionalità della sua esclusione dall'imponibile dell'ILOR	332
Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa	345
Il regime IVA delle attività degli enti pubblici	374
Disavanzo di fusione e deducibilità fiscale dell'avviamento	391
Aspetti fiscali della trasformazione eterogenea	400
Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità	415

CAPITOLO 8 FISCALITÀ LOCALE E REGIONALE

Aspetti critici dell'imposta comunale sugli immobili, alla luce della giurisprudenza	425
--	-----

	<i>pag.</i>
Liti catastali: riflessi sull'ICI	441
Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale	449
Efficacia nel tempo delle rendite catastali per la liquidazione dell'ICI	465

CAPITOLO 9

FISCALITÀ DELL'UNIONE EUROPEA

Profili della fiscalità comunitaria	477
Il ruolo della Corte di giustizia nel coordinamento della tassazione delle società	494
Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario	504
Appunti sulle frodi carosello	512
Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito	516

INTRODUZIONE

A tre anni dalla scomparsa del professor Francesco Tesauro, abbiamo inteso raccogliere in questi due volumi alcuni suoi scritti e consegnare ad una nuova generazione di lettori e studiosi una ineguagliabile lezione. Abbiamo ritenuto utile proporre, accanto alle opere monografiche ed ai manuali di cui fu Autore, una selezione di lavori, così da contribuire alla ulteriore conoscenza del pensiero di uno dei protagonisti del diritto tributario a partire dagli anni '70 del secolo scorso fino ai nostri giorni.

Il compito di selezione è stato arduo, perché l'opera di Francesco Tesauro si snoda lungo l'arco di cinquant'anni, senza soluzione di continuità e con una sapienza e coerenza che si nota già a partire dai primi scritti. A malincuore – e solo per la necessità di sintesi data dall'economia dell'opera – abbiamo rinunciato a pubblicare tanti saggi, voci di enciclopedia, note a sentenza e brevi articoli, di cui si dà conto nell'elenco completo delle pubblicazioni che testimonia di un lavoro costante di ricerca che abbraccia l'intera materia, nei diversi ambiti del diritto tributario sostanziale, procedimentale e processuale.

In tutti gli scritti, caratteristici e immediatamente distinguibili sono il rigore stilistico, il tratto sicuro, la chiarezza cristallina e la padronanza dei temi, di cui Francesco Tesauro individuava con solo apparente facilità gli aspetti critici, portando avanti le sue tesi con lucida coerenza, e senza timore del confronto dialettico.

La sua è stata una vita dedicata agli studi, all'insegnamento, all'Università, alla promozione della ricerca scientifica, alla formazione degli allievi, alla professione. Laureatosi presso l'Università Cattolica del S. Cuore di Milano sotto la guida del suo Maestro, Enrico Allorio, al quale resterà legato tutta la vita da un rapporto di stima e affetto, ha insegnato nella stessa Università (dal 1975 al 1994) e quindi presso le Facoltà di Giurisprudenza di Parma (dal 1974 al 1979) e di Modena (dal 1979 al 1994), per tornare definitivamente a Milano, prima presso l'Università degli Studi (dal 1994 al 1998) e poi, fin dalla sua fondazione, nell'Università di Milano-Bicocca (dal 1998 al 2015). Nei luoghi dove ha insegnato ha lasciato un ricordo ed un segno indelebili del suo magistero e della sua capacità di far comprendere ed apprezzare una materia complessa e allo stesso tempo cruciale nel disegno degli ordinamenti contemporanei.

Concepiva il diritto come lo strumento privilegiato per una società più giusta

ed equa. Un diritto mai sganciato dalla realtà: eminente studioso, ha profuso il suo sapere e la sua conoscenza non solo nei suoi scritti e nelle aule universitarie, ma anche nelle numerose commissioni ministeriali di cui ha fatto parte, e ancora come professionista affermato, divenendo sovente fautore di scelte interpretative o di prassi applicative innovative, sempre attentamente ponderate.

Aveva una cultura giuridica profonda. Era capace, ad un tempo, di innovazione e di sistemazione, con il dono raro di coniugare l'estremo rigore, la ricerca approfondita e l'originalità dei risultati con la nitidezza dell'esposizione. Sono i tratti delle sue *Istituzioni di diritto tributario*, che ci hanno accompagnato dalle prime edizioni – del 1987 per la Parte generale e del 1988 per la Parte speciale – ad oggi. Adottate nelle Università italiane e tradotte all'estero, in esse generazioni di studenti, studiosi ed operatori professionali hanno trovato una ineguagliata sistemazione della materia. Capacità che si esprimono al meglio anche nelle altre opere manualistiche: il *Compendio di diritto tributario* e il *Manuale del processo tributario*.

I suoi lavori monografici – *Il rimborso dell'imposta* del 1975, *Profili sistematici del processo tributario* del 1980 ed il successivo *Lineamenti del processo tributario* nelle edizioni del 1986 e del 1991 – rappresentano punti fermi nella materia.

Fondamentale resta il suo contributo sul processo tributario. La lucida ricostruzione della natura del processo intorno alla nozione di “processo di impugnazione di atti autoritativi” in contrapposizione al “modello spurio”, come lo chiama, c.d. di “impugnazione-merito”. L'impegno per il rispetto rigoroso dei principi costituzionali: dell'art. 101, secondo cui i giudici sono soggetti soltanto alla legge; dell'art. 108, secondo cui la legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali; dell'art. 111, che sancisce il principio del “giusto processo” sul modello dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. E, su questa base, l'elaborazione delle “idee per un codice del processo tributario” e la presa di posizione per una riforma della giustizia tributaria.

Nel suo pensiero il processo tributario non è e non può essere un “processo minore”; piuttosto, la giustizia tributaria ispirata al principio del giusto processo è considerata uno dei fondamenti dello stato di diritto, sia che la si guardi sotto il profilo della tutela dell'interesse pubblico, sia che la si guardi sotto il profilo della tutela dei diritti del contribuente e del giusto concorso dei singoli alle spese pubbliche.

Direttore della *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, ha curato la pubblicazione de: *L'imposta sul reddito delle persone fisiche* in due volumi entrambi del 1994, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi* del 1996, *Il processo tributario* del 1998, *L'imposta sul valore aggiunto* del 2001, e, più recentemente, ha diretto e coordinato il volume collettaneo *Imposta sul reddito delle società (Ires)* del 2007, e per la collana *I codici commentati* il *Codice commentato del processo tributario* nelle due edizioni del 2011 e del 2016. È

stato condirettore del *Digesto*, per le voci di diritto tributario, e, sempre per la parte tributaria, di *Giurisprudenza italiana*. È stato inoltre co-fondatore delle riviste *Finanza locale*, *Giustizia tributaria* e *TributImpresa*, e membro della Direzione di *Rassegna tributaria*.

Va anche ricordata l'opera di rigorosa sistemazione delle leggi tributarie nei Codici da lui curati nel corso degli anni.

Fu apprezzato e ricercato relatore in innumerevoli convegni, conferenze, seminari, ove esprimeva con chiarezza e autorevolezza indiscussa opinioni originali e puntualmente argomentate.

Attento alla crescita delle giovani generazioni di studiosi, ne ha seguito la formazione con generosità e puntiglioso rigore, non lesinando consigli e utili correzioni. Mai avaro del suo tempo nel dialogo con i giovani, ha contribuito alla loro crescita anche attraverso le scuole di dottorato di cui ha fatto parte; da ultimo, con la fondazione della Scuola di dottorato di Milano-Bicocca ai cui incontri partecipava con inesausta vitalità, volontà di disseminazione del sapere e quell'amore per lo studio che desiderava trasmettere alle nuove generazioni. Sua propria è stata, poi, la capacità di valorizzare il lavoro di Autori più affermati, così come quella di aggregare studiosi di diversa sensibilità attorno ai progetti editoriali di cui è stato promotore. Non da ultimo, selezionando ed ospitando nelle collane monografiche da lui fondate e dirette, *Saggi di diritto tributario* e *Studi di diritto tributario*, opere originali di valore scientifico unanimemente riconosciute.

Il diritto tributario è una disciplina relativamente giovane nel panorama dei saperi giuridici. L'apporto di Francesco Tesauro, reso sulla scia dei Maestri del passato, lui Maestro dell'oggi, è stato decisivo per dare solidità e stabilità agli studi in materia.

Lo ricordiamo con rimpianto, come è stato detto a conclusione del Convegno a lui dedicato svoltosi presso l'Università di Milano-Bicocca il 20 febbraio 2020: "Sicuro e consapevole della sua cultura e della sua forza intellettuale e, al contempo, del suo ruolo e del ruolo del docente universitario per l'affermazione del diritto e della giustizia nella nostra società".

Franco Fichera

Maria Cecilia Fregni

Nicola Sartori

CAPITOLO 1
FONTI E PRINCIPI COSTITUZIONALI

SULLA DISTINZIONE TRA DISPOSIZIONI INTERPRETATIVE, INTEGRATIVE, CORRETTIVE E MODIFICATIVE NELLA LEGISLAZIONE TRIBUTARIA DELEGATA *

SOMMARIO: 1. La tipizzazione, nella legge di delegazione per la riforma tributaria, delle disposizioni “correttive” e “integrative”. – 2. Distinzione tra disposizioni interpretative e disposizioni integrative (e tra disposizioni interpretative e disposizioni con valore interpretativo). – 3. Suddivisione delle disposizioni integrative in aggiuntive e sostitutive. – 4. Le disposizioni modificative, e la loro suddivisione in correttive e non correttive: la retroattività implicita delle norme correttive.

1. *La tipizzazione, nella legge di delegazione per la riforma tributaria, delle disposizioni “correttive” e “integrative”.*

Secondo il testo originario del decreto istitutivo dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili erano deducibili, ai fini del calcolo dell'incremento imponibile, soltanto le spese già sostenute al momento di trasferimento dell'immobile; in seguito, è stata prevista anche la deducibilità delle spese di urbanizzazione non ancora sostenute¹.

Il problema se la nuova disposizione fosse o no retroattiva (e cioè se fosse applicabile alle alienazioni avvenute nel periodo tra l'entrata in vigore del decreto istitutivo, e l'entrata in vigore del decreto correttivo), è stato risolto, sia dalla Commissione centrale², sia dalla Cassazione, con questa e con una precedente sentenza³, nel senso della retroattività.

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, II, pp. 9-15 (nota a Cass., sez. un., 7 febbraio 1989, n. 733).

¹ L'art. 13 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, è stato riformulato dall'art. 1 del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688.

² Dec. 26 gennaio 1987, n. 687, in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, p. 46.

³ Sent. 16 luglio 1987, n. 6252, in *Fisco*, 1987, p. 6138, in *Corr. trib.*, 1987, p. 2576, e in *Rass. mens. imp.*, 1987, p. 1321.

La retroattività è stata motivata, dalla Commissione centrale, con il rilievo che la nuova disposizione ha carattere interpretativo; la prima sentenza della Cassazione, invece, la definisce integrativa; questa sentenza, infine, la definisce correttiva. Si comprende, allora, che val la pena di soffermarsi su queste etichette, non tanto per mettere a fuoco il caso di specie, quanto per qualche rilievo di ordine classificatorio generale.

Del resto, questa sentenza rileva, non tanto per la soluzione data al caso di specie, quanto per la “teoria generale” della retroattività, che in essa è tracciata, con riguardo alle disposizioni “integrative” e “correttive” che il governo è stato delegato ad emanare dall’art. 17 della legge delega per la riforma tributaria.

Con la prima sentenza sul tema⁴, la Cassazione aveva respinto la tesi che la nuova disposizione fosse da considerare interpretativa, «non addicendosi il concetto ad una norma sostitutiva (...), la quale assume come proprio referente non la norma anteriore ma (direttamente) la fattispecie sostanziale regolata e si porge, perciò, come norma di primo grado». Ed aveva ritenuto che vi fosse, tra disposizione (o norma) originaria e disposizione (o norma) sostitutiva, rapporto di identità.

In sostanza, quella sentenza non aveva ravvisato, nel nuovo testo, una modificazione sostanziale della precedente normativa, giudicandola «una riformulazione, per ragioni di opportunità, del precetto normativo che ne esprima più adeguatamente la portata, senza modificarne la sostanza».

Quella sentenza, quindi, aveva individuato, accanto alle categorie ben note delle norme interpretative e innovative, un terzo genere di disposizioni, che innovano sul piano della formulazione, non sul piano della sostanza; disposizioni, cioè, che modificano (con l’intento di migliorarlo) il testo, ma non la norma.

Questa sentenza amplia l’analisi e considera anche le disposizioni correttive; vengono perciò in considerazione quattro tipi di disposizioni, ossia: disposizioni interpretative; disposizioni integrative; disposizioni correttive; disposizioni modificative.

La prima sentenza aveva, in sostanza, teorizzata la figura delle disposizioni che questa seconda sentenza definisce integrative; il punto saliente di questa seconda sentenza (che non si distacca dalla prima nella caratterizzazione delle disposizioni integrative), riguarda la definizione delle disposizioni correttive (considerate retroattive al pari di quelle interpretative e di quelle integrative).

Ora, poiché l’art. 17, comma 2, della legge delega aveva attribuito al governo il potere di emanare disposizioni integrative e correttive, il risultato cui adduce questa sentenza è che, sia pure per ragioni diverse, hanno carattere retroattivo tutte le disposizioni emanate nell’esercizio di tale potere.

La legge delega, inoltre, aveva conferito al governo il potere di emanare uno

⁴ Citata alla nota che precede.

o più testi unici; sinora, sono stati emanati il testo unico dell'imposta di registro e quello delle imposte sui redditi, i quali hanno entrambi ampio valore retroattivo: si ha, quindi, un quadro complessivo di quasi generale retroattività di tutte le norme emanate dal governo nell'esercizio dei poteri considerati nell'art. 17 della legge di delega per la riforma tributaria. Più precisamente:

- sono retroattive (secondo il descritto indirizzo giurisprudenziale) le “disposizioni integrative e correttive” contenute in decreti delegati emessi ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge delega;
- sono retroattive le disposizioni, non solo correttive o integrative, ma anche modificative, del testo unico dell'imposta di registro, che risultino più favorevoli ai contribuenti⁵;
- sono retroattive le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, quando le dichiarazioni presentate per precedenti periodi d'imposta risultino ad esse conformi⁶.

2. Distinzione tra disposizioni interpretative e disposizioni integrative (e tra disposizioni interpretative e disposizioni con valore interpretativo)

Disposizioni integrative sono – secondo la definizione che ne fornisce questa sentenza – «quelle che esplicano e sviluppano principi, aspetti, precetti non espressi da precedenti disposizioni ma in queste sottintesi e perciò già deducibili in via di interpretazione»; esse hanno la funzione “di esplicitare e dispiegare, con valore vincolante, tutto quanto tali ultime disposizioni sono suscettibili di rappresentare, seppure non emergente dal loro contenuto immediato”; il fenomeno, dunque, è “analogo alla interpretazione autentica; tuttavia, la disposizione integrativa si differenzia nettamente da quella di interpretazione autentica poiché, pur presupponendo (al pari di quest'ultima) già esistente il precetto giuridico che enuncia, non si pone il problema di stabilire e imporre un determinato significato, fra i vari astrattamente possibili, di una norma antecedente, ma di individuare (con valore vincolante) il preciso precetto deducibile dalla norma o dalle norme cui accede”.

Le disposizioni integrative, quindi, coincidono con quelle che – in altra sede – ho definito esplicative⁷; la formula “disposizione integrativa” ha il pregio di coincidere con la formula legislativa⁸.

⁵ D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 79.

⁶ D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, art. 36

⁷ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. II, Torino, 1989, p. 26, ove le avevo distinte da quelle interpretative, osservando che esse “pongono in chiaro un precetto, già desumibile da altre norme o principi”.

⁸ Usata nell'art. 17 della legge di delega.

Di solito, gli operatori si limitano a distinguere tra disposizioni innovative e disposizioni interpretative, per trarne poi la deduzione che le prime sono irretroattive, le seconde retroattive⁹.

Viene così ignorato il fenomeno delle disposizioni integrative (o esplicative) e di quelle correttive, con la conseguenza che tali disposizioni – per il solo fatto di non poter essere definite interpretative (in senso proprio) –, sono considerate irretroattive (mentre potrebbero o dovrebbero essere considerate retroattive, al pari di quelle interpretative).

Ne è derivata, nella prassi, la tendenza a dilatare il concetto di norma (o disposizione) interpretativa: concetto nel quale vengono sovente incluse norme o disposizioni che non sono, in senso proprio, interpretative, ma di altro tipo. Spesso si tratta di disposizioni suscettibili di essere assunte come argomento per la interpretazione di disposizioni preesistenti, ma non è sempre ben chiara la distinzione tra norme interpretative e norme con valore interpretativo¹⁰.

Si può allora notare che le disposizioni integrative o esplicative si caratterizzano per il fatto che la loro portata innovativa opera sul piano testuale, non sul piano del contenuto; sul piano del significante, non del significato; la disposizione integrativa – dice questa sentenza – rende espliciti “principi, precetti, aspetti” che erano già significati (o dovevano considerarsi significati) nella disposizione precedente; e poiché la novità attiene alla formulazione della norma, non alla norma, non siamo in presenza di un fenomeno di vera retroattività.

La differenza tra disposizione interpretativa e disposizione integrativa (o esplicativa), può essere quindi tratteggiata nel modo seguente.

La disposizione interpretativa presuppone una disposizione suscettibile di più interpretazioni; dato tale presupposto, la disposizione interpretativa impone

⁹ In sostanza, quindi, nella categoria delle disposizioni interpretative vengono inclusi tutti i tipi di disposizioni “non innovative”; il fenomeno è talmente frequente, sia in giurisprudenza, che in dottrina, da rendere superflua ogni esemplificazione.

¹⁰ La sentenza n. 6252 aveva esattamente notato, come già ricordato, che non è norma interpretativa quella che ne sostituisce una precedente, ed “assume come proprio referente non la norma anteriore ma (direttamente) la fattispecie sostanziale regolata e si porge, perciò, come norma di primo grado”. La disposizione, o norma, interpretativa, infatti, si caratterizza in quanto ha per oggetto un'altra norma (norma su norma): la si è definita, perciò, norma di secondo grado, o norma strumentale. Ora, non bisogna confondere – come sovente accade – tra norme (propriamente) interpretative e norme con valore interpretativo. Le norme con valore interpretativo non hanno per oggetto un'altra norma, ma sono norme di primo grado, che regolano direttamente la fattispecie; esse vengono usate come mezzo (argomento) di interpretazione di altre disposizioni (interpretazione “intertestuale”), e cioè delle disposizioni precedenti. Il fenomeno è stato rilevato, ad esempio, per le norme transitorie, che possono offrire argomenti per interpretare la disposizione precedente, di cui la norma regola l'efficacia nel tempo (RESCIGNO G.U., *Disposizioni transitorie*, in *Enc. dir.*, XIII, p. 19, nota 49). Può accadere, poi, che una norma processuale serva a interpretare il diritto sostanziale, come ad esempio nel caso dell'art. 16 del D.P.R. n. 636, da cui sono stati tratti argomenti per individuare la disciplina sostanziale degli atti amministrativi ivi assunti come impugnabili.

una determinata interpretazione (tra le due o più interpretazioni possibili della disposizione precedente); la disposizione di interpretazione autentica, quindi, reca una nuova norma; essa coinvolge il piano delle norme (oltre che il piano dei testi); essa elimina, tra le due o più norme potenzialmente contenute in un testo, le interpretazioni (ossia le norme)¹¹ considerate errate, lasciandone sopravvivere una soltanto¹².

L'interpretazione autentica si basa sulla finzione che, delle possibili interpretazioni di cui un testo è suscettibile, tutte meno una siano errate: la disposizione interpretativa simula un fenomeno gnoseologico, dissimulando la sua portata normativa.

La disposizione integrativa, o esplicativa, invece, ha per fondamento il presupposto che il testo da integrare sia un testo di significato univoco, da cui è estraibile una sola norma; suppone, però, che il testo sia monco, formulato in modo inadeguato. Suppone che il legislatore *minus dixit quam voluit*; la disposizione integrativa rende esplicito ciò che nel testo c'era già, ma era implicito, non espresso, o espresso male; essa adegua la forma (il testo) al contenuto (la norma)¹³. Le disposizioni integrative, quindi, riformulano – eliminando imperfezioni semantiche, errori sintattici, lacune di espressione, ecc. – testi già esistenti, lasciandone immutati i contenuti di significato.

3. Suddivisione delle disposizioni integrative in aggiuntive e sostitutive

Le disposizioni integrative possono assumere due forme:

- vi sono disposizioni che, lasciando in vita il testo precedente, apportano delle aggiunte (ad esempio, viene aggiunto un nuovo comma in un articolo che, per il resto, rimane invariato);
- vi sono disposizioni che sostituiscono il testo precedente con un nuovo testo che reca una formulazione più ampia o comunque diversa rispetto a quella del testo precedente.

Con riguardo alla prima ipotesi, si può osservare quanto segue.

Poiché le disposizioni integrative o esplicative non innovano sul piano delle norme, non si può usare l'espressione “norme” integrative o esplicative; alle di-

¹¹ Va da sé che si dà per acquisita la distinzione tra testo e norma, e si dà per acquisito che la norma, in quanto significato del testo, non preesiste all'interpretazione, ma ne è il prodotto.

¹² La legge di interpretazione autentica, quindi, è fenomeno contiguo all'abrogazione; ma mentre l'abrogazione elimina le norme eliminando il testo, la legge di interpretazione elimina le norme (ossia le norme estraibili dal testo con interpretazioni “condannate” dalla legge interpretativa) lasciando invariato il testo.

¹³ La nuova disposizione, quindi, “denota” significati normativi già “connotati” dalla disposizione precedente.

sposizioni integrative o esplicative non corrispondono, quindi, “norme” integrative o esplicative; nel caso dell’interpretazione autentica, invece, le disposizioni di interpretazione recano un (nuovo) contenuto normativo; esistono, quindi, disposizioni interpretative, cui corrispondono norme interpretative (da esse significate), ma non sono configurabili norme integrative (significate da disposizioni integrative).

La disposizione integrativa non realizza un fenomeno di autentica retroattività: poiché presupposto della disposizione integrativa è l’identità dei contenuti normativi (espressi, in un primo momento dalla disposizione originaria; poi – ad integrazione avvenuta – dall’unità sintagmatica: disposizione integrativa/disposizione integrata), non è dato constatare l’avvento di una nuova norma, cui riferire l’efficacia retroattiva.

Nella seconda ipotesi (ossia quando la disposizione integrativa sostituisce la disposizione preesistente), le cose stanno diversamente.

Quando c’è sostituzione d’una disposizione mal formulata ad opera di una disposizione meglio formulata, la nuova disposizione può essere (e solitamente è) uno strumento di interpretazione della disposizione sostituita (abrogata)¹⁴.

In tal caso, “la norma abrogata costituirà l’unico metro di qualificazione delle fattispecie concrete che rientrano nella propria sfera di applicazione, secondo le varie possibilità interpretative e le correlazioni sistematiche esistenti durante la sua vigenza e senza tuttavia influire sull’autonomia dell’attività ermeneutica”¹⁵.

Siamo qui in presenza di una successione di leggi nel tempo, che “produce quale effetto primario una sostituzione di entità testuali aventi per oggetto una medesima fattispecie astratta”¹⁶.

In tale ipotesi, quindi, le disposizioni c.d. ripetitive, riproduttive e correttive sono tutte specie di disposizioni recanti norme che abrogano e sostituiscono: esse sono ripetitive, riproduttive e correttive solo da un punto di vista logico (ossia dal punto di vista del confronto “teorico” tra norma abrogata e norma sostituita). Nella dinamica delle fonti, esse *sostituiscono* le disposizioni precedenti (e,

¹⁴ Sul fenomeno della *lex posterior* assunta come mezzo di interpretazione, vedi la fine analisi di TABET G., *Legge correttiva e legge interpretativa nell’esperienza della riforma tributaria*, ed. provv., Roma, 1981, p. 16 ss., il quale esamina il fenomeno delle “disposizioni ripetitive, riproduttive e correttive le quali, rispettivamente, si limitano a novare la fonte collocando la disposizione in un più chiaro contesto sistematico; oppure a riprodurre gli stessi enunciati normativi nei contenuti sostanzialmente identici, ma espressi in modo più chiaro; ovvero a correggere errori di stesura rimandando alla originaria norma che era stata mal formulata” (p. 17). Sui criteri da seguire per stabilire se una nuova legge è innovativa o interpretativa, si è soffermato ASCARELLI T., *Interpretazione della legge abrogata e carattere innovativo della legge nuova*, in *Riv. dir. comm.*, 1949, p. 331; quei criteri possono valere – *mutatis mutandis* – anche per discriminare se una nuova legge è innovativa, integrativa o interpretativa.

¹⁵ TABET, *op. loc. cit.*

¹⁶ TABET, *op. loc. cit.*

quindi, non le ripetono, non le riproducono, non le correggono e non le interpretano). La nuova disposizione, essendo sostitutiva della precedente, non ne è interpretativa, ma può porsi soltanto come elemento utile per la comprensione della disposizione precedente¹⁷.

4. *Le disposizioni modificative, e la loro suddivisione in correttive e non correttive: la retroattività implicita delle norme correttive*

La disposizione (o norma) originaria continua ad esistere dopo che è stata emanata una disposizione che la interpreta o la integra operando un'aggiunzione.

Con le disposizioni integrative-sostitutive, abbiamo una nuova norma di contenuto identico a quella integrata-sostituita; non muta la norma ma ne è sostituita la formulazione (ne muta, quindi, la fonte).

Con le norme modificative, il fenomeno sostitutivo interessa, non solo il piano testuale, ma anche il piano del significato (la norma).

Anche nella categoria delle norme modificative dobbiamo operare una sottodistinzione.

Abbiamo, in primo luogo, le disposizioni *correttive*. Esse sono – secondo questa sentenza – “quelle dirette a emendare disposizioni già in vigore che presentino secondo l'apprezzamento del legislatore delegato (e ovviamente del Parlamento) un vizio di illegittimità perché contrastino direttamente con una norma costituzionale o violino i criteri fissati dalla legge delega o comunque i limiti della delega stessa o, infine, perché si rivelino irragionevoli”.

La disposizione (o norma) correttiva presuppone dunque una norma (valutata come) viziata; il legislatore modifica la norma viziata, eliminando il vizio.

A nessuno può sfuggire l'analogia con la pronuncia di incostituzionalità: la dichiarazione di incostituzionalità è un fenomeno normativo (generato in forme processuali) che incide su di una norma viziata, eliminandola *ex tunc*.

¹⁷ Esiste insomma un rapporto di alternatività tra disposizione sostitutiva e disposizione interpretativa; dopo che è intervenuta la disposizione interpretativa, “la disciplina che ne deriva va desunta contemporaneamente e dalla disposizione interpretata e dalla disposizione interpretativa” (RESCIGNO G.U., *Leggi di interpretazione autentica e leggi retroattive non penali incostituzionali*, in *Giur. cost.*, 1964, p. 777); il che non significa che un frammento di norma è nella prima, un altro frammento nella seconda disposizione, ma che, dalla prima disposizione, è estraibile la sola norma non bandita dalla seconda; fonte della disciplina, quindi, è soltanto la legge interpretata. Dopo che è intervenuta la disposizione sostitutiva, ciascuna disposizione regola i fatti, avvenuti nel periodo di sua vigenza. La seconda è soltanto un argomento (non necessariamente l'unico) utile ad intendere la disposizione abrogata (ma non è propriamente retroattiva, perché i fatti avvenuti sotto la vigenza della norma abrogata, continuano ad essere regolati dalla disposizione abrogata).

La norma correttiva incide anch'essa su una norma viziata, ma sostituendola *ex tunc*.

La sua retroattività, quindi (quando non è espressamente stabilita), deriva dalla sua funzione. Secondo la tesi affermata in questa sentenza, le norme correttive sono retroattive anche quando il legislatore non lo dispone espressamente; la retroattività è implicita¹⁸. La norma correttiva, se non è retroattiva, non può essere più caratterizzata come correttiva: se non è retroattiva, è una comune norma modificativa.

La seconda specie di norme modificative è appunto data da norme che innovano, senza che sia possibile qualificarle, in relazione al diritto modificato, in termini correttivi.

Si può cioè porre, entro il *genus* delle norme modificative, la distinzione tra norme correttive e non correttive, le prime retroattive (in quanto miranti a rimediare, *ex tunc*, al vizio di una norma preesistente), le seconde non retroattive, in quanto miranti ad una innovazione, motivata altrimenti.

¹⁸La giurisprudenza ammette la retroattività implicita, ritenendola desumibile dalla *ratio* e dalla natura della norma; vedi Cass., 23 maggio 1969, n. 1829, in *Foro it.*, 1969, I, c. 2542; *contra*: QUADRI R., *Applicazione della legge in generale*, in *Commentario del codice civile* a cura di SCIALOJA A.-BRANCA G., Bologna-Roma, 1974, p. 45, in base al rilievo che l'art. 11 delle preleggi non vincola il legislatore, ma vincola gli organi subordinati, e quindi "assume il valore di una prescrizione che condiziona la validità dei suoi atti". Rilievo erroneo, in quanto la retroattività implicita di una disposizione costituisce anche deroga (implicita) all'art. 11; l'interprete, quindi, che assume la retroattività implicita, non viola l'art. 11.

LIMITI COSTITUZIONALI DELLE LEGGI TRIBUTARIE INTERPRETATIVE *

Le tre sentenze della Corte costituzionale

Vi sono tre sentenze della Corte costituzionale in materia di leggi tributarie interpretative che possono essere prese in considerazione come significative degli orientamenti della giurisprudenza costituzionale. Sono: la sentenza 19 giugno 1974, n. 175, relativa alla legge di interpretazione della «legge per Assisi»; la sentenza 11 giugno 1999, n. 229¹, concernente l'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; la sentenza 22 novembre 2000, n. 525², relativa alla notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali.

La sentenza sulla interpretazione autentica della «legge per Assisi»

La sentenza n. 175/1974 è un caso significativo di uso della concezione dichiarativa delle leggi di interpretazione³. Concerne una legge che si autoqualificava come interpretazione autentica della cd. «legge per Assisi». L'art. 15 della legge 9 ottobre 1957, n. 976, in tema di salvaguardia del territorio di Assisi, concedeva, alle imprese che avessero creato nuovi impianti, «l'esenzione da ogni imposta erariale, provinciale e comunale e relative sovrimposte per la durata di anni dieci dalla istituzione dall'impianto medesimo». La legge 25 febbraio 1971, n. 110 stabilì che l'esenzione valesse soltanto per alcune imposte (imposta di ricchezza mobile, ICIAP, imposta di patente).

La Corte costituzionale ritenne che fosse una legge interpretativa (come la qualificava il legislatore). La natura interpretativa della legge denunziata è la premessa che consente alla Corte di respingere tutte le eccezioni di incostituzionalità.

* *Corr. trib.*, 2007, pp. 1967-1972.

¹ In *Corr. trib.* n. 31 /1999, p. 2378, e in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 9/1999, p. 741.

² In *Corr. trib.* n. 6/200 I, p. 443, e in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 6/200 I, p. 465.

³ La sentenza è commentata G. ZAGREBELSKY, *Sulla interpretazione autentica (a proposito della «legge per Assisi»)*, in *Giur. cost.*, 1974, p. 3482.

Secondo la Corte, non c'è violazione dell'art. 53 Cost., «perché il legislatore non ha introdotto retroattivamente nuovi tributi, ma ha semplicemente indicato quali imposte erano ricomprese nell'esenzione accordata dall'art. 15 della legge n. 976/1957». Non è violato il principio di libertà di iniziativa economica privata di cui all'art. 41 della Costituzione, perché «l'incentivazione accordata riguardava fin dall'inizio solo i tributi elencati nell'art. 1 della legge n. 110/1971 e non indistintamente ogni imposta diretta e indiretta».

In sostanza, viene accolta – anche se la Corte non la rievoca – la teoria tradizionale, secondo cui le leggi interpretative dichiarano una norma insita *ab initio* nella legge interpretata. Esse non innovano e, quindi, non sono neppure retroattive. Quella legge era in realtà una legge che modificava la legge interpretata; bisognava, quindi, valutare se le innovazioni introdotte retroattivamente violassero o no le regole costituzionali. Invece la Corte si uniforma al legislatore nel qualificarla legge interpretativa; ed accoglie in pieno l'idea della originaria presenza, nella legge interpretata, di quanto disposto dalla legge (definita) interpretativa. Sono qui evidenti gli aspetti critici della concezione dichiarativa, che è fondata sulla finzione che la legge da interpretare sia un involucro che racchiude un solo, autentico e vero significato normativo, e che il legislatore, con la legge interpretativa, lo porta alla luce. Oltre che intrinsecamente sbagliata, la concezione dichiarativa reca con sé conseguenze inaccettabili, perché, in base ad essa, non vi sarebbero limiti costituzionali alla retroattività delle leggi interpretative, perché non vi sarebbe retroattività.

Secondo questo ordine di idee, anche la legge interpretativa di una disposizione penale, che in realtà introduce una nuova fattispecie di reato, non s'infrange contro l'art. 25 Cost., perché non è creativa di nulla ma esplicita un *quid* presente dall'origine nella disposizione interpretata⁴.

La seconda sentenza e la terza sentenza

La seconda e la terza sentenza sono di tutt'altro indirizzo. Ci indicano che, per la Corte, non conta stabilire se la sentenza sia effettivamente interpretativa o innovativa, ma conta verificare se gli effetti retroattivi ledano i principi costituzionali.

La sentenza n. 229/1999 ha per oggetto la questione di legittimità costituzionale della disposizione⁵ con cui è stato disposto che il termine previsto nel primo comma dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 non è stabilito a pena di decadenza. La questione è nota: riguarda il termine del controllo formale della di-

⁴ Cass., Sez. III pen., 31 luglio 1997, in *Giur. cost.*, 1998, p. 1194, con nota di A. PUGIOTTO, *L'irresistibile "ultrattività" della legge interpretata autenticamente*.

⁵ Contenuta nell'art. 28 della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

chiarazione. La legge intervenne non tanto per risolvere un dubbio quanto per «rovesciare un diritto vivente giurisprudenziale a causa del quale l'erario correva il rischio di uscire soccombente nelle controversie pendenti e future, e salvaguardare, in tal modo, ingenti esigenze finanziarie dello Stato»⁶. Le questioni di costituzionalità furono ritenute infondate.

La sentenza n. 525/2000 concerne la legittimità costituzionale della disposizione⁷ secondo cui l'art. 38, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 si interpreta nel senso che le sentenze delle commissioni tributarie regionali, ai fini del decorso del termine di 60 giorni per ricorrere in Cassazione, vanno notificate all'amministrazione finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato territorialmente competente. Qui abbiamo – come è stato osservato – «il singolarissimo caso di interpretazione autentica di un testo legislativo che non c'è»⁸. Si introduce infatti (retroattivamente) una norma sulla notifica delle sentenze di appello fingendo di interpretare una disposizione che nulla dice in tema di notifiche. La questione di costituzionalità fu ritenuta fondata (solo) con riguardo all'efficacia retroattiva.

Limiti. L'uso improprio delle leggi interpretative

È ormai invalso l'uso di leggi interpretative che non interpretano ma innovano retroattivamente. Il legislatore interviene con leggi interpretative in casi nei quali non sussiste alcun dubbio; la forma interpretativa della legge è solo un mezzo per dissimulare la retroattività dell'innovazione. L'uso improprio della legge di interpretazione è stato censurato raramente dalla Corte costituzionale⁹. È quasi un *unicum* la sentenza 4 aprile 1990, n. 155¹⁰, in tema di editoria, che dichiara illegittima una norma, nella parte in cui attribuisce la qualifica di norma di interpretazione autentica – con conseguente efficacia retroattiva – ad alcune definizioni legislative (le nozioni di «controllo», di «collegamento» tra imprese editoriali, «posizione dominante» nel mercato editoriale).

⁶ A. PUGIOTTO, *La legge interpretativa e i suoi giudici*, Milano, 2003, p. 63.

⁷ Legge 13 maggio 1999, n. 133, art. 21, comma 1.

⁸ A. PUGIOTTO, *La legge interpretativa e i suoi giudici*, cit., p. 58.

⁹ Ad esempio, nella sentenza 10 dicembre 1981, n. 18, in *Giur. it.*, 1982, I, I, c. 800, la Corte afferma che «non può dirsi che faccia buon uso della sua potestà il legislatore che si sostituisca al potere cui è riservato il compito istituzionale di interpretare la legge, dichiarandone mediante altra legge l'autentico significato con valore obbligatorio per tutti e, quindi, vincolante anche per il giudice, quando non ricorrono quei casi in cui la legge anteriore riveli gravi ed insuperabili ambiguità o abbia dato luogo a contrasti e applicazioni, specie in sede giurisprudenziale». Si veda anche Corte cost., 25 luglio 1995, n. 376, in *Foro it.*, 1997, I, c. 346.

¹⁰ In *Corr. giur.*, 1990, p. 588. Sull'importanza di questa sentenza si veda A. GARDINO CARLI, *Il legislatore interprete*, Milano, 1997, p. 125.

Prevale nella giurisprudenza della Corte l'orientamento secondo cui il legislatore può usare l'interpretazione autentica (anche) per correggere un diritto vivente politicamente sgradito. L'esistenza di dubbi e controversie sul senso di una disposizione non è un presupposto necessario delle leggi di interpretazione, che possono essere adottate anche per «rimediare ad interpretazioni giurisprudenziali divergenti con la linea del diritto perseguita»¹¹. Insomma, *nulla quaestio* se una legge si autodefinisce interpretativa ma in realtà è una legge modificatrice della norma che dice di interpretare.

Ad esempio, in materia tributaria, una legge che (apparentemente) interpreta una norma contro l'indirizzo omogeneo della Cassazione è la legge sulla tassazione dei proventi illeciti (legge 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4). La giurisprudenza, prendendo per buona la qualifica legislativa, l'ha considerata interpretativa, e l'ha applicata retroattivamente¹². In tal modo, però, viene introdotta retroattivamente non solo una nuova ipotesi impositiva, ma anche una fattispecie di illecito¹³.

La retroattività

Se si ammette l'uso improprio delle leggi interpretative, è inutile discettare sulla nozione di legge interpretativa. È inutile indagare, nel singolo caso, se una legge è veramente o solo apparentemente interpretativa. Ciò che importa, nel giudizio di costituzionalità, è solo verificare se la sua efficacia retroattiva è contraria alle norme costituzionali.

I limiti delle leggi interpretative sono i limiti della retroattività. Nella sentenza n. 525/2000, la Corte costituzionale non si impegna sulla natura della legge – se interpretativa o innovativa – ed afferma che «l'effettivo problema da affrontare nella presente fattispecie non è quello relativo alla natura di tali leggi, ma investe sostanzialmente i limiti che esse incontrano quanto alla loro portata retroattiva».

Secondo la Corte, l'irretroattività della legge «costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, al quale il legislatore deve in via di principio attenersi», astenendosi dall'emanare disposizioni retroattive (apparentemente interpretative) che non trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza, o che si pongano in contrasto con valori e interessi costituzionalmente protetti, tra cui l'affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche¹⁴.

¹¹ Corte cost., 28 dicembre 1990, n. 586, in *Giur. cost.*, 1990, c. 3284.

¹² Cass., 19 aprile 1995, n. 4451, in *Giur. it.*, 1995, I, I, c. 200 I, con nota di F. TESAURO, *La tassazione dei proventi di reato e gli enunciati del legislatore-interprete*.

¹³ A. PUGIOTTO, *L'irresistibile "ultrattività" della legge interpretata autenticamente*, loc. ult. cit.

¹⁴ In tal senso le due sentenze della Corte cost. n. 229/1999, cit. nota 1, e 4 novembre 1999, n. 416.

In proposito la Corte ha individuato, oltre alla materia penale, altri limiti costituzionali alla retroattività, tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, la tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico ed il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario. Si aggiunga, per la materia tributaria, il requisito di attualità della capacità contributiva.

La tutela dell'affidamento

Secondo la Corte, non può essere riposto alcun affidamento in leggi non eque e, comunque, anche l'affidamento può cedere nel bilanciamento con altri valori costituzionali¹⁵. Affermazioni non trascurabili sono contenute nella sentenza n. 229/1999. In essa vi sono due enunciati, dei quali – prescindendo dal caso concreto – il primo è accettabile, il secondo no.

È accettabile, in linea astratta, il principio che nessun legittimo affidamento può sorgere «sulla base di una interpretazione della norma tutt'altro che pacifica e consolidata ed anzi fortemente contrastata nella giurisprudenza di merito» (salvo vedere il caso concreto).

Non è invece accettabile che nessun legittimo affidamento può sorgere in ordine a norme che riguardano termini di decadenza dell'amministrazione¹⁶. La Corte esclude infatti in via di principio, ma senza ragione, che sia meritevole di tutela l'affidamento dei contribuenti riguardante «non già la legittimità della propria condotta ma l'intervenuta decadenza dell'amministrazione dal potere di iscrivere a ruolo somme che siano risultate effettivamente dovute, a titolo di imposta, a seguito del suddetto controllo».

Nella sentenza n. 525/2000 si afferma che il legittimo affidamento non riguarda solo le norme sostanziali, ma anche quelle processuali. L'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica – principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (cfr. le sentenze 4 novembre 1999, n. 416 e 2 luglio 1997, n. 211) – deve valere anche in sede processuale, «dove si traduce nell'esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento del giudizio secondo le regole vigenti all'epoca del compimento degli atti processuali (cfr. la sentenza n. 111 del 1998)».

¹⁵ A. PUGIOTTO, *La labirintica giurisprudenza costituzionale in tema di leggi di interpretazione autentica*, in *Studium juris*, 1997, p. 64.

¹⁶ A. PUGIOTTO, *Una vicenda esemplare (in tema di interpretazione autentica e materia tributaria)*, in *Giur. cost.*, 1999, p. 2083.

Nel caso di specie, la Corte rileva che la norma introdotta dalla legge (apparentemente) interpretativa non era prevedibile. Viene perciò censurata la portata retroattiva della norma, «poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali (cfr. la sentenza n. 211 del 1997)». È stata perciò dichiarata illegittima, per violazione dell'art. 3 Cost., la parte della norma impugnata che estendeva anche al passato la nuova regola in tema di notifiche delle decisioni della Commissione tributaria regionale.

Il principio di capacità contributiva

Nella sentenza n. 229/1999, la Corte esclude che sia violato il principio della capacità contributiva, perché nella specie non ricorrevano i presupposti per la formazione di un legittimo affidamento ed, inoltre, perché il principio sancito dall'art. 53 Cost. ha carattere oggettivo, riferendosi ad indici concretamente rivelatori di ricchezza e non già a stati soggettivi di affidamento del contribuente.

L'art. 53 può costituire limite alle leggi interpretative nella misura in cui è limite alla retroattività. Valgono, dunque, per le leggi interpretative, gli stessi limiti alla retroattività che la Corte ha affermato per le ordinarie leggi impositive. L'art. 53 limita la retroattività in quanto esso richiede che la capacità contributiva sia attuale.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, i tributi retroattivi sono costituzionalmente legittimi se colpiscono fatti del passato che, in base ad una verifica da compiersi volta per volta, esprimono una capacità contributiva ancora attuale. La legge tributaria retroattiva viola il principio della capacità contributiva se, nell'assumere a presupposto un fatto del passato, spezza il rapporto tra imposizione e capacità contributiva. Per tale motivo è stata ritenuta incostituzionale la tassazione retroattiva degli incrementi di valore delle aree fabbricabili, che colpiva incrementi di valore realizzati nei dieci anni precedenti¹⁷; non è stata invece ritenuta incostituzionale una norma impositiva che colpisce redditi conseguiti in passato, retroagendo per un periodo di tre anni¹⁸.

¹⁷ Corte cost., 23 maggio 1966, n. 44, in *Giur. cost.*, 1966, p. 737.

¹⁸ La Corte costituzionale – nelle sentenze 20 luglio 1994, n. 315, in *Corr. trib.*, n. 36/1994, p. 2379, in *GT – Riv. giur. trib.* n. 11/1994, p. 1053, e in *Fin. loc.*, 1994, p. 1199; 19 gennaio 1995, n. 14, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa, e 27 luglio 1995, n. 410, in *Corr. trib.*, n. 43/1995, p. 3034 – ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11, comma 9, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (tassazione retroattiva di plusvalenze realizzate con l'indennità di espropriazione), tenendo conto del breve lasso di tempo entro il quale la retroattività era destinata ad operare e della prevedibilità dell'imposizione.

La divisione dei poteri e il giudicato

Nella sentenza n. 229/1999, in tema di art. 36-*bis*, la Corte esclude che la norma denunciata sia lesiva delle attribuzioni del potere giudiziario (artt. 101, 102 e 108 Cost.), perché «l'attività del legislatore, pur se diretta a stabilire il significato di una norma preesistente, opera su un piano diverso dall'interpretazione in senso proprio del giudice, in quanto mentre la prima interviene sul piano generale ed astratto del significato delle fonti normative, quella del giudice opera sul piano particolare come premessa per l'applicazione concreta della norma alla singola fattispecie sottoposta al suo esame» (sentenze 23 dicembre 1997, n. 432; 12 luglio 1995, n. 311; 23 novembre 1994, n. 397; 18 novembre 1993, n. 402)¹⁹. L'efficacia retroattiva della norma non viene ad incidere dunque sulla *potestas iudicandi*, bensì sul modello di decisione a cui l'esercizio della suddetta potestà deve attenersi.

In alcune sentenze, la Corte afferma che il legislatore incontra il limite del giudizio in corso – se risulti che la legge sia maliziosamente diretta a orientare l'esito di alcuni specifici processi – o il limite del giudicato, prospettandosi l'incostituzionalità di quelle leggi di interpretazione autentica che comportino la perdita di efficacia delle decisioni passate in giudicato.

Nella sentenza n. 155/1990 si dice che «la legge interpretativa, per vero, non viola di per sé gli artt. 101, 102 e 104 Cost., a meno che essa non leda il giudicato già formatosi o non sia intenzionalmente diretta ad incidere sui giudizi in corso. Se queste circostanze (...) non ricorrono (...) si deve escludere che le attribuzioni del potere giudiziario siano vulnerate, in quanto legislatore e giudice agiscono su piani diversi: l'uno su quello suo proprio, introducendo nell'ordinamento un *quid novi* che rende obbligatorio per tutti il significato normativo dato ad un precedente atto legislativo, l'altro applicando al caso concreto la legge intesa secondo le comuni regole d'ermeneutica». Anche nella sentenza 19 gennaio 1995, n. 15 la Corte afferma che la legge interpretativa «non lede (...) la funzione giurisdizionale, a meno che non violi il giudicato o sia intenzionalmente diretta ad incidere sui concreti giudizi in corso per determinarne gli esiti».

Nella sentenza 27 luglio 2000, n. 374 la Corte afferma che «in linea generale è da escludere, secondo il consolidato indirizzo di questa corte, che possa integrare una violazione delle attribuzioni spettanti al potere giudiziario una disposizione di legge che appaia finalizzata ad imporre all'interprete un determinato significato normativo, in quanto la stessa, operando sul piano delle fonti, non tocca la potestà di giudicare, ma precisa solo la regola astratta ed il modello di decisione cui l'esercizio della potestà di giudicare deve attenersi

¹⁹Corte cost., 18 novembre 1993, n. 402, in *Corr. trib.*, n. 48/1993, p. 3213, e in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 1/1994, p. 13.

(sentenze 24 luglio 1998, n. 321; n. 432/1997, 5 novembre 1996, n. 386)». La Corte conclude affermando che la norma interpretativa «non lede la funzione giurisdizionale, solo ove risulti che l'intento legislativo non è la "correzione" concreta dell'attività giurisdizionale, ma piuttosto la creazione di una regola astratta».

Anche il limite del giudicato non sembra insuperabile. Nessuna norma costituzionale tutela il giudicato. Si è sostenuto che sono ammissibili le leggi di interpretazione autentica purché non dispongano direttamente la caducazione di sentenze passate in giudicato. In altri termini, è costituzionalmente ammissibile la legge di modifica astratta della legge anteriore, che disponga la caducazione delle sentenze o una modificazione al regime delle sentenze²⁰. Insomma si tratta di ammettere che una legge di interpretazione retroattiva possa incidere anche sul giudicato, se ciò è l'effetto consequenziale di una norma astratta.

Considerazioni conclusive

Lo Statuto del contribuente dispone che le leggi interpretative in materia tributaria siano adottate solo in casi eccezionali²¹. Penso che il legislatore dello Statuto non si riferisca alle leggi veramente interpretative, che sono rare e che, se davvero risolvono nel modo giusto un dubbio interpretativo, devono essere viste con favore. Penso invece che lo Statuto si riferisca alla prassi deplorabile di leggi apparentemente interpretative, che intervengono di solito a tutela degli interessi erariali.

Nella giurisprudenza della Consulta, come abbiamo visto, l'uso improprio di leggi interpretative non viene giudicato incostituzionale. Si ammette che il legislatore possa «fingere» di interpretare. La Corte però non sempre sta al gioco del legislatore. Non accetta più l'idea che una legge non abbia limiti retroattivi solo perché si autoqualifica interpretativa. Il legislatore non è onnipotente per il solo fatto che dice di porsi come interprete. Deve rispettare il divieto di retroattività delle leggi penali (art. 25 Cost.); può introdurre nuove ipotesi impositive, ma deve rispettare il requisito di attualità della capacità contributiva. Deve rispettare il legittimo affidamento, se ha basi solide. Non è un limite la divisione dei poteri, né lo è il giudicato, che non gode di tutela costituzionale di fronte a leggi astratte. Resta il generale (o generico) principio di ragionevolezza, come limite alla retroattività e, quindi, alle leggi interpretative.

²⁰ G. ZAGREBELSKY, *Il sistema delle fonti del diritto*, Torino, 1988, p. 45.

²¹ Art. 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

GLI EFFETTI NEL TEMPO DELLA DICHIARAZIONE DI ILLEGITTIMITÀ DI NORME TRIBUTARIE E IL DIRITTO AL RIMBORSO DELL'IMPOSTA DICHIARATA INCOSTITUZIONALE *

SOMMARIO: 1. Discriminazione qualitativa dei redditi e imposta sui sovraprofiti. – 2. La questione degli effetti nel tempo delle sentenze della Corte. – 3. I rapporti esauriti e le situazioni irrevocabili. – 4. Illegittimità futura e illegittimità sopraggiunta. – 5. Cenni di diritto comparato. – 6. L'art. 53, l'art. 81 e il bilanciamento. – 7. Il *dies a quo* dell'incostituzionalità. – 8. Il *dies a quo* della cessazione di efficacia di norme tributarie relative a tributi periodici. – 9. Rimedi allo squilibrio di bilancio derivante dal rimborso di tributi incostituzionali. – 10. Il giudizio *a quo*. Il diritto al rimborso dei tributi incostituzionali.

1. *Discriminazione qualitativa dei redditi e imposta sui sovraprofiti*

Prima di esaminare il tema degli effetti nel tempo delle sentenze che dichiarano costituzionalmente illegittima la norma istitutiva di un obbligo tributario è inevitabile un cenno alla questione tributaria.

È in discussione, nella sentenza della Corte costituzionale n. 10/2015, l'aggravamento dell'IRES sul reddito delle società petrolifere, introdotta nel 2008 (impropriamente denominata come *Robin Tax*, non avendo, il relativo gettito, alcuna destinazione speciale).

La Corte non considerato illegittima la normativa censurata perché discrimina all'interno di una medesima categoria reddituale. Se ne deriva il corollario, difficilmente condivisibile, che il legislatore potrebbe introdurre aliquote differenziate per i diversi settori imprenditoriali: ad esempio, un'aliquota per i petrolieri ed una per i farmaceutici, un'altra per le imprese bancarie e assicurative, un'altra per le televisioni, ecc. A parità di reddito d'impresa sarebbero permesse aliquote diverse.

In realtà la Corte avrebbe potuto dichiarare incostituzionale la maggior tassazione per il fatto che discrimina all'interno della categoria dei redditi d'im-

* *Rass. trib.*, 2015, pp. 1093-1105.

presa (altra cosa è la discriminazione tra redditi di categorie diverse)¹.

La Corte ammette in specie la tassazione differenziata dei redditi derivanti “dalla eccezionale redditività dell’attività economica per gli operatori del petrolio”; più precisamente, ritiene legittimo “un prelievo differenziato che colpisca i “sovraprofiti” congiunturali, specie se di origine speculativa”. E ritiene illegittima la maggior tassazione perché non colpisce solo i sovraprofiti, ma l’intero reddito², perché non è temporanea ed infine perché non è impedita la traslazione.

Sarebbe dunque legittima, secondo la Corte, un’imposta che colpisca i sovraprofiti congiunturali, e che cessi quando cessa la congiuntura.

Un tributo con tali caratteristiche richiama alla mente le imposte istituite in Italia (e all’estero) in occasione delle due guerre mondiali. Si trattava di imposte che colpivano la parte dei profitti delle imprese commerciali e industriali, conseguiti nel periodo bellico, che erano superiori alla media degli utili del biennio precedente la guerra³. Quelle imposte colpivano, però, in generale, le imprese commerciali e industriali. Non si limitavano, come l’aliquota maggiorata di cui discutiamo, a colpire in modo discriminatorio solo determinate attività. Se dunque è da condividere la dichiarazione di illegittimità delle norme censurate, la motivazione della sentenza è tutt’altro che condivisibile.

2. La questione degli effetti nel tempo delle sentenze della Corte

Con la sentenza n. 10/2015 la Corte costituzionale ha dichiarato l’illegittimità di alcune norme tributarie “a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica”. Il dispositivo riflette l’art. 136 Cost., ma è nella motivazione che è racchiusa la novità della sentenza, perché la Corte, operando un bilanciamento tra contrapposti principi costituzionali (art. 53 e art. 81), sembra legittimare un tributo incostituzionale (contrario all’art. 53 Cost.), se il suo gettito è necessario all’equilibrio del bilancio, ed inoltre perché la Corte esclude la retroattività degli effetti, pur accertando una illegittimità originaria.

¹ Cfr. D. STEVANATO, “Robin Hood Tax” tra incostituzionalità e aperture della Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari, in “Corr. Trib.”, 2015, p. 951.

² Secondo la Corte (punto 6.5.4.), “il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo in esame come maggiorazione di aliquota che si applica all’intero reddito di impresa, anziché ai soli “sovraprofiti”; dall’assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l’applicazione; dall’impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall’incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo”.

³ Cfr. E. MORSELLI, *Le imposte in Italia*, Torino, 1959, p. 114 ss.; P. BORIA, *Il sistema fiscale*, Torino, 2008, p. 74.

La sentenza pone dunque in crisi la certezza che una legge contraria all'art. 53 Cost. sia da dichiarare incostituzionale, perché la violazione dell'art. 53 potrebbe essere sterilizzata dall'art. 81. Pone in crisi la certezza che le sentenze di accoglimento della Corte costituzionale siano retroattive. Pone in crisi la certezza che le sentenze di accoglimento rendano inapplicabile la norma giudicata invalida nel giudizio *a quo*.

2.2. Questa sentenza innova in tema di effetti nel tempo delle sue pronunce di accoglimento. Accogliendo una richiesta subordinata dell'Avvocatura, la Corte esclude la retroattività della pronuncia⁴, rivendicando il potere di introdurre limiti alla retroattività. Ed argomenta affermando che:

- l'efficacia delle sentenze di accoglimento non retroagisce fino al punto di travolgere le situazioni divenute irrevocabili e i rapporti esauriti;
- limiti alla retroattività derivano dalla necessità di salvaguardare principi di rango costituzionale;
- la Corte avrebbe già in passato limitato la retroattività;
- la comparazione con altre corti costituzionali mostra che la limitazione della retroattività è prassi diffusa.

L'argomento forte dovrebbe essere il secondo. Gli altri sono argomenti di contorno, neppure pertinenti.

2.3. La questione degli effetti nel tempo delle sentenze di incostituzionalità, in dipendenza dalla natura della sentenza, fu largamente dibattuta nei primi anni successivi al 1948, e sembrava chiusa nel senso che le sentenze di accoglimento sono sentenze di annullamento *ex tunc*⁵.

⁴ Scrive Gentili, dell'Avvocatura dello Stato, che “*Su mia richiesta subordinata, formulata per l'ipotesi in cui la questione fosse stata ritenuta fondata (la sentenza non lo dice, ma risulta dagli atti), la Corte costituzionale ha deciso di escludere la retroattività degli effetti della sentenza di accoglimento (vi era già un precedente, ma non di carattere finanziario). In tal modo, ribadisco su richiesta dell'avvocatura, abbiamo evitato rimborsi a favore dei petrolieri e simili per almeno 7 miliardi*” (P. GENTILI, *Sulla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale*, in “Rass. Avv. Stato”, 2014, p. 106).

⁵ L'art. 136 Cost., disponendo che la norma della legge o dell'atto con forza di legge, dichiarata incostituzionale, “*cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione*”, fece pensare che le sentenze dichiarative di incostituzionalità avessero effetti abrogativi. In tal senso P. CALAMANDREI, *La illegittimità costituzionale delle leggi nel processo civile*, Padova, 1950, p. 81 ss., che però non la ripropose – dopo la legge n. 87 del 1953 – nel saggio *Corte costituzionale e autorità giudiziaria*, in “Riv. dir. proc.”, 1956, p. 25 ss.

Per i sostenitori della nullità della legge incostituzionale, la sentenza di accoglimento della Corte ha natura dichiarativa. I suoi effetti, quindi, colpiscono la norma invalida *ab origine*. Cfr. E. GARBAGNATI, *Sull'efficacia delle decisioni della Corte costituzionale*, in *Scritti giuridici in onore di Francesco Carnelutti*, 1950, vol. IV, p. 212.

Da ultimo cfr. A. PACE, *Superiorità della costituzione e sindacato delle leggi*, in “Riv. Ass. It. Cost.”, 2015, n. 2.

Da tempo, però, è avvertito il problema degli effetti *ex tunc* delle sentenze di accoglimento⁶. Nella relazione sulla giustizia costituzionale nel 1989, l'allora Presidente della Corte definiva delicatissimo il problema della efficacia retroattiva delle sentenze di accoglimento, rilevando che, da una applicazione radicale e generalizzata di tale principio, potrebbero derivare effetti profondamente sconvolgenti sul piano sociale, ovvero oneri economici insopportabili, e che ciò potrebbe indurre la Corte a non riconoscere il vizio di illegittimità costituzionale.

Si diceva, in quella relazione, che la Corte aveva adottato, nell'anno allora trascorso, due sentenze che si discostavano dall'indirizzo seguito fino ad allora. Erano indicate la sentenza n. 50/1989 (in tema di pubblicità delle udienze nel processo tributario), la sentenza n. 398/1989, che aveva dichiarato incostituzionale la norma concernente la nomina, da parte del Ministero dell'agricoltura e foreste, di magistrati ordinari all'ufficio giurisdizionale di commissario agli usi civici, che era stata circoscritta, nei suoi effetti, alle nomine future.

Era indicata, anche, la sentenza dell'anno precedente, che aveva dichiarato l'incostituzionalità di una norma concernente l'organizzazione della giustizia militare, attribuendo alla sua decisione efficacia soltanto *de futuro* (sent. n. 266/1988).

3. I rapporti esauriti e le situazioni irrevocabili

Un punto che va messo in chiaro è che il problema del potere della Corte di "modulare" gli effetti nel tempo delle sue pronunce di accoglimento non riguarda né i rapporti esauriti, che sono impropriamente indicati come limiti alla retroattività, né le sentenze che accertano illegittimità sopraggiunte o future.

Il problema non riguarda, cioè, i casi in cui non c'è divario tra tempo della (accertata) illegittimità e tempo in cui opera la pronuncia della Corte, ma, all'opposto, riguarda il caso in cui – come nella sentenza n. 10/2015 – ci è divario tra tempo della illegittimità e tempo degli effetti della pronuncia della Corte, come quando è dichiarata l'illegittimità originaria della norma, ma l'effetto della dichiarazione di incostituzionalità è fatto decorrere da un tempo successivo, o dalla pubblicazione della pronuncia.

I rapporti esauriti e le situazioni irrevocabili, che impediscono alla sentenza di accoglimento di travolgerli, non sono un limite alla retroattività delle sentenze di accoglimento.

⁶La questione è stata dibattuta in un seminario presso la Corte costituzionale, i cui atti sono raccolti nel volume AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere. Atti del seminario di studi tenuto al palazzo della Consulta il 23 e 24 novembre 1988*, Milano, 1989.

I rapporti esauriti e altre situazioni irrevocabili (per effetto, ad es., di decadenza e prescrizione, giudicato, transazione, atti amministrativi definitivi) non sono travolti dalla sentenza di incostituzionalità, non perché la retroattività della sentenza sia limitata, ma perché operano altre norme, in base a cui sopravvivono.

Si tratta delle norme che prevedono – appunto – situazioni irremovibili, come la decadenza, la prescrizione, la definitività degli atti amministrativi e del giudicato.

La sentenza che, ad esempio, dichiara incostituzionale un tributo, opera retroattivamente, ma il contribuente non ha diritto al rimborso se non l'ha richiesto nel termine di decadenza previsto dalla legge tributaria. In un simile caso, ciò che obbliga il giudice a respingere la domanda giudiziale non è affatto un presunto limite alla retroattività della dichiarazione di incostituzionalità (ossia il perdurare di efficacia della norma dichiarata incostituzionale), ma la decadenza. È applicando la norma che pone un termine di decadenza alla istanza di rimborso in sede amministrativa che il giudice dichiara inammissibile la domanda di rimborso. Il giudice decide la controversia non già applicando la norma tributaria dichiarata incostituzionale, ma la norma che prevede la decadenza del contribuente dal potere di richiedere il rimborso dell'indebito.

Ragionamenti analoghi possono essere sviluppati a proposito di altre figure di c.d. rapporti esauriti.

4. *Illegittimità futura e illegittimità sopraggiunta*

Si può dire che la Corte limita gli effetti retroattivi solo quando la sentenza accerta una illegittimità originaria della norma dichiarata incostituzionale, ma la cessazione di efficacia viene fatta decorrere da una data successiva. O quando l'illegittimità è sopraggiunta ad una certa data, ma la cessazione di efficacia è successiva.

Ciò non accade né quando la Corte accerta che l'illegittimità si verificherà in futuro, né quando è accertata una illegittimità non originaria, ma sopraggiunta, e gli effetti invalidanti sono fatti decorrere da quando l'invalidità è sopraggiunta, o sopraggiungerà.

La sentenza n. 10/2015 afferma che la “*graduazione degli effetti temporali delle dichiarazioni di illegittimità costituzionale deve ritenersi coerente con i principi della Carta costituzionale*”: richiama dei precedenti, riconoscendo però che sono stati emessi “*in alcune circostanze sia pure non del tutto sovrapponibili a quella in esame (sentenze n. 423 e n. 13 del 2004, n. 370 del 2003, n. 416 del 1992, n. 124 del 1991, n. 50 del 1989, n. 501 e n. 266 del 1988)*”.

Nessuna delle sentenze citate come precedenti fa discendere la limitazione di

effetti da un bilanciamento. Delle sentenze citate, tre riguardano casi di illegittimità futura⁷.

Le altre sentenze citate accertano casi di illegittimità sopraggiunta⁸, di illegit-

⁷ Si veda ad esempio la sentenza 13 gennaio 2004, n. 13, in “Foro it.”, 2004, I, c. 2666, che dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 22, 3° comma, l. 28 dicembre 2001 n. 448 (legge finanziaria per il 2002), “nella parte in cui non prevede che la competenza del dirigente preposto all’ufficio scolastico regionale venga meno quando le regioni, nel proprio ambito territoriale e nel rispetto della continuità del servizio di istruzione, con legge, attribuiscono a propri organi la definizione delle dotazioni organiche del personale docente delle istituzioni scolastiche”. Qui la Corte afferma una illegittimità che si presenterà in futuro: la legge statale diventerà illegittima (e cesserà di essere efficace) quando le regioni emaneranno proprie leggi in materia.

⁸ Corte cost., 9 novembre 1992, n. 416, in “Giur. it.”, 1993, I, 1, c. 1152, ha dichiarato incostituzionale l’art. 710 c.p.c. in quanto non prevede l’intervento obbligatorio del pubblico ministero nei procedimenti di modifica delle sentenze di divorzio nella parte riguardante la prole, ma afferma che l’illegittimità è sopravvenuta dal 12 marzo 1987 con riferimento ai giudizi per la modifica delle condizioni di separazione instaurati dopo l’entrata in vigore della legge n. 74 del 1987. Si tratta quindi di un caso di illegittimità non originaria, ma sopravvenuta.

La sentenza 16 febbraio 1989, n. 50, in “Giur. it.”, 1989, I, 1, c. 1262, dichiara incostituzionale la norma che impediva la pubblicità delle udienze dinanzi alle commissioni tributarie, dopo aver detto, in precedenti pronunce, che la questione non era fondata. Con la sentenza n. 50 del 1989 afferma invece che, stante la gradualità con la quale è avvenuta l’evoluzione della giurisdizione tributaria, soltanto in quel momento può considerarsi realmente verificata la sopravvenuta illegittimità costituzionale.

La Corte non dovrebbe occuparsi degli effetti delle sue sentenze. Qui però la Corte precisa che: “La declaratoria di illegittimità costituzionale non può avere e non ha alcuna conseguenza sugli atti pregressi e sui provvedimenti emessi anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza, i quali rimangono tutti pienamente validi. In altri termini, il requisito della pubblicità opera esclusivamente per i procedimenti pendenti successivamente alla data prevista dall’art. 136, primo comma, della Costituzione, ferme restando le attività compiute ed i provvedimenti emessi anteriormente a tale data, nella vigenza della norma ora dichiarata costituzionalmente illegittima (nello stesso senso la Corte si è orientata con la sentenza n. 266 del 1988 sulla magistratura militare)”.

Corte cost., 26 marzo 1991, n. 124, in “Giur. it.”, 1991, I, 1, c. 125, dichiara costituzionalmente illegittimo (per illegittimità sopravvenuta dal 28 febbraio 1986), l’art. 2, 1° comma d.l. 1° febbraio 1977, n. 12, convertito nella l. 31 marzo 1977, n. 91, nella parte in cui non consente la computabilità dell’indennità di contingenza su elementi retributivi diversi da quelli previsti dalla contrattazione collettiva prevalente nel settore dell’industria.

Corte cost., 5 maggio 1988, n. 501, in “Giur. it.”, 1989, I, 1, c. 762, censura la legge 17 aprile 1985, n. 141, perché non ha adeguato le pensioni dei magistrati alla nuova struttura retributiva introdotta dalla legge n. 425 del 1984 per i magistrati in servizio. Sono dichiarati costituzionalmente illegittimi alcuni articoli (gli artt. 1, 3, primo comma, e 6) della legge 17 aprile 1985 n. 141, nella parte in cui non dispongono la riliquidazione della pensione sulla base del trattamento economico derivante dall’applicazione degli artt. 3 e 4 della legge 6 agosto 1984, n. 425, con decorrenza dalla data del 1° gennaio 1988.

Corte cost., 9 marzo 1988, n. 266, in “Giur. it.”, 1989, I, 1, c. 762, in tema di magistratura militare, dichiara illegittimo, per violazione dell’art. 108 cost., l’art. 15, 1° comma, l. 7 maggio 1981, n. 180, nella parte in cui consente che i provvedimenti di nomina, trasferimento e conferimento di funzioni ai magistrati militari siano ulteriormente adottati con la procedura indicata nella stessa norma, facendo salvi gli atti amministrativi e giurisdizionali già posti in essere. Si tratta anche qui di illegittimità sopravvenuta.

timità “*dal momento in cui*”. Ora, nei casi di illegittimità sopraggiunta, la sentenza di incostituzionalità retroagisce (deve retroagire) fino alla data della sopraggiunta incostituzionalità. In tali casi non c’è limitazione di effetti (disposta dalla Corte). La retroattività opera dove deve operare; copre tutto il periodo di illegittimità della norma. Se andasse oltre (fino alla emanazione della norma), colpirebbe la norma in epoca in cui era legittima.

Un caso di illegittimità sopraggiunta ha riguardato il processo tributario. Mi riferisco alla sentenza n. 50/1989, che, dopo i moniti espressi nella sentenza n. 212/1986 e nell’ordinanza n. 378/1988, ha dichiarato l’incostituzionalità della norma che escludeva la pubblicità delle udienze nel processo tributario: però ha statuito che la pronuncia di illegittimità non incideva sugli atti processuali pregressi e quindi anche sui provvedimenti anteriormente emanati dalle competenti commissioni⁹.

Qui si è fatto coincidere il tempo della illegittimità sopraggiunta con la data di pubblicazione della pronuncia: non c’è dunque divaricazione tra tempo della illegittimità e tempo della cessazione di efficacia, come nella sentenza n. 10/2015.

5. Cenni di diritto comparato

La Corte invoca la comparazione con altre corti costituzionali – e cita ad esempio quelle austriaca, tedesca, spagnola e portoghese – per sostenere che “*il contenimento degli effetti retroattivi delle decisioni di illegittimità costituzionale rappresenta una prassi diffusa, anche nei giudizi in via incidentale, indipendentemente dal fatto che la Costituzione o il legislatore abbiano esplicitamente conferito tali poteri al giudice delle leggi*”.

In realtà, la comparazione non è un argomento pertinente, perché negli altri ordinamenti vi sono, diversamente che nel nostro, norme che permettono di limitare gli effetti retroattivi (e norme per il giudizio *a quo*).

La Costituzione portoghese, all’art. 282, 4° comma, diversamente dalla nostra, prevede espressamente che il giudice costituzionale possa limitare gli effetti retroattivi delle sue decisioni quando lo esigano “*la certezza del diritto, ragioni di equità o di interesse pubblico di eccezionale rilievo*”.

La Costituzione austriaca prevede che la dichiarazione di incostituzionalità acquista efficacia dal giorno della pubblicazione, “*se la Corte di giustizia costituzionale non stabilisce un termine. Questo termine non può essere superiore a 18 mesi*” (art. 140, § 5). Vi è dunque una norma *ad hoc* che conferisce alla Corte

⁹ Anche la sentenza della Corte cost. n. 178/2015 produce effetti *ex nunc*, ma in quanto, si dice nella motivazione, “*Solo ora si è palesata appieno la natura strutturale della sospensione della contrattazione e può, pertanto, considerarsi verificata la sopravvenuta illegittimità costituzionale, che spiega i suoi effetti a séguito della pubblicazione di questa sentenza*”.

costituzionale il potere di disporre, entro determinati limiti, degli effetti temporali delle sue pronunce¹⁰.

Il *Bundesverfassungsgericht*, in base ad una legge del 1970, può pronunciare, oltre che sentenze di nullità, anche sentenze di mera incompatibilità, che bloccano l'applicazione della legge incompatibile fino all'intervento del legislatore.

In Spagna non vi è una disciplina degli effetti delle sentenze di accoglimento (l'art. 164 della Costituzione spagnola tace al riguardo), e ciò ha consentito alla Corte costituzionale una certa creatività nel delineare il regime degli effetti di tali sentenze.

In sintesi, in altri ordinamenti, o vi sono norme, diverse dalle nostre, o non vi sono norme (caso spagnolo): ben diversa è la situazione italiana, perché da noi vi è una disciplina ben precisa degli effetti delle pronunce di incostituzionalità, cui la Corte non può sottrarsi.

6. L'art. 53, l'art. 81 e il bilanciamento

Sgombrato il campo dagli argomenti di contorno, resta l'argomento principale, cioè il bilanciamento.

In nome del bilanciamento la Corte esclude del tutto l'effetto, per il passato, della pur dichiarata originaria illegittimità della legge tributaria (sacrificando, così, integralmente, il principio di capacità contributiva).

L'art. 81 diventa una super-norma, in nome della quale la dichiarazione, per il passato, della illegittimità della legge tributaria è accertata, ma non dichiarata. Neutralizzata.

La illegittimità è ritenuta originaria, ma la Corte pronuncia come se l'illegittimità fosse sopraggiunta alla data di pubblicazione della sentenza (come nella pronuncia n. 50 del 1989).

Gli aspetti critici sono dunque due.

Primo: il bilanciamento tra due norme costituzionali (art. 53 e art. 81) non può comportare il sacrificio integrale di uno dei due principi.

Secondo: il bilanciamento non può coinvolgere il sistema di norme che disciplinano gli effetti delle sentenze di incostituzionalità, che è un sistema ferreo¹¹.

¹⁰Cfr. A.A. CERVATI, *Incossituzionalità delle leggi ed efficacia delle sentenze delle Corti costituzionali austriaca, tedesca ed italiana*, in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere*, cit., p. 287 ss.

¹¹Mi limito a citare G. ZAGREBELSKY, *Il controllo da parte della Corte costituzionale degli effetti temporali delle pronunce d'incossituzionalità: possibilità e limiti*, in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, cit., p. 199, il quale osserva che, a differenza di altri sistemi di giustizia costituzionale, nel nostro ordinamento "gli effetti delle decisioni di incossituzionalità sono integralmente previsti dal diritto ed operano del tutto automaticamente". Alla Corte spetta "di-

Il bilanciamento può riguardare i principi costituzionali, non gli strumenti posti a disposizione della Corte. La Corte non dispone quindi del potere di “modulare” l’efficacia temporale delle sentenze. Il potere di disporre non è previsto da alcuna norma ed è anzi escluso dall’art. 136 Cost., dall’art. 1 della legge costituzionale n. 1 del 1948 e dall’art. 30 della legge n. 87 del 1953¹².

7. *Il dies a quo dell’incostituzionalità*

Nella sentenza relativa alla pubblicità dell’udienza innanzi alle Commissioni tributarie gli effetti sono fatti decorrere dal giorno successivo alla sentenza della Corte, giacché “*soltanto ora può considerarsi realmente verificata la sopravvenuta illegittimità costituzionale*” (sentenza n. 50/1989). Non c’è divario tra data iniziale della illegittimità e data da cui prende inizio l’inefficacia della norma incostituzionale.

Nella sentenza n. 10, invece, non c’è alcuna spiegazione della ragione per cui l’efficacia della sentenza (e, quindi, l’inefficacia della norma censurata) è fatta decorrere dalla pubblicazione della sentenza, e non da una data diversa, anteriore o successiva.

Si afferma che l’applicazione retroattiva determinerebbe una grave violazione dell’equilibrio del bilancio, ma non è chiarito il motivo per cui gli effetti debbano decorrere proprio dalla pubblicazione della sentenza (e non, come detto, da una data anteriore o successiva).

8. *Il dies a quo della cessazione di efficacia di norme tributarie relative a tributi periodici*

La cessazione di efficacia viene fatta decorrere, come detto, dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza nella Gazzetta ufficiale della Repubblica (così recita il dispositivo), ma per intendere gli effetti di questa statuizione occorre coordinarla con la natura periodica del tributo al quale deve applicarsi (l’IRES).

Ora, poiché l’IRES è dovuta per periodi d’imposta (art. 76 Testo unico imposte sui redditi), la norma dichiarata incostituzionale continua ad essere applicabile ai periodi d’imposta già conclusi prima del giorno di pubblicazione della senten-

chiarare il contrasto della legge con la Costituzione, ma non (...) dettare alcuna disposizione sugli effetti della sua decisione”, che “*si producono ipso iure*”.

¹² Cfr., tra molti, S. FOIS, *Considerazioni sul tema*, in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, cit., p. 37; A. PACE, *Effetti temporali delle decisioni di accoglimento e tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, *ibidem*, p. 37.

za. E non è più applicabile ai periodi d'imposta in corso quel giorno fatidico¹³.

L'effetto della sentenza, pur legato alla data di pubblicazione della sentenza, opera in realtà a partire dalla data iniziale del periodo d'imposta in corso a quella data.

9. *Rimedi allo squilibrio di bilancio derivante dal rimborso di tributi costituzionali*

La Corte, dopo aver affermato il suo potere di regolare gli effetti nel tempo delle sue decisioni, ne motiva l'esercizio nel caso concreto osservando che l'applicazione retroattiva della declaratoria di illegittimità determinerebbe una grave violazione dell'equilibrio di bilancio. Sarebbe "*l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari*", cioè il rimborso di tributi indebiti, a determinare uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra aggiuntiva.

È richiamata la "*necessità di salvaguardare principi o diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irrimediabilmente sacrificati*". È il bilanciamento tra valori di rango costituzionale che darebbe alla Corte il potere limitativo della retroattività. Nel caso di specie, per la verità, secondo la sentenza n. 10/2015, l'art. 81 autorizzerebbe la Corte non solo a bilanciare l'art. 81 e l'art. 53, ma a negare efficacia, per il passato, alla violazione dell'art. 53, escludendo del tutto retroattività e rimborsi. L'art. 53 e l'art. 81 non sono bilanciati, perché il primo è sacrificato (per il passato) a favore del secondo.

La Corte non si limita a paventare uno squilibrio di bilancio ma, senza incarnare l'entità¹⁴, lo considera tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva.

Nulla viene detto in tema di bilancio; nulla se ne può arguire sulla misura, a partire dalla quale il bilancio è squilibrato (e la sentenza n. 70/2015 contraddice clamorosamente la sentenza n. 10/2015, perché non attribuisce alcun rilievo all'art. 81 Cost.).

Secondo la Corte, la manovra aggiuntiva sarebbe necessariamente – ma non

¹³Non è qui da applicare l'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui le modifiche delle norme tributarie operano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

Ciò perché la irretroattività statutaria si applica solo per le norme peggiorative della posizione del contribuente.

¹⁴Secondo l'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico, i proventi derivanti dall'"addizionale" ammonterebbero a 700 milioni di euro nel 2008; 740 milioni di euro nel 2009; 527 milioni di euro nel 2010; 1.482 milioni di euro nel 2011; 1.407 milioni di euro nel 2012; e sarebbero stimati in 887 milioni di euro nel 2013 (*Relazione al Parlamento del 18 dicembre 2014*, in www.autorità.energia.it).

ne è indicata la ragione – una redistribuzione a vantaggio degli operatori economici che hanno beneficiato della congiuntura favorevole, a danno delle fasce deboli della popolazione e senza neppure poter distinguere tra chi ha traslato e chi non ha traslato gli oneri fiscali.

La Corte ha così deciso ritenendo suo compito rimediare allo squilibrio di bilancio che potrebbe derivare da questa sentenza.

In realtà, se avesse lasciato che la sentenza producesse i suoi normali effetti retroattivi, al temuto squilibrio di bilancio avrebbe dovuto e potuto provvedere il legislatore.

Il legislatore non avrebbe potuto escludere il diritto di ripetizione, perché l'art. 53 Cost., se da un lato vieta i prelievi non collegati ad un fatto espressivo di capacità contributiva, dall'altro richiede che il fisco non trattenga le somme da considerare indebite, per essere state acquisite in base ad una norma di legge non conforme all'art. 53 Cost. Il non poter ottenere il rimborso dell'imposta indebitamente pagata viola, secondo la giurisprudenza costituzionale, il principio di capacità contributiva e il principio di uguaglianza¹⁵.

Se una norma (anche di interpretazione autentica) esclude retroattivamente l'obbligazione tributaria, il legislatore non può impedire la ripetizione dell'indebito; ciò, secondo la Corte Cost., sarebbe illegittimo per irragionevolezza, e violerebbe il principio di eguaglianza, a causa della ingiustificata disparità di trattamento tra chi abbia pagato un'imposta non dovuta e chi, versando nella medesima situazione, non abbia pagato nulla¹⁶.

Ciò non implica che il legislatore non possa far nulla.

Infatti, quando può essere avvenuto, come si reputa nel caso di specie, un ingiustificato arricchimento dei contribuenti che chiedono il rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale, il legislatore può limitare o escludere il diritto alla ripetizione, se il peso economico dell'imposta sia stato trasferito su altri soggetti¹⁷.

In casi come questo, il legislatore potrebbe rimediare allo squilibrio di bilancio ponendo, a carico di chi agisce in ripetizione, l'onere di provare di non aver operato la traslazione del tributo. Una simile norma, essendo di natura processuale, sarebbe immediatamente applicabile anche ai processi in corso.

¹⁵ Corte cost., 15 novembre 1985, n. 285, in "Giur. it.", 1987, I, 1, c. 1554. Cfr. F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 35.

¹⁶ Corte cost., 11 ottobre 2000, n. 416, in "Giur. it.", 2001, c. 627; Id., 26 luglio 2005, n. 320, in "Foro it.", 2005, I, c. 2614; Id., 27 luglio 2007, n. 330, *ivi*, 2007, 10, 1, c. 2633; Id., 22 luglio 2009, n. 227, *ivi*, 2010, I, c. 1728.

¹⁷ Corte cost., 9 luglio 2002, n. 332, in "Giur. it.", 2003, p. 1. "Foro it.", 2002, I, c. 3297.

10. Il giudizio a quo. Il diritto al rimborso dei tributi incostituzionali

Come è noto, la legge costituzionale n. 1 del 1948, attuando l'art. 137 Cost., ha regolato la fase introduttiva dei giudizi dinanzi alla Corte costituzionale come giudizi incidentali di un processo dinanzi ad un giudice comune. Se dunque la questione di legittimità costituzionale si pone come questione pregiudiziale nel corso di un processo, gli effetti della dichiarazione di accoglimento della questione di costituzionalità non possono non avere effetto nel giudizio *a quo*, ove la norma o le norme di legge dichiarate illegittime non possono più avere applicazione, come prevede l'art. 30 della legge 11 marzo 1953, n. 87¹⁸. Non a caso, nel diritto austriaco la Costituzione (art. 140, comma 7) non prevede la retroattività delle sentenze di accoglimento; prevede, però, espressamente, che la sentenza si applichi sempre nel giudizio *a quo*, e che la Corte possa disporre che si applichi ad altri casi¹⁹.

Si afferma, però, nella sentenza n. 10, che la non retroattività non sarebbe in-

¹⁸ Cfr. tra gli altri: S. FOIS, *Considerazioni sul tema*, in *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, cit., p. 29; A. PACE, *Effetti temporali delle decisioni di accoglimento e tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, ibidem, p. 37; M. D'AMICO, *La Corte e l'applicazione (nel giudizio a quo) della legge dichiarata incostituzionale*, in *Quaderni costituzionali*, 2015; R. ROMBOLI, *L'obbligo per il giudice di applicare nel processo a quo la norma dichiarata incostituzionale ab origine: natura incidentale del giudizio costituzionale e tutela dei diritti*, ibidem; A. PUGIOTTO, *Un inedito epitaffio per la pregiudizialità costituzionale*, ibidem; P. VERONESI, *La Corte "sceglie i tempi": sulla modulazione delle pronunce d'accoglimento dopo la sentenza n. 10/2015*, ibidem.

¹⁹ H. KELSEN, nel saggio *La garantie jurisdictionelle de la Constitution (La justice constitutionnelle)*, in "Rev. dr. publ. et sc. pol.", XXXV (1928), pp. 197-257, e nel saggio *WersollderHueterderVerfassungsein?*, in "Die Justiz", 1930-31, fascicolo 11-12, vol. VI, pp. 576-628 (entrambi tradotti a cura di Carmelo Geraci e inseriti nel volume *La giustizia costituzionale*, Milano, 1981, dal quale sono tratte le citazioni che seguono), sosteneva che l'ideale della certezza del diritto esige che l'annullamento di una norma incostituzionale abbia normalmente effetto solo *pro futuro*, cioè a partire dall'annullamento medesimo (p. 167).

Quando tratta specificamente dei risultati del controllo costituzionale, ribadisce: "Sarebbe opportuno, in ogni caso, nell'interesse della certezza del diritto, non attribuire, in linea di principio, effetti retroattivi all'annullamento delle norme generali, quanto meno nel senso di lasciar sussistere tutti gli atti giuridici anteriormente posti in essere sulla base di tali norme" (p. 191). Ed aggiunge appena dopo che una "limitata retroattività è necessaria per una certa strutturazione del procedimento di controllo di costituzionalità", cioè solo per premiare il soggetto che, provocando il processo *a quo*, ha interesse che non venga più applicata la norma la cui legittimità contestava.

Il concetto è specificato oltre, a pp. 198-199, dove si afferma: "Se la legge è stata censurata da un tribunale o da un'autorità amministrativa in occasione della sua applicazione ad un caso concreto, la questione dell'effetto retroattivo potrà dar luogo a difficoltà. Se il vigore della legge annullata cessa solo dopo un certo tempo dalla pubblicazione dell'annullamento; se, di conseguenza, le autorità devono continuare ad applicarla, non si può esonerare l'autorità richiedente" – cioè il nostro giudice a quo – "dall'applicarla al caso concreto che ha dato luogo alla richiesta, ma ciò diminuirà il suo interesse a deferire le leggi incostituzionali al tribunale costituzionale". La conclusione è nettamente nel senso che il tribunale costituzionale dovrà essere dotato del potere di estendere "l'effetto retroattivo desiderabile della decisione di annullamento sul caso che ha provocato la richiesta" (c.d. *Anlassfall*).

conciliabile con il rispetto del requisito della rilevanza, proprio del giudizio incidentale, perché “*tale requisito opera soltanto nei confronti del giudice a quo ai fini della prospettabilità della questione, ma non anche nei confronti della Corte ad quem al fine della decisione sulla medesima*”.

In sostanza, la rilevanza sarebbe un requisito necessario nel giudizio *a quo*, ma poi svanirebbe. Il giudizio dinanzi alla Corte si svolgerebbe e si concluderebbe come se il giudizio di costituzionalità non fosse incidentale, e come se il suo esito non dovesse rifluire nel processo da cui è nato. Questo modo di ragionare si scontra in modo frontale con la legge costituzionale n. 1 del 1948.

Né vale dire che “in virtù della declaratoria di illegittimità costituzionale, gli interessi della parte ricorrente trovano comunque una parziale soddisfazione nella rimozione, sia pure solo pro futuro, della disposizione costituzionalmente illegittima”.

La parte ricorrente ha diritto a che sia data risposta alla domanda che ha sottoposto al giudice nel processo *a quo* (il rimborso dell'imposta incostituzionale).

Null'altro ha rilievo. La rimozione dell'imposta per il futuro è estranea al processo *a quo* e potrebbe anche non interessare l'attore di quel processo (se, ad esempio, ha cessato l'attività cui si riferisce la maggiorazione d'imposta).

CAPITOLO 2
CEDU E DIRITTO TRIBUTARIO

CEDU E DIRITTO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. CEDU e diritto tributario sostanziale. – 2. CEDU e giurisprudenza tributaria sostanziale. – 3. CEDU e processo tributario. – 4. CEDU e giurisprudenza processuale tributaria.

1. CEDU e diritto tributario sostanziale

1.1. Non sono pochi i riflessi della CEDU sul diritto tributario¹, specie per il rilievo dell'art. 1 del 1° Protocollo aggiunto, che tutela il diritto di proprietà, ma facendo salvo il diritto degli Stati di imporre il pagamento delle imposte. Gli Stati godono di ampia discrezionalità in materia fiscale, ma le loro scelte non devono essere sprovviste di un ragionevole fondamento²; dev'esservi «un “giusto” equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo»³.

* AA.VV., *Scritti in onore di Giuseppe Tesauero*, vol. I, Editoriale Scientifica, Napoli, 2014, pp. 679-691.

¹ Cfr., tra gli altri: A. BODRITO, A. MARCHESELLI, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 723; M. MORIS, *La Convention Européenne des droits de l'homme e le droit fiscal: perspectives et évolution*, in *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2009, p. 483; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 29; S. DORIGO, *La rilevanza dei trattati internazionali sui diritti dell'uomo nella materia fiscale*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2012, p. 139 ss.; S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 241; J. AUTENNE, N. CAICCO, *Le droit fiscal belge face à la Convention Européenne des droits de l'homme*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 495; M. GREGGI, I. BURIANI, *La CEDU e il principio del giusto procedimento*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Padova, 2014, p. 117 ss.

² Cfr. Corte EDU 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society e altri c. Regno Unito*.

³ Corte EDU 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*. Cfr. M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatario*, Padova, 2012, p. 181, sul bilanciamento tra protezione della proprietà e tutela dell'interesse fiscale nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo. Una significativa applicazione dell'art. 1 del Primo Protocollo in tema di “piccola retroattività” delle norme tributarie è in Conseil d'Etat [Francia], 4 giugno 2012, n. 308996, in *GI*, 2012, p. 2681, con nota di A. MARCHESELLI, *Il riconoscimento dei «diritti fondamentali del contribuente» nella Cedu, nell'Ue e nel diritto italiano: uno spunto da una sentenza del Consiglio di Stato francese*.

In linea con il principio del “giusto equilibrio”, nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo, è stato affermato che, in ragione del principio di proporzionalità, è ingiustificato e sproporzionato (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato⁴, anche se sono corrisposti interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore*⁵; che, in materia di Iva, in applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l’interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, è violato il limite della ragionevolezza ove il diritto alla detrazione sia condizionato, per il cessionario, a condotte del fornitore che il cessionario non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare⁶; che può rilevare nel campo dell’art. 1 del Primo Protocollo una applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fi-sco*⁷; che è lesivo dei diritti fondamentali un prelievo eccessivo, applicato su rendite già maturate⁸.

È stato inoltre affermato che gli Stati devono osservare il principio di pre-terminazione normativa degli obblighi⁹; che una legge tributaria non chiara lede i diritti del contribuente, che sarebbe soggetto all’arbitrio della Amministrazione¹⁰; che gli Stati devono legiferare in materia tributaria osservando il principio

⁴ Corte EDU 9 marzo 2006, *Eko-Elda-Avee c. Grecia*.

⁵ Corte EDU 3 luglio 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia*. Nel senso che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, cfr. Corte EDU 16 aprile 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*; Id., 11 ottobre 2011, *Beires Corte-Real c. Portogallo*.

⁶ Corte EDU 22 gennaio 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*: «Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo IVA, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente possono assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni. Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circolazione di beni o servizi a fini IVA, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle norme IVA, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell’attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l’equo bilanciamento che va mantenuto tra l’interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà».

⁷ Corte EDU 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare).

⁸ Corte EDU 14 maggio 2013, *N.K.M. c. Ungheria*.

⁹ Corte EDU 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54-59 (con riguardo ai principi contabili); Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67.

¹⁰ Corte EDU 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56.

di non discriminazione, sancito dall'art. 14 della Convenzione¹¹, che è lesiva della libertà di religione (art. 9 CEDU) una norma fiscale che tassa le donazioni ricevute da una associazione religiosa¹².

2. CEDU e giurisprudenza tributaria sostanziale

2.1. È noto che è fondato sull'art. 10, primo comma, Cost. («l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute») l'adattamento automatico dell'ordinamento italiano alle norme internazionali consuetudinarie¹³.

A sua volta, l'art. 11 Cost. prevede che l'Italia, da un lato, «consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni», e, dall'altro, che «promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo».

Le norme convenzionali internazionali entrano a far parte del nostro ordinamento solo in forza di una legge che le recepisce e ne ordina l'esecuzione¹⁴.

Alle norme dei trattati era attribuita, nel diritto interno, lo stesso valore della legge di recepimento, e una legge successiva poteva abrogare o modificare la legge che recepiva il trattato¹⁵. Ma, in base al principio di specialità e alla preclusione di conformità delle leggi agli impegni internazionali, era affermata la prevalenza della legge di recepimento sulle leggi posteriori difformi.

2.2. Anche la Convenzione europea dei diritti dell'uomo è stata recepita con legge (legge 4 agosto 1955, n. 848), e, nella giurisprudenza della Corte

¹¹ Corte EDU 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 386; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*, in *Riv. trib. int.*, 2007, fasc. 1, p. 181; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, § 43 ss. Cfr. M. GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, I, p. 412.

¹² Corte EDU 30 giugno 2011, *Association les Témoins de Jéhovah*, in *Quaderni dir. e politica ecclesiastica*, 2011, p. 722. Per ragioni analoghe, è stata dichiarata incostituzionale l'imposta sulla pubblicità, nella parte in cui colpiva le forme di propaganda ideologica effettuata, senza fini di lucro, a diretta cura degli interessati (Corte cost. 16 luglio 1973, n. 131, in *Giur. it.*, 1973, I, 1, c. 1622). Di recente, Corte EDU 4 marzo 2014, *Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints c. Regno Unito*, ha ritenuto non contraria agli artt. 9 e 14 della CEDU la legislazione fiscale inglese, che esenta del tutto dai tributi locali gli edifici di culto aperti al pubblico, ma esenta solo nella misura dell'ottanta per cento i luoghi di culto riservati agli adepti.

¹³ Sulle norme tributarie di diritto internazionale consuetudinario cfr. R.S. AVI-YONAH, *International Tax as International Law*, Cambridge, 2007, p. 5 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, cit., p. 104 e p. 130.

¹⁴ Cfr. G. TESAURO, *Costituzione e norme esterne*, in *DUE*, 2009, p. 195 ss.

¹⁵ Cfr. G. TESAURO, *Costituzione e norme esterne*, cit., p. 203 ss.

costituzionale, la CEDU era trattata come le altre convenzioni internazionali.

La situazione è mutata dopo che, nel 2001, è stata inserita, nel primo comma dell'art. 117 Cost., la norma secondo cui «La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali» e dopo che, nel 2007, la Corte costituzionale, con due sentenze coeve¹⁶, ha riconosciuto alle norme internazionali pattizie un valore rafforzato nella gerarchia delle fonti. Le norme di legge, che non rispettano le convenzioni internazionali, tra cui la CEDU, sono incostituzionali, per violazione dell'art. 117 Cost., in quanto le norme internazionali rilevano quali «norme interposte». È stato poi affermato che l'interpretazione della legge interna dev'essere svolta in modo conforme alla CEDU (oltre che al diritto UE e alla Costituzione), ed è vincolante solo la “sostanza” della giurisprudenza della Corte di Strasburgo¹⁷.

In ambito tributario, la prevalenza delle norme delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione è presupposta dalla norma secondo cui le norme interne più favorevoli al contribuente si applicano anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione¹⁸.

2.3. Il c.d. dialogo tra le Corti si avvarrà di un nuovo strumento quando sarà operante il Protocollo n. 16 aggiunto alla CEDU. Il Protocollo istituisce, per i giudici nazionali di ultima istanza, la facoltà di rivolgersi direttamente alla Corte di Strasburgo, per chiedere un'opinione “non vincolante” in ordine all'interpretazione della CEDU. Soggetti legittimati a investire la Corte EDU sono «le più alte giurisdizioni», che devono essere designate dagli Stati membri. È prevedibile ed auspicabile che se ne potranno avvalere le singole sezioni – tra cui quella tributaria – della Corte di Cassazione (e non solo le sezioni unite).

2.4. Nella giurisprudenza costituzionale è costante il riferimento alle carte internazionali e, in particolare, alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo¹⁹ e alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo²⁰. Dopo le sentenze “gemelle” del 2007, tutti i trattati internazionali recepiti con legge diventano parametro in-

¹⁶ Corte cost. 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349, in *Giur. it.*, 2008, p. 565, con nota di B. CONFORTI, *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*, e in *Giur. cost.*, 2007, p. 3564 ss., con nota di M. CARTABIA, *Le sentenze “gemelle”: diritti fondamentali, fonti, giudici*.

¹⁷ Cfr. E. LAMARQUE, *Las relaciones entre los órdenes nacional, supranacional e internacional en la tutela de los derechos*, relazione alle VI Giornate italo-spagnolo-brasiliane su *La protection de los derechos en un ordenamiento plural*, Barcellona 17-18 ottobre 2013, in *paper*, § 3.

¹⁸ T.u.i.r., art. 169.

¹⁹ Il *leading case* è Corte cost. 19 gennaio 1993, n. 10, in *Giur. it.*, 1993, I, 1, c. 1613, con nota di P.P. RIVELLO, *Una tematica spesso trascurata: il procedimento a carico di soggetti alloggiati*.

²⁰ Corte cost. 26 maggio 2004, n. 154, in *Foro it.*, 2004, I, c. 1971; Id., 22 luglio 2005, n. 299, in *Giur. it.*, 2005, p. 2345; Id., 16 febbraio 2006, n. 61, in *Foro it.*, 2006, I, c. 1673.

terposto nel giudizio di costituzionalità, e sono incostituzionali le norme che li contraddicono.

2.5. Non è infrequente che le sentenze, che trattano di un diritto fondamentale, siano fondate, oltre che sulla norma costituzionale che riconosce quel diritto, anche su una carta di diritti. La Corte costituzionale rinvia sovente alle carte dei diritti, pur quando sarebbe sufficiente richiamare la Costituzione²¹.

Un esempio significativo, per il diritto tributario, di questa tendenza è la pronuncia in materia di privilegi fiscali²², che ha dichiarato incostituzionale l'efficacia retroattiva di una norma che aveva esteso al credito per le sanzioni amministrative il privilegio del credito erariale per le imposte sui redditi²³. Il privilegio, che in precedenza assisteva solo le imposte dovute per l'anno in corso al tempo del fallimento e per l'anno antecedente, è stato esteso anche alle sanzioni, senza limiti temporali e con applicazione retroattiva.

Il rimettente ha sollevato la questione sostenendo che la retroattività della norma fondante il privilegio del credito erariale, originariamente chirografario, e la collocazione in grado diverso e poziore di un credito già ammesso allo stato passivo dichiarato esecutivo, violerebbero l'art. 3 e l'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della CEDU.

La Corte ha esaminato la questione di legittimità facendo riferimento non solo all'art. 3 Cost., ma anche all'art. 6 della CEDU, richiamato dall'art. 117, primo comma, Cost., come richiesto dal rimettente. La Corte avrebbe potuto limitarsi a dichiarare l'illegittimità della norma ai sensi dell'art. 3 Cost.; ha invece fondato la sua pronuncia su entrambi i parametri, e cioè «sia per violazione dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., sia per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della Cedu, in considerazione del pregiudizio che [la legge impugnata] arreca alla tutela dell'affidamento legittimo e della certezza delle situazioni giuridiche, in assenza di motivi imperativi di interesse generale costituzionalmente rilevanti».

²¹ Corte cost. 12 novembre 2002, n. 445, in *Giur. it.*, 2003, p. 843; Id., 25 luglio 2011, n. 245, *ivi*, 2012, p. 1257.

²² Corte cost. 4 luglio 2013, n. 170, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, p. 121.

²³ L'art. 23, co. 37, d.l. n. 98/2011 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 111/2011, ha stabilito che: «Al comma 1 dell'articolo 2752 del codice civile, le parole: "per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per l'imposta regionale sulle attività produttive e per l'imposta locale sui redditi, diversi da quelli indicati nel primo comma dell'articolo 2771, iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente" sono sostituite dalle seguenti: "per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi". La disposizione si osserva anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto».

2.6. La sensibilità della nostra giurisprudenza verso la CEDU è testimoniata da una sentenza della Cassazione, la cui motivazione è duplice, perché fa leva, da un lato, sulla CEDU (e sulla giurisprudenza della Corte di Strasburgo in materia di tutela del diritto di proprietà, ai sensi dell'art. 1 del Protocollo n. 1, e in tema di ragionevole durata del processo, ai sensi dell'art. 6 CEDU), e, dall'altro, in parallelo, sui principi costituzionali di buon andamento e imparzialità della P.A. (art. 97), sul vincolo derivante dagli obblighi internazionali (art. 117), e sulla ragionevole durata del giusto processo (art. 111), per statuire, analogamente a quanto deciso dalla Corte di Strasburgo nel caso *Di Belmonte*²⁴, che il ritardo da parte della Pubblica amministrazione nel corrispondere l'indennità di esproprio impedisce la tassazione, nel caso in cui l'indennità non sarebbe stata tassata se il pagamento fosse stato tempestivo²⁵. Il ritardo ha infranto – secondo la Cassazione – il “giusto equilibrio” che deve sussistere tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo, tra cui quello di proprietà. La Suprema Corte, adottando una interpretazione “convenzionalmente orientata”, ha evitato di sollevare un incidente di costituzionalità.

3. CEDU e processo tributario

3.1. Nonostante il consolidato riconoscimento dell'applicazione delle norme CEDU al diritto tributario sostanziale, la Corte di Strasburgo non ammette che l'art. 6 della Convenzione si applichi al processo tributario²⁶, perché quella norma, concernendo le cause penali e “civili”, non riguarderebbe le cause di diritto pubblico (quali sono le cause fiscali)²⁷.

²⁴ Corte EDU 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*, ha condannato lo Stato italiano non solo alla restituzione della somma trattenuta a titolo d'imposta, ma anche al risarcimento del danno morale «per la sensazione di impotenza e di frustrazione» di fronte al ritardo nel versamento dell'indennità di espropriazione. Vedi anche Corte EDU 21 ottobre 2008, *Guiso-Gallissay c. Italia*.

²⁵ Cass., Sez. V, 22 gennaio 2013, n. 1429, in *Giur. it.*, 2013, p. 1443.

²⁶ Corte EDU 8 febbraio 2000, *Charalambos c. Francia* e 5 ottobre 1999, *Gantzner c. Francia*. Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 11 ss.; A. BODRITO-A. MARCHESELLI, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 723.

²⁷ Corte EDU 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 305. La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che «la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività». Secondo la Corte, il contenzioso tributario esula dall'ambito dei diritti e obblighi di natura civile, nonostante gli effetti patrimoniali che inevitabilmente si dispiegano sulla situazione del contribuente; un procedimento tributario ha evidentemente risvolti patrimoniali, ma il fatto che una controversia sia di natura «patrimoniale» non è di per sé sufficiente per comportare l'applicabilità dell'art. 6, par. 1, della Convenzione sotto il suo profilo «civile»; possono sussistere obblighi «patrimoniali» nei confronti dello Stato o delle sue autorità subor-

La tutela del giusto processo è però riconosciuta ai processi di rimborso dei tributi, se il fondamento della pretesa del contribuente è la norma di diritto comune che impone la restituzione dell'indebito²⁸, e nei processi sui diritti di prelievo del fisco²⁹ (oltre che, come si dirà, nelle controversie sulle sanzioni amministrative per violazioni fiscali).

3.2. La nostra Cassazione, in linea con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, ritiene che l'art. 6 della CEDU non sia applicabile al processo tributario, e che, perciò, la legge 24 marzo 2001 n. 89 (c.d. legge Pinto), in tema di "diritto ad un'equa riparazione" nei casi in cui un processo si sia svolto violando il principio della ragionevole durata, non si applichi al processo tributario, pur essendo previsto, in tale legge, che il ricorso può essere proposto nei confronti del Ministro delle Finanze³⁰. La giurisprudenza nega che la legge Pinto possa valere per il processo tributario perché, essendo (tale legge) strumentale all'attuazione della CEDU, dev'essere applicata solo nei casi in cui, secondo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, si applica l'art. 6 della CEDU³¹.

3.3. Nonostante tutto ciò, è da ritenere che l'art. 6 della CEDU debba applicarsi anche alle liti tributarie (sia al processo tributario che si svolge dinanzi alle commissioni, sia al processo per liti tributarie che si svolge dinanzi alla Corte di Cassazione), anche come conseguenza del fatto che le norme della CEDU riguardano pure il diritto tributario sostanziale.

dinate che, ai fini dell'art. 6, par. 1, devono essere considerati rientranti esclusivamente nel diritto pubblico e non sono, di conseguenza, coperti dalla nozione di «diritti e obblighi di carattere civile». Cfr. M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 529.

²⁸ Corte EDU 23 ottobre 1997, *National & Provincial Bulding Society ed altri*. Nella sentenza 3 settembre 2002, *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA e Francia*, la Corte afferma che «un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima».

²⁹ Corte EDU 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*.

³⁰ L'art. 2, primo comma, di tale legge, così stabilisce: «Chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata, ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ha diritto ad una equa riparazione». L'art. 3, co. 2, prevede che: «Il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimenti del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimenti del giudice militare. Negli altri casi è proposto nei confronti del Ministro dell'economia e delle finanze».

³¹ Così Cass., Sez. I, 17 giugno 2004, n. 11350, in *Foro it.*, 2004, I, c. 3393; Id., Sez. I, 27 agosto 2004, n. 17139, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, p. 1664; Id., Sez. I, 30 agosto 2005, n. 17497, in *Fisco*, 2005, p. 5687; Id., Sez. I, 30 agosto 2005, n. 17498, *ivi*, 2005, p. 5687; Id., Sez. V, 15 luglio 2008, n. 19367, in *Giur. cost.*, 2008, I, p. 2382.

Le ragioni di ciò sono molteplici.

Il sintagma “cause civili”, contrapposto a cause penali, è da interpretare nel senso che comprende tutte le cause non penali, e, quindi, non solo le cause tra privati, ma anche quelle tra privati e pubblica amministrazione.

La Corte di Strasburgo riconosce la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie³². E riconosce che, nella stessa procedura, può accadere che non sia possibile trattare diversamente le controversie che riguardano le imposte rispetto a quelle che concernono la contestazione delle sanzioni³³.

Molte sentenze della Corte EDU applicano l'art. 6 a controversie amministrative³⁴, superando quindi l'interpretazione ristretta della formula “causa civile”, e ciò consente di includere nell'art. 6 le controversie tributarie, che pure attingono a provvedimenti amministrativi.

Inoltre, l'art. 111 Cost. non può essere letto ignorando la CEDU. Il rapporto simbiotico tra Costituzione e Carte internazionali è ormai tale per cui le norme costituzionali devono essere lette alla luce delle carte internazionali; perciò le norme CEDU si applicano al processo tributario anche in base agli artt. 3 e 111 della Costituzione³⁵.

4. CEDU e giurisprudenza processuale tributaria

4.1. L'art. 6 CEDU garantisce il diritto ad un giusto processo e ad una tutela giurisdizionale effettiva. Il diritto di accesso ad un giudice può subire delle limi-

³² Corte EDU 21 febbraio 1984, *Ozturk c. Germania*; Id., 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia e Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*; Id., 21 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*, in *Giur. it.*, 2009, p. 757, con nota di A. MARCHESELLI, *Accessi e verifiche fiscali: un'altra tappa verso il giusto processo tributario in una decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo*. Nella giurisprudenza italiana cfr. Cass., sez. I, 30 agosto 2005, n. 17499, in *Foro it.*, 2006, I, p. 3476. In dottrina, cfr. M. MORIS, *La Convention Européenne des droits de l'homme e le droit fiscal: perspectives et évolution*, cit., p. 483; J. AUTENNE, N. CAICCO, *Le droit fiscal belge face à la Convention Européenne des droits de l'homme*, cit., p. 510.

³³ Corte EDU 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 216, con nota di M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso «Jussila»)*.

³⁴ A. MARCHESELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 1, p. 391.

³⁵ È stata proposta una sorta di sillogismo. Premessa maggiore: ai sensi degli artt. 111 e 3 Cost. tutti i processi debbono essere ugualmente «giusti». Premessa minore: le norme CEDU si applicano (come parametri interposti di costituzionalità) ai processi non tributari. Conclusione: le norme CEDU si applicano indirettamente (per la via dell'art. 3 e 111 Cost. e come parametri di costituzionalità) anche al processo tributario. Così A. MARCHESELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, cit., p. 389.

tazioni, ma solo per uno scopo legittimo. Tra fine e mezzi dev'esservi un rapporto di proporzionalità. Sono quindi da censurare – e la Corte EDU l'ha fatto – le interpretazioni formalistiche di disposizioni processuali, soprattutto con riguardo alle condizioni di ricevibilità/ammissibilità della domanda giudiziale³⁶.

Il diritto di accesso alla giustizia è compromesso quando la disciplina processuale è tale, o viene interpretata e applicata in modo che, in concreto, non è perseguito il fine di assicurare effettività di tutela, ma si pone, al contrario, come una sorta di barriera che impedisce al singolo di ottenere una decisione³⁷.

È significativo il caso di una associazione che aveva proposto ricorso al giudice amministrativo belga per l'annullamento di un provvedimento³⁸. Nel ricorso non vi era una espressa esposizione dei fatti, ma un rinvio ai fatti era già nel provvedimento impugnato, allegato al ricorso, che ad esso faceva riferimento.

Il Consiglio di Stato belga aveva dichiarato inammissibile il ricorso, considerando inesistente l'esposizione dei fatti. La Corte EDU ha invece stabilito che «l'application par les juridictions internes de formalités à respecter pour former un recours est susceptible de violer le droit d'accès à un tribunal. Il en est ainsi quand l'interprétation par trop formaliste de la légalité ordinaire faite par une juridiction empêche, de fait, l'examen au fond du recours exercé par l'intéressé».

Ha rilevato inoltre che «on ne saurait soutenir que l'acte du recours de la requérante mettait le Conseil d'Etat, et *a fortiori* la partie adverse, dans l'impossibilité de prendre connaissance des faits de la cause. A cet égard, la Cour note que la requérante avait joint à son recours l'acte administratif attaqué, qui contenait un exposé détaillé des faits ayant conduit à son adoption. Par conséquent, un nouvel exposé des faits établi par les requérants et intégré dans le texte même du recours en annulation n'aurait pas été plus complet que celui figurant dans l'acte attaqué lui-même».

Infine, la Corte ha ritenuto che «en l'espèce la limitation du droit d'accès à un tribunal imposée à la requérante n'était pas proportionnée au but visant à

³⁶ Corte EDU 12 novembre 2002, *Béles c. Repubblica Ceca*, § 61: «Néanmoins, les limitations appliquées ne doivent pas restreindre l'accès ouvert à l'individu d'une manière ou à un point tels que le droit s'en trouve atteint dans sa substance même. En outre, elles ne se concilient avec l'article 6 § 1 que si elles poursuivent un but légitime et s'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé».

³⁷ Perciò «le droit d'accès à un tribunal se trouve atteint lorsque sa réglementation cesse de servir les buts de la sécurité juridique et de la bonne administration de la justice et constitue une sorte de barrière qui empêche le justiciable de voir son litige tranché au fond par la juridiction compétente» (Corte EDU 27 luglio 2006, *Efstathiou c. Grecia*, § 24). Inoltre, la Corte ha ricordato che «la Cour a conclu à plusieurs reprises que l'application par les juridictions internes de formalités à respecter pour former un recours est susceptible de violer le droit d'accès à un tribunal. Il en est ainsi, quand l'interprétation par trop formaliste de la légalité ordinaire faite par une juridiction empêche, de fait, l'examen au fond du recours exercé par l'intéressé» (Corte EDU 27 luglio 2006, *Efstathiou c. Grecia*, § 27).

³⁸ Corte EDU 24 febbraio 2009, *L'Erablière A.S.B.L. c. Belgio*.

garantir la sécurité juridique et la bonne administration de la justice. Partant, il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention relativement au droit d'accès à un tribunal de la requérante».

4.2. La giurisprudenza della Cassazione, in tema di autosufficienza, alla luce di questi principi, non è sempre condivisibile, e può apparire talvolta che non rispetti il diritto alla effettività della tutela, specie quando il requisito dell'autosufficienza³⁹ pare adottato in modo irragionevolmente rigoroso, più per motivi deflattivi che per ragioni processuali.

In materia tributaria, si è ritenuto che il motivo di ricorso è inammissibile ove manchi l'indicazione dei documenti su cui si fonda, difetti la specificazione della sede processuale nella quale risultino prodotti i documenti e ne sia omesso il deposito, unitamente al ricorso, ai sensi dell'art. 369, co. 2, n. 4, c.p.c.⁴⁰. Si è poi ritenuto sufficiente produrre l'istanza di trasmissione del fascicolo d'ufficio, nel quale restano acquisiti i fascicoli di parte, fino al termine del processo, ai sensi dell'art. 25, secondo comma, del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁴¹.

In tema di esposizione dei fatti di causa, si richiede che nel ricorso non vi sia la riproduzione integrale degli atti processuali, ma la selezione di ciò che è rilevante. Gli atti del giudizio di merito non devono essere trascritti integralmente, ma sintetizzati⁴². Dev'essere possibile, per la Cassazione, apprendere dal ricorso

³⁹ Cfr. S. RUSCIANO, *In tema di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *Giur. it.*, 2005, p. 1671; F. MONTALDO, *Note sul c.d. principio di autosufficienza dei motivi in cassazione*, in *Giur. cost.*, 2006, I, p. 2086; R. POLI, *Specificità, autosufficienza e quesito di diritto nei motivi di ricorso per cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2008, p. 1249; A. ARCADI, *Il c.d. «principio di autosufficienza del ricorso» nella giurisprudenza della corte di cassazione*, in *Giur. cost.*, 2009, II, p. 347; E.F. RICCI, *Sull'«autosufficienza» del ricorso per cassazione: il deposito dei fascicoli come esercizio ginnico e l'avvocato cassazionista come amanuense*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 736; R. TRIOLA, *La resistibile ascesa del c.d. principio di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *FI*, 2012, V, p. 265; F. SANTANGELI, *Il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2012, p. 607.

⁴⁰ Cass., sez. V, 13 ottobre 2010, n. 21121, in *Giur. it.*, 2011, p. 469, con nota critica di G. FALCONE, *La pretesa improcedibilità del ricorso per cassazione in materia tributaria per mancato deposito della copia degli atti processuali e documenti sui quali il ricorso si fonda*. Nella sentenza si afferma che l'adempimento prescritto dall'art. 369, co. 2, n. 4, c.p.c. non «può ritenersi soddisfatto con la mera richiesta di acquisizione del fascicolo d'ufficio dei gradi di merito né, eventualmente, con il deposito di tale fascicolo e/o di quello del fascicolo di parte», se il menzionato deposito non interviene nei tempi e nei modi di cui al citato art. 369 c.p.c. e se nel ricorso non si specifica che il «ridetto» fascicolo «è stato prodotto», indicando la sede in cui nel ripetuto fascicolo «il documento è rinvenibile».

⁴¹ Cass. SS. UU. 3 novembre 2011, n. 22726, in *Giur. it.*, 2012, p. 455.

⁴² Non è stata ritenuta legittima la semplice «spillatura» degli atti delle fasi di merito, perché non bisogna rendere «indaginoso» l'opera dei giudici della Cassazione (Cass., SS.UU., 17 luglio 2009, n. 16628, in *Giur. it.*, 2010, p. 1133); non è legittimo neppure un «assemblaggio in sequenza cronologica degli atti della causa, riprodotti in copia fotostatica» (Cass., sez. III, ord. 22 settembre 2009, n. 20393, in *Mass. Giur. it.*, 2009). Si richiede però la testuale riproduzione degli atti e dei

tutto il necessario. Con riguardo ai motivi *ex art.* 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la Corte richiede l'integrale trascrizione di tutti gli atti rilevanti⁴³. Un ricorso in tema di *transfer price*, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., è stato dichiarato inammissibile perché non riportava «il testo, nemmeno nelle parti rilevanti, della documentazione di cui si lamenta l'omesso esame»⁴⁴.

4.3. La Cassazione non è però insensibile ai principi processuali della CEDU. Chiamate a risolvere il contrasto sulla questione se sia ammissibile il ricorso che non indichi, con assoluta precisione, quali siano gli assunti erronei contenuti della decisione impugnata, evocando esattamente le norme che si ritengano violate o falsamente applicate, e se occorra anche centrare esattamente il tipo di vizio di legittimità, nell'ambito della tipologia di cui all'art. 360, comma 1, c.p.c., le sezioni unite hanno adottato una soluzione ispirata alla giurisprudenza della Corte EDU. Hanno cioè ritenuto che l'erronea formulazione del motivo non ne determina l'inammissibilità se la Corte può comunque agevolmente procedere, sulla base delle argomentazioni esposte a sostegno del motivo, alla sua corretta qualificazione⁴⁵.

Respinto il precedente indirizzo «drasticamente formalistico» le sezioni unite hanno accolto il principio, «di derivazione sovranazionale, della c.d. "effettività" della tutela giurisdizionale, da ritenersi insito nel diritto al "giusto processo" di cui all'art. 111 Cost., elaborato dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo», ricordando che «la Corte di Strasburgo ha avuto più volte modo di precisare che nell'interpretazione ed applicazione della legge, in particolare di quella processuale, gli Stati aderenti, e per essi i massimi consessi giudiziari, devono evitare gli "eccessi di formalismo", segnatamente in punto di ammissibilità o ricevibilità dei ricorsi».

documenti quando si denuncia la sentenza di merito per non averne tenuto conto (Cass. SS.UU. 11 aprile 2012, n. 5698; Id., sez. V, 11 maggio 2012, n. 7332).

⁴³ Cfr., con riguardo ad una lite tributaria, Cass., sez. V, 2 ottobre 2013, n. 22517, in *Fisco QOL – Quotidiano on line*, 2013.

⁴⁴ Cass., sez. V, 27 febbraio 2013, n. 4927, in *Corr. trib.*, 2013, 20, p. 1574. Nel ricorso si faceva riferimento a «copiosa documentazione» e a «numerosi contratti» (l'una e gli altri spesso presenti, in gran mole, nelle cause in tema di *transfer price*).

⁴⁵ Cass. SS.UU. 24 luglio 2013, n. 17931, in *CED Cassazione*, 2013. Il richiamo alla giurisprudenza della Corte EDU è stato operato anche dall'ordinanza Cass., sez. I, 12 luglio 2012, n. 11819, che ha respinto le istanze di inammissibilità di atti del processo in quanto basate su una interpretazione formalistica delle norme processuali.

TUTELA DEL CONTRIBUENTE NEL SISTEMA DELLA CEDU*

SOMMARIO: 1. Profili di diritto sostanziale (art. 1 del Protocollo n. 1). – 2. Profili processuali (art. 6 della Convenzione).

1. *Profili di diritto sostanziale (art. 1 del Protocollo n. 1)*

Secondo il riformato art. 117, comma 1 della Costituzione, il legislatore deve rispettare i “*vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*”. Le norme di legge, che non rispettano gli obblighi derivanti dalle convenzioni internazionali, tra cui la CEDU¹, non sono disapplicabili, ma incostituzionali, per violazione dell’art. 117 Cost.: le norme internazionali rilevano qui come «norme interposte»². Prima che l’art. 117 fosse riformato, le Convenzioni internazionali, e quindi la CEDU, avevano il rilievo, attraverso la ratifica, di leggi ordinarie, non di parametro di costituzionalità³. Interessa il diritto tri-

* AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti, Giappichelli, Torino, 2014, pp. 369-374.

¹ *Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle libertà fondamentali*, del 4 novembre 1950, comunemente denominata Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo. Sui diritti fondamentali dell’UE, l’art. 6 del TUE prevede, innanzitutto, che l’Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella “*Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea*”, cui è riconosciuto lo stesso valore giuridico dei trattati.

Inoltre, l’art. 6 prevede che l’Unione aderisce alla CEDU e che i diritti fondamentali, garantiti dalla CEDU, e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell’Unione in quanto principi generali.

² Si vedano Corte cost., 24 ottobre 2007, nn. 348, e 349 (le “sentenze gemelle”), in *Giur. it.*, 2008, p. 565, con nota di B. CONFORTI, *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*. Si veda anche Corte cost., 11 marzo 2011, n. 80, in *Giur. it.*, 2012, p. 777, con nota di T. CERRUTI, *CEDU, UE e parametri di costituzionalità: è cambiato qualcosa dopo l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona?*

³ L’ultima pronuncia in tal senso è Corte cost., 22 marzo 2001, n. 73, in *Giur. it.*, 2001, p. 1801.

La diretta applicabilità delle norme CEDU, in forza della nuova formulazione dell’art. 6 del Trattato sull’Unione europea, è stata affermata da TAR. Lazio, sez. Il bis, 18 maggio 2010, n. 11984, in *Giur. it.*, 2011, p. 1435, con nota di F. D’ORO, *La disapplicazione delle norme interne*

butario sostanziale – e si affianca alle norme costituzionali rilevanti per il diritto tributario, specie all'art. 53 Cost. –, l'art. 1 del Protocollo n. 1, aggiunto alla CEDU⁴.

Ha rilevato la Corte EDU che l'imposizione fiscale costituisce in linea di principio una "ingerenza" nel diritto di proprietà e che tale "ingerenza" si giustifica in conformità del secondo capoverso dell'art. 1 del Protocollo n. 1, il quale prevede espressamente un'eccezione per ciò che riguarda il pagamento di imposte o altre contribuzioni. Dev'esservi però un "giusto equilibrio" tra interesse collettivo e tutela dei diritti individuali; l'imposta non deve essere un onere eccessivo né recare un sostanziale danno alla situazione finanziaria dell'individuo⁵. È insomma previsto un limite massimo all'imposizione⁶. Ma non sono escluse le leggi tributarie retroattive⁷.

L'art. 1 del Protocollo implica che le leggi d'imposta devono rispettare il principio di non discriminazione sancito dall'art. 14 della Convenzione⁸.

La riserva di legge dev'essere osservata in senso sostanziale: dev'essere rispettato il principio di predeterminazione normativa degli obblighi⁹; le leggi devono

contrastanti con le norme CEDU: note a margine della sentenza TAR Lazio, sez. Il bis, 18 maggio 2010, n. 11984.

⁴ Secondo il citato art. 1, «Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

⁵ Si veda Corte europea diritti dell'uomo, 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*, che richiama la decisione 3 giugno 2004, *Di Belmonte c. Italia*.

Si osserva nella sentenza del 2010 che «La materia fiscale non sfugge peraltro al controllo della Corte, poiché questa deve verificare se l'art. 1 del Protocollo n. 1 è stato oggetto di una corretta applicazione. A tal riguardo, essa rammenta che il secondo alinea di tale disposizione si deve leggere alla luce del principio consacrato nella prima frase dell'articolo. Ne consegue che una forma di ingerenza deve garantire un "giusto" equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo (*Tre Traktörer AB c. Svezia*, 7 luglio 1989, § 59). 40. Per l'effetto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo dei tributi o di altre forme di contribuzione, può violare la garanzia consacrata da questa disposizione se impone al soggetto interessato un onere eccessivo o reca un sostanziale danno alla sua situazione finanziaria».

Nel senso che le leggi tributarie non devono risolversi in forme di confisca arbitraria, si veda la sentenza 16 settembre 1996, *Gaygusuz c. Austria*.

⁶ Cfr. S. DORIGO, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea e i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1, p. 41.

⁷ Sentenza 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society et al. c. Regno Unito*.

⁸ Corte europea diritti dell'uomo, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 386; 16 settembre 1996, *Gaygusuz c. Austria*; 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, §§42 ss.

⁹ Corte europea diritti dell'uomo, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54-59 (con riguardo ai principi contabili); Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67.

essere chiare, altrimenti sono lesi i diritti dei contribuenti, che non devono essere soggetti all'arbitrio dell'Amministrazione finanziaria¹⁰.

È inoltre principio fondamentale la proporzione del sacrificio imposto al soggetto passivo. Si è ritenuto ingiustificato e sproporzionato (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato¹¹, anche se sono corrisposti interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore*¹².

Si è, inoltre, affermato che può rilevare nel campo dell'art. 1 del Primo Protocollo una applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco*¹³.

In materia di Iva, si è ritenuto, in applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, che la disciplina del diritto di detrazione e dei relativi presupposti spetta agli Stati, ma che è violato il limite della ragionevolezza ove tale diritto sia condizionato, per il cliente, a condotte del fornitore che il cliente non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare¹⁴.

L'esercizio delle libertà costituzionalmente garantite non deve essere ostacolato da oneri fiscali: la libera manifestazione del pensiero, l'accesso a internet, ecc., non possono essere impediti da oneri fiscali, secondo l'art. 21 della Costi-

¹⁰ Corte europea diritti dell'uomo, 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56; Id., 20 settembre 2011, *Yukos c. Russia*, § 559.

¹¹ Corte europea diritti dell'uomo, 9 marzo 2006, *Eko-Elda-Avee c. Grecia* (ricorso n. 10162/02).

¹² Corte europea diritti dell'uomo, 3 luglio 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia*. Nel senso che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, cfr. Corte europea diritti dell'uomo, 16 aprile 2002, S.A. *Dangeville c. Francia*, Id., 11 ottobre 2011, *Beires Corte-real c. Portogallo*.

¹³ Corte europea diritti dell'uomo, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore, per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare).

¹⁴ Corte europea diritti dell'uomo, 22 gennaio 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*, in cui si osserva: «Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo IVA, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente possono assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni. Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circolazione di beni o servizi a fini IVA, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle norme IVA, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell'attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l'equo bilanciamento che va mantenuto tra l'interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà».

tuzione¹⁵. La libertà religiosa non può essere pregiudicata da “*speciali gravami fiscali*”, secondo l’art. 20 della Costituzione.

L’art. 9 della CEDU tutela la libertà di pensiero, di coscienza e di religione; in applicazione di questa norma la Corte di Strasburgo ha ritenuto lesiva della libertà religiosa una norma fiscale francese, che tassava le donazioni ricevute da una associazione religiosa¹⁶.

2. Profili processuali (art. 6 della Convenzione)

Nonostante il consolidato riconoscimento dell’applicazione delle garanzie sostanziali del Protocollo ai rapporti tributari, la Corte di Strasburgo non ammette che l’art. 6 della Convenzione¹⁷ si applichi al processo tributario.

Con orientamento costante, la Corte di Strasburgo esclude che l’art. 6 della CEDU possa applicarsi alle controversie fiscali¹⁸, perché esso concerne le cause “penali” e “civili”, non quelle di diritto pubblico¹⁹.

Nella giurisprudenza della Corte, non tutte le controversie di diritto publi-

¹⁵Corte cost. 16 luglio 1973, n. 131, ha dichiarato incostituzionale l’imposta sulla pubblicità, nella parte in cui colpiva le forme di propaganda ideologica effettuata, senza fini di lucro, a diretta cura degli interessati.

¹⁶Corte europea diritti dell’uomo, 30 giugno 2011, *Association les Témoins de Jéhovah*, in *Quaderni dir. e politica ecclesiastica*, 2011, p. 722.

¹⁷L’art. 6, par. 1, della Convenzione recita: «*Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta.*».

¹⁸Cfr. sentenza 8 febbraio 2000, *Charalambos c. Francia*; e sentenza 5 ottobre 1999, *Gantzner c. Francia*.

¹⁹La questione è stata messa a fuoco nella (assai nota) sentenza 12 luglio 2001, *Ferrazzini*, in *Guida al dir.*, 2001, fascicoli 34, 9, 5.

La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che «*la materia fiscale rientra ancora nell’ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività.*».

Secondo la Corte, il contenzioso tributario esula dall’ambito dei diritti e obblighi di natura civile, nonostante gli effetti patrimoniali che inevitabilmente si dispiegano sulla situazione del contribuente; un procedimento tributario ha evidentemente risvolti patrimoniali, ma il fatto di dimostrare che una controversia è di natura “patrimoniale” non è di per sé sufficiente per comportare l’applicabilità dell’art. 6, par. 1, della Convenzione sotto il suo profilo “civile”; possono sussistere obblighi “patrimoniali” nei confronti dello Stato o delle sue autorità subordinate che, ai fini dell’art. 6, par. 1, devono essere considerati rientranti esclusivamente nel diritto pubblico e non sono, di conseguenza, coperti dalla nozione di «diritti e obblighi di carattere civile».

Cfr. M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 1, p. 529; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 32.

co sono estranee al campo di applicazione dell'art. 6, specie quando sono in gioco interessi patrimoniali (come le liti del pubblico impiego)²⁰. Né rileva se la situazione soggettiva coinvolta nella lite sia di diritto soggettivo o interesse legittimo²¹.

Ma non si accetta, però, l'idea che il "civile" sia tutta l'area del "non penale". E che il bisogno di "giusto processo" si avverte più nelle controversie di diritto pubblico (che sono controversie tra ineguali), che in quelle tra privati²².

Talvolta l'esclusione delle controversie tributarie da quelle cui si applica l'art. 6 della CEDU è motivata richiamando l'art. 1 del Protocollo n. 1, nella parte in cui si prevede che il diritto di proprietà non può pregiudicare la potestà impositiva degli Stati²³, ma l'art. 1 potrebbe valere in senso opposto: se quella norma tutela gli individui e i loro beni, sotto il profilo del diritto sostanziale, nei confronti dell'imposizione, l'area del giusto processo, cui si applica l'art. 6 della CEDU, non dovrebbe avere minore ampiezza.

Occorre però dire che, nell'evoluzione della giurisprudenza, l'area delle controversie fiscali, non coperte dall'art. 6, si va progressivamente restringendo.

Si riconosce, innanzitutto, la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie²⁴.

Inoltre, la tutela del giusto processo è riconosciuta ai processi di rimborso, se il fondamento della pretesa del contribuente non ha natura fiscale²⁵, e nei processi sui diritti di prelazione del fisco²⁶.

L'art. 2 della legge 24 marzo 2001, n. 89 (c.d. legge Pinto), che prevede "il diritto ad un'equa riparazione" nei casi in cui un processo si sia svolto violando il principio della ragionevole durata, dovrebbe applicarsi al processo tributario²⁷.

²⁰ Sentenza 17 marzo 1997, *Neigel c. Francia*.

²¹ Sentenza 5 ottobre 2000, *Mennitto c. Italia*.

²² Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 11 ss.; L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 1, p. 206.

²³ Sentenza 23 ottobre 1997, *National & Provincia! Building Society et al. c. Regno Unito*.

²⁴ Tra le «controversie (...) sulla fondatezza di ogni accusa penale», contemplate dall'art. 6, nelle sentenze *Janosevic c. Svezia e Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*, entrambe del 23 luglio 2002, i giudici di Strasburgo hanno compreso le liti sulle sanzioni amministrative in campo tributario.

²⁵ Sentenza 23 ottobre 1997, caso *National & Provincial Bulding Society ed altri*. Nella decisione 3 settembre 2002, sull'ammissibilità del ricorso *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA*, la Corte afferma che «un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima».

²⁶ Sentenza 22 settembre 1994, serie A, n. 296-A, *Hentrich c. Francia*.

²⁷ L'art. 2, comma 1, di tale legge, recita: «Chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata, ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 548, sotto il profilo del mancato

La giurisprudenza però è contraria, con la motivazione che la legge Pinto, essendo strumentale all'attuazione della CEDU, non si applica alle controversie alle quali, secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo, non si applica l'art. 6 della CEDU²⁸.

rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ha diritto ad un'equa riparazione».

L'art. 3, comma 2, prevede che: «*Il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimenti del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimenti del giudice militare. Negli altri casi è proposto nei confronti del Ministro dell'economia e delle finanze».*

²⁸ Così Cass., Sez. 1, 27 agosto 2004, n. 17139, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, 2, p. 1664; Cass., Sez. I, 30 agosto 2005, n. 17497, in *Fisco*, 2005, p. 5687; Cass. civ., sez. I, 07 marzo 2007, n. 5275; Cass., Sez. V, 15 luglio 2008, n. 19367; Cass. civ., sez. VI, 24 settembre 2012, n. 16212.

Le controversie che riguardano l'applicazione (e quindi, la determinazione) delle sanzioni di carattere tributario sono ricomprese nell'ambito di applicazione della c.d. legge Pinto (Cass. civ., Sez. V, 30 agosto 2005, n. 17499, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1491), in linea con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

CAPITOLO 3
PROCEDURE DI ACCERTAMENTO
ED ATTI IMPOSITIVI

SULLA POSSIBILE SOPRAVVIVENZA DEL CONCORDATO E DELL'INTEGRAZIONE DELL'ACCERTAMENTO CON RIGUARDO ALLE NUOVE IMPOSTE DIRETTE CONCERNENTI LE PERSONE FISICHE *

SOMMARIO. 1. Considerazioni introduttive: criteri interpretativi delle norme di delega. – 2. Analisi descrittiva della procedura impositiva relativa all'imposta sui redditi delle persone fisiche. – 3. La posizione procedimentale del Comune: si propone di qualificare come «concerto» il rapporto di coordinamento tra Comune ed Ufficio. – 4. La procedura impositiva in esame come procedimento in senso proprio. – 5. Possibilità di conservazione del concordato: ipotesi «de iure condendo». – 6. (*segue*). Vaglio critico di talune ipotesi proposte. – 7. Possibilità di conservazione del c.d. accertamento integrativo. – 8. Considerazioni conclusive: illusioni in fatto di concordato e macchinosità del congegno procedurale esaminato.

1. Considerazioni introduttive: criteri interpretativi delle norme di delega

Non sono ancora apparsi scritti di rigore scientifico sulle linee del procedimento impositivo relativo all'imposta sui redditi delle persone fisiche e all'imposta sugli incrementi di valore degli immobili delle persone fisiche che la legge delega di riforma tributaria¹ congegna in modo nuovo rispetto alla disciplina

* *Le imposte dirette erariali*, 1972, I, pp. 65-77.

¹ *Legge 9 ottobre 1971 n. 825*, recante «Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria». Il testo è stato pubblicato in questa *rivista* 1971, p. 1488 ss.

Questo scritto concerne – val la pena di sottolinearlo – l'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche e di quella sull'incremento di valore degli immobili delle persone fisiche, per le quali soltanto la legge delega prevede il complesso procedimento, caratterizzato dalla partecipazione del Comune, che ci si accinge ad esaminare. Va, anzi, precisato che le disposizioni che riguardano questo argomento (racchiuse nell'art. 10, 2° comma, n. 3, della legge) sono dettate con diretto riferimento alla sola imposta sui redditi, soggiungendosi poi, per l'altra, che, tenendo presenti le norme relative a tale imposta, saranno previste forme analoghe di partecipazione dei Comuni.

racchiusa nel testo unico del 1958. Vi sono, invece, alcuni scritti d'occasione, per lo più dominati dalla preoccupazione di cercare nella legge delega la risposta ad ogni problema, anche di dettaglio, che una qualsiasi normativa pone, con ciò dimenticando l'elementare ed ovvia circostanza che siamo in presenza di norme che, in quanto di delega, hanno il solo limitato valore di fissare i principi ed i criteri direttivi ai quali dovrà attenersi il delegato. Sarebbe, infatti, un errore credere di trovare nella legge delega la risposta a tutti i problemi, anche a quelli che – stando naturalmente al tenore oggettivo delle disposizioni, che non sempre riproducono i propositi espressi nei documenti preparatori – sono stati lasciati alla discrezionalità del delegato. È, quest'ultimo, l'errore in cui mi pare sono incorsi quanti, all'apparire della legge e prima di approfondirne l'analisi, hanno affrettatamente visto in essa la fine del c.d. «concordato».

In effetti, la lettura d'una legge delega è compito delicato. La nostra *forma mentis* di esegeti si è andata formando attraverso il commento di norme che direttamente regolano una materia, ed è difficile dismettere quest'abito quando invece si tratta di illustrare norme che stabiliscono come dovranno esser fatte altre norme. Anche questo scritto, assai probabilmente, non sarà immune da errori del genere. Si confida tuttavia che, depurato da essi, conservi una qualche validità come tentativo di offrire una prima – e perciò approssimativa e dubitativa – ricostruzione delle linee del nuovo procedimento impositivo, accanto ad una qualche indicazione *de iure condendo* sul modo come potranno essere riempiti alcuni spazi che il delegante ha demandato al delegato di riempire.

2. *Analisi descrittiva della procedura impositiva relativa all'imposta sui redditi delle persone fisiche*

Cominciamo con il notare che le novità fondamentali del procedimento attingono: da un lato, al profilo soggettivo, essendosi prevista la partecipazione del Comune²; dall'altro, all'articolazione stessa del procedimento che, proprio in connessione con l'ampliamento delle parti intervenienti, assume maggiore complessità.

Nel testo unico del 1958 (ed, in genere, in tutta la tradizionale legislazione in materia) troviamo disciplinati una serie di atti (dichiarazione, avviso, concordato, ecc.), i quali sono considerati in una posizione che si direbbe d'immobilità.

²L'interesse dei Comuni a questa partecipazione risiede nel fatto che l'accertamento dei redditi influirà sull'applicazione dell'imposta locale sui redditi, imposta che viene accertata dalla Amministrazione finanziaria dello Stato ed il cui gettito è devoluto agli enti locali (vd. art. 4, n. 8). Il gettito dell'imposta sugli incrementi di valore degli immobili – essa pure accertata dagli uffici statali (vd. art. 6, n. 7) – sarà interamente devoluto ai Comuni nel cui territorio si trovano gli immobili (vd. art. 6, n. 8).

Tra di essi non intercorre, come ognuno sa³, un ordine necessario di sequenza: sono, ciascuno come individualità separata, disciplinati nei loro elementi e requisiti, e l'ordine di successione che può o deve stabilirsi tra essi va ricostruito dall'interprete. Di qui, ad esempio, il dubbio se il concordato presupponga o no un precedente accertamento⁴. Viceversa, la normativa che descriveremo consta proprio di un ordine di sequenza: l'imposizione non cessa di essere eventuale⁵ e la sequenza non cessa d'essere a composizione variabile⁶: siamo, però, non in presenza d'una normativa atteggiata staticamente, ma di norme in cui si coglie, con nettezza, il profilo dinamico. Quanto meno sotto il profilo descrittivo è, dunque, il caso di parlare di procedimento⁷.

³In argomento cfr., di recente, G. FALSITTA, *Struttura della fattispecie dell'accertamento nelle imposte riscosse mediante ruolo*, nel volume collettaneo *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, p. 38 ss.

⁴Nel senso che l'imposizione concordata sia prevista in relazione alla preventiva emanazione, da parte dell'ufficio, di un atto di accertamento, si esprime G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1969, I, p. 328 (ove, in nota, riferimenti di dottrina contraria).

⁵Parlando di «eventualità dell'imposizione» intendo soltanto ricordare come la vicenda possa esaurirsi, sul piano degli atti aventi rilievo esterno, con la dichiarazione; senza dire che vi è pure l'ipotesi contemplata dall'art. 123 del t.u. del 1958 (e da altre norme simili) nella quale mancano tanto la dichiarazione quanto l'atto amministrativo d'imposizione. Non considero in contrasto con tale affermazione il ritenere che un'attività dell'ufficio vi sia sempre, pur quando l'Amministrazione non rettifichi la dichiarazione: se quest'attività di controllo delle dichiarazioni è «una fase generalizzata e indefettibile per l'applicazione dei tributi» (così A. FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario* in citato *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, p. 124, in nota), resta il fatto che si ha qui un'attività meramente interna, a cui negherei la denominazione di procedimento impositivo. In tale evenienza la Finanza non impone, nel senso che non emana atti che incidono sull'obbligazione tributaria: quanto ad atti con rilievo esterno, qui abbiamo solo la riscossione del dichiarato.

⁶La felice espressione è stata escogitata dal CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1966, I, p. 11. Nella fattispecie in esame, nota l'Autore, non compaiono necessariamente tutte le fasi e tutti gli atti che sono in principio configurabili: non c'è, insomma quella struttura fissa che è propria del procedimento di formazione degli atti amministrativi, dove una serie di atti preparatori sfocia necessariamente in un unico atto finale.

Tutto ciò rimane, per il procedimento che stiamo per esaminare, vero: presentata la dichiarazione, l'avviso di accertamento non segue di necessità; la dichiarazione non deve ma può mancare, e l'accertamento dell'ufficio rimane l'unico atto della procedura impositiva: sol che l'accertamento deve essere preceduto da almeno un atto preparatorio, cioè dalla proposta comunicata al Comune e da questo non contrastata. Ma si danno, poi, altri svolgimenti (sempre eventuali) più complessi.

⁷La dottrina meno recente ricorreva al termine, usato in senso genericamente descrittivo, di procedimento: si vedano, ad es., PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, p. 133 ss.; A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 229 ss. Invece, di recente, la dottrina ha cominciato a parlarne in senso tecnico: G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1970, p. 169 ss.; MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, p. 69 ss.; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, p. 154 ss.; FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, p. 25 ss.; FALSITTA, *op. cit.*, p. 38 ss.

Sulla differenza statica e dinamica nello studio dei fenomeni giuridici, considerazioni fatte con

Comune alla vecchia e alla nuova disciplina è l'assenza di profili discrezionali in senso proprio: l'attività impositiva è, per disposto costituzionale, improntata a vincolatezza. È un rilievo di significato specifico: esso spiega l'inapplicabilità al procedimento impositivo tributario di molti profili dell'elaborazione, per diritto amministrativo generale, del concetto di procedimento: questa elaborazione, infatti, è compiuta con riguardo a procedimenti nei quali trovano esplicitazione poteri improntati a discrezionalità. Si spiega così il fatto che l'instaurazione del procedimento sia, in diritto amministrativo, rimessa alla libera iniziativa del soggetto interessato al risultato finale del procedimento oppure all'iniziativa discrezionale dell'autorità (procedimenti d'ufficio): qui, invece, il dispiegarsi di un'attività amministrativa è sempre necessario al verificarsi del presupposto d'imposta⁸. Verificandosi questo, da un lato il soggetto passivo è tenuto a presentare la dichiarazione e dall'altro l'autorità finanziaria è tenuta comunque al dispiego di una certa attività, che potrà non assumere rilievo esterno quando la verifica della dichiarazione si concluda con un giudizio di completezza e veridicità; e tale rilievo assume – in questo senso l'imposizione è eventuale – quando occorra rettificare la dichiarazione oppure procedere, per omessa dichiarazione, all'accertamento d'ufficio.

L'allargamento dei soggetti legittimati ad esser parte del procedimento si constata già nella fase introduttiva: è prevista, infatti, «la partecipazione dei Comuni all'accertamento dei redditi delle persone fisiche, mediante la segnalazione all'anagrafe tributaria di dati e notizie relativi ai soggetti residenti, possidenti ed operanti nei rispettivi territori e la eventuale integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni tributarie annuali dei soggetti stessi». L'attività inquirente dell'ufficio delle imposte potrà quindi prendere avvio da una segnalazione del Comune.

Un'altra novità, ancor più cospicua, s'incontra nella fase istruttoria.

Questa, nella legislazione attuale, manca di rilievo esterno⁹ e non è specificamente regolata; la legge di riforma, invece, disciplina questa fase intessendola di atti che sembrano destinati ad avere rilievo esterno e che possono incidere sulla stessa legittimazione ad emanare l'atto impositivo. L'Ufficio, condotta a compimento la sua indagine conoscitiva, procede alla notifica dell'accertamento: questa è la disciplina attuale. La riforma, invece, fissa l'obbligo dell'ufficio di portare «a conoscenza dei Comuni le proposte di accertamento, ed in merito a queste i Comuni stessi, anche avvalendosi dei consigli tributari che essi hanno

riguardo al processo ma di rilievo che attinge la teoria generale in ALLORIO, *Gli atti processuali nel «Sistema» del Carnelutti*, ora in *Problemi di diritto*, vol. II, *Sulla dottrina della giurisdizione e del giudicato*, Milano, 1957, pp. 618-619.

⁸ Per l'esatto valore di questa affermazione si vedano i rilievi fatti *retro*, alla nota 5.

⁹ Ciò è detto in linea generale, e non assoluta, perché non mancano eccezioni: si pensi, ad esempio, all'attività che deve precedere l'accertamento del reddito con metodo sintetico a carico dei soggetti tassabili in base a bilancio, nell'ipotesi regolata dall'art. 120, lett. b). In argomento si veda Trib. Bologna, 22 giugno 1971, in *Giur. it.*, 1972, I, 2, 288.

facoltà di istituire, potranno, entro il termine perentorio di 45 giorni, formulare proposte motivate di aumento degli imponibili». Si prospetta, a questo punto, una alternativa: il Comune rimane inerte oppure formula tempestivamente una proposta di aumento.

Nel caso di inerzia, gli Uffici delle imposte «provvederanno in via definitiva agli accertamenti». L'espressione «in via definitiva» è ridondante. Non vi è un accertamento provvisorio ed uno definitivo, ma un atto istruttorio (la proposta) e l'accertamento *tout court*, che conclude il procedimento.

L'altra ipotesi è che il Comune formuli, nel termine che gli è assegnato, una proposta di aumento. La delega prescrive che sia motivata: la prescrizione dovrà ritrovarsi nelle norme delegate e se ne dedurrà la invalidità delle proposte non motivate.

La proposta del Comune provoca, a sua volta, una duplice possibilità: che l'Ufficio acconsenta all'aumento, nel qual caso provvede ad emettere, in conformità, l'atto impositivo; oppure che resti fermo nella sua determinazione. Nel primo caso dismette la veste di autorità investigante ed assume quella di decidente. Proposta dell'ufficio e proposta del Comune assumono netta la fisionomia di atti preparatori del provvedimento finale, che è da imputarsi – sebbene formulato nei termini della proposta comunale – al solo Ufficio delle imposte. Viceversa, ove l'Ufficio non condivida la proposta di aumento, si prospetta una situazione di conflitto la cui risoluzione spetta ad un'autorità sovraordinata: si tratta di una commissione di nuova istituzione, composta «nel numero massimo di nove membri, presieduta da un funzionario dell'ufficio delle imposte e composta per metà da rappresentanti dell'ufficio stesso e per metà da rappresentanti del Comune di domicilio fiscale del contribuente».

Ci si aspetterebbe, a questo punto, che la decisione spetti necessariamente a questa Commissione distrettuale. Invece questa dovrà provvedere nel termine perentorio di 45 giorni; e se il termine decorrerà inutilmente, «l'Ufficio delle imposte procederà alla notifica dell'accertamento del reddito imponibile autonomamente determinato». La potestà decisoria farà, dunque, un viaggio di andata e ritorno. Facile intendere come, se la detta Commissione non avrà un ritmo celere o sarà sovraccarica di lavoro, sarà praticamente vanificata la partecipazione dei Comuni alla procedura impositiva.

3. La posizione procedimentale del Comune: si propone di qualificare come «concerto» il rapporto di coordinamento tra Comune ed Ufficio

L'inserimento del Comune nel meccanismo impositivo pone il problema di qualificarne la posizione procedimentale. Come va definito il rapporto di coordinamento tra Comune ed Ufficio delle imposte? Come vanno definiti gli atti del Comune? È opportuno distinguere le tre ipotesi possibili:

- a) atto impositivo emesso dall'ufficio in conformità alla sua proposta non contrastata dal Comune;
- b) atto impositivo emesso in conformità alla proposta comunale di aumento;
- c) atto impositivo emesso dalla commissione, a soluzione del conflitto tra Comune ed Ufficio.

La lettura del testo normativo di delega non lascia dubbi sul fatto che l'imposizione sia, nei primi due casi, opera dell'ufficio; atto, ad esso solo imputabile. È, quindi, da escludersi che l'imposizione sia espressa da un atto complesso (uguale o – se si ammette la figura – inuguale). Se si accedesse all'idea dell'atto complesso, cioè dell'atto unitario imputato congiuntamente a due figure soggettive, bisognerebbe poi trarne le necessarie conseguenze processuali: Comune ed Ufficio sarebbero litisconsorti necessari del giudizio d'impugnazione dell'atto impositivo.

Non sembra poi possibile vedere in quella del Comune un'attività consultiva: se esso esprimesse un parere, questo non potrebbe avere l'effetto di spostare la legittimazione a decidere. La decisione spetterebbe comunque all'ufficio, vincolato o a decidere in conformità oppure a motivare la sua difforme determinazione. Se la dottrina amministrativistica avesse dato alla figura del «concerto» contorni netti e definiti, sarebbe possibile dire se, nel meccanismo che si esamina, possano riscontrarsi le caratteristiche. Qualche cauto accostamento è dubitativamente possibile. Negli atti di concerto – trascrivo un'opinione autorevole¹⁰ – vi è una autorità (concertante) che adotta una decisione preliminare, formando uno schema di provvedimento. Lo schema è inviato all'autorità concertata, che può suggerire modificazioni; se non si perviene ad una soluzione concordata si adottano procedimenti speciali di soluzione del conflitto. Vi è poi chi precisa che la risoluzione è affidata ad un'autorità gerarchicamente superiore¹¹. L'atto di concerto si imputa alla sola autorità concertante, e non a questa e a quella concertata, anche se il suo contenuto, in linea di imputazione reale, può essere ripartito tra più autorità deliberanti¹².

Superfluo esplicitare come questo schema si adatti senza forzature alla sequenza in esame.

4. *La procedura impositiva in esame come procedimento in senso proprio*

Ora che conosciamo come può svilupparsi la sequenza impositiva, possiamo brevemente accennare al problema: se essa si lascia inquadrare dal concetto di procedimento, senza che questo ne risulti alterato o amputato in qualche aspetto essenziale.

¹⁰ M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, vol. II, p. 862.

¹¹ A. MONACO, *Concerto (atti di)*, in *Enc. dir.*, vol. III, Milano, 1961, p. 367.

¹² M.S. GIANNINI, *op. loc. cit.*

L'impiego del concetto di procedimento rispetto alla procedura di accertamento prevista dal testo unico del 1958 è senz'altro utile per cogliere il profilo dinamico dell'attuazione della norma tributaria: sembra, però, che al di là di un'utilità meramente descrittiva¹³, esso presti il fianco a perplessità non trascurabili. Il concetto di procedimento non esprime l'idea d'una successione qualsivoglia di atti: esprime l'idea di una successione di atti, ciascuno dei quali è variamente condizionato dai precedenti e condiziona i successivi. L'invalidità o l'assenza di un atto della serie rende invalidi i successivi e, in definitiva, concreta una causa di annullamento dell'atto finale. Ora questo fenomeno non si riscontra nell'insieme degli atti tipici d'accertamento: dichiarazione, avviso d'accertamento, concordato, accertamento integrativo. Accade, anzi, qualcosa che è esattamente l'opposto: ciascun atto, anziché essere invalidato dal vizio dei precedenti, presuppone proprio un'antecedente anomalia. Esempificare il concetto è fin troppo facile: l'avviso in rettifica presuppone la non veridicità della dichiarazione; l'avviso d'ufficio presuppone l'assenza della dichiarazione; l'accertamento concordato si ha quando l'eventuale precedente accertamento sia ritenuto incongruo; l'accertamento integrativo si ha quando quello precedente sia ritenuto incompleto, non comprensivo di tutti gli elementi della situazione-base. Solo in qualche caso, che rimane però marginale, può aversi una sequenza di atti, collegati da nesso tale, per cui l'invalidità dell'accertamento può essere determinata dall'assenza o invalidità di atti precedenti¹⁴.

Nello schema disegnato dalla riforma, invece, ravvisiamo facilmente una serie di casi di invalidità dell'atto impositivo che derivano da vizi del procedimento. Quando l'Ufficio si discosterà, nell'emettere l'accertamento, dalla proposta di aumento del Comune; quando l'Ufficio procederà autonomamente all'accertamento senza previamente inviare la proposta al Comune; quando non saranno rispettati i termini; quando l'Ufficio rimetterà la decisione alla Commissione, e la Commissione deciderà, senza che si sia profilato conflitto: tutti questi sono casi nei quali l'atto d'imposizione sarà invalido, non per un vizio che ad esso sia intrinseco, ma per una anomalia delle attività che lo hanno preceduto¹⁵.

Ma v'è di più. Nel sistema in via d'abrogazione, gli atti tipici della procedura impositiva hanno, ciascuno, autonomia d'effetti rispetto alla obbligazione. Non importa, ai fini del discorso che si vuol fare, quali siano questi effetti. Ciascun atto opera rispetto a quelli che lo precedono sostituendone, o integrandone,

¹³ È di tale opinione E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo*, ediz. provv., Milano, 1971, p. 94 s.

¹⁴ Ricordo l'esempio, già fatto *retro* (v. nota 9), dell'accertamento sintetico per mancanza di libri contabili: ivi la mancanza del verbale rende viziato l'accertamento.

¹⁵ La distinzione tra vizi dell'atto e vizi dell'attività antecedente è emersa negli studi sulla illegittimità del provvedimento amministrativo per eccesso di potere. Sul punto v. soprattutto F. BENVENUTI, *Eccesso amministrativo per vizio della funzione*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1950, I, p. 3 ss.; tra gli autori che hanno sviluppato l'impostazione del BENVENUTI ricordo A. PIRAS, *Interesse legittimo e giudizio amministrativo*, II, Milano, 1962, p. 291 ss.

l'efficacia¹⁶. Ciascuno riguarda direttamente il rapporto d'imposta: nessuno opera come atto procedimentale, come atto avente effetti strumentali rispetto ad un atto finale che, solo e direttamente, investe l'obbligazione. È chiaro invece, nello schema della riforma, che le proposte – dell'ufficio e del Comune – sono atti ad effetti strumentali, prodromici, rispetto all'atto finale impositivo che, solo, avrà efficacia diretta riguardo all'obbligazione.

5. Possibilità di conservazione del concordato: ipotesi «*de iure condendo*»

Passiamo ora ad un altro ordine di problemi, che è quello di vedere se il nuovo meccanismo impositivo sia ispirato ad una logica tale da rendere incompatibile con esso la sopravvivenza di istituti, quali il concordato e l'accertamento integrativo.

Da più parti si è detto che il concordato è stato abolito dalla riforma. Ma s'intende subito che questo assunto non può essere tranquillamente accolto quando proviene da chi si è fermato alla semplice constatazione che la legge delega non parla del «concordato». La legge – è vero – non menziona il concordato; ma trarre da ciò l'illazione che lo si sia voluto abolire è metodologicamente non corretto.

La funzione delle leggi di delega, come si sa, non è quella di disciplinare direttamente e compiutamente una materia, ma solo di fissare il modello cui il delegato dovrà attenersi. Non spetta ad essa prevedere, una per una, le varie specie che potrà assumere l'atto impositivo, e la delega che stiamo esaminando non mostra di volerlo fare. Non la si può, perciò, leggere usando il criterio *ubi lex voluit, dixit*, con quel che segue. Si tratta, allora, di seguire altri metodi. Quello giusto, già accennato, pare sia quello di verificare se vi è compatibilità tra la logica del procedimento ed un istituto come il concordato.

Nel sistema tradizionale il concordato si presenta come una variante dell'atto imposizione: come atto unilaterale dell'ufficio cui si accompagna l'adesione del contribuente. Quale che ne sia la struttura – di atto unitario o di somma di due atti unilaterali – esso è opera di due soggetti: contribuente e Ufficio impositore. Sembra, perciò, trovare difficile collocazione in una procedura le cui parti sono non più due ma tre; tanto più che la posizione del Comune, come che debba esattamente definirsi, è tale da aver efficacia determinante – anche se non costitutiva – rispetto all'atto impositivo.

Prima, però, d'arrivare a conclusioni negative sulla base di queste notazioni d'ordine generale, sarà il caso di ripercorrere i vari momenti in cui può snodarsi

¹⁶ Il problema – se ciascun atto della procedura impositiva sostituisca ovvero integri, creando un'obbligazione complementare, il precedente – è diffusamente trattato dal FALSITTA nel saggio cit. *retro* (nota 3), cui si rinvia per ogni opportuno ragguaglio in materia.

la sequenza impositiva, per vedere analiticamente, in relazione a ciascuna fase, se sia configurabile la previsione di un istituto che, seppure diverso quanto a struttura, riproduca la funzione effettuale dell'attuale concordato¹⁷. Ripercorriamo il procedimento, fissando l'attenzione sulla proposta o progetto d'accertamento che l'Ufficio è tenuto a comunicare al Comune, Questa comunicazione, nell'ordine di idee qui abbozzato, serve a provocare il concerto tra Comune ed Ufficio.

Ora, possono formularsi due ipotesi: 1) che essa venga concepita come atto interno al rapporto Ufficio-Comune, atto al quale il contribuente resta estraneo e di cui non è messo neanche a conoscenza; 2) oppure si può pensare ad una disciplina che consenta all'Ufficio, prima di formulare la proposta, di prendere contatto con il contribuente; si può cioè ipotizzare che Ufficio e contribuente discutano per raggiungere un accordo e lo formalizzino in una proposta – atto unilaterale dell'Ufficio – accompagnata dall'adesione del contribuente. Che valore avrebbe tale adesione? In che cosa si diversificherebbe la proposta pura e semplice da quella «concordata» con il contribuente?

Il concordato, nel sistema tradizionale, ha la stessa efficacia – sia essa dichiarativa, sia essa costitutiva – dell'avviso d'imposta; la differenza sta essenzialmente nel fatto che al contribuente è impedita l'impugnativa del concordato per motivi che attengono alla determinazione della base imponibile.

Nel sistema nuovo l'adesione del contribuente alla proposta dell'Ufficio avrebbe la stessa efficacia impeditiva dell'impugnativa. Mentre un atto d'imposizione, emanato senza adesione del contribuente alla proposta (conforme)

¹⁷ Dottrina e giurisprudenza sono concordi nel definire il concordato come atto unilaterale di accertamento a cui si giustappone l'adesione del contribuente: come variante, cioè, o *species* del genere atti d'imposizione (il cui esemplare principe è, come si sa, l'avviso di accertamento).

Mi sono sforzato, in una breve nota a decisione (*Rilievi in tema di concordato tributario, con particolare riguardo a taluni indirizzi giurisprudenziali*, in *Giur. it.*, 1970, III, 2, c. 55), di approfondire e sviluppare la riferita tesi dominante, che mi appariva allo stato embrionale, con la conseguenza che, nella pratica, la giurisprudenza continuava – e continua – a trattarne i problemi concreti secondo impostazioni coerenti con la superata concezione contrattualistica. Il nucleo essenziale di quel mio scritto può essere così riferito. Notavo, da un lato, che sotto il profilo effettuale al concordato si ricollegano due conseguenze: l'una riguardante l'obbligazione di imposta (effetto sostanziale), l'altro attinente alla stabilità dell'imposizione (effetto formale) e ritenevo, per altro verso che questa duplicità di conseguenze scaturisce da una duplicità di fattispecie costituita, l'uno, dal solo atto impositivo (effetto sostanziale), l'altra da entrambi gli atti in cui si concreta il concordato. Rilevavo, ancora, che il fenomeno si presenta, sotto il profilo della esternazione dei due atti, unitario (cioè come “atto contestuale”): per cui i vizi di forma investono sia l'atto della Finanza che quello del contribuente; mentre, quanto ai vizi sostanziali, sottolineavo che i due atti non si combinano in un atto unitario (atto complesso o contratto), con la conseguenza che i vizi sostanziali dell'atto del privato non possono ripercuotersi sull'atto impositivo e quindi sull'effetto che, da solo, quest'atto produce.

Tutto ciò ricordo perché il discorso condotto in questo scritto a proposito del concordato riesca chiarito dalla definizione giuridica che reputo debba darsi di questo istituto alla stregua dell'art. 34 del testo unico n. 645/1958.

che l'ha preceduto, sarebbe impugnabile senza preclusione alcuna, l'imposizione sarebbe inoppugnabile nei limiti in cui si sia prestata adesione alla proposta. Poiché l'adesione verrebbe prestata non all'atto finale del procedimento ma ad un atto infraprocedimentale, l'efficacia preclusiva non sarebbe immediata e non sarebbe incondizionata: si produrrebbe quando e se la proposta (concordata) si traducesse senza variazioni nell'atto d'imposizione. L'adesione alla proposta perderebbe valore se l'atto finale del procedimento non recepisce, immutata, la proposta. Nel quadro di una disciplina così congegnata il concordato non sarebbe – qual è attualmente per l'art. 34 del t.u. del 1958 – una variante dell'atto di imposizione: sarebbe cioè da collocare non al momento di chiusura, ma nella fase istruttoria della sequenza impositiva. A questa «proposta dell'ufficio concordata con il contribuente» converrebbe la definizione di accordo procedimentale¹⁸, oppure quella di preventiva acquiescenza del contribuente all'accertamento¹⁹: definizioni già proposte per l'attuale concordato.

Ed ora procediamo analizzando la successiva eventuale fase dell'iter procedurale. Come abbiamo visto, l'Ufficio trasmette la sua proposta al Comune il quale o rimane inerte o formula una controproposta di aumento. L'inerzia del Comune oppure l'accettazione, da parte dell'Ufficio, della controproposta comunale concretano il concerto tra Comune ed Ufficio, concerto che è presupposto perché l'atto impositivo sia emesso dall'Ufficio e non dalla Commissione. A questo punto procedurale non sembra esservi posto per un intervento adesivo del contribuente. Se si può ipotizzare una proposta concordata tra Ufficio e contribuente l'ipotesi d'una proposta di aumento concordata è fuori della realtà.

Passiamo al caso di conflitto tra Comune ed Ufficio. Spetta, come sappiamo, alla Commissione risolverlo: ma come opererà questa Commissione? quali poteri avrà? Dato il termine entro il quale deve pronunciarsi, sarebbe inutile darle poteri autonomi investigativi. Essa si atterrà, quindi, alle risultanze istruttorie già predisposte dall'Ufficio e dal Comune. Quali saranno i suoi poteri decisori? Anche quest'altro problema dovrà essere risolto dal legislatore delegato, il quale potrà stabilire che essa non potrà andare oltre il limite minimo segnato dalla proposta dell'Ufficio, né oltre il massimo segnato dalla controproposta del Co-

¹⁸ Alla indicazione *de iure condendo* data nel testo si attaglierebbe la nozione di concordato come provvedimento d'imposizione preceduto, in funzione di presupposto, da un accordo: che è poi la nozione data dall'ALLORIO nella prima edizione del *Diritto processuale tributario*, poi ripudiata perché «la Finanza non manifesta due volte la sua volontà» (cfr., ora, p. 87 della 5ª ediz.). Il PUOTI, nello scritto già citato, parla di «accordo trasfuso nell'atto di accertamento» (p. 338); M.S. GIANNINI (*Corso di diritto amministrativo*, parte IV, Milano, 1969, p. 81) di «atto procedimentale di formazione della volontà del provvedimento secondo un modulo convenzionale».

¹⁹ Identifica l'adesione di cui parla l'art. 34 del t.u. del 1958 con una «acquiescenza (preventiva) all'atto di accertamento» G. TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1971, I, p. 298 (ove, a p. 295, rilievi critici al mio scritto, *cit.*, in tema di concordato).

mune (sarebbe una sorta di principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato) come potrà anche stabilire che essa sarà libera da tali vincoli (il che sarebbe conforme alla sua natura di organo amministrativo sovraordinato). In ogni caso è chiaro che essa sarà luogo di composizione delle contrapposte vedute, espresse dal Comune e dall'Ufficio. È naturale che il suo modo di procedere sia, più che quello di un organo di amministrazione attiva, quello di un organo contenzioso.

Ora, come negare l'opportunità – il punto non è toccato dalla legge delega – che il contribuente possa essere convocato e possa eventualmente partecipare alla trattazione del suo «affare» davanti alla Commissione? Sarebbe una partecipazione di probabile proficuità al fine di prevenire liti. Comunque, gli si darebbe la possibilità di chiarire alla Commissione la sua situazione (o, se si vuole, la sua versione); ma gli si potrebbe anche dare la possibilità di dichiarare la sua adesione (con valore di acquiescenza preventiva) ad una data determinazione della base imponibile. Con la conseguenza che, ove la Commissione si esprimesse in termini conformi, verrebbe ad esistenza un accertamento collegiale che il contribuente non può impugnare per motivi di valutazione. Il che sarebbe prevedere un istituto che, al pari dell'attuale concordato, produce effetti impeditivi dell'impugnativa e consente un incontro di valutazioni tra contribuente e Commissione.

6. (segue) *Vaglio critico di talune ipotesi proposte*

Riproponiamo il quesito: la legge delega ha (per le imposte in esame) abolito in concordato? Se per concordato si intende l'istituto oggi regolato dall'art. 34 del testo unico del 1958, cioè una variante dell'accertamento posta in essere da Ufficio e contribuente, esso è stato certamente abolito, nel senso che non sarà più possibile, nel momento dell'emanazione dell'atto finale del procedimento, un'intesa a due, alla quale rimane estranea quella parte necessaria del procedimento che è il Comune. Se, invece, conveniamo di chiamare concordato ogni istituto che rappresenti la consacrazione formale d'una intesa tra contribuente e fisco, preordinata a dare stabilità all'atto finale del procedimento (nel senso di renderlo inimpugnabile per i profili di mera estimazione), direi allora che il meccanismo disegnato nella delega è tale da lasciare, alla discrezionalità del delegato, spazio sufficiente ad istituti del genere (preventiva acquiescenza, accordi procedurali).

Altri invece ha ritenuto possibile conservare la forma di concordato tradizionale; ma le proposte avanzate non mi paiono compatibili con il sistema²⁰. Secondo la prima di queste proposte, il concordato sarebbe possibile quando il Comune non presenta proposte di aumento. Ma in tale caso l'Ufficio deve tra-

²⁰ O. POLI, *Le imposte sul reddito nella riforma tributaria*, in *Boll. trib. inf.*, 1972, p. 52.

durre in atto impositivo la proposta non contrastata dal Comune. L'Ufficio non diventa arbitro dell'imposizione solo perché il Comune ha taciuto: la proposta, da trasformare in imposizione, non può essere disattesa dall'Ufficio perché rappresenta l'atto sui cui termini si è realizzato il «concerto». Se l'Ufficio emettesse, in via di concordato, un accertamento inferiore alla proposta, ne sarebbe lesa la posizione giuridica del Comune che la logica del procedimento protegge²¹.

Si ritiene ancora, da parte del medesimo autore, che il concordato sarebbe possibile quando la Commissione non si pronuncia tempestivamente e quindi il potere impositivo torna – come abbiamo visto – all'Ufficio. Anche qui non sono concorde. La legge prescrive: «Decorso inutilmente tale termine, l'Ufficio delle imposte procederà alla notifica dell'accertamento del reddito imponibile autonomamente determinato». La legge non dice – come sembra credere il citato autore – che l'Ufficio diventa libero di determinare il reddito, ormai svincolato da ogni rapporto di coordinamento con il Comune: gli impone di notificare l'imponibile *già determinato*, e *l'autonomamente* sta ad indicare la proposta fatta al Comune e non contrastata, la determinazione del reddito fatta dall'Ufficio *da solo*. Ecco perché mi pare contrastare con la legge delega la possibilità che l'Ufficio concordi, a questo punto, un reddito inferiore a quello proposto²².

Se tali considerazioni sulla inaccettabilità di queste due ipotesi di conservazione del concordato sono esatte, sembra conseguirne una conferma del fatto che non v'è spazio per conservare il concordato come variante dell'atto finale del procedimento, cioè del concordato come è disciplinato dall'attuale testo unico. Sembra, dunque, che occorra pensare a moduli nuovi, del genere «accordo procedimentale» o «preventiva acquiescenza».

²¹ Si aggiunga quest'altra considerazione. Sarebbe facile agli uffici statali sottrarsi al «concerto», al coordinamento, insomma, della propria azione con quella comunale, formulando proposte artificialmente elevate. I Comuni non potrebbero che tacere e l'Ufficio erariale riacquisterebbe integra la possibilità di concordare a sua discrezione. Il che sarebbe una manifesta possibilità di violazione di tutta la logica del procedimento, fondata sul coordinamento tra Comune ed Ufficio.

²² Se l'Ufficio disattende, *inaudita altera parte*, la proposta non contrastata, tutto il sistema costruito dalla legge delega ed improntato al principio del «concerto» sarebbe eluso. Non si confonda, però, questa (vietata) possibilità di nuova valutazione e quindi di accertamento in diminuzione, con la possibilità di esercizio di poteri di autotutela che il nuovo sistema non sottrae all'ufficio e che non mi sembrano interferire con il sistema del «concerto». Penso, ad esempio, al potere di annullamento parziale dell'atto già emanato che l'Ufficio ritenesse di esercitare per dare rilevanza alla scoperta di elementi passivi sopravvenuti al precedente accertamento. Se questa modifica dell'imposizione è possibile in ogni tempo, non vi è ragione per escluderne la possibilità nel corso del procedimento, e cioè come modifica della proposta fatta al Comune.

7. Possibilità di conservazione del c.d. accertamento integrativo

Un altro interrogativo che le norme in esame della legge delega pongono riguarda l'accertamento integrativo che il testo unico del 1958 disciplina all'art. 35. Il punto problematico non è se questo potere di riforma *in pejus* dell'imposizione permanga o sia abolito, ma se per il suo esercizio sia necessario seguire il normale e complesso *iter*, cioè: proposta al Comune, attesa dei 45 giorni e via di seguito. La mia impressione è che questa necessità non sussista.

Quando il procedimento si conclude con l'emanazione dell'avviso da parte dell'Ufficio (non importa se in base alla proposta dell'Ufficio stesso o alla controproposta del Comune), nulla si oppone a che venga aperto un secondo procedimento per «versare» in una nuova imposizione la scoperta di nuovi elementi. Che ciò venga consentito all'Ufficio senza la collaborazione del Comune è ipotesi che non contrasta con il sistema delineato dalla legge delega. La partecipazione del Comune al procedimento è in funzione dell'acquisizione di elementi dei quali il Comune, e non l'Ufficio, sia a conoscenza; è, insomma, in funzione d'aumento di quanto appurato dall'Amministrazione statale. Per cui il già realizzatosi «concerto» tra Comune ed Ufficio, se preclude – come si è detto discutendo del concordato – variazioni in diminuzione, non preclude variazioni in aumento operate dalla sola Amministrazione statale²³. Il che pare tanto più esatto, se l'accertamento integrativo fosse consentito solo in via eccezionale, ossia solo per il caso di scoperta di nuovi cespiti sì come ora prevede, con espressione non perspicua, l'art. 35 del t.u.²⁴.

Un accertamento integrativo ad opera del solo Ufficio sembra possibile anche nel caso in cui il provvedimento antecedente sia stato emesso dalla Commissione. Quest'organo appare sovraordinato (anche se non secondo il modulo gerarchico) rispetto all'Ufficio. Ma le sue pronunce²⁵ non sono da concepire – alla stregua

²³ Credo di intravedere, sia pure in termini che mi rimangono ancora non netti, una distinzione tra provvedimenti di primo e provvedimenti di secondo grado (nota in diritto amministrativo: v. M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., II, p. 1029 ss.) utile a delimitare la sfera d'applicazione del principio dell'intesa tra Comune e Ufficio. Lasciando fuori di questa sfera i provvedimenti di secondo grado che non implicano smentita della valutazione compiuta con il primo provvedimento sarà possibile svincolare talune importanti facoltà di iterazioni dal macchinoso procedimento previsto da questa riforma e al tempo stesso non vulnerare quella posizione giuridica del Comune che la legge tutela.

²⁴ Su tale punto v., da ultimo, G. TREMONTI, *op. cit.*, p. 303, con ampia ricognizione della incerta giurisprudenza. V. pure G. MANGIONE, *Sull'integrazione o modifica dell'atto d'imposizione per sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi*, in *Giur. it.*, 1967, I, 1, c. 1069.

²⁵ Un altro problema è quello dell'oggetto della pronuncia della Commissione. Essa si occupa, cioè, solo della proposta di aumento del Comune e quindi i suoi poteri oscilleranno tra il minimo segnato dalla proposta dell'Ufficio e il massimo rappresentato dalla proposta del Comune? Oppure sarà del tutto svincolata dai due atti precedenti? Il problema è aperto: in ogni caso la soluzione condizionalità, come si è visto, la possibilità di concordato innanzi ad essa.

delle sentenze – come tali da coprire, rispetto ad un certo periodo d'imposta, «dedotto e deducibile», sì che un secondo provvedimento emesso dall'Ufficio può ben configurarsi come provvedimento che annulla quello della Commissione. Dovrebbe, però, trattarsi di un provvedimento che non smentisce l'operato della Commissione in quanto non contraddittorio con la valutazione che questa abbia dato dei cespiti allora presi in considerazione: provvedimento, cioè, che attrae nell'orbita dell'imposizione nuovi cespiti, nulla innovando quanto alla valutazione già fatta. In tal senso, quindi, provvedimento «integrativo» del precedente.

La previsione di un secondo provvedimento che integri il contenuto del primo – non importa qui vedere se con effetto sostitutivo o no del primo – non riesce certo sgradita al Comune. Il fatto – che sia previsto un meccanismo di soluzione del conflitto tra Comune ed Ufficio – induce a pensare ad una posizione tendenzialmente conflittuale dei due soggetti; di fatto, però, essi sono in posizione di convergenza e di collaborazione. Il Comune partecipa al procedimento per far presente all'Ufficio elementi che a quest'ultimo sono sfuggiti. La comunicazione di questi elementi potrà avvenire appena il Comune avrà ricevuto la dichiarazione del contribuente, *così che l'Ufficio possa tenerne conto nel formulare la sua proposta*: il Comune potrà poi utilizzarli mediante la controproposta. Decorsi i 45 giorni, gli è inibita ogni iniziativa? Il termine di 45 giorni, in realtà, condiziona la presentazione d'una controproposta, che costringe l'Ufficio ad agire in conformità o a rimettere *l'affare* alla Commissione. Ma se sarà possibile per l'Ufficio procedere ad accertamenti integrativi, il Comune, anche dopo i 45 giorni (e quindi senza l'assillo di questo termine), potrà utilmente comunicare nuovi elementi all'Ufficio, perché questo se ne serva per integrare il precedente provvedimento.

Ora, se l'Ufficio procede ad un accertamento integrativo su segnalazione del Comune, è evidente che non ha senso seguire *l'iter* (proposta al Comune, attesa dei 45 giorni, ecc.); se il Comune, invece, non comunica nulla all'Ufficio, e l'iniziativa parte dall'Ufficio per dare rilievo ad elementi dei quali esso è venuto a conoscenza, ancora una volta è inutile la partecipazione del Comune.

8. *Considerazioni conclusive: illusioni in fatto di concordato e macchinosità del congegno procedurale esaminato*

Concluderò con due considerazioni sulla bontà tecnica del profilo esaminato della riforma. La prima attiene al concordato. Il fervore con cui, da più parti, si è invocata l'eliminazione del concordato nasce da un nobile intento e da un equivoco: l'intento è quello di conseguire «la eliminazione del patteggiamento attualmente esistente tra funzionario e contribuente»²⁶; l'equivoco è che questo obiet-

²⁶ Così la Relazione di maggioranza della VI Commissione permanente del Senato: pubblicata in *Tributi*, 1970; il punto citato è a p. 186.

tivo possa esser conseguito a poco prezzo, e cioè con la consacrazione legislativa della morte del concordato. Ora, se quando si parla di patteggiamenti, s'allude a fenomeni che stanno oltre i confini del lecito, non basta una norma a farli cessare, soprattutto non basta la semplice abrogazione del concordato; se, invece, s'intende il patteggiamento lecito, lo sforzo comune cioè di ricercare la valutazione congrua della base imponibile del tributo, ed in questa concordanza di valutazioni si ravvisa l'operare del concordato (ci riferiamo, ovviamente, al profilo empirico, non a quello giuridico-formale dell'istituto), occorrerà allora prender atto che del concordato la pratica non riesce e non riuscirà a far senza, almeno finché esisteranno materie imponibili non suscettive di accertamento analitico²⁷, da valutarsi perciò per indizi e con larghezza di discrezionalità tecnica. Da qui la necessità che contribuente e funzionario s'incontrino e discutano e si accordino, «perché solo così, nello spirito delle quotidiane intese, per definire, per passare oltre, l'immenso servizio dell'imposizione tributaria può procedere e funzionare»²⁸.

Quanto al congegno procedurale esaminato esso non rappresenta la migliore tra le soluzioni tecniche escogitabili per dare attuazione al principio della partecipazione dei Comuni all'accertamento di imposte del cui gettito sono anch'essi beneficiari²⁹. Il sistema dell'imposizione operata dagli Uffici statali di concerto con i Comuni è quanto di più macchinoso potesse concepirsi. Non è il valore della partecipazione comunale che si mette in discussione: è il modo complicato, inutilmente complicato, di questa partecipazione che solleva dubbi e perplessità. L'utilità dell'apporto comunale alla scoperta della materia tassabile ed alla formazione di valutazioni congrue poteva esser salvaguardata con meccanismi più funzionali e più spediti. Era sufficiente fissare l'obbligo di comunicare ai Comuni le dichiarazioni e fare, di questi, nella fase procedimentale, degli organi di natura meramente consultiva, legittimandoli peraltro all'impugnazione degli atti statali d'imposizione innanzi alle Commissioni tributarie³⁰. Nessuno può dire, oggi, quale sarà la sorte che la prassi riserverà al nuovo procedimento: tutti sanno, però, che la storia del nostro diritto tributario è disseminata di norme e di istituti rimasti lettera morta.

²⁷ Superflua ogni esemplificazione: rinviamo, comunque, a F. GAZZERO, *La dichiarazione tributaria nell'accertamento e nel contenzioso*, Milano, 1963, cap. VI; nonché a G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, ediz. provv., Milano, 1971, p. 188 ss.

²⁸ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 86. Una riprova della ineliminabilità di intese tra ente impositore e contribuente la si ha estendendo lo sguardo ad altri ordinamenti: per una rapida rassegna delle *Vereinbarungen* e dei *Vergleiche* presenti nel diritto tributario tedesco, si veda H. MEILICKE, *Steuerrecht*, Berlin u. Frankfurt, 1965, p. 167 ss.

²⁹ Rilievi critici a questo congegno sono stati mossi da G. NAVA, *Istituzione imposta sul reddito delle persone fisiche e commissioni miste di accertamento*, in *Boll. trib.*, 1971, p. 1257 ss.; v. pure G. LAMBERT, *I consigli tributari*, ivi, 1971, p. 1445 ss.

³⁰ Per la prospettazione di un tale congegno v. E. ALLORIO, *Le prospettive dell'ordinamento tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1964, I, pp. 223-225.

APPUNTI SULLE PROCEDURE DI ACCERTAMENTO DEI REDDITI DI IMPRESA *

SOMMARIO: 1. Premessa sull'oggetto dello studio. Istruzione amministrativa e istruzione processuale. – 2. La dichiarazione: rilevanza probatoria nel procedimento e nel processo. – 3. La dichiarazione come titolo di riscossione. – 4. Le indagini dell'ufficio ed i loro «livelli». – 5. Confronto tra dichiarazione e bilancio. – 6. Confronto tra dichiarazione e scritture contabili. – 7. Confronto tra dichiarazione e dati extracontabili. – 8. *Segue.* – 9. Conseguenze processuali.

1. *Premessa sull'oggetto dello studio. Istruzione amministrativa e istruzione processuale*

Questo scritto tenta un primo approccio alle norme che regolano le procedure amministrative di controllo delle dichiarazioni dei redditi degli imprenditori, cercando di individuare la rilevanza probatoria che in tale procedura assumono gli atti e documenti che necessariamente o più frequentemente ricorrono. Al tempo stesso, cerca di cogliere i nessi tra la procedura amministrativa d'indagine e l'istruzione probatoria processuale, ponendo l'accento, per un verso, sul rilievo – ai fini della valutazione giudiziale della validità dell'atto di accertamento – della trasgressione delle norme del procedimento amministrativo, e dall'altro sul rilievo che quelle norme possono assumere per la soluzione di problemi processuali come l'onere della prova. Nessuno di questi temi è stato trascurato dalla dottrina: questo studio mira soltanto ad additare i possibili nessi, ed a porre in rilievo la utilità d'una trattazione congiunta.

Fatta questa premessa – doverosa precisazione della modestia dei propositi –, il discorso può iniziare; e deve iniziare da alcune puntualizzazioni sull'indagine dell'ufficio e su quella del giudice. La distinzione tra istruzione primaria (extra o pre-processuale) e istruzione secondaria (processuale) è applicabile a qualsiasi processo, ma nello studio dei processi amministrativi (tra cui quello tributario) essa assume un rilievo specifico, perché la prima, affidata ad un organo ammini-

* *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1978, pp. 459-495.

strativo, è giuridicamente regolata e la violazione delle norme che la regolano si riflette sulla legittimità formale dell'atto amministrativo nel quale sfocia¹.

Gli studiosi del diritto amministrativo generale hanno indagato in modo prevalente, se non esclusivo, l'istruttoria dei procedimenti nei quali trovano svolgimento poteri discrezionali: è perciò corrente l'affermazione che l'indagine conoscitiva degli organi pubblici ha per oggetto non solo l'accertamento di fatti ma anche l'acquisizione di interessi². Nel procedimento d'imposizione tributaria, è presente il primo oggetto (accertamento di fatti), e non compare il secondo (acquisizione e ponderazione di interessi)³. I fatti sono accertati o in quanto integranti il presupposto di fatto del tributo o in quanto strumenti per la quantificazione dell'imponibile; segue perciò, all'accertamento dei fatti, un momento valutativo, che non è però accomunabile, sotto il profilo del trattamento giuridico processuale, a quello valutativo di interessi che caratterizza l'emanazione di provvedimenti discrezionali⁴.

Le differenze tra istruzione primaria e secondaria sono state chiarite dalla dottrina⁵: esse derivano essenzialmente dal diverso contesto in cui si collocano,

¹ Sulla distinzione tra istruzione primaria e secondaria si veda BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, p. 72 ss., con indicazioni riguardanti anche il processo civile e quello penale.

Vi è una istruzione primaria compiuta dal ricorrente «di cui egli può talora avvalersi nel processo, e nel cui corso egli tende a conoscere gli elementi su cui fondare, o meglio, da cui ricavare l'affermazione» (BENVENUTI, *op. cit.*, pp. 72-73). Nel diritto tributario, anche questa istruzione primaria può dirsi (in parte) giuridicamente regolata, ove si pensi alle norme sulla contabilità e alla rilevanza probatoria delle scritture.

«Lo stesso resistente – sono ancora parole del BENVENUTI, *op. cit.*, pp. 73-74 – per conoscere le ragioni della propria contraddizione, deve compiere una tale istruzione, che possiamo chiamare primaria, con la quale dunque si mira non solo a raccogliere elementi con cui suffragare l'affermazione o la contraddizione, il che è un risultato riflesso di tale istruzione primaria, ma soprattutto a conoscere gli elementi stessi dell'affermazione e della contraddizione».

Sull'istruzione amministrativa, sembra inutile richiamare la letteratura sul procedimento, anche perché questa letteratura non considera, data la prospettiva in cui si muove, il profilo processuale, che qui particolarmente interessa.

Non può essere tralasciato, però, il richiamo alla monografia di LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, ove, a p. 376, osservazioni sulla rilevanza di taluni momenti, giuridicamente regolati, dell'attività conoscitiva, in relazione alla legittimità del provvedimento che ad essa segue.

² GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, vol. II, p. 842.

³ Si ha qui riguardo all'attività propriamente impositiva, nella quale difetta la discrezionalità in senso proprio, e sono presenti soltanto momenti di discrezionalità c.d. tecnica. In argomento si consulti PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 27 ss.

⁴ Per la verità non è da escludere che anche nel processo tributario siano sindacati atti che sono, per certi aspetti, espressione di discrezionalità (ruoli straordinari, provvedimenti di rateazione). Ma si tratta di ipotesi eccezionali, che possono essere trascurate in questo studio che ha per oggetto specifico l'accertamento dei redditi d'impresa.

⁵ Oltre alla dottrina indicata *retro*, alla nota 1, si veda, in diritto tributario, HENSEL, *Diritto tributario*, trad. it., Milano, 1956, p. 239.

e dal diverso fine al quale sono preordinate. Se ne è voluta trarre la conseguenza, che sarebbe improprio parlare di prove nell'istruzione primaria⁶. In questo studio, si adopererà il termine prova anche nell'indagine sulla istruzione primaria, trattandosi di questione puramente terminologica, una volta che siano chiare le differenze tra istruzione primaria e secondaria. Non sapremmo, d'altro canto, escogitare altre denominazioni per le prove dell'istruzione primaria⁷.

Una differenza sulla quale, dati i fini di questo studio, è opportuno soffermarsi, è la seguente: l'istruzione primaria è dominata dal principio d'informalità, l'altra non lo è⁸. Negli artt. 32 ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (sull'accertamento delle imposte sui redditi)⁹ sono fissati i poteri d'indagine degli uffici finanziari; gli stessi poteri competono alle commissioni¹⁰. Ma l'ufficio può fondare l'accertamento anche su fatti non acquisiti attraverso l'uso dei poteri d'indagine espressamente conferitigli dalla legge¹¹, e cioè su «dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza»¹²; viceversa le commissioni possono avvalersi soltanto dei poteri fissati dalla legge, e debbono esercitarli rispettando le regole del contraddittorio.

Possono essere dunque fissati i seguenti punti: i poteri d'indagine conferiti all'ufficio competono anche al giudice tributario; il primo può avvalersi d'un materiale cognitorio più ampio di quello acquisibile dal secondo, stante il principio d'informalità che domina l'istruttoria amministrativa.

Non sussistono invece differenze tra ufficio e giudice per quel che concerne

⁶ BENVENUTI, *op. cit.*, p. 85 ss.; GIANNINI, *op. cit.*, vol. II, p. 845.

⁷ La dottrina, del resto, è tutt'altro che aliena dall'usare il termine prova anche con riferimento ai procedimenti amministrativi: v., ad es., SPAGNUOLO VIGORITA, *L'onere di acquisizione dei presupposti nei procedimenti amministrativi ad istanza di privati, in particolare nei procedimenti di assegnazione di terre incolte*, in *Foro it.*, 1956, III, 29.

⁸ GIANNINI, *op. cit.*, vol. II, p. 897.

⁹ D'ora innanzi, gli articoli del D.P.R. n. 600 saranno citati senza altre indicazioni.

¹⁰ Art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

¹¹ Ciò risulta, in linea generale, dall'art. 37, a norma del quale gli uffici procedono al controllo delle dichiarazioni e all'individuazione dei soggetti che hanno omesso la presentazione, non solo mediante l'uso dei poteri d'indagine conferiti dalla legge ed attraverso le dichiarazioni delle società di persone (quanto ai redditi imputabili ai soci) e dei sostituti di imposta, ma anche sulla base di dati "raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso". È ammessa, dunque, anche la scienza privata. Cfr., su questo profilo delle istruttorie amministrative, LEVI, *op. cit.*, p. 373.

¹² Art. 39, secondo comma, ove trova disciplinata quella forma d'accertamento che usava denominarsi sintetica: la cui caratteristica, ora, sembra essere non tanto la sinteticità (nel campo dei redditi determinabili in base alle scritture contabili), e neppure la possibilità per l'ufficio di avvalersi "dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza", ma la facoltà, per l'ufficio, di prescindere dalle scritture e dal bilancio, insieme con l'autorizzazione ad avvalersi di presunzioni anche prive dei requisiti richiesti quando l'accertamento è, al contrario, analitico: l'essere, cioè, le presunzioni, gravi, precise e concordanti.

le norme di valutazione delle prove: e sarebbe assurdo che esistessero differenze del genere¹³.

Resta infine da sottolineare, in questa sede di considerazioni introduttive e generali, un punto già accennato: ossia il rilievo delle norme regolanti l'attività conoscitiva dell'amministrazione in ordine alla legittimità del provvedimento. La dottrina amministrativistica solo di recente ha rivolto la sua attenzione all'attività che precede l'emanazione dell'atto: per il diritto tributario, si può affermare con certezza che le norme regolatrici dell'istruttoria amministrativa, se violate, *possono* dar luogo all'illegittimità del provvedimento: illegittimità che, si noti, va predicata, con ovvie conseguenze in ordine all'annullabilità del provvedimento, indipendentemente dalla legittimità sostanziale del provvedimento stesso: dalla sua conformità, cioè, alla realtà storica¹⁴.

Diversamente starebbero le cose se si costruisse il processo tributario non come processo di annullamento di atti, ma come processo di cognizione di rapporti: in questa seconda ipotesi, invero, bisognerebbe postulare l'irrelevanza, in sede giudiziale, dei vizi procedimentali; tutt'al più essi potrebbero avere rilevanza come indizi della non conformità del rapporto, così come descritto nell'atto, con il rapporto quale discende dalla corretta applicazione della legge alla realtà storica effettiva¹⁵. Resta l'ulteriore, delicatissimo problema di distinguere le norme procedimentali, la cui trasgressione induce l'illegittimità del provvedimento, da quelle che non hanno tale rilievo. Di ciò si dirà nell'analisi che segue.

¹³ Per LEVI, *op. cit.*, p. 373, nel procedimento amministrativo, «la libertà di accertare i fatti rilevanti indipendentemente dalle indicazioni di altri soggetti e la facoltà di utilizzare qualsiasi elemento probatorio per giungere alla verità reale si accompagna alla libertà nell'apprezzamento delle prove»: affermazione, questa, che può essere condivisa se riferita al «merito» amministrativo, ma non nel campo delle funzioni vincolate.

¹⁴ Nello stesso diritto amministrativo generale manca un criterio distintivo tra invalidità e irregolarità e la giurisprudenza decide caso per caso se ricorre l'una o l'altra.

¹⁵ Cfr. CAPACCIOLI, *Le commissioni tributarie e l'atto di decisione*, in *Riv. dir. proc.*, 1969, p. 415 ss. (in nota). Nel sistema teorico che concepisce le norme tributarie come direttamente regolatrici del rapporto, il processo, benché prenda l'avvio dall'impugnazione di un atto, è «d'impugnazione non perché verta sull'atto impugnato, ma perché presuppone quest'ultimo dal punto di vista processuale» (p. 416); l'atto impugnato «è ivi, sempre e necessariamente, un semplice documento logico; i suoi vizi, per sé, non interessano» (*ibidem*).

Corollario inevitabile, seppur non esplicitato, è l'irrelevanza delle «norme di condotta» (di cui certo non si nega la presenza nel diritto tributario: *op. cit.*, p. 429, ove si dice che «le norme impositive, oltre a dettare le regole di condotta per l'amministrazione, disciplinano e debbono disciplinare il rapporto d'imposta in modo diretto»): esse degradano (sembra) a mere raccomandazioni (del legislatore all'amministrazione), prive di reale valore garantista per l'amministrato.

Ove poi si ammetta, al contempo, che il processo sia d'accertamento di rapporti, e che sia denunciabile la violazione delle norme di azione, sorge un problema di coordinamento tra i due fenomeni, che la dottrina, sinora, non ha, a mio avviso, persuasivamente superato (alludo al tentativo di RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 380 ss.).

2. La dichiarazione: rilevanza probatoria nel procedimento e nel processo

Il procedimento d'imposizione non è ad iniziativa di parte: è un procedimento d'ufficio¹⁶. La dichiarazione dei redditi non è atto d'iniziativa procedimentale: è atto che può definirsi soltanto iniziale, non d'iniziativa¹⁷. Ciò si afferma soltanto perché si vuole far rilevare che non possono applicarsi al procedimento tributario le elaborazioni concernenti i procedimenti amministrativi che iniziano su istanza dell'interessato, ossia, di regola, i procedimenti rivolti ad atti che ampliano la sfera del privato¹⁸.

Anche quando vi è dichiarazione, dunque, il procedimento tributario inizia d'ufficio; la presenza o l'assenza della dichiarazione condiziona non l'*an*, ma il *quomodo* dell'azione amministrativa. Essendovi dichiarazione (non affetta da «nullità»), l'ufficio dovrà controllarla e potrà imporre un'obbligazione diversa da quella dichiarata mediante un «avviso d'imposta in rettifica» secondo il modello delineato negli artt. 39 e 40; assente o «nulla» la dichiarazione, dovrà applicarsi l'art. 41¹⁹.

La dichiarazione, validamente presentata, è un elemento centrale nel materiale cognitorio di cui l'ufficio può e deve avvalersi nell'elaborare il suo provvedimento (che assume perciò, impropriamente, ma in modo assai espressivo del condizionamento cui soggiace, la denominazione di rettifica)²⁰.

Sull'efficacia probatoria della dichiarazione esiste un'abbondante letteratura, che non sembra qui opportuno – dato l'oggetto di questo lavoro – ripercorrere: è noto che si è discusso se sia confessione, se sia confessione con efficacia vinco-

¹⁶ Rinvio a quanto ho osservato ne *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 151.

¹⁷ Per questo *distinguo* cfr. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 237, testo e nota 195.

¹⁸ Sul diverso atteggiarsi dell'onere probatorio, a seconda che il procedimento sia d'ufficio o ad impulso di parte, cfr. SPAGNUOLO VIGORITA, *op. cit.*, c. 31; LEVI, *op. cit.*, p. 379.

¹⁹ La dottrina (MAGNANI, *La dichiarazione annuale dei redditi*, ed. provv., s.i.d., p. 101, in nota) accentua la differenza tra accertamento d'ufficio e accertamento in rettifica, considerandoli espressione di distinte sequenze procedurali «che si collegano alternativamente alla dichiarazione (procedimento ad impulso di parte) o all'omissione di essa (procedimento *ex officio*)». Coerentemente, si sostiene che la dichiarazione ha l'effetto di costituire in capo alla finanza una situazione procedimentale: l'obbligo, appunto, di procedere (*ivi*, p. 92). Ma ciò non basta, a nostro avviso, a fare della dichiarazione l'atto d'iniziativa del procedimento. Anche la ricezione d'una *notitia criminis* da parte del P.M. genera obblighi di controllo: non per questo, però, il procedimento d'accusa si trasforma in un procedimento ad iniziativa di chi ha fornito la *notitia criminis*.

²⁰ Cfr. MAGNANI, *op. cit.*, p. 95: «La legge conferisce alla dichiarazione una specifica rilevanza istruttoria, consistente nella idoneità dei fatti in essa rappresentati a costituire il necessario punto di riferimento dell'attività della finanza, la quale in tanto può giungere ad una diversa determinazione della situazione base d'imposta in quanto a parte l'ipotesi dell'acquisizione di fatti non denunciati o della loro divergente qualificazione giuridico-tributaria dimostri la non veridicità dei fatti dichiarati».

lante, se sia ritrattabile²¹. Qui sarà sufficiente optare, senza soffermarsi sulle motivazioni, già date egregiamente da altri, per le soluzioni seguenti:

- la dichiarazione, in quanto contenente l'affermazione di fatti che, in giudizio, risultino sfavorevoli al dichiarante, è definibile come confessione²²;
- pur essendo confessione, però, non è disciplinata dagli artt. 2732 e 2735 cod. civ.: essa non vincola il giudice²³;
- ed inoltre non soggiace neppure all'art. 2732: non occorre dunque provare che è stata determinata da errore di fatto o da violenza²⁴; i fatti sfavorevoli, contenuti nella dichiarazione dei redditi, possono essere ritrattati dalla parte e sono ammissibili prove contrarie.

Si è pure detto, in dottrina, che la dichiarazione analitica dei redditi è assistita da una «presunzione relativa di verità dei fatti dichiarati». Le due qualificazioni attengono a prospettive diverse: si parla di confessione ipotizzando un giudizio nel quale il contribuente pone affermazioni resiste dalla dichiarazione dei redditi; si parla di presunzione nel caso opposto, quando le affermazioni giudiziali del contribuente coincidono con quelle contenute nella dichiarazione, volendo significare che la dichiarazione è assistita, nei confronti delle contrarie affermazioni della Finanza, da una presunzione di verità.

Le affermazioni contenute nella dichiarazione dei redditi avrebbero così efficacia probatoria privilegiata; sarebbero, a seconda dei casi, confessioni (contro il dichiarante) o presuntivamente vere (contro il fisco).

Queste opinioni non mancano, a nostro avviso, di un fondo di verità: hanno

²¹ Il dibattito è riassunto, da ultimo, da MAGNANI, *op. cit.*, p. 88 ss.

²² *Contra*, MAGNANI, *op. cit.*, p. 106, secondo cui il dichiarante, adempiendo ad un precetto di legge, afferma dei fatti non *contra se* ma *pro veritate* (ricollegandosi, così, alla tesi secondo cui la contrarietà del fatto all'interesse del dichiarante deve sussistere, perché vi sia confessione, al momento dell'emissione della dichiarazione). Altro rilievo di M. è che la dichiarazione non può avere funzione probatoria perché nel processo si discute dei fatti sui quali si fonda l'atto d'accertamento: ossia su fatti diversi da quelli dichiarati.

²³ Cfr., per tutti, ALLORIO, *Diritto processuale tributario*⁵, Torino, 1969, p. 364.

²⁴ La ragione dell'inapplicabilità in campo tributario della regola civilistica sta in ciò, che questa regola risponde a delle *rationes* (tutela dell'affidamento, della buona fede) che non hanno cittadinanza in campo tributario ove è assente ogni criterio di autonomia dei soggetti ed impera il principio dell'obiettiva applicazione della legge.

Nel senso della inapplicabilità dell'art. 2732 si esprime pure RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 318, motivando esattamente con il rilievo che la norma concerne la confessione avente valore di prova legale. Dubito però che possa accettarsi l'opinione (espressa *ivi* in nota) secondo cui il contribuente non modifica e non ritratta la dichiarazione quando adduce nel procedimento o nel processo spese o passività non dichiarate. La dichiarazione, a mio avviso, essendo destinata a dare la rappresentazione globale dei fatti rilevanti ai fini della tassazione, vale per ciò che dice e per ciò che non dice. Una spesa non dichiarata è una spesa di cui, con la dichiarazione, si esclude l'esistenza; denunciarla in seguito significa perciò contraddire la dichiarazione.

il difetto, però, di essere presentate in maniera tecnicamente impropria. Esse possono essere accettate se, quando si parla di confessione, si vuol significare non un elemento probatorio dotato di efficacia legalmente predeterminata, ma soltanto l'onere, per il contribuente che faccia valere in giudizio un'affermazione in contrasto con il dichiarato, di farsi carico del fatto storico che, nella dichiarazione, ha asserito il contrario. D'altro canto, quando si attribuisce alla dichiarazione (il medesimo discorso vale per il bilancio e le scritture contabili) il valore di atti assistiti, nei confronti del fisco, da una presunzione relativa di verità, che questi dovrebbe vincere adunando prove contrarie idonee, si pone una affermazione tecnicamente impropria, anche se sostanzialmente esatta. La Finanza, nell'elaborare l'avviso di accertamento, non ha bisogno di supporti probatori quando riprende dati dichiarati; ne ha bisogno, invece, quando assume elementi attivi non dichiarati, o annulla elementi passivi dichiarati: ma ciò deve fare non perché deve vincere la presunzione di verità di cui la dichiarazione dei redditi sarebbe assistita, ma perché l'azione del fisco non può svolgersi sulla scorta di fatti accertati nello svolgimento della sua attività conoscitiva²⁵.

Secondo il nostro punto di vista, l'avviso di accertamento rappresenta sempre una ricostruzione globale dell'imponibile: sebbene nella prassi sinora seguita esso consti dell'indicazione del dichiarato a cui si aggiungono e si sommano i c.d. recuperi, l'avviso in realtà «recupera» le voci dichiarate alle quali aggiunge altre voci. Ed il contribuente può impugnarlo in ogni aspetto: può mettere in discussione, cioè, anche voci riprese dalla dichiarazione²⁶. A concepire un simile

²⁵ Cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 392, il quale rileva che «vi è un principio generale, ricostruibile per molti indizi ed elementi, che a nessun atto la pubblica amministrazione possa accingersi, senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto. Nel caso dell'atto d'imposizione, la prova che la finanza deve possedere è quella dell'esistenza della situazione-base del tributo. Il giudice tributario, nella mancanza o insufficienza di questa prova, deve, prima ancora d'applicare la regola di giudizio nel processo tributario, riconoscere nell'atto d'imposizione la presenza d'un vizio di legittimità, quello consistente nella trasgressione della norma che imponeva alla finanza di non addivenire all'imposizione senza la prova della situazione base suddetta. Codesto vizio di legittimità giustifica l'annullamento dell'atto impositivo».

Non tutti i rilievi contenuti in questo brano sono condivisibili. A nostro avviso il fisco deve, prima di emettere l'atto di accertamento, accertare i fatti sui quali l'atto si fonda (e indicare tali fatti nella motivazione dell'atto). Il problema della prova si pone, per la finanza, nel processo; nel procedimento, essa deve prender conoscenza dei fatti e soltanto porsi in grado di offrirne la prova nell'eventuale processo.

²⁶ Di diverso avviso sembra MAGNANI, *La dichiarazione*, cit., p. 106, quando afferma che il processo tributario ha per oggetto «un atto d'imposizione ossia un atto che si fonda necessariamente su fatti diversi da quelli dichiarati (avviso di accertamento in rettifica)».

Il problema della contestazione, da parte del contribuente, di dati dichiarati è discusso da MAGNANI solo in relazione al processo d'impugnazione del diniego di rimborso, processo nel quale i fatti dichiarati, sebbene dichiarati, emergerebbero come dati acquisiti al procedimento attraverso l'attività espletata dall'ufficio per decidere sull'istanza di rimborso.

oggetto d'impugnativa non è di ostacolo nessuna regola che riguardi la struttura del processo²⁷, né il giudice è vincolato a considerare vero il dichiarato, piuttosto che la diversa affermazione posta nel giudizio, appunto perché i dati della dichiarazione non sono oggetto d'una confessione stragiudiziale con efficacia legalmente vincolante.

Anche nel procedimento amministrativo vale il principio della non contestazione²⁸: perciò la Finanza può recepire nell'atto di accertamento i dati dichiarati, senza alcun bisogno di verificarli. Nel processo, poi, il contribuente che contesti quei dati sarà gravato dell'onere della prova; se il contribuente non proverà che i fatti sono diversi da quelli dichiarati (e recepiti nell'avviso), rimarrà in vita la voce dell'accertamento: non perché – è bene ripeterlo – la dichiarazione contenga enunciati confessori, ma perché la domanda giudiziale non è stata suffragata di prova in ordine ai suoi fondamenti di fatto.

Ove invece si ipotizzi una voce dell'avviso di accertamento che modifica una voce della dichiarazione, sarà il fisco a dover suffragare la voce dell'accertamento di supporto probatorio. In difetto, la voce dell'accertamento è destinata ad essere annullata: e sul punto, la dichiarazione non è affatto oggetto d'una presunzione legale di verità. Il giudice deve applicare il principio che la Finanza deve provare le sue affermazioni, non in quanto le contrarie affermazioni del contribuente sono presunte vere, ma perché le regole del procedimento impositivo (e quelle che danno corpo alla regola di giudizio) impongono alla Finanza l'onere di prova.

La dichiarazione dei redditi, dunque, rileva nel processo come elemento probatorio. La contraria opinione, che accentuandone il rilievo procedimentale,

²⁷ *Contra*: Comm. trib. di 2° grado di Milano, 10 marzo 1976, in *Boll. trib.*, 1977, p. 65, con nota critica di D'AMATI. La decisione assegna al processo, come scopo, la eliminazione del *quid pluris* reddituale costituito dalla differenza tra il dichiarato e l'accertato. L'economia del lavoro non ci consente di prendere in esame quella decisione – già egregiamente criticata, del resto, da D'AMATI -, osserveremo soltanto che ci sembra privo di pregio il rilevare che, consentendo al contribuente di contestare, in sede di impugnazione dell'avviso, dati dichiarati, si farebbe dipendere tale facoltà processuale dall'emanazione dell'avviso di accertamento, mentre tale facoltà sarebbe negata a coloro di cui l'ufficio non rettifica le dichiarazioni.

La realtà è che il nostro ordinamento non contempla un apposito rimedio per contestare il dichiarato: manca, cioè, la previsione d'un'autoimpugnativa. All'uopo soccorrono altri strumenti, per così dire, indiretti: l'azione di rimborso di quanto si è versato in conformità della dichiarazione erronea per eccesso; l'impugnazione dell'iscrizione a ruolo; ed anche, infine, l'impugnazione dell'avviso di rettifica. Non è dunque esatto che solo i contribuenti ai quali è notificato un avviso hanno la facoltà di «autoimpugnare» la dichiarazione.

²⁸ Si intende dire che se la Finanza ha l'onere di fondare l'imposizione su fatti accertati, non ha questo onere quando l'imposizione si fonda su fatti dichiarati dallo stesso contribuente: in questo senso e con questo significato si richiama, nel testo, il principio della non contestazione, volendo intendere che la finanza non ha l'onere di provare i fatti che non contesta.

Il problema si inverte nei procedimenti di rimborso: cfr. MAGNANI, *op. loc. cit.*

la vorrebbe sprovvista di funzione probatoria nel processo²⁹, sembra perciò non accettabile. Si ha l'impressione che la dottrina alla quale ci si riferisce, nell'intento di contrastare l'indirizzo che assegna alla dichiarazione efficacia di prova legale incontrovertibile o di atto d'accertamento³⁰, finisca poi con il cadere nell'eccesso opposto quando nega alla dichiarazione qualsiasi rilievo probatorio.

Il processo tributario ha per oggetto un atto d'imposizione, che non è però, a mio avviso, un atto «che si fonda necessariamente su fatti diversi da quelli dichiarati»³¹. L'atto d'imposizione, anche se di rettifica analitica, ridetermina l'intero imponibile, e quindi si fonda sia su fatti diversi da quelli dichiarati (c.d. recuperi) sia su fatti conformi a quelli dichiarati. E l'impugnazione può investire così i «recuperi» che i punti dell'accertamento conformi alla dichiarazione.

E quando dinanzi al giudice tributario «si impugna un provvedimento impositivo in quanto (illegittimamente) fondato su un fatto non vero ancorché dichiarato, pare si debba ritenere che la dichiarazione ... non produce automaticamente l'effetto dell'accertamento definitivo del fatto dichiarato», ma non si comprende perché non valga neppure «come elemento di persuasione razionale del giudice»³². Nessuna norma probatoria impedisce al giudice, nell'indagare su un fatto, di tener conto che quel fatto fu enunciato nella dichiarazione dei redditi. In questo senso, la dichiarazione ha indubbiamente funzione probatoria, sebbene la valutazione di essa non sia prefissata con una regola di prova legale (confessione, presunzione di verità) ma lasciata al discrezionale apprezzamento del giudice.

3. La dichiarazione come titolo di riscossione

La dichiarazione è stata considerata sinora quale veicolo di trasmissione di dati e notizie, che riveste un ruolo primario nel procedimento e nel processo.

L'attività istruttoria degli uffici si sviluppa in più direzioni. Non solo in quella che ha per oggetto l'imposizione, ma in funzione, altresì, dei rimborsi³³ e della riscossione.

²⁹ MAGNANI, *op. loc. cit.*

³⁰ Questi indirizzi dottrinali e giurisprudenziali sono criticamente ripercorsi da MAGNANI, *op. cit.*, p. 88 ss.

³¹ Così MAGNANI, nel luogo già citato alla nota 29.

³² MAGNANI, *op. loc. cit.* Il brano concerne, per la verità, il processo d'impugnazione del diniego di rimborso.

³³ Sulla nozione di procedimento di rimborso cfr. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 209 ss. Vedi altresì TREMONTI, *Imposizione e definitività*, cit., pp. 191 e 197 ss., a giudizio del quale anche il procedimento di rimborso, come quello d'imposizione, potrebbe avere per esito un atto

La dichiarazione viene in effetti presa in considerazione, dall'ufficio, prima di ogni altra cosa, come *titolo della riscossione*³⁴. Trattasi d'un controllo puramente formale: di conformità, cioè, dei dati esposti alla legge, di coerenza intrinseca della dichiarazione e di coerenza tra dichiarazione ed allegati³⁵. Gli uffici possono, in questa sede, «correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili e delle imposte»; ed escludere le deduzioni e le detrazioni non documentate o non ammesse dalla legge³⁶.

Questa istruttoria, che si svolge soltanto – come avverte la legge – «sulla scorta dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni stesse e dai relativi allegati», avviene «senza pregiudizio dell'accertamento in rettifica»: s'inquadra, cioè, non già nel procedimento d'imposizione, ma in quello di riscossione o di rimborso, ed ha il solo scopo di verificare la validità della dichiarazione ai fini, appunto, della riscossione o del rimborso.

La correzione degli errori materiali o di calcolo, la esclusione di scomputi di ritenute, o di detrazioni o di deduzioni e quant'altro può essere operato in questa sede, non sfociano nell'emanazione di un apposito atto di rettifica della dichiarazione, con valore impositivo, ma in atti della riscossione (iscrizione a ruolo) o del procedimento di rimborso (diniego di rimborso)³⁷.

d'imposizione. La dimostrazione di T. riposa su di una petizione di principio: l'assunto secondo cui non vi sarebbero, per il Fisco, «soluzioni che non si esauriscono nell'alternativa tra *l'imporre* ed il *non imporre*» (p. 200). In tal modo T. finisce con il negare autonomia al procedimento di rimborso e, per cancellare dall'ordinamento il rifiuto di rimborso (unificato a quello d'imposizione), cancella dall'ordinamento anche l'atto di sgravio, che diventa, da atto di sgravio, un'oscura figura di atto di non imposizione.

T. si dice perplesso dell'impugnabilità di un atto che avrebbe, per effetto, non quello di imporre una obbligazione (tale sarebbe, per T., il rifiuto di rimborso), ma soltanto di estinguere il dovere di ufficio (p. 199, nota 105).

Si tratta di perplessità giustificabile solo nel quadro di una visione riduttiva della giustizia amministrativa in generale e tributaria in particolare, alla stregua della quale non sarebbero impugnabili atti la cui efficacia non immuta la posizione sostanziale del cittadino (nella specie: non estingue il diritto al rimborso), ma limita la sua efficacia sul piano degli interessi legittimi (procedimentali).

La nostra giustizia amministrativa, però, è ben lungi dal recepire concezioni così limitative della tutela giurisdizionale, di assai dubbia costituzionalità. Cfr., ad esempio: Cons. Stato, 29 novembre 1974, n. 393, in *Foro amm.*, 1974, I, 2, p. 1416; 11 febbraio 1975, n. 18, *ivi*, 1975, I, 2, p. 199; 11 aprile 1975, n. 507, *ivi*, 1975, I, 2, p. 521.

³⁴ Cfr. soprattutto DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo*, Milano 1971 (ed. provv.), *passim* e, da ultimo, TREMONTI, *Imposizione e definitività*, cit., p. 237.

³⁵ Circolare 30 aprile 1977, n. 7/1496 della Direzione generale imposte dirette, div. VII, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1261.

³⁶ Art. 36-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 1 D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920.

³⁷ Secondo TREMONTI, *Sospensione della riscossione e pendenza del ricorso avanti alla commissione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, II, p. 52, si avrebbe l'attribuzione al ruolo di effetti propri

Può dirsi che, in questa sede, l'ufficio effettua una operazione che, almeno per quanto attiene agli errori materiali e di calcolo e agli errori giuridici commessi nell'esposizione di elementi passivi non ammessi (deduzioni, detrazioni, ecc.), non è di «correzione» ma di interpretazione della dichiarazione, nel quadro dei procedimenti di riscossione e di rimborso.

Sebbene la cosa sia meno agevole a comprendersi, l'ufficio non rettifica la dichiarazione neanche quando esclude passività non documentate. L'attribuzione all'ufficio di tale potere-dovere, nel quadro dei procedimenti di riscossione o di rimborso, sta a significare che – come titolo della riscossione o come istanza di rimborso³⁸ – la dichiarazione dei redditi, in certe sue parti³⁹, in tanto è valida in

dell'avviso di accertamento.

³⁸La dichiarazione è atto polivalente. A parte la sua rilevanza di atto costitutivo dell'obbligazione (su tale profilo rinvio a quanto osservato ne *Il rimborso*, cit., p. 106), va tenuto presente che la dichiarazione rileva (o può rilevare, a seconda dei casi):

- a) come atto della riscossione, quando ne risulta un'imposta riscuotibile superiore a quella riscossa (per tramite di trattenute, di versamenti diretti o in altro modo);
- b) come istanza di rimborso, quando il riscosso superi il dovuto o il riscuotibile;
- c) come atto istruttorio dei procedimenti d'imposizione, di rimborso, o di riscossione.

La dichiarazione presentata da soggetti obbligati alla tenuta della contabilità «anche in mancanza di redditi» (art. 1, comma primo, D.P.R. n. 600) assume rilievo, nell'ambito del procedimento impositivo, soltanto istruttorio.

Corrispondentemente, anche l'avviso di accertamento non deve più essere visto – secondo l'ottica tradizionale – soltanto come accertamento (o imposizione) del tributo. Esso può racchiudere un diniego di rimborso; può essere accertamento di un dato della riscossione (quando, ad esempio, l'ufficio nega che siano avvenute ritenute espone nella dichiarazione); può, infine, essere accertamento d'un dato fiscalmente rilevante, dal quale però non consegue alcuna imposta (accertamento di perdite in misura inferiore al dichiarato). Ciò non è senza rilievo ai fini dell'interpretazione dell'art. 16, primo comma, del D.P.R. 636/1972: l'avviso di accertamento, ivi menzionato come atto impugnabile, è un atto dal contenuto plurimo; sotto l'etichetta tralatticia dell'avviso di accertamento può esservi un diniego di rimborso (il che dà carattere residuale al terzo comma).

³⁹Il riferimento è a quelle voci che il dichiarante deve comprovare mediante documenti allegati alla stessa dichiarazione.

Debbono distinguersi diverse ipotesi:

- a) è obbligatorio dichiarare e documentare un certo elemento, ma solo l'obbligo di dichiarazione è previsto a pena di decadenza. Si può addurre come esempio il credito d'imposta, che deve essere fatto valere «a pena di decadenza nella dichiarazione relativa all'anno in cui le imposte estese sono state pagate in via definitiva» (art. 18 D.P.R. 597/73), mentre l'allegazione dei documenti relativi non è sanzionata da decadenza;
- b) è obbligatorio sia il dichiarare che l'allegare la documentazione, ed entrambi gli obblighi sono sanzionati da decadenza: così nel caso disciplinato dall'art. 3, ultimo capoverso, del D.P.R. n. 600;
- c) l'obbligo di dichiarazione e di documentazione non è accompagnato da sanzioni: quindi se una certa deduzione (in senso lato) non è fatta valere o documentata con la dichiarazione, di essa non si tiene conto ai fini della riscossione in base alla dichiarazione, ma resta salva per il contribuente la possibilità di farla valere in sede di determinazione dell'imposta.

In giurisprudenza, si vedano le seguenti decisioni di Commissioni tributarie di primo grado: Modena, 8 novembre 1977, in *Boll. trib.*, 1978, p. 149; Roma, 2 marzo 1977, *ivi*, 1978, p. 150; Roma, 18 maggio 1977, *ivi*, 1978, p. 56, con nota redazionale completa nell'indicazione degli altri precedenti.

quanto sia avvalorata dai supporti documentali prescritti dalla legge. L'ufficio discrimina dunque, nella dichiarazione, le affermazioni formalmente valide da quelle invalide: e sulla base delle prime soltanto opera nuove riscossioni ed accorda (o nega) rimborsi.

La norma regolatrice del controllo della dichiarazione ai fini della riscossione e del rimborso consente di far luce sugli «obblighi di allegazione» che accompagnano l'obbligo di dichiarazione⁴⁰. La violazione di questi obblighi di allegazione rileva certamente in sede di riscossione, in quanto l'ufficio è legittimato a riscuotere senz'altro il *plus* d'imposta che risulta dalla cancellazione di deduzioni, detrazioni e simili non documentate, per il solo fatto che non sono documentate con allegati alla dichiarazione.

Ma questa attività, essendo esclusivamente finalizzata alla riscossione, e lasciando impregiudicato il procedimento d'imposizione, non impedisce all'ufficio, in sede di procedimento impositivo, determinazioni diverse, così come non impedisce al contribuente, in sede processuale, di produrre documenti che, non allegati alla dichiarazione, dimostrino in linea di fatto la spettanza di deduzioni o detrazioni non ammesse.

Va quindi risolto in senso positivo il quesito, già esaminato dalla giurisprudenza⁴¹, se il contribuente possa, mediante impugnazione del ruolo, rivendicare deduzioni o detrazioni escluse dall'ufficio perché non documentate. In altri termini, la violazione degli obblighi di allegazione, se legittima l'ufficio a riscuotere come se le deduzioni o detrazioni non documentate non spettassero, non genera alcuna preclusione. Il diritto alla deduzione o detrazione può essere quindi fatto valere, documentandone i presupposti di fatto, così in sede di impugnazione del ruolo come in sede di istruttoria amministrativa o di impugnazione dell'avviso di accertamento.

Le stesse considerazioni, *mutatis mutandis*, valgono quando il controllo, di cui si discute, sfocia in un diniego di rimborso: impugnando questo atto, il contribuente potrà documentare le passività non documentate tempestivamente.

Si consideri, infine, che il credito d'imposta attribuito ai percettori di dividendi dev'essere esposto, «a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui gli utili sono stati percepiti e non spettano in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione degli utili nella dichiarazione presentata» (art. 2 della L. 16 dicembre 1977, n. 904).

⁴⁰ Secondo le osservazioni svolte nella nota che precede, la violazione di tali obblighi – se non è specificamente sanzionata – importa questo soltanto: il dovere dell'ufficio di considerare insussistenti, ai fini della riscossione, i presupposti di fatto delle deduzioni non documentate. Ma ai fini della determinazione dell'obbligazione tributaria, il dichiarante non perde la possibilità di far valere, nel procedimento amministrativo e giurisdizionale, i diritti dei quali non ha documentato con la dichiarazione i presupposti di fatto.

⁴¹ Vedi *supra*, nota 39.

4. *Le indagini dell'ufficio ed i loro «livelli»*

Nel precedente paragrafo abbiamo considerato la dichiarazione quale titolo della riscossione e quale istanza di rimborso: dal punto di vista, quindi, dell'attività dell'ufficio relativa al rimborso e alla riscossione. In questi procedimenti, l'attività dell'ufficio è conoscitivamente semplice, in quanto l'ufficio provvede basandosi unicamente sulle risultanze della dichiarazione e degli allegati.

Nell'ottica del procedimento impositivo, invece, l'indagine conoscitiva dell'ufficio non ha limiti. Si possono però distinguere livelli diversi di indagine, ponendo la decisione (interna) di non rettificare la dichiarazione, o quella (che invece acquista rilievo esterno con la notifica dell'avviso) di rettifica scaturire:

- a) da un esame della sola dichiarazione dei redditi (a parte il caso di contrasto tra dichiarazione e norme di legge, che in questo studio non interessa, si può pensare ad una dichiarazione nella quale determinate spese siano esposte due volte, o ad una dichiarazione che presenti errori materiali)⁴²;
- b) da un esame comparativo della dichiarazione e del bilancio ad essa allegato, esame che può estendersi ai dettagli da cui derivano i saldi di bilancio⁴³;
- c) da un esame comparativo tra dichiarazione, bilancio e scritture contabili;
- d) da un confronto tra dichiarazione, bilancio e scritture contabili, da un lato, e dati extracontabili dall'altro.

Ciascuno di questi livelli di indagine deve essere partitamente esaminato. Preliminarmente, va qui osservato che la Finanza deve, nell'ordine, procedere ai tipi di indagini ora indicati quando la dichiarazione è formalmente regolare: quando, cioè, ricorra l'ipotesi contemplata dal primo comma dell'art. 39. Ove ricorrano, invece, le ipotesi indicate nel secondo comma dell'art. 39 o quella indicata nell'art. 41, l'*iter procedendi* si sviluppa diversamente, come si vedrà tra poco.

Sulla prima indagine (quella *sub a*) non vi è molto da osservare, dopo quanto si è detto nel precedente paragrafo, dal punto di vista istruttorio, considerato che l'unico dato istruttorio è costituito appunto, e soltanto, dalla dichiarazione. L'ufficio deve esaminare il contenuto della dichiarazione, interpretarla, verificare se vi sono gli allegati.

⁴² Si noti che, se di queste circostanze l'ufficio ha già preso atto nel liquidare l'imposta e nell'iscrivere a ruolo *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973; se, cioè, si è proceduto alla riscossione senza previa imposizione (come appunto consente l'art. 36-bis), ci si deve porre il problema se sia necessario che l'ufficio emetta anche un atto impositivo, in assenza del quale la riscossione, priva di titolo sostanziale, sarebbe indebita, sebbene avvenuta in ossequio all'art. 36-bis. Qualche cenno sul problema sarà fatto in seguito.

⁴³ Cfr. FALSITTA, *Prova contabile, prova per presunzioni e metodo induttivo nella determinazione del reddito mobiliare a carico degli enti tassabili in base a bilancio*, in *Dir. prat. trib.*, 1964, II, p. 375, il quale osserva che ordinariamente il controllo espletato dall'ufficio si arresta all'esame del bilancio e dei dettagli esplicativi, senza che l'indagine si allarghi a tutte le operazioni da cui derivano i saldi di bilancio.

Circa l'esito di tali indagini, ritengo che non vi sia bisogno di un avviso di accertamento quando la rettifica è una pseudo rettifica, nel senso che l'ufficio si limita a interpretare la dichiarazione, espungendone gli errori materiali.

L'avviso è invece necessario quando l'ufficio va oltre la mera interpretazione ed opera, ad esempio, il recupero di passività che dovevano essere provate con documenti allegati alla dichiarazione.

Il problema che si pone a tale proposito è se l'ufficio possa procedere senz'altro alla rettifica, senza bisogno di previamente interpellare il contribuente, o se tale interpello sia un presupposto di legittimità del provvedimento di rettifica. Se si opta per la seconda alternativa, ne consegue che la rettifica deve considerarsi illegittima per il solo fatto che è inficiata da un vizio procedimentale.

Sembra essere conforme al diritto positivo la prima soluzione, non essendo specificamente sancito, per l'ufficio, l'obbligo di interpellare il contribuente prima di rettificare una dichiarazione perché, ad esempio, ad essa non sono stati allegati documenti che il contribuente aveva l'obbligo di allegare. Il rischio è che l'avviso sia impugnato e che il contribuente ne ottenga l'annullamento producendo i documenti. È dunque per l'ufficio soltanto un onere di buona amministrazione quello di interpellare previamente il contribuente (mediante invito a comparire, ad esibire documenti, o l'invio di questionari): non un obbligo sanzionato dall'annullabilità dell'avviso. L'annullabilità di quest'ultimo conseguirà, dunque, ad un accertamento giudiziale sui presupposti sostanziali, e non ad una infrazione delle regole procedurali, che rileva come mera irregolarità.

5. Confronto tra dichiarazione e bilancio

Il secondo livello di indagine pone a confronto la dichiarazione ed il bilancio: a norma dell'art. 39 l'ufficio deve rettificare la dichiarazione quando gli elementi in essa indicati «non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al secondo comma dell'art. 3».

Anche questa seconda indagine appare, come la prima, un'indagine fatta «a tavolino», trattandosi di confrontare due documenti (dichiarazione e bilancio) di cui l'ufficio è in possesso.

Se l'istruttoria non presenta, dunque, particolari problemi (sempre che dichiarazione e bilancio siano formalmente validi e non siano, ad esempio, privi di sottoscrizione), delicati problemi si pongono dal punto di vista decisorio, in quanto la legge sancisce la rettifica per il caso di non corrispondenza, ma in modo generico. Possono invece presentarsi nella realtà ipotesi diverse, che non sempre trovano soluzione nella norma indicata.

In concreto, possono presentarsi le ipotesi seguenti:

- a) indicazione in bilancio di passività non riportate nella dichiarazione;
- b) indicazione nella dichiarazione di passività non indicate in bilancio;

- c) indicazione in bilancio di attività non indicate nella dichiarazione;
- d) indicazione nella dichiarazione di attività non indicate in bilancio.

L'ipotesi *sub a)* non trova soluzione in una norma espressa. Bisogna quindi ricercarla nel sistema. Nessuna norma impedisce all'amministrazione finanziaria di rettificare la dichiarazione a vantaggio del contribuente quando riscontra, ad esempio, che un certo elemento passivo – risultante dal bilancio – non è transitato nella dichiarazione. Mentre è chiaramente sancito che non sono ammessi in deduzione i costi ed oneri non imputati al conto dei profitti e delle perdite e quelli di cui non è stata effettuata la registrazione nelle «apposite» scritture⁴⁴, nessuna norma eleva la dichiarazione ad elemento sostanziale della deducibilità.

Se si ritiene che la dichiarazione sia, insieme con il presupposto, fattispecie costitutiva dell'obbligazione d'imposta, e che l'obbligazione sorga nella misura in cui presupposto e dichiarazione coesistano⁴⁵, bisogna poi affermare che quando la dichiarazione è erronea per eccesso (nella specie: perché sono omessi elementi passivi risultanti dal bilancio) l'obbligazione sorge in misura inferiore al dichiarato.

Osservato questo, il problema, che qui specificamente interessa, è come debba comportarsi l'ufficio, il quale, nell'indagine che ha per oggetto il confronto tra bilancio e dichiarazione, si avveda che la seconda non contiene elementi passivi esposti invece nel bilancio (e sempre ipotizzando che l'ufficio non sposti l'indagine su altri livelli). La nostra risposta, a questo interrogativo, è, senza incertezze o riserve, che l'ufficio deve rettificare la dichiarazione a vantaggio del contribuente⁴⁶.

Risolto così, in senso positivo, il problema di come debba comportarsi l'ufficio quando la eliminazione della discordanza tra bilancio e dichiarazione risulti a vantaggio del contribuente, sono ora da esaminare le ipotesi di segno contrario, e cioè quelle nelle quali l'omogeneizzazione della dichiarazione e del bilancio implichi una rettifica *in pejus* della dichiarazione.

L'esame di questo secondo gruppo di ipotesi è più agevole. Il caso dell'indicazione in dichiarazione di passività non indicate in bilancio trova esplicita so-

⁴⁴ Art. 74 D.P.R. n. 597/1973. Sull'ambito di applicazione di tale norma cfr. MAZZA, *L'autonomia economica e giuridica della «dichiarazione annuale»*, in *Riv. dott. comm.*, 1975, p. 195 ss.

⁴⁵ Cfr., anche per i riferimenti, TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 106 ss.

⁴⁶ In senso conforme, da ultimo, TREMONTI, *Imposizione e definitività*, cit., p. 229, ove ulteriori indicazioni di dottrina. Poiché ciò deriva da un principio generale dell'ordinamento, debbono considerarsi espressione di tale principio, e non eccezionali, le norme che dispongono che l'ufficio possa, o meglio, debba operare anche a vantaggio del contribuente. Così è per l'art. 75 del D.P.R. 597/1973, il quale, stabilendo che «se l'ufficio delle imposte ha rettificato le valutazioni fatte dal contribuente, i valori rettificati valgono anche per il periodo d'imposta successivo», e consacrando così il principio di continuità (cfr. MAZZA, *op. cit.*, p. 106), comporta che l'ufficio debba – se, ad esempio, ha rettificato in aumento i valori di magazzino di un certo anno – rettificare pure in aumento le giacenze iniziali dell'anno successivo.

luzione nell'art. 74, secondo comma, del D.P.R. 597, che nega la deduzione dei costi non imputati al conto dei profitti e delle perdite. È una norma, questa, di cui è chiaro il significato: essa attribuisce all'iscrizione nel conto dei profitti e delle perdite il valore di requisito sostanziale della deduzione⁴⁷. I costi ed oneri debbono essere iscritti nel conto profitti e perdite, non perché quest'ultimo è prova della loro effettività, ma perché l'iscrizione costituisce requisito sostanziale della deducibilità. È appena il caso di soggiungere che il provare che un costo od onere, non iscritto in bilancio, è stato tuttavia sostenuto, più che vietato è inutile.

Resta da esaminare l'ipotesi in cui la parte attiva del bilancio contenga elementi non dichiarati. Anche questa ipotesi è di facile soluzione: non vi è dubbio che il bilancio è, per l'ufficio, prova sufficiente per rettificare la dichiarazione. Qui il bilancio gioca un ruolo probatorio (mentre, abbiamo visto, per la parte passiva ha rilevanza sostanziale). L'unico problema che si può porre al riguardo è se il contribuente possa, in sede processuale, contraddire i dati di bilancio.

A tale possibilità non è, secondo il nostro parere, di impedimento l'art. 61, 3° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 perché tale norma concerne, in base al suo tenore letterale, le scritture.

L'ostacolo potrebbe essere rappresentato dal ritenere che il bilancio abbia efficacia confessoria; ma una tesi del genere, non accettabile per le scritture, lo è ancor meno per il bilancio⁴⁸.

6. Confronto tra dichiarazione e scritture contabili

Il terzo livello di indagine (cfr. *retro*, § 4) è quello che pone a raffronto dichiarazione ed allegati con le scritture contabili: è l'indagine, cioè, che sulla base delle scritture contabili riscontra aspetti di «incompletezza, falsità e inesattezza» nella dichiarazione e negli allegati. Nell'art. 39, primo comma, sono contemplate due «strade» conoscitive (rispettivamente alle lett. *c* e *d*) che possono addurre alla rettifica della dichiarazione: qui interessa la prima (lett. *c*).

Le due ipotesi normative si distinguono sotto molti aspetti:

- in quanto contemplano *procedimenti* conoscitivi diversi;
- in quanto riguardano *mezzi* (o fonti) *di prova* diversi;
- in quanto contengono *regole di valutazione* diverse delle prove.

In fatto di procedimenti, la lett. *c*) si occupa di tutti i procedimenti diversi

⁴⁷ Talvolta anche elementi attivi del bilancio possono assumere valore sostanziale, come nel caso delle plusvalenze, che divengono tassabili per ciò solo che sono esposte nel bilancio.

⁴⁸ Per i riferimenti di dottrina e giurisprudenza circa il valore probatorio delle scritture contabili, cfr. SCARDACCIONE, *Le prove*, Torino, 1965, p. 141 ss.; in diritto tributario, prima della riforma, FALSITTA, *Prova contabile, prova per presunzioni* ecc., cit. p. 375 ss.

dall'ispezione e dalla verifica: procedimenti, questi ultimi, indicati invece nella lett. *d*).

Questi procedimenti d'indagine portano all'acquisizione di dichiarazioni dello stesso contribuente (attraverso la risposta ai questionari o alle domande rivoltegli in sede di comparizione personale) o di documenti: dello stesso contribuente (registri contabili) o di terzi.

A tutti questi mezzi di prova, acquisiti attraverso i procedimenti d'indagine ora indicati, la legge attribuisce una specifica efficacia: essi legittimano la rettifica della dichiarazione se da essi risulti «in modo certo e diretto» che la dichiarazione è falsa, incompleta o inesatta.

L'espressione legislativa «in modo certo e diretto», tradotta in termini di teoria delle prove, sta per «prove indirette di primo grado»: prove indirette, poiché hanno sempre per oggetto fatti passati⁴⁹; di primo grado, perché la fonte di prova serve direttamente alla deduzione del fatto da provare⁵⁰.

Quando il legislatore stabilisce che l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati deve risultare «in modo certo e diretto» dalle fonti di prova indicate nella norma che si esamina, esso pone un requisito che attiene al *grado* dei mezzi di prova: i quali devono attestare – senza la mediazione di altri mezzi – un fatto non indicato nella dichiarazione o il contrario di un fatto indicato.

La valutazione rigorosa, che qui è imposta, del mezzo di prova è pienamente spiegabile se si tiene conto di quali siano gli strumenti probatori ai quali il legislatore si riferisce: risposte ai questionari o all'interrogatorio dello stesso ufficio; atti, documenti o registri esibiti o trasmessi all'ufficio; prove provenienti da terzi. A differenza di ciò che è previsto nel caso in cui l'accertamento è operato sulla base di una ispezione, è qui richiesto che la fonte di prova sia di primo grado: ciò perché manca quella visione complessiva della realtà aziendale che solo le ispezioni e le verifiche possono fornire.

Quando dai mezzi di prova indicati dal legislatore l'ufficio deduce, in modo diretto, fatti giustificanti la rettifica della dichiarazione, null'altro incombente grava sull'ufficio. Non è però impedito, al contribuente, di impugnare l'avviso: ma egli dovrà contrapporre, alle prove raccolte dall'ufficio, altre prove di segno contrario.

Vanno peraltro tenuti presenti i limiti – di diritto sostanziale e probatorio – che, in via eccezionale, precludono al contribuente di contestare l'accertamento.

La deducibilità dei costi e degli oneri è subordinata, dall'art. 74 del D.P.R. n. 597 del 1973, non solo alla loro imputazione al conto dei profitti e delle perdite, ma anche alla loro registrazione nelle scritture contabili, quando di tali scritture

⁴⁹ Cfr. CARNELUTTI, *Sistema del diritto processuale civile*, Padova 1936, vol. I, p. 677.

⁵⁰ Cfr. CARNELUTTI, *op. cit.*, p. 678.

è appositamente prescritta la tenuta ai fini dell'imposta sul reddito. Questa norma conferisce alla registrazione nelle apposite scritture la rilevanza di elemento costitutivo della fattispecie della deducibilità. Per tali costi ed oneri, la deducibilità è dunque collegata al fatto che siano stati sostenuti ed inoltre alla loro registrazione nelle «apposite» scritture ed alla loro iscrizione in bilancio.

Dall'art. 74 non si può dedurre, *a contrariis*, che gli altri costi ed oneri, per i quali non è richiesta la registrazione nelle «apposite» scritture, siano deducibili anche se non registrati. Per gli altri costi ed oneri, infatti, l'art. 61 D.P.R. n. 600 del 1973 fa divieto al contribuente «di provare circostanze omesse nelle scritture o in contrasto con le stesse». L'art. 74 è norma di diritto sostanziale; l'art. 61 di diritto probatorio: ma il risultato pratico è il medesimo⁵¹.

La norma contenuta nell'art. 61, ora indicata, può sembrare incoerente con la disciplina dell'istruzione processuale che, secondo le vedute comunemente accolte, sarebbe dominata dal principio inquisitorio. L'incoerenza consisterebbe nel vietare alla parte di introdurre nel processo ciò che il giudice potrebbe acquisire d'ufficio.

Si avrebbe perciò una disciplina così articolata: *a)* in linea di diritto sostanziale, nessuna norma escluderebbe la deducibilità di costi ed oneri non registrati (salvi i casi nei quali è richiesta la registrazione nelle «apposite» scritture); *b)* la parte non potrebbe chiedere di provare che ha sostenuto costi ed oneri non registrati; *c)* il giudice però potrebbe acquisire d'ufficio gli idonei strumenti probatori che dimostrino la sussistenza di oneri e costi non registrati.

L'incoerenza viene meno se si ritiene, come ritiene chi scrive⁵², che il nuovo processo tributario, ad onta di quanto, tralaticciamente, si desume solitamente dall'art. 35 del D.P.R. n. 636/1972, non sia ispirato dal principio inquisitorio, ma da quello dispositivo. Esso è un processo nel quale, di regola, l'iniziativa probatoria spetta alle parti. Il giudice deve giudicare in base a prove fornite dalle parti; e l'art. 61, di cui si discorre, ben lungi dal contraddire, sembra confermare l'ascrivibilità del processo tributario a quel tipo di processi nei quali vige il principio dispositivo in ordine alle prove.

L'art. 61 pone limiti e vincoli molto intensi all'attività probatoria del contribuente. Egli può addurre prove extracontabili solo a sostegno delle registrazioni, essendogli vietato di dimostrare sia circostanze in contrasto e sia circostanze omesse nelle registrazioni. La norma delimita così, in maniera assai rigorosa, gli

⁵¹ Si veda FALSITTA, *Quantificazione della plusvalenza da realizzo di immobili ed efficacia probatoria delle registrazioni contabili*, in *Giur. comm.*, 1977, II, p. 325, secondo il quale, per effetto dell'art. 61, le registrazioni contabili assurgono, a sfavore del contribuente, a fonte di una prova legale assolutamente incontrovertibile.

⁵² Debbo rinviare, per la dimostrazione di quanto affermo nel testo, ad uno studio in corso di elaborazione. Ma si veda, per alcuni importanti spunti, *Comm. trib. di primo grado di Milano*, 29 novembre 1977, in *Boll. trib.*, 1978, p. 221.

oggetti delle prove adducibili dal contribuente, la cui attività probatoria è ammissibile unicamente sul terreno di ciò che risulta dalle scritture⁵³.

7. Confronto tra dichiarazione e dati extracontabili

Esaminando, nel precedente paragrafo, la lett. c) dell'art. 39, abbiamo osservato che tale disposizione contempla certi procedimenti d'indagine, certi mezzi di prova e certe regole di valutazione.

Passando, ora, alla lett. d), viene fatto di osservare che quest'ultima racchiude due ipotesi:

- che sia effettuata l'ispezione o la verifica delle scritture contabili, e che sulla base di queste (non ritenute, quindi, incomplete, false o inesatte) si riscontri l'inesattezza, la falsità o l'incompletezza della dichiarazione;
- che risultino false, incomplete o inesatte le stesse scritture contabili (ciò «sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa, nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32»).

Queste due ipotesi, sebbene accorpate in una medesima disposizione, sono tra loro profondamente diverse: la prima è da accomunare a tutte le altre precedentemente esaminate, perché in essa l'ufficio non pone in discussione le registrazioni ma anzi, proprio fondandosi su di esse, rettifica la dichiarazione⁵⁴.

La seconda, invece, implica che sia revocata in dubbio la veridicità delle scritturazioni: quando ciò accade – ecco la regola che distingue questa ipotesi da tutte le altre – «l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti»⁵⁵.

La prima ipotesi dell'art. 39, lett. d) ha il suo luogo logico nella lett. c): perché è pur sempre un'ipotesi di prova di primo grado, rappresentata dalle risul-

⁵³ Perché il contribuente sia ammesso a provare un fatto, è necessario, ma non può essere sufficiente, che questo risulti dalle scritture. Perciò, ad esempio, se la finanza disconosca certe passività registrate, il contribuente è ammesso a dimostrare il contrario; ma non può dimostrare di aver sostenuto passività non registrate, o di aver conseguiti ricavi inferiori a quelli registrati. In ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 335 ss., vi è una illustrazione delle ragioni della prova legale nel processo tributario; nel caso in esame, la regola di prova legale ha la sua *ratio* in ciò, che, a dirla con parole dell'Allorio, essa «tende... a stimolare il contribuente affinché, prevedendo il sorgere della controversia tributaria, si procuri mezzi precostituiti e sicuri di dimostrazione del fatto rilevante».

⁵⁴ Un accertamento fondato sulla discordanza tra dichiarazione e scritture contabili (ad esempio: «recupero» di passività dichiarate ma non registrate) non vediamo come possa essere contrastato dal contribuente, stante il divieto *ex art.* 61 D.P.R. n. 600.

⁵⁵ In queste ipotesi, l'attività probatoria del contribuente non è ostacolata dall'art. 61, poiché essa sarà diretta a convalidare le registrazioni ritenute invalide dalla Finanza.

tanze delle scritture (ispezionate o verificate), le quali diano indicazioni direttamente contrarie al dato dichiarato.

Viceversa la seconda ipotesi della lett. *d*) – consistente nell’invalidazione delle scritture sulla scorta di dati extracontabili – autorizza l’adozione di prove indirette di secondo grado: di presunzioni, cioè.

Il periodo finale della lett. *d*) – quello autorizzante l’uso di presunzioni – va dunque riferito non a tutto il contenuto della lett. *d*), ma soltanto all’ipotesi di riscontro di inesattezza, falsità o incompletezza delle scritture. Ciò perché, quando l’ufficio si basa sulle scritture (prima ipotesi della lett. *d*), non v’è bisogno di ricorrere a presunzioni.

La conclusione di queste osservazioni è una critica al modo come è stato redatto l’art. 39, lett. *c*) e *d*): vi è un gruppo di ipotesi, contraddistinto dall’utilizzo di prove indirette di secondo grado, che andavano tenute distinte dalle prime e perciò incluse da sole nella lett. *d*).

8. Segue

Nello svolgere l’esegesi del primo comma dell’art. 39 si è intenzionalmente evitato di richiamare la nozione di accertamento analitico; ciò non perché quelle ipotesi non siano riconducibili alla nozione tradizionale di accertamento analitico, ma per non indurre nell’equivoco di applicare, al primo e al secondo comma dell’art. 39, il contrapposto tra accertamento analitico e sintetico. La distinzione, infatti, che un tempo si faceva, è da sottoporre a revisione⁵⁶.

Astraendo, perciò, da quell’ordine concettuale, volgeremo la nostra attenzione al contenuto della normativa. Dalla quale emerge che, in presenza delle condizioni previste nel secondo comma (condizioni che, con differenze di dettaglio, corrispondono a quelle in presenza delle quali era ammesso l’accertamento sintetico a norma dell’art. 120 t.u. imp. dir., con l’aggiunta dell’ipotesi di omessa allegazione del bilancio), l’ufficio:

⁵⁶La differenza tra accertamento analitico e accertamento sintetico era, in passato, fatta risiedere nell’oggetto, nel senso che l’uno identificava tutte le componenti attive e passive, e quindi, per somma algebrica, il reddito; l’altro un dato globale, desunto dalla situazione economica dell’azienda. Come è stato ben messo in evidenza da LA ROSA, *I metodi di accertamento nella disciplina delle imposte dirette e dell’IVA*, ed. provv., Catania 1974, la nuova disciplina «sembrerebbe operare una distinzione unicamente sul piano delle facoltà istruttorie, e non su quello dell’oggetto dell’accertamento, che parrebbe da definirsi unitariamente sia nei casi di cui al primo comma (dell’art. 39), che in quelli regolati dal secondo comma».

Secondo l’amministrazione finanziaria, invece, la legge distinguerebbe «la rettifica che si basa sulle scritture contabili, anche se l’ufficio le disattende in tutto o in parte (rettifica che è sempre analitica), dalla rettifica extracontabile, disciplinata nel secondo comma, che non è necessariamente sintetica anche se possa esserlo e lo sarà frequentemente in pratica» (Circolare cit., *loco cit.*, p. 1283).

- a) procede «sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolte»;
- b) ha la «facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti»;
- c) ha la facoltà di avvalersi di presunzioni, anche se prive dei requisiti di precisione, gravità e concordanza.

La differenza rispetto al disposto dell'art. 120 del t.u. sta in ciò, che questo dava alla Finanza la facoltà di determinare il reddito in base alla situazione economica dell'azienda, desunta dagli elementi comunque raccolti, ma taceva delle scritture contabili e non dava dignità di prova a presunzioni prive dei tradizionali requisiti.

Orbene: per quel che attiene alle scritture contabili, la facoltà – attribuita all'ufficio – di prescindere nel ricostruire il reddito, sembra – secondo la lettera della legge – non trovare differenziazioni nelle quattro ipotesi (omessa indicazione del reddito di impresa; omessa presentazione del bilancio; assenza di scritture contabili o irregolarità delle stesse) a cui la legge condiziona il tipo di accertamento in esame.

Una interpretazione, invece, che non si fermi alla lettera della legge – interpretazione che può poi essere avvalorata dal confronto tra l'art. 39 e l'art. 41⁵⁷ – e che ponga in risalto la diversità tra quelle quattro ipotesi, porta a ritenere che quella facoltà presenti delle differenze.

In alcune ipotesi, la facoltà medesima è, per così dire, *in re ipsa*: quando l'ufficio ha appurato che la contabilità, nel suo insieme, è inattendibile, o quando la contabilità non è stata tenuta o non è stata posta a disposizione dell'ufficio, la ricostruzione extracontabile del reddito è, per l'ufficio, non una facoltà ma una necessità.

Ma ben diversamente stanno le cose quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione o alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio: è per queste ipotesi che si pone il problema della facoltà di ricostruire il reddito prescindendo dalle scritture.

Un punto sembra certo: l'ufficio, ricevuta una dichiarazione non indicante il reddito d'impresa, o una dichiarazione priva del bilancio allegato, non può procedere senz'altro, per così dire a tavolino, all'accertamento, senza un'istruttoria che concerna specificamente l'imprenditore. Poiché non è credibile che l'ufficio disponga di dati e notizie «comunque raccolti» che consentano la ricostruzione

⁵⁷ La stessa amministrazione finanziaria sembra ammettere la necessità di indagini sulle scritture, quando distingue l'accertamento d'ufficio da quello effettuato ai sensi del secondo comma dell'art. 39, lettere c) e d), per il fatto che, nel predisporre il primo, l'ufficio può prescindere in tutto o in parte dalle scritture contabili, «nonostante che queste esistano e siano regolarmente tenute».

Effettivamente l'art. 41, che disciplina l'accertamento d'ufficio, stabilisce la possibilità di prescindere dalle scritture «ancorché regolarmente tenute»; ed è questo un dato testuale dal quale, *a contrariis*, si può argomentare che, nel procedere ai sensi dell'art. 39, 2° comma, lett. a) e b), l'ufficio non possa prescindere dalle risultanze delle scritture «regolarmente tenute».

integrale (sia pure con l'ausilio di presunzioni) del reddito d'una impresa, si può stabilire la necessità, per l'ufficio, di fare uso dei poteri d'indagine previsti nell'art. 32. Affermato l'esistenza di questo obbligo dell'ufficio, è difficile individuare altri, nel senso che non si può ritenere anche esistente un vincolo circa quali poteri debbano essere usati, in quale successione, ecc.

Detto questo, è poi agevole osservare che se l'ufficio effettivamente dà corso ad una istruttoria, e quindi prende contatto con il contribuente (invitandolo a comparire, inviandogli un questionario, o invitandolo a trasmettere documenti), non vediamo come, di fatto, possa essere elusa una qualche presa di conoscenza delle scritture. Se questo avviene e se, in particolare, l'ufficio acquisisce le scritture, diventa allora obbligatorio, per l'ufficio, tener conto di esse quando ne constati la regolare tenuta⁵⁸.

Una volta che l'ufficio abbia acquisito le scritture, a mio avviso diventano operanti i principii che si traggono dalla lett. d) del secondo comma dell'art. 39, ossia la possibilità per l'ufficio di ricostruire il reddito sulla base o prescindendo dalle scritture, a seconda del giudizio che sia da darsi sulla regolarità formale e sostanziale delle medesime.

Sembra a questo punto di poter desumere dal contenuto complessivo dell'art. 39, secondo comma, alcune regole. Quando l'ufficio, per fatto del contribuente o per forza maggiore (lett. c), non esamina le scritture contabili, e quando, esaminatele, le riscontri, nel complesso, inattendibili, il reddito deve essere ricostruito secondo dati extracontabili.

Quando il contribuente omette di dichiarare il reddito d'impresa o non allega il bilancio, l'ufficio può prescindere dal bilancio e dalle scritture contabili solo dopo che siano riusciti vani i tentativi di prenderne conoscenza o acquisirli.

Sono a tal proposito formulabili anche alcuni oneri per il contribuente. Se questi non ottempera all'invito a comparire, o ad esibire, per esempio, copia del bilancio, ciò autorizza l'ufficio a procedere su basi extracontabili. Messa in moto

⁵⁸ La possibilità di fondare l'accertamento sopra presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza suscita problemi non lievi.

Se si tiene presente che «la presunzione è grave quando l'inferenza tratta da uno o più fatti noti è idonea a produrre una probabilità sufficiente a far ritenere accertato il fatto ignoto» (TARUFFO, *Certezza e probabilità nelle presunzioni*, in *Foro it.*, 1974, V, c. 98), l'eliminazione del requisito della gravità finisce con il significare che l'imposizione può avere per oggetto un reddito (fatto ignoto) desunto da fatti noti in base ad una regola di inferenza che non è idonea a produrre una probabilità sufficiente a far ritenere accertato il reddito.

Se a ciò si aggiunge che non sono richiesti neppure i requisiti della precisione (ossia univocità di conclusioni) e concordanza (ossia pluralità di indizi), la conclusione è che il reddito può essere desunto: a) da un solo indizio; b) anche se questo indizio non è idoneo a far ritenere probabile il reddito – dato che non si richiede la gravità; c) ed anche se dall'indizio si traggono conclusioni equivoche – dato che non si richiede la precisione.

Insomma: la tassazione può avere per oggetto un reddito improbabile e inverosimile. Viene così legittimato il massimo dell'arbitrio; ma è contemporaneamente violato il principio di legalità.

l'indagine, il comportamento del contribuente indicherà all'ufficio se vi sono ragioni che giustificano l'accertamento extracontabile; ovvero si arriverà all'acquisizione delle scritture, nel quale ultimo caso l'accertamento non potrà prescindere da queste, nel senso che dovrà tenerne conto (essere analitico) se sono nel complesso regolari, e sarà impostato su basi extracontabili se sono irregolari⁵⁹.

Nel caso poi di accertamento d'ufficio (art. 41), l'ufficio determina il reddito «complessivo» del contribuente senza alcun vincolo: anche qui, a mio avviso, l'ufficio non può omettere una istruttoria, ma esso può prescindere dalle scritture «ancorché regolarmente tenute»⁶⁰.

Non è quindi delineabile un regime giuridico probatorio delle scritture contabili che sia fondato sulle scritture in sé e per sé considerate, e che astragga dalle vicende procedurali. Diverso è, come si è visto, il rilievo di scritture formalmente e sostanzialmente regolari, a seconda che il contribuente ometta la dichiarazione (art. 41), o la presenti senza indicare il reddito d'impresa, o senza allegare il bilancio (art. 39, secondo comma), ovvero, presentata una dichiarazione regolare con i dovuti allegati, l'ufficio proceda ai sensi dell'art. 39, primo comma. La valenza probatoria delle scritture, quindi, dipende dalle vicende procedurali⁶¹.

⁵⁹ Chi scrive è ben conscio dall'essere ben lungi dall'aver esaurito l'esegesi del secondo comma dell'art. 39; ritiene però che le osservazioni qui sviluppate possano aver validità come indicazione del senso complessivo delle disposizioni esaminate, e del tipo di indagine che l'interprete deve proporsi. Il punto da acquisire è invero soprattutto questo, che il mero fatto della mancata allegazione del bilancio o della mancata indicazione del reddito d'impresa non autorizza senz'altro la finanza ad accertamenti sintetici vecchio stile; occorre invece un'attività istruttoria, occorre che l'ufficio prenda contatto con il contribuente. Enuclerare delle regole di comportamento dell'ufficio, individuare la valutazione da darsi del comportamento del contribuente, e via dicendo, sono i problemi ulteriori da proporsi; problemi che, in questa sede, sono appena sfiorati.

⁶⁰ Sebbene l'art. 41 delinei un tipo di accertamento che ha per oggetto il "reddito complessivo", sarebbe affrettato dire che questo è un accertamento "sintetico" del tipo di quelli delineati nella normativa previgente. L'accertamento ex art. 41 deve infatti presentare, in taluni casi, articolazioni ignote in precedenza: deve, in quanto possibile, distinguere tra le fonti di reddito; deve in ogni caso attenersi, per i cespiti fondiari, alle risultanze catastali. È un accertamento, insomma, che, per gli imprenditori persone fisiche, quantifica in relazione ai rispettivi cespiti i redditi di cui si conosca la provenienza, e che a tale sommatoria aggiunge un *plus* (considerato reddito di capitale), di guisa che il totale rifletta la condizione reddituale complessiva presunta ai sensi dell'art. 58, quarto comma.

⁶¹ Vanno indubbiamente in direzione di questa intuizione, anche se non vi pervengono, le considerazioni di FALSITTA, *L'onere di esibizione delle scritture contabili obbligatorie degli imprenditori commerciali, con speciale riguardo al problema dell'efficacia probatoria nell'accertamento del reddito mobiliare*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1962, I, p. 41 ss. che ha avuto il merito di porre in rilievo come l'efficacia probatoria delle scritture non possa essere individuata considerandole isolatamente.

Per F., efficacia di prova legale a favore dell'imprenditore è attribuita non alle scritture, ma al binomio «scritture-dichiarazione».

9. Conseguenze processuali

Nelle pagine precedenti abbiamo analizzato le diverse ipotesi normative di accertamento dei redditi d'impresa; esse configurano distinte tipologie di *iter procedendi*, alle quali possono esser fatte corrispondere altrettanti tipi di avvisi d'imposta.

Questa normativa sostanziale-procedimentale non è priva di risvolti processuali.

Non tutte le regole procedurali producono, in caso di loro trasgressione, l'invalidità dell'avviso d'imposta (ma soltanto l'irregolarità del medesimo); alcune soltanto sono cogenti, nel senso che la loro trasgressione porta all'invalidità dell'avviso di accertamento, invalidità che dev'essere pronunciata senza che possa darsi adito ad indagini sull'effettiva situazione di fatto.

Queste norme fissano le condizioni necessarie per la legittimità formale del provvedimento; constatato il rispetto di esse, il provvedimento è formalmente legittimo. Al principio di legittimità formale si contrappone quello di legittimità sostanziale; si tratta ora di vedere quale sia il rispettivo ambito di operatività dei due principi.

Alle espressioni ora usate (legittimità formale; legittimità sostanziale dell'imposizione) viene qui attribuito un significato convenzionale, che è necessario chiarire.

Quando la legge stabilisce che l'ufficio procede alla rettifica «se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio», essa pone una condizione di legittimità formale dell'atto d'imposizione: l'atto che «recupera» una passività dichiarata dal contribuente, ma non presente nel bilancio, è un atto formalmente valido. L'amministrazione, constatata la difformità tra bilancio e dichiarazione, ha esaurito il compito che la legge le impone, ai fini dell'imposizione. Ma il rispetto di questa condizione di legittimità formale, da parte dell'ufficio, non impedisce al contribuente di impugnare l'accertamento e di asserire e dimostrare che le passività sono state sostenute e sono state regolarmente registrate.

Altro esempio: quando l'ufficio, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. c), rettifica la dichiarazione senza procedere a verifiche contabili e senza esaminare le scritture, ma in base ad atti o documenti in suo possesso, che provino in modo certo e diretto l'incompletezza della dichiarazione, l'indagine conoscitiva svolta dall'ufficio è sufficiente ai fini dell'emissione dell'accertamento. L'ufficio ha rispettato la norma in base alla quale ha agito: ma ciò non impedisce, al contribuente, di opporsi, allegando la falsità della prova in possesso dell'ufficio, e producendo, se occorre, altre prove.

Questi esempi dovrebbero essere sufficienti a chiarire il senso delle disposizioni contenute negli artt. 39 e 41: esse indicano alla Finanza attraverso quali vie, ed in presenza di quali condizioni, può essere emesso l'atto d'imposizione.

Ogni atto d'imposizione, per il suo contenuto, e per l'istruttoria che l'ha preceduto, dev'essere riconducibile ad una delle ipotesi previste dalla legge. E, per essere legittimo, dev'essere emanato nel rispetto della legge: a seguito, cioè, delle indagini prescritte, e sulla base del tipo di elemento probatorio che di volta in volta la legge richiede.

Ciò è condizione necessaria perché l'accertamento possa dirsi legittimo: non sempre, però, è condizione sufficiente, essendo possibile, anche se non sempre, contrapporre – da parte del contribuente – ai dati rilevati dall'ufficio altri dati di segno contrario.

Da queste riflessioni è agevole trarre due corollari, in materia di oggetto del giudizio e di onere della prova.

Il primo consiste in ciò, che può stabilirsi una correlazione tra il tipo di atto d'imposizione e l'oggetto del giudizio. Quando l'imposizione è stata effettuata in base al rilievo che vi è discordanza tra bilancio e dichiarazione (ai sensi, dunque, della lett. *a*) dell'art. 39, comma 1), il giudice dovrà annullare l'atto per il solo fatto che la discordanza non sussista.

Poiché l'oggetto del processo tributario è delimitato, per un verso, dall'atto impugnato e per l'altro dal contenuto del ricorso, l'oggetto del giudizio sarà determinato, più specificamente, dal tipo di accertamento emesso dall'ufficio. Se l'ufficio ha rettificato la dichiarazione in base al bilancio, e non ha rilevato nulla circa le scritture contabili, di queste potrà discutersi in giudizio se il contribuente è ammesso a fare, e farà, affermazioni fondate sulle scritture; ma quando il ricorrente si limiti a contestare i presupposti in base ai quali l'ufficio ha agito, la materia del contendere non potrà, per iniziativa dell'ufficio, essere estesa allo scopo di fornire (da parte dello stesso ufficio) la dimostrazione della sussistenza del reddito (invalidamente) accertato, sulla base – questa volta – di presupposti non acquisiti nel procedimento amministrativo⁶².

⁶² Illustrazione emblematica dell'ordine di idee che si intende avversare è Cass., 11 novembre 1977, n. 4875 (ined.). L'ufficio aveva rettificato la dichiarazione di una società assumendo che in essa certe spese erano state esposte due volte; la società aveva contrapposto che vi era stato altresì un corrispondente aumento della voce attiva "utile lordo". A mio avviso, essendo l'accertamento fondato unicamente sul confronto dichiarazione-bilancio, incombeva all'ufficio l'onere di provare la duplicazione delle spese, al contribuente quello di provare, per contro, il corrispondente aumento dell'utile lordo, rimanendo sempre nell'ambito del confronto bilancio-dichiarazione. Senonché la Corte ha addossato al contribuente un onere di prova ben più ampio: egli avrebbe dovuto dimostrare, secondo la Corte, non solo che l'errore, nella dichiarazione, era duplice (onde i due errori si neutralizzavano e non alteravano il risultato finale) ma anche che l'accertamento del reddito operato dall'ufficio non corrispondeva alla concreta realtà storica. Si è dato cioè, da parte del giudice, al giudizio un oggetto largamente esorbitante dal contenuto sia dell'avviso di accertamento che del ricorso. Un oggetto, anzi, radicalmente diverso: altro è vedere se nella dichiarazione, rispetto al bilancio, vi sono delle divergenze; altro il vedere se il reddito, accertato in una data cifra, corrisponda o meno, a prescindere dalle ragioni e dall'oggetto dei "recuperi", al reddito effettivamente prodotto.

In tema di onere della prova, le norme esaminate sembrano somministrare un criterio di individuazione dei fatti, il cui onere di prova incombe all'ufficio: l'ufficio dovrà dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto richiesti dalla norma, in base alla quale ha proceduto. Incombe invece al contribuente dimostrare che l'ufficio, pur in presenza dei presupposti voluti dalla legge ai fini dell'emissione di un certo tipo di accertamento, non ha tuttavia emesso un accertamento che rispecchia la verità storica⁶³.

⁶³ Ci si ricollega, come è evidente, alla tesi, largamente accolta, per la quale incombe alla finanza l'onere di provare la situazione-base del tributo (per tutti, cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 383) e soltanto si ritiene di specificare il contenuto e l'oggetto di quell'onere richiamando, per un verso, le norme che definiscono la situazione-base, e per l'altro quelle procedurali. Mentre le prime indicano i fatti primari – il risultato finale della prova –, dalle seconde possono trarsi i fatti secondari: quelli, cioè, dimostrati i quali deve ritenersi assolto per l'ufficio l'onere di prova.

Se vi è un principio generale per cui a nessun atto la pubblica amministrazione possa accingersi, senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano il suo agire, l'onere di prova della finanza ha, nel giudizio, lo stesso contenuto che ha in sede procedimentale: donde la rilevanza di norme come quelle contenute nell'art. 39 D.P.R. n. 600.

Le stesse norme, d'altro canto, possono essere riguardate come norme in tema di valutazione delle prove: accertati i fatti in base ai quali la finanza può sottoporre, ai sensi dell'art. 39, ad imposizione un certo reddito, quei fatti debbono considerarsi poi, in giudizio, prove sufficienti per ritenere prodotto quel reddito. Incombe al contribuente addurre altri fatti, che neutralizzino quelli addotti dalla Finanza.

VARIETÀ DI FUNZIONI E DI CONTENUTI DELLA DICHIARAZIONE E DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO *

1. – Nella programmazione di questo incontro di studi sono stati unificati, direi opportunamente, i temi dell'accertamento e della riscossione. Credo che dalla mia relazione, e forse soprattutto da quella che seguirà, del prof. De Mita, emergerà che sono temi, questi, estremamente intrecciati tra di loro: i relativi procedimenti, infatti, si intersecano e si sovrappongono; vi sono atti (penso, ad esempio, all'art. 36-*bis* del decreto 600) per i quali si può persino dubitare se vadano collocati nell'una o nell'altra sequenza.

Mi occuperò dunque dell'accertamento: espressione, questa, sulla cui connotazione, nella nostra disciplina, si potrebbe disputare a lungo. Per tagliar corto, dirò che tralascerò la problematica relativa alla fonte dell'obbligazione d'imposta, anche perché credo che questo corso sia indirizzato a puntualizzare gli aspetti innovativi della riforma. Ora, la sequenza dell'accertamento, degli atti cioè applicativi dell'imposta, si riduce, essenzialmente, alla dichiarazione e all'avviso (di accertamento). Si tratta dunque di vedere il contenuto di questi atti, le funzioni che assolvono nel procedimento applicativo dei tributi, gli effetti che ne scaturiscono.

2. – Dichiarazione e avviso sono stati visti e studiati, sinora, nella nostra letteratura, esclusivamente come atti che liquidano, accertano, costituiscono l'imposta. Ora io credo, invece, che la nuova disciplina, formale e sostanziale, dei tributi sul reddito, e particolarmente dell'irpef, disegni questi atti in modo nuovo, ne faccia degli atti con una funzione e con contenuti più complessi, con una varietà di funzioni non riscontrabili in quella che era la dichiarazione, in quello che era l'avviso di accertamento nel sistema anteriore alla riforma.

Le cose che dirò sono uno sviluppo di questa considerazione di partenza.

Io ho qui davanti a me, sul tavolo, il quadro riepilogativo del modello di dichiarazione dei redditi per le persone fisiche che l'amministrazione dei tributi ha

* *Dir. prat. trib.*, 1979, I, pp. 1192-1203.

predisposto per le scadenze imminenti. Basta osservare questo riepilogo per capire che cosa intendo per varietà di funzioni, e contenuti, della dichiarazione. Cosa ci indica il riepilogo? Esso ci dice, e così ci dà veramente la sinossi di quel che è la dichiarazione, che con questo atto il dichiarante indica un reddito complessivo, indica degli oneri deducibili, un reddito imponibile, l'imposta lorda delle detrazioni dell'imposta, e per finire l'imposta netta o l'eventuale saldo a credito del contribuente.

Dunque, con questo atto, il cittadino dichiara, per prima cosa, l'imponibile (reddito complessivo meno oneri deducibili) e l'imposta (lorda e netta). Qui devo precisare che la parola «imposta», che ha nella legge significati differenti, sta a designare non la somma da versare con la dichiarazione ma il *quantum* globalmente dovuto rispetto al complesso dei redditi prodotti nel periodo, tenuto conto degli oneri deducibili e delle detrazioni che trasformano l'imposta lorda in imposta netta. Questa imposta netta è allora l'obbligazione tributaria del periodo (cosa diversa dall'imposta da versare). Già a questo punto noi possiamo formulare un'osservazione: e cioè che la dichiarazione, a differenza che nel passato, non è soltanto dichiarazione dei redditi, non è soltanto liquidazione dell'imponibile ma è anche dichiarazione e liquidazione dell'imposta.

Ora, nel momento in cui la dichiarazione si riferisce all'imponibile e all'imposta (come obbligazione del periodo), noi siamo in presenza d'un contenuto della dichiarazione che – a parte il dover dichiarare l'imposta oltre l'imponibile – non rappresenta un'innovazione rispetto al passato. Viceversa, se procediamo nel considerare i contenuti della dichiarazione, e facciamo attenzione al fatto che il dichiarante deve indicare le ritenute che ha subito nel corso del periodo, deve indicare i versamenti d'acconto che ha fatto, deve far valere i crediti d'imposta (per redditi prodotti all'estero o per dividendi percepiti); deve poi, infine, indicare la somma da versare o il rimborso a cui ha diritto, noi arriviamo direttamente a constatare, siamo messi di fronte a due profili della dichiarazione, che certamente sono estranei alla dichiarazione pre-riforma. Indicare le ritenute, indicare i versamenti, i crediti d'imposta, e l'eventuale saldo a credito del contribuente, significa che la dichiarazione è strumento di esercizio di diritto del cittadino verso l'Amministrazione, è, insomma, *istanza di rimborso*.

E non basta. La dichiarazione non è soltanto dichiarazione dell'imponibile e dell'imposta, non è soltanto istanza di rimborso. Accanto a queste prime due funzioni se ne colloca un'altra, che deriva dall'introduzione di quella che giornalmente è stata messa in circolo come autotassazione. E la dichiarazione, quando conclude con un saldo a favore dell'amministrazione, funge da – lasciatemi dire così – pezza giustificativa del versamento, ovvero, se versamento non viene fatto, titolo per l'iscrizione a ruolo. Insomma la dichiarazione finisce con l'essere, alternativamente, *istanza di rimborso o titolo di riscossione*. E qui in-

dubbiamente cogliamo un aspetto di quell'intreccio tra accertamento e riscossione a cui accennavo all'inizio, anzi, tra accertamento, riscossione e rimborso.

Ma vi è poi una funzione ulteriore che la dichiarazione assolve sempre e comunque. La dichiarazione è infatti in ogni ipotesi veicolo attraverso il quale l'amministrazione viene messa a conoscenza di una certa situazione di fatto fiscalmente rilevante. Guardata nell'ottica del procedimento di accertamento, la dichiarazione è un atto istruttorio, uno strumento di prova per l'amministrazione, la quale non ha bisogno, quando elabora l'accertamento, di andare a verificare se corrispondano a verità le dichiarazioni sfavorevoli allo stesso dichiarante. E talvolta la dichiarazione ha soltanto questo ruolo istruttorio e non ne ha altri. Quando la legge stabilisce che la dichiarazione deve essere presentata dai soggetti obbligati a contabilizzare i componenti reddituali anche in assenza di redditi (art. 1 d.p.r. n. 600), e quando il dichiarante dichiara una perdita o un pareggio, la dichiarazione ha un valore soltanto istruttorio. Non è dichiarazione di redditi: è dichiarazione di non reddito. L'art. 1 ci dice ancora che la dichiarazione va fatta anche se dai redditi non consegue alcun debito d'imposta, cioè alcuna somma ulteriormente da versare perché tutta l'imposta è stata assolta per via d'acconti: in questo caso, la dichiarazione è atto di determinazione dell'imponibile e dell'imposta, ma è anche titolo di riscossione nel senso di titolo che legittima la ritenzione da parte del fisco delle somme già acquisite.

Un'ultima osservazione sulla dichiarazione mi è suggerita dall'ipotesi della dichiarazione presentata ad ufficio non competente e che perviene a quello competente oltre il termine di tolleranza di un mese. Questa dichiarazione, stabilisce la legge, è omessa a tutti gli effetti ma è titolo per la riscossione: il che mi sembra una conferma della necessità di distinguere, nella dichiarazione, il suo porsi come atto considerato da fattispecie procedurali diverse e distinte: altro è, insomma, la dichiarazione come titolo di riscossione, altro la dichiarazione come atto dell'accertamento, del procedimento di rimborso, e di quello che si potrebbe isolare come «procedimento istruttorio» (quando in relazione ad un periodo d'imposta viene dichiarata una perdita o un pareggio e non segue una rettifica che accerta redditi).

3. – Se ora ci chiediamo quale è la sorte della dichiarazione il nostro sguardo si posa sull'attività dell'ufficio, che sottopone questo atto ad una doppia verifica: una verifica da ascrivere al procedimento di riscossione ed una verifica da riferire all'accertamento. Il controllo della dichiarazione ai fini della riscossione (controllo, potremmo dire, a cognizione sommaria), il controllo puramente formale previsto dall'art. 36-*bis* serve a stabilire se la dichiarazione è formalmente valida agli effetti del rimborso eventualmente richiesto, o agli effetti dell'imposta residua (in altri ordinamenti, mi riferisco a quello brasiliano, questo controllo della dichiarazione viene chiamato omologazione della dichiarazione che sfocia in un accertamento per omologazione, e non già, come da noi, direttamente in un atto

come l'iscrizione a ruolo, contro il quale i rimedi processuali sono, negando la sospensione *ope iudicis* dell'efficacia dell'atto, tremendamente carenti).

Questo controllo ai fini dell'ulteriore riscossione o del rimborso lascia impregiudicato tutto ciò che attiene alla reale sussistenza dei fatti dichiarati: la verifica sotto questo profilo della dichiarazione sfocia nell'avviso di accertamento, il quale viene ora ad assumere, specularmente, i medesimi contenuti e le medesime funzioni (fatta salva la diversa intensità di efficacia) della dichiarazione. Vi è un rapporto dialettico, direi, tra dichiarazione e avviso (e questa è una delle tante ragioni per cui non possiamo considerare la dichiarazione come atto introduttivo in senso tecnico d'un procedimento che culminerebbe con l'avviso o addirittura con l'iscrizione a ruolo). Siamo nell'area di nozioni note e tradizionali quando pensiamo alla dichiarazione come determinazione dell'imponibile e dell'imposta, e all'avviso come rettifica, vale a dire determinazione autoritativa e sostitutiva di tali determinazioni. Su questo, non è il caso che mi soffermi.

Quello che invece merita di essere messo in risalto è che, così come vi è una dichiarazione di non reddito, di una perdita, così vi può essere da parte dell'ufficio accertamento di un'entità che non è reddito: è la rettifica, ad esempio, con cui l'ufficio riduce una perdita. L'atto ha il suo rilievo nel fatto che per taluni soggetti le perdite possono transitare da un esercizio all'altro (art. 17 irpef). Vi sono poche indagini sugli effetti di un simile avviso: a me sembra che l'efficacia vada vista nell'ottica pluriennale del succedersi degli accertamenti e che le conseguenze dell'avviso di accertamento che riduce una perdita (senza accertare redditi) si pongano in termini di vincolo procedimentale nei confronti dei successivi accertamenti.

Dicevo che vi è correlazione fra funzioni della dichiarazione e funzioni dell'avviso. Ora se noi pensiamo alla dichiarazione come titolo della riscossione siamo naturalmente portati a capire come anche l'avviso sia titolo esattivo. La dichiarazione indica, ad esempio, acconti e versamenti: in questa parte, la dichiarazione liquida (per sottrazione dall'imposta globalmente dovuta per il periodo) il residuo riscuotibile: l'avviso di accertamento può rettificare queste indicazioni; essere, cioè, *accertamento di fatti della riscossione* (ritenute, versamenti) e così, a sua volta, titolo di riscossione. È un altro aspetto dell'intreccio fra accertamento (dell'imposta) e riscossione.

Se poi pensiamo che la rettifica dell'imponibile o dell'imposta o dei fatti della riscossione può comportare una rettifica della dichiarazione concludente con un saldo a credito per il contribuente, una rettifica, cioè, della dichiarazione contenente un'istanza di rimborso, anche l'avviso di accertamento, simmetricamente, finisce coll'essere atto del procedimento di rimborso ossia *atto di rifiuto del rimborso*. E questo porsi dell'avviso di accertamento come diniego di rimborso mi pare che abbia le sue conseguenze nell'interpretazione ed applicazione dell'art. 16 del decreto sul contenzioso (n. 636/1972), perché anche le azioni miranti al rimborso sono azioni d'impugnazione dell'avviso di accertamento (del-

l'avviso che racchiude un diniego di rimborso). In altre parole vi sono ipotesi nelle quali il diniego di rimborso è contenuto nell'avviso di accertamento e quindi l'azione di rimborso viene ad essere esperita in base al comma 1 dell'art. 16, mentre il comma 3 finisce coll'essere norma residuale e generale, che trova applicazione solo quando il rimborso non passa attraverso la sequenza dichiarazione-avviso di rettifica.

A questo punto credo di aver esaurito l'esposizione di quello che mi proponevo di dire sulla dichiarazione e sull'accertamento quali si presentano nelle loro linee tipiche ed ordinarie. Ma vi sono anche ipotesi particolari a cui è opportuno dedicare qualche cenno.

4. – Prendiamo il caso dell'accertamento dei redditi delle società di persone. Si sa che i redditi delle società di persone non sono tassati (tranne che con Ilor) in capo alla società ma imputati pro-quota al socio ed entrano a far parte del diritto complessivo imponibile del socio. Questo in linea di diritto sostanziale. Sul piano applicativo e formale, la disciplina qual è? La società presenta la sua dichiarazione dei redditi che vale, dice la legge, agli effetti dell'imposta dovuta dal socio; l'ufficio rettifica questa dichiarazione con unico atto che vale – dice l'art. 40 del decreto n. 600 – agli effetti dell'imposta dovuta dal socio, oltre che agli effetti Ilor, per la società. Sul piano applicativo e della prassi in che modo gli uffici intendono queste norme, in che modo le stanno applicando? Qui vorrei legervi un passo di una circolare ministeriale che dice: «La determinazione dei redditi prodotti in forma associata, promossa mediante accertamento in rettifica o d'ufficio nei confronti della società o associazione spiega automatica efficacia nei confronti dei singoli soci od associati, senza che debba procedersi alla reiterazione di tanti avvisi di accertamento dei redditi imputati pro-quota quanti sono i soci ed associati medesimi» (circ. 30 aprile 1977, in *Boll. trib.*, 1977, 1273). Principio, dunque, dell'automatica efficacia. La società presenta la dichiarazione, la presenta il socio anche per questi redditi a lui imputati, l'accertamento dell'ufficio si indirizza alla società e vale per il socio. A me sembra che se questa interpretazione della legge fosse esatta avremmo molte incongruenze e molti dubbi sul piano della legittimità costituzionale. Generalmente si dice in tutti i commenti di queste norme che vi è una scissione tra soggetto passivo del procedimento di imposizione e soggetto passivo del tributo. La società sarebbe per così dire una specie di gestore degli affari fiscali del socio. Senonché nessuna norma di legge dà alla società questa prerogativa, questa investitura. Che legittimazione ha la società a impugnare l'accertamento per conto e nell'interesse del socio? Donde le deriva questa legittimazione straordinaria ad agire, quale atto, quale norma fa della società il sostituto processuale del socio?

E il socio? Gli uffici, dopo aver notificato l'avviso alla società, rettificano il reddito del socio inserendo nell'accertamento a carico del socio una voce intitolata «maggiori redditi da partecipazione». Ma se vale il principio dell'automatica

efficacia, dovremmo trarne la conseguenza che il socio non può impugnare il suo accertamento perché questo è un riflesso automatico dell'accertamento a carico della società, accertamento, quest'ultimo, che non viene notificato al socio sicché il socio è totalmente sguarnito dal punto di vista del diritto di agire e di difendersi che pure è solennemente proclamato dall'art. 24 della Costituzione. Voi capite benissimo che secondo il principio dell'automatica efficacia è in una posizione di soggezione ad un atto come l'avviso di accertamento notificato alla società e viene ad essere pregiudicato dalla decisione giudiziale sulla legittimità dell'accertamento indirizzato alla società senza che egli abbia preso parte al processo. Al limite si può arrivare a sostenere – e in dottrina è stato sostenuto – che l'avviso di accertamento «unitario» dei redditi della società è impugnabile perché non lo può impugnare la società che manca di legittimazione o, se preferite, di interesse a impugnarlo agli effetti dell'imposta dovuta dal socio e non lo può impugnare il socio perché non gli è indirizzato. Vedete dunque che c'è tutta una sequela di aporie e di interrogativi che il legislatore farebbe bene a superare magari prendendo ammaestramenti dal legislatore fiscale di altri paesi nei quali il principio di trasparenza è in vigore da tempo.

5. – Vorrei dire adesso, nel non molto tempo che mi rimane, qualche cosa di molto rapido in materia di imposte indirette, dando per scontato che la più parte dei profili dell'accertamento dell'iva siano comuni alle imposte dirette perché i relativi procedimenti applicativi (a parte il fatto che l'iva si riscuote coattivamente con ingiunzione e non con il ruolo) sono largamente simili. Nel campo delle imposte indirette, ci si può riferire, come ipotesi tipica, all'imposta di registro. Per questo tributo la determinazione dell'imponibile e quella dell'imposta sono affidate a due atti distinti, rispettivamente, secondo la terminologia della legge, all'avviso di accertamento e all'avviso di liquidazione.

Per questo tributo, la determinazione dell'imponibile, del valore imponibile e la determinazione dell'imposta non sono contenuti in un atto unitario, ma sono compiti svolti da due atti distinti. Secondo la terminologia legislativa la determinazione dell'imponibile viene fatta dall'ufficio con un atto che, convenzionalmente, viene chiamato: «avviso di accertamento», a cui segue un altro atto che, sempre secondo la terminologia del legislatore, si chiama: «avviso di liquidazione». Tutto si capisce quando si dice che l'uno è l'accertamento dell'imponibile, l'altro accertamento dell'imposta o liquidazione dell'imposta.

La liquidazione dell'imposta è anche invito-intimazione a pagare, da cui scatta un termine di sessanta giorni entro il quale il contribuente deve pagare. Se non paga è soggetto a soprattassa. Dopo di che l'amministrazione può ricorrere allo strumento coattivo della ingiunzione fiscale. Vediamo le novità.

Una prima novità mi sembra questa, che oggi l'ingiunzione fiscale almeno nell'ambito di queste imposte, è, unicamente e soltanto, strumento di riscossione coattiva dell'imposta, è puro strumento di riscossione dell'imposta e io vorrei

richiamare qui uno studio sull'ingiunzione fiscale del prof. Capaccioli, per dire che i risultati di quello studio sono pienamente da riprendere e da accogliere per definire la funzione della ingiunzione fiscale in base alle nuove norme.

Sicuramente non è più nell'ingiunzione fiscale, non può esserci, sarebbe illegittimo se ci fosse, un momento di accertamento dell'imposta.

L'accertamento dell'imposta deve essere fatto prima con l'avviso di accertamento, nel senso di accertamento dell'imponibile, e poi con l'avviso di liquidazione, che è liquidazione dell'imposta e, quindi, nel caso delle imposte di registro, qualificazione giuridica dell'atto, scelta della voce tariffaria entro cui inquadrare l'atto, individuazione dell'aliquota, calcolo dell'imposta. A questo proposito è sorto il problema se l'avviso di liquidazione sia o non sia impugnabile.

Anche questo è un problema che, se l'art. 16 del decreto sul contenzioso non avesse avuto quella genesi infelice che ha avuto, non sarebbe mai sorto.

Ricorderete che il comma 1 dell'art. 16 stabilisce che il ricorso alle commissioni deve essere presentato entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie, dell'ingiunzione, della cartella esattoriale. Questa norma è stata interpretata come elenco tassativo degli atti impugnabili e siccome c'è scritto «avviso di accertamento» e non c'è scritto «avviso di liquidazione», si è detto che l'avviso di liquidazione non può essere impugnato. Questo sul piano pratico che cosa comporta? Che se uno ha da lagnarsi del modo in cui è stata liquidata l'imposta, perché ad esempio ritiene scorretta la qualificazione giuridica data all'atto, o male individuata la voce tariffaria in cui l'atto è stato sussunto, non può rivolgersi al giudice impugnando l'atto che incorpora i vizi da far valere, ma deve aspettare, inerte, che l'amministrazione gli notifici l'ingiunzione di pagamento.

In sostanza, il diritto di agire in giudizio nascerebbe solo se il contribuente non ottempera all'obbligo, che la legge gli impone, di pagare entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, e solo se si sottopone al rischio della sanzione per mancato pagamento.

Ora non è possibile ammettere che il diritto di agire in giudizio sia condizionato, dalla legge, ad un comportamento illecito e sanzionato. Si tratta dunque di dare dell'art. 16 un'interpretazione larga, un'interpretazione che non sia, in modo miope, grettamente legata alla lettera della legge: si tratta, insomma, di dire che il c.d. avviso di liquidazione è anch'esso un avviso di accertamento, appartiene esso pure alla categoria «avviso di accertamento». Io credo che non si può sostenere che l'avviso di liquidazione non può essere impugnato solo perché il *conditor* del decreto del registro lo ha chiamato così, in omaggio ad una tradizione e ad una prassi invalse nel settore, e che sarebbe stato impugnabile se la legge lo avesse denominato, come pure era possibile, avviso di accertamento. Non si può far dipendere, insomma, la soluzione del problema da una questione di nomi.

Anche questo accenno all'avviso di liquidazione delle imposte indirette finisce con il ricollegarsi alle cose che sono andato dicendo circa le imposte dirette sulla varietà di contenuti e di funzioni dell'avviso di accertamento: atto che, almeno nell'accezione che il legislatore gli ha dato nel corpo dell'art. 16 del decreto sul contenzioso, è non tanto *un atto tipico* quanto una *forma* che può contenere tipi differenti di atti.

A me sembra che l'idea che "avviso di accertamento" sia una espressione che nell'art. 16 sta ad indicare una forma estrinseca di atto (un modello, starei per dire, nel significato burocratico della parola) semplifichi e risolva un po' di problemi sorti sulla tassatività dell'elenco contenuto nell'art. 16. E credo che la giurisprudenza dovrà, necessariamente, rompere le maglie di questa pretesa tassatività dell'art. 16: cosa che sarà senz'altro ermeneuticamente possibile per chi abbia presente la genesi di quell'articolo del decreto sul contenzioso.

Il 1° comma dell'art. 16 aveva un suo significato nel contesto di un progetto ispirato ad una logica, che era questa: alle commissioni ci si può rivolgere tutte le volte che vi sono i presupposti di una lite secondo le regole di diritto comune, e quindi anche in mero accertamento, quando vi è interesse ad agire; però quando viene notificato l'avviso di accertamento, la cartella, l'ingiunzione, il provvedimento sanzionatorio, bisogna rispettare un termine, che è di sessanta giorni. Questa seconda parte di un discorso normativo organico (quella che viene dopo il «però»), è diventata, nel testo definitivo, il comma 1 dell'art. 16, sicché, da norma che fissava un termine per alcuni dei casi di ricorsi esperibili, è diventato, agli occhi dei primi interpreti della legge, addirittura norma che fissa tassativamente le ipotesi di azioni esperibili e di atti impugnabili. E così sono sorti i problemi ai quali ho accennato, ed altri problemi potrebbero sorgere se il legislatore introducesse nell'area di applicazione delle imposte altri tipi di atti.

Ma tutto diventa più semplice se ci si libera dalle strettoie di un'interpretazione rigidamente letterale dell'art. 16 e si vede in quel comma 1 soltanto la norma che fissa il termine per impugnare, restando impregiudicato il problema di quali siano gli atti impugnabili, anzi asserendo che sono impugnabili tutti gli atti che lo sono secondo le norme del diritto amministrativo generale. E con questa escursione nel settore processuale, alla quale sono stato trascinato forse più dalla mia passione per questi temi che dal filo del discorso, chiudo la mia conversazione dicendovi tutta la mia gratitudine per l'attenzione che mi è stata prestata.

Vedrò di raccogliere per gruppi le domande, seguendo gli appunti che ho preso durante gli interventi. Il problema più sentito sembra essere giustamente quello della motivazione. Chiunque abbia un minimo di esperienza sa che non c'è ricorso che non rechi, come motivo primo ed immancabile, il difetto o l'insufficienza della motivazione dell'avviso di accertamento. E chi vive, da giudice, l'esperienza delle commissioni, sente questo problema come un problema angoscioso, perché nel 99 per cento dei casi l'avviso è effettivamente non motivato o

insufficientemente motivato. Il giudice che deve fare? Annullare tutti gli accertamenti? Vi è una risposta teorica e rigorosa a questa domanda, ma ho abbastanza senso pratico per capire che non ci si può attendere, che non è realistico attendersi la strage degli accertamenti. La soluzione è nell'equilibrio delle commissioni giudicanti, che dovranno distinguere i casi nei quali il difetto di motivazione rivela accertamenti derivati non da un'indagine e da un esame concreto della fattispecie imponibile ma ... dalla fantasia dell'ufficio accertatore.

Io ritengo che se può essere ammesso che le commissioni adottino un indirizzo di benevolenza verso gli accertamenti pre-riforma, l'indirizzo dovrebbe invece gradualmente irrigidirsi nei confronti dei nuovi accertamenti, tenendo presente, anche, che per questi ultimi la stessa amministrazione finanziaria – riconoscendo, onestamente, la genericità e, aggiungerei, l'illegittimità delle vecchie prassi – ha dato istruzioni (con la nota maxicircolare sull'accertamento dell'aprile 1977) agli uffici nel senso di motivare in modo congruo i nuovi accertamenti. Io credo molto nel ruolo che potranno svolgere le commissioni per cercare di influire sui comportamenti dell'amministrazione: e finché le commissioni saranno generose con il fisco nel convalidare accertamenti mal motivati, non c'è da sperare che la prassi cambi e ci ritroveremo sempre con l'eterno problema della motivazione apparente o generica o fantasiosa.

Quello che, come studioso e come operatore pratico del diritto tributario, mi attendo dalle commissioni, in materia di motivazione, è la formazione di un complesso di massime, di una precettistica che precisi sempre di più, in relazione alle diverse fattispecie imponibili, il contenuto dell'obbligo di motivare; che dica, per esempio, che cosa occorre in fatto di motivazione in un avviso che accerta il valore di un immobile, che dica come deve essere motivata una ripresa dei valori di magazzino e via dicendo. Direi che bisogna andare oltre, anzi bisogna respingere, la massima consolidata, secondo la quale un avviso di accertamento è bastevolmente motivato quando indica gli estremi della pretesa fiscale e pone il contribuente nella condizione di difendersi.

Avrei da osservare che a mio avviso il compito della motivazione non è quello di mettere il contribuente nella condizione di difendersi: il contribuente ha l'onere di difendersi nella misura in cui l'accertamento è motivato e quindi, paradossalmente, direi che il contribuente tanto più agevolmente si difende quando più vacua e generica è la motivazione dell'accertamento. Mi rendo conto che sto dicendo cose che contrastano con l'opinione ultraconsolidata che assegna scopi di difesa alla motivazione dell'atto amministrativo, ma mi consentirete di essere apodittico – non potrei ora fare diversamente – nel dire la mia idea su di un problema così complesso.

Ho ancora da dire, sempre in merito ai problemi di invalidità formale dell'avviso di accertamento, che non credo si possa condividere il discorso, che qui è stato prospettato come possibile, della sanatoria *ex art. 156 c.p.c.* Questo richiamare il 156 per l'avviso di accertamento mi sembra teoricamente insosteni-

bile, perché al fondo c'è l'idea che l'avviso di accertamento sia un atto processuale o meglio, *provocatio ad opponendum*, mentre l'avviso di accertamento serve ad applicare un'imposta, non serve a provocare la lite. Anche qui sono contro massime consolidate dalla Cassazione, ma la mia idea è che l'avviso di accertamento ha delle sue funzioni e dei suoi effetti quale atto amministrativo e tra questi effetti tipici non c'è alcun effetto processuale.

Vediamo adesso il problema della ritrattabilità della dichiarazione. In un intervento è stato domandato, o affermato, non ricordo bene, che la ritrattabilità sarebbe possibile fino all'iscrizione a ruolo o fino alla definitività del ruolo. Su tutto l'arco di questa problematica si è soffermato il prof. De Mita, ed io sono largamente consenziente con lui. Una cosa soltanto avrei da osservare, e cioè che quando poniamo il problema della controvertibilità della dichiarazione, non possiamo fare a meno di distinguere tra quelle varie componenti che ho cercato di distinguere nella mia relazione. E se distinguiamo, noi possiamo tranquillamente attenerci all'orientamento ormai dominante in tema di retrattabilità per quel che riguarda l'esposizione degli elementi attivi e passivi del presupposto dell'imposta. Dopo le cose dette da Vanoni e da tanti altri e dalla stessa giurisprudenza a me non resta nulla di nuovo da dire. Ma vanno ora considerate certe particolari componenti della dichiarazione, come le deduzioni ed i crediti d'imposta, a proposito di che vi sono nei decreti della riforma norme che dicono, ad esempio, che certe deduzioni o certi crediti vanno fatti valere con la dichiarazione a pena di inammissibilità o a pena di decadenza. Non posso ora andare a cercare i diversi articoli di legge ai quali mi riferisco: quel che conta, del resto, è che io vi dica soltanto la mia idea, o per meglio dire una mia ipotesi di lavoro, e cioè che dalle norme alle quali mi riferisco dobbiamo forse dedurre la definitività della dichiarazione per quel che riguarda certe sue componenti.

Retrattabilità, dunque, della dichiarazione in via di massima e di principio, irretrattabilità (anzi, non integrabilità) invece per certe componenti della dichiarazione, quando siamo in presenza di norme che specificamente lo dispongono. Piuttosto il problema è quello dello strumento processuale per far valere, per ritrattare certi dati dichiarati. Uno strumento è sicuramente il ricorso contro il ruolo, l'altro è l'istanza di rimborso, quando la dichiarazione è stata preceduta dal pagamento; mentre rimane dubbio ed il problema è troppo ampio perché io possa qui parlarne – se ci sia anche un'azione di mero accertamento.

Passiamo ad altro. Sul problema del conflitto tra giurisdizione tributaria e giurisdizione fallimentare, a me pare che il giudice fallimentare debba ammettere il credito tributario con riserva, in attesa che sia definito il processo tributario. La giurisprudenza aveva già risolto il problema equiparando il credito tributario contestato ad un credito condizionale, ed ora un articolo di legge ha consacrato questo orientamento allargando le ipotesi di ammissione con riserva.

Altro punto: annullamento di iscrizione a ruolo per omessa notifica dell'avviso di accertamento. È stato chiesto: il giudice tributario che deve fare? Deve annulla-

re il ruolo e fermarsi lì, o annullare il ruolo e poi accertare il rapporto d'imposta? In altre parole, c'è un giudizio soltanto rescindente, o il giudizio rescindente è il presupposto di un giudizio sul rapporto? Qui viene in gioco un problema sistematico generale: chi vi parla assegna al processo tributario funzioni di mero annullamento, ma c'è anche chi – e precisamente il prof. Capaccioli ed il prof. Russo, che hanno la benevolenza di ascoltarmi – ha scritto opere magnifiche per modellare il processo tributario come processo di accertamento di rapporti.

Ingiunzione fiscale: davanti a chi va impugnata? Qui non vedo alcun problema. È chiaro che per le imposte considerate dall'art. 1 del decreto n. 636 l'impugnazione va fatta alle commissioni, e che il testo unico del 1910 e la competenza del giudice ordinario rimangono operanti per le imposte diverse. Dei problemi si pongono piuttosto per quel che riguarda il potere di sospendere l'ingiunzione, e per l'opposizione agli atti esecutivi. Il ricorso contro l'ingiunzione è il parallelo dell'opposizione al titolo esecutivo, ma per l'opposizione agli atti esecutivi la competenza è del giudice ordinario anche quando l'ingiunzione riguarda le imposte le cui controversie sono di competenza delle commissioni. Su questa problematica l'amico Russo nel suo libro sul nuovo processo tributario ha fatto un'indagine rigorosa e approfondita, alla quale mi consentirete di fare rinvio.

Ci sono pochi altri problemi ancora. Integrazione degli accertamenti ad opera delle commissioni: si è lamentato che sia stata tolta di mezzo.

Io non sono d'accordo. L'amministrazione deve fare l'amministrazione, il giudice deve fare il giudice. È l'amministrazione che deve fare indagini, procurarsi le prove dell'evasione e fare gli accertamenti: il giudice deve controllare tutto questo, sollecitato dal cittadino. Ci deve essere una divisione di compiti; è nei principi generali del nostro ordinamento, da un paio di secoli a questa parte, che ci sia questa divisione di compiti, e quindi se non mettiamo in questione certi principi generali è giusto che anche le commissioni siano modellate come giudice e non siano più una mistura di giurisdizione e amministrazione. In questa chiave avrei da criticare l'art. 35 del decreto sul contenzioso, che continua ad attribuire alle commissioni gli stessi poteri d'indagine che hanno gli uffici.

(Intervento dal pubblico: «Chiedo per cortesia di poter aggiungere una sola considerazione: io credo che la questione possa esser posta non in termini di contrasto di attività, ma vedrei il problema sotto l'aspetto della collaborazione tra poteri dello Stato ...»). D'accordo, capisco che non si possa avere una visione rigida della divisione dei poteri, e che ci possono essere settori nei quali vi sono forme di collaborazione. In campo tributario però il mio timore è che, per quanto riguarda le prove, il fatto che il giudice possa raccogliercle d'ufficio con la più vasta gamma di poteri inquisitori porti ad una deresponsabilizzazione degli uffici; conosciamo tutti la prassi perversa degli accertamenti cosiddetti cautelativi, che derivano dal fatto che l'ufficio rimanda al giudice la raccolta delle prove. Ed allora che cosa succede? Succede che l'ufficio emette un accertamento a caso, con la riserva mentale che ci penseranno le commissioni a trovare le prove per giustifi-

carlo. Ed una stortura analoga avremmo se le commissioni potessero fare accertamenti integrativi: l'ufficio sarebbe portato a dare valore sommario e provvisorio all'accertamento, potendo poi in seguito, in giudizio, sollecitare l'integrazione. Credo insomma che la norma attualmente vigente sui poteri d'indagine delle commissioni e la auspicata reintroduzione di poteri di accertamento sono istituti che non favoriscono quell'obiettivo primario che è il funzionamento efficiente dell'amministrazione tributaria e l'instaurarsi di prassi corrette.

È stato riproposto il problema dell'avviso di liquidazione e della sua impugnabilità, ed il problema è stato riproposto profilando la domanda se sia atto intermedio o atto finale. Come dicevo nella relazione, vedo nel campo delle imposte indirette un atto che determina l'imponibile ed un atto che determina l'imposta. È chiaro che quest'ultimo chiude il procedimento di accertamento o imposizione che dir si voglia, perché l'ingiunzione è nella legge attuale un atto eventuale a carattere patologico, da emettere solo quando, decorsi sessanta giorni dall'avviso di liquidazione, non è stato fatto il pagamento ed occorre procedere coattivamente. Perciò l'avviso di liquidazione è atto finale e come tale non se ne può negare l'impugnabilità.

Per quel che riguarda l'accertamento unitario per i redditi della società di persone è stata avanzata la tesi del sostituto processuale. La mia idea è che si può parlare di sostituto processuale se c'è una norma fiscale o extra-fiscale che abilita la società a rappresentare il socio nei rapporti fiscali; diversamente la situazione attuale è fondata sul vuoto perché presuppone che ci sia una norma del genere mentre questa manca. Anche il prof. Capaccioli in una conversazione privata durante l'intervallo mi faceva osservare che bisognava tener conto della sostituzione; mi diceva anzi che questa figura andrebbe studiata come figura generale del diritto, perché la si ritrova non solo nel diritto processuale ma anche in quello amministrativo, oltre che tributario. La conclusione può allora essere problematica: bisognerebbe studiare in quali casi il legislatore può assegnare ad un soggetto il diritto di curare interessi di un altro, prescindendo dalla volontà di quest'altro; bisognerebbe insomma fare un'indagine di carattere generale e sono pronto a ricredermi se, partendo da premesse generali, mi si dimostra che non è violato nessun principio generale del diritto o nessun diritto costituzionalmente tutelato come quello di azione e di difesa nel nostro caso, in cui vediamo (almeno così sembra) un soggetto (cioè la società) che parrebbe autorizzata a prendere il posto del socio nel procedimento amministrativo e giurisdizionale riguardante l'imposta dovuta dal socio.

Sul problema della data dell'atto nel caso di scritture private dico onestamente che non ho mai avuto occasione di approfondire il problema. Capisco che possa esservi il sospetto che la data è stata apposta in seguito e che ci sia una violazione fiscale, ma non vedo come si possa prescindere dalla data che risulta dall'atto senza che il fisco dia la prova. Capisco che è una prova diabolica ma bisogna liberarsi dall'utopia di una condizione ideale di cose nella quale non ci siano più evasioni ed evasori. Grazie.

L'ACCERTAMENTO SINTETICO DEL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE: TEORIA GIURIDICA E PRASSI DEGLI UFFICI *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La formula equivoca e vaga dell'art. 38 D.P.R. n. 600. – 3. Alcuni modelli di accertamento: gli accertamenti privi di costrutto logico. – 4. Gli accertamenti contenenti una ricostruzione della ricchezza consumata: l'illegittimità del modello «piemontese». – 5. Rilevanza della ricchezza consumata. – 6. *Segue*. – 7. La presunzione della fonte del maggior reddito accertato sinteticamente. – 8. Alcune considerazioni conclusive.

1. *Premessa*

La gran copia di avvisi di accertamento delle imposte sui redditi che gli Uffici delle imposte di tutta Italia hanno notificato allo scadere del quinquennio – e cioè del termine decadenziale previsto dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 – ripropone all'attenzione degli studiosi e dei pratici del diritto tributario la serie di problemi interpretativi ed applicativi inerenti alla procedura ed ai contenuti dell'atto d'imposizione.

Sulla stampa quotidiana si è sviluppata una vivace polemica, nella quale sono intervenuti studiosi anche eminenti della materia. Questo scritto, peraltro, pur sollecitato, anche nei suoi contenuti, da ragioni legate all'attualità, ignora volutamente quella polemica.

Qui si vuole tentare una valutazione tecnico-giuridica di talune prassi degli Uffici delle imposte, alla stregua della normativa che regola la materia: sono estranei, quindi, a questo scritto, sia i toni isterici di taluni oppositori dell'attuale gestione politica del dicastero delle finanze, sia le difese di quella gestione, ammantate di pseudo-teoria.

Non si tratta, infatti, di puntare l'indice contro l'apparato, o contro gli uomini che lo gestiscono o lo dirigono; non si tratta neppure di assumere difese preconcette dei contribuenti, col rischio d'assumere la veste di difensore di chi ha

* *Boll. trib.*, 1981, pp. 491-494.

commesso evasione: si tratta, molto più semplicemente, di tentare un approfondimento del significato di talune norme, e di confrontare con quelle norme taluni casi emblematici d'accertamento, muovendo dalla premessa che l'esame dei casi concreti ha una utilità grandissima nello studio della norma, e che lo studio della norma è la premessa indispensabile per la valutazione della legittimità dei casi concreti.

2. La formula equivoca e vaga dell'art. 38 D.P.R. n. 600

Le norme che regolano la materia sono note: sono contenute negli articoli 38 e seguenti del D.P.R. n. 600, già citato.

Per i redditi delle persone fisiche che non siano imprenditori (se si tratta di imprenditori, occorre tener conto, congiuntamente, dell'art. 38 e dell'art. 39), l'art. 38 dispone, nel suo comma di maggior rilievo, che «Se il reddito complessivo risultante dalla determinazione analitica è inferiore a quello fondatamente attribuibile al contribuente in base ad elementi e circostanze di fatto certi, l'ufficio determina sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione al contenuto induttivo di tali elementi o circostanze».

È questa la norma fondamentale in materia di accertamento sintetico: essa segna i presupposti che legittimano un tale metodo di accertamento e fissa i criteri cui deve adeguarsi un simile modo di procedere.

Riscrivendo la norma, può dirsi:

- a) che l'ufficio deve acquisire la conoscenza di elementi e circostanze di fatto che siano di tale natura da far presumere un reddito complessivo superiore a quello determinato analiticamente; è richiesto un peculiare rigore valutativo, altrimenti sarebbe senza significato l'avverbio «fondatamente» e l'aggettivo «certi» che compaiono nella lettera della legge;
- b) che gli elementi e le circostanze «certi», da cui può «fondatamente» attribuirsi al contribuente un reddito superiore a quello derivante – si noti – dalla determinazione (non dalla dichiarazione) analitica, devono essere tali, per cui dal loro «contenuto induttivo» possa desumersi un fatto ignoto di natura quantitativa: occorre dunque una quantificazione di tali elementi e circostanze, per dedurre da una tale premessa una conseguenza anch'essa di ordine quantitativo.

Con i rilievi fin qui svolti non siamo andati molto al di là di quanto suggerisce la lettera della legge: e si tratta, si noti, d'una disposizione assai vaga ed assai poco univoca, perché nulla si dice, nell'art. 38, che valga d'ausilio per precisare di quale indole debbano essere le circostanze e gli elementi di fatto «certi» da cui deve prendere le mosse il ragionamento presuntivo che dà struttura all'accertamento sintetico.

Non possiamo, però fermarci a questa constatazione di vaghezza della nor-

ma. Occorre darle precisione e univocità con l'ausilio d'una interpretazione sistematica e logica, che tenga conto del tipo di imposta che si vuole applicare e del tipo di fatto (reddito) che con metodo sintetico si mira a individuare.

Tener conto del tipo di imposta e del tipo di fatto che si vuole individuare significa ancorarsi alla premessa che l'imposta sui redditi delle persone fisiche è un'imposta sul reddito prodotto: non, quindi, un'imposta sul reddito consumato, o un'imposta che colpisce un tipo di ricchezza indefinibile (come l'agiatezza, o altro).

3. *Alcuni modelli di accertamento: gli accertamenti privi di costrutto logico*

Dopo queste premesse, possiamo ora passare ad analizzare alcuni casi emblematici d'accertamento.

Vi sono avvisi che assumono come presupposti dell'accertamento sintetico una serie di fatti di natura eterogenea: essi utilizzano, sovente, gli stessi elementi che sono indicati nella dichiarazione, ossia: gli elementi di patrimonio da cui il contribuente ha ritratto redditi regolarmente denunciati (terreni, fabbricati, azioni, ecc.); i redditi analiticamente denunciati (redditi di lavoro, ad esempio); fatti di spesa (i c.d. elementi indicativi di capacità contributiva denunciati ai sensi del secondo comma dell'art. 2 del D.P.R. n. 600).

All'elencazione brutta d'una tale massa di elementi, non accompagnati dalla loro quantificazione (e dalla quantificazione del loro «contenuto induttivo» ai fini della determinazione sintetica del reddito globalmente prodotto), segue *ex abrupto* l'indicazione della cifra che costituirebbe il reddito complessivo.

Sono, codesti, gli avvisi la cui illegittimità è macroscopica, perché in essi non c'è neppure l'ombra di quella che dovrebbe essere una dimostrazione rigorosa: manca una premessa idonea, manca l'indicazione del nesso tra premessa e conseguenza, onde la conseguenza ultima è frutto dell'arbitrio più assoluto.

Codesti avvisi segnano il ritorno alla deplorabile prassi degli accertamenti dell'imposta complementare e fanno pensare che il decennio che va dalla legge delega (1971) al periodo di prima applicazione in modo massivo dei decreti della riforma sia trascorso invano per l'amministrazione finanziaria italiana.

4. *Gli accertamenti contenenti una ricostruzione della ricchezza consumata: l'illegittimità del modello «piemontese»*

Non tutti gli accertamenti possono però essere tacciati d'assenza totale di ragionamento dimostrativo.

Vi sono accertamenti che un tentativo di ragionamento lo contengono: su di essi l'attenzione dev'essere più intensa, perché essi nascondono talvolta un mo-

do subdolo di elusione dello spirito e della lettera delle norme impositive e procedurali.

Si considerino gli accertamenti di scuola piemontese, esemplati, cioè, sul modello delineato da una circolare dell'ispettorato compartimentale di quella regione.

Secondo quell'ispettorato, la sommatoria delle spese presumibilmente sostenute in un anno dalla famiglia del contribuente (quota di deperimento dell'automezzo, spese di istruzione dei figli, oneri di mantenimento della casa, spese per la collaboratrice familiare, ecc.) dovrebbe fornire la prova del reddito tassabile.

Un simile modo di operare attesta un impegno dell'Ufficio impositore lodevole rispetto al metodo arbitrario di quegli uffici che dalla sommatoria disorganica e disordinata di fatti di spesa, di elementi patrimoniali e di fonti reddituali fa discendere, senza alcun nesso logico, la fissazione d'una cifra.

Ma se fosse legittimo (e possibile in via di fatto) ricostruire l'entità globale della spesa di una famiglia in un dato anno, avremmo la trasformazione dell'imposta, da imposta sul reddito prodotto, in imposta sulla ricchezza consumata.

Non mi sento di negare, in astratto ed in via di principio, che la ricchezza spesa possa costituire indizio (suscettibile di ogni possibile prova contraria) del reddito guadagnato; in tal modo, si costruirebbe una presunzione che assume:

- come fatto noto la ricchezza spesa;
- come fatto ignoto il reddito prodotto;
- come massima d'esperienza l'idea che vi sia corrispondenza tra ricchezza consumata e reddito prodotto.

Dobbiamo pensare che, negli avvisi di accertamento di «scuola piemontese», il ragionamento ora schematizzato sia, se non esplicito, quanto meno implicito. Perché quegli avvisi, di esplicito, recano solo il tentativo di quantificare la totalità della ricchezza spesa (e accantonata) in un periodo d'imposta.

Possiamo condividere una simile metodologia?

Il primo rilievo critico, che viene spontaneo formulare, è che è illusorio pretendere di ricostruire l'ammontare globale della ricchezza spesa (o accantonata) da una famiglia. La premessa maggiore del sillogismo dianzi accennato dovrebbe esser data da un fatto noto («elementi e circostanze di fatto certi»), ma tutt'altro che noto è, nella specie, il fatto posto come premessa iniziale del ragionamento.

Quella premessa, a sua volta, è frutto d'una presunzione, anzi, d'una molteplicità di presunzioni: con la conseguenza che il ragionamento presuntivo insito in quegli accertamenti si svela come composto d'una presunzione che poggia non su di un dato direttamente accertato ma su di un fatto presunto, onde si scontra contro l'obiezione del divieto di fondare una presunzione su di una presunzione.

È dunque inammissibile l'inferenza, con la quale, dalla ricchezza consumata nel periodo d'imposta, si deduce il reddito prodotto in quell'anno.

5. Rilevanza della ricchezza consumata

Il tipo di accertamento configurato dall'Ispettorato piemontese cade dunque di fronte all'obiezione che esso presume, in modo non attendibile, la ricchezza consumata, e non riesce ad individuare, in modo legittimo, il reddito prodotto.

Tralasciando, ora, il caso piemontese, domandiamoci se sia possibile, dall'individuazione della ricchezza consumata, dedurre il reddito prodotto.

L'art. 38, indubbiamente, conferisce un certo rilievo al dato della ricchezza consumata, con la norma che consente al Ministro delle Finanze di stabilire «indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggiore reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva di cui al secondo comma dell'art. 2».

Dall'art. 38, però, sarebbe errato trarre la conclusione – che qualcuno ha incautamente avanzata – secondo cui l'imposta sul reddito delle persone fisiche sarebbe contemporaneamente un'imposta sul reddito prodotto ed un'imposta sulla ricchezza o sul reddito consumato. Secondo una simile concezione, l'imposta avrebbe – alternativamente – due basi imponibili (reddito prodotto e ricchezza consumata), e sarebbe volta a volta rilevante quella più elevata.

A smentire un simile rilievo sarebbe sufficiente far presente che, se così fosse, la dichiarazione non dovrebbe essere esclusivamente dichiarazione del reddito prodotto, e l'accertamento in via sintetica della ricchezza consumata non dovrebbe essere visto dall'ordinamento come un fatto sanzionatorio, necessariamente implicante le sanzioni amministrative previste dall'art. 46 del D.P.R. n. 600 (a tacere delle conseguenze penali).

Resta fermo, quindi, il concetto che l'imposta colpisce il reddito prodotto, per cui è questo il dato che l'ufficio, in via analitica o sintetica, deve mirare ad acclarare. Ed anche gli indici e coefficienti ministeriali dovranno avere un simile obiettivo.

La normativa che prevede l'obbligo di indicare nella dichiarazione dati e notizie «indicativi di capacità contributiva» (art. 2) e che consente al Ministro di emanare un regolamento che fissi indici e coefficienti di reddito o di maggiore reddito in relazione a ciascuno di essi agli effetti della determinazione sintetica del reddito complessivo (art. 38) si ispira chiaramente – come ha notato MAGNANI, *La dichiarazione unica dei redditi*, ed. provv., p. 74 – all'ordinamento tributario francese che prevede un sistema di imposizione forfettaria in base ai «segni esteriori»: per l'ordinamento francese (art. 168 del codice generale delle imposte) la base imponibile non può essere inferiore ad una somma determinata commisurando a certi elementi del tenore di vita un *barème* stabilito dalla legge.

MAGNANI, *op. cit.*, ha avanzato perplessità non lievi in ordine alla conformità di tale potere ministeriale al principio di riserva di legge (art. 23 Cost.). Ma, al di là del riferimento all'art. 23 Cost., mi sembra importante il rilievo secondo cui il decreto ministeriale finirebbe col trasformare in norme giuridiche vincolanti regole di un giudizio tecnico valutativo, che, come tali, per loro natura, debbono

essere sindacabili nel caso concreto. Queste norme, nota ancora il MAGNANI, costituirebbero «un vero e proprio modello alternativo di determinazione della base imponibile»: il che, a mio avviso, fa dubitare della legittimità della norma, che autorizza il Ministro ad emanare un simile decreto, anche sotto il profilo dell'uguaglianza in materia tributaria, che verrebbe violata per il fatto stesso che si avrebbero basi imponibili differenziate, in ragione dei segni esteriori di spesa.

Se non si rivoluziona radicalmente il sistema dell'imposizione diretta, e resta ferma la struttura attuale d'una imposta che è essenzialmente ed esclusivamente un'imposta sul reddito prodotto, è comunque dubbio che, per il tramite dell'accertamento della ricchezza consumata, si possa «fondatamente» attribuire ad un soggetto un certo reddito.

È molto dubbio, a mio avviso, che una simile inferenza possa essere normativamente cristallizzata, non essendo formulabili massime d'esperienza in forza delle quali si possa plausibilmente stabilire – secondo l'*id quod plerumque accidit* – quale reddito complessivo corrisponda a certi indici di spesa, del tipo di quelli che debbono essere indicati in dichiarazione (autovetture, collaboratori familiari ecc.). Simili presunzioni non supererebbero il vaglio della loro legittimità costituzionale, sotto il profilo della «effettività» della capacità contributiva imposta dall'art. 53 Cost.

In ogni caso, ritengo che, con i «coefficienti», possa essere determinata una base minima, mentre sarebbe comunque illusorio pretendere di istituire un collegamento plausibile tra «indici» e reddito effettivo.

6. Segue

I rilievi che precedono valgono anche a chiarire quale giudizio debba darsi, in generale, su quegli avvisi di accertamento di carattere sintetico che assumono come premessa fatti di spesa, o investimenti, avvenuti in un certo periodo d'imposta, al fine di determinare il reddito complessivo del periodo.

Questi accertamenti possono superare il vaglio della loro legittimità se, e solo se, sia formulabile una massima d'esperienza che consente di inferire, nel caso concreto, il reddito prodotto dalla ricchezza consumata o investita.

Il giudizio può essere formulato solo in relazione al caso concreto. Ma in linea astratta deve essere osservato che il reddito prodotto non necessariamente coincide con quello imponibile, come ci ricorda lo stesso art. 38 quando stabilisce la facoltà del contribuente di provare che il reddito prodotto è costituito da redditi non imponibili: o perché assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, o perché esenti.

Inoltre, la ricchezza consumata può essere superiore a quella prodotta per una molteplicità di ragioni: perché sono stati accesi dei debiti, perché si è consumato del patrimonio, perché sono state ricevute delle donazioni, perché si è

titolari di redditi catastali, perché sono state conseguite plusvalenze non speculative, ecc.

Queste osservazioni suggerite dal buon senso consentono di far giustizia del dubbio, avanzato da qualcuno, circa la portata della norma, che dà facoltà al contribuente di dimostrare che il reddito determinato sinteticamente è costituito da redditi esenti o tassati in via definitiva alla fonte.

Quella norma, nel prevedere quella facoltà, non è tassativa: essa non esclude la possibilità di offrire prove di altro genere. Di provare, cioè, che un certo tenore di vita è dipeso, non dal reddito guadagnato nel periodo, ma dal consumo di patrimonio accumulato negli anni precedenti, dall'accensione di mutui ecc. Ed ove il dibattito processuale dovesse accentrarsi su simili circostanze, non varrebbe di certo il limite probatorio che l'art. 38 stabilisce in ordine ai redditi esenti o tassati alla fonte. In altri termini, la prova dei fatti diversi dalla percezione di redditi esenti o tassati alla fonte non deve essere data mediante «idonea documentazione» ma può essere data con qualsiasi mezzo, anche testimoniale.

Il fatto che l'art. 38 menzioni la facoltà del contribuente di offrire certe prove «anche prima della notificazione dell'accertamento» suggerisce il seguente rilievo: l'ufficio delle imposte, quando constati che un contribuente manifesta «segni esteriori» di ricchezza che fanno sospettare un reddito superiore a quello dichiarato (o analiticamente accertato dall'ufficio) dovrebbe – per un principio di buona amministrazione –, prima di emettere l'accertamento fondato unicamente sui «fatti esteriori», consentire lo svolgimento d'un procedimento articolato, nel quale al contribuente sia dato interloquire con ogni ampiezza di deduzione e di difesa.

L'Ufficio quindi dovrebbe attribuire ai «segni esteriori» di ricchezza il significato di prova d'un maggior reddito non in via immediata, ma solo dopo che il sospetto iniziale abbia trovato conferma nel fatto che il contribuente non è stato in grado di dare, nel procedimento, una giustificazione plausibile al divario tra ricchezza avuta a disposizione e reddito prodotto.

In altre parole, i segni esteriori, da soli, non dovrebbero indurre l'ufficio a formulare l'accertamento, ma dovrebbero soltanto orientare l'Ufficio nell'individuazione dei contribuenti su cui svolgere indagini, con l'obbiettivo ultimo, non di quantificare la somma di danaro annualmente necessaria per un certo tenore di vita, ma di individuare il reddito prodotto (ed imponibile).

7. La presunzione della fonte del maggior reddito accertato sinteticamente

Per l'ultimo comma dell'art. 38, «Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi».

L'applicazione generalizzata ed indiscriminata che dagli Uffici viene fatta di questa norma suggerisce qui di osservare che essa non è una conseguenza automatica ed inevitabile dell'accertamento d'un maggior reddito in via sintetica: essa deve trovare applicazione solo nei casi in cui sia oscuro, dalle indagini condotte, quale fonte abbia il reddito accertato.

Di qui l'illegittimità di quegli accertamenti che, pur constatando che il maggior reddito deriva dai «segni esteriori» d'una attività professionale, applicano ugualmente la presunzione in discorso.

8. Alcune considerazioni conclusive

Sia ora consentito qualche rilievo conclusivo.

Il primo è che l'interpretazione abbozzata delle norme procedurali contenute nell'art. 38 trae la sua forza dall'essere conforme alla struttura dell'imposta che, in quanto imposta sul reddito prodotto, non tollera l'esistenza di norme formali che, invece, regolerebbero l'accertamento di cosa diversa dal reddito prodotto. Parafrasando ciò che una autorevole dottrina ha osservato ad altro proposito, può dirsi che la norma formale non deve alterare la fattispecie sostanziale: diversamente essa pecca di incostituzionalità.

Coloro che sostengono cose diverse debbono darsi carico di spiegare l'antinomia legislativa che verrebbe a profilarsi tra la normativa sostanziale, che, ripeto, delinea l'IRPEF come imposta sul reddito prodotto, e la normativa formale, che, viceversa, secondo l'opinione qui combattuta, consentirebbe di accertare la ricchezza consumata.

Infine, la teoria qui accennata, invocando che gli accertamenti siano ispirati ad un rigore che le prassi attuali sembrano ignorare, potrebbe scontrarsi col rilievo che, in tal modo, sarebbe assai arduo per gli Uffici accertare il reddito prodotto.

Ma una simile obiezione non ci preoccupa per nulla.

Occorre che anche nel diritto tributario penetri e diventi imperante il principio per il quale l'evasione va colpita se, e solo se, si è in grado di provarla in modo rigoroso.

Coloro che, in nome della lotta all'evasione, giustificano accertamenti fondati su vaghi indizi e deduzioni arbitrarie, sono i peggiori nemici delle regole dello Stato di diritto: essi dimenticano che l'arbitrio degli Uffici vanificherebbe quelle garanzie che sono essenziali perché, con gli evasori, non vengano colpiti anche gli onesti.

LA PARTECIPAZIONE DEL COMUNE ALL'ACCERTAMENTO DEI TRIBUTI ERARIALI *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La «proposta» di accertamento degli Uffici. – 3. La «proposta» comunale di aumento degli imponibili. – 4. L'avviso di accertamento emesso a seguito di silenzio del Comune o di inerzia della commissione. – 5. L'avviso di accertamento emesso a seguito di deliberazione della commissione. – 6. Conseguenze dell'omessa o viziata partecipazione del Comune. – 7. Conclusioni: il valore soltanto istruttorio della partecipazione del Comune all'accertamento e le conseguenze dei vizi della partecipazione.

1. *Premessa*

Questa mia relazione non si propone di indagare la molteplicità dei problemi richiamati dal tema della c.d. partecipazione dei Comuni all'accertamento; essa si limita, infatti, a trattare soltanto due ordini di problemi: quelli di classificazione e sistemazione degli atti attraverso cui il Comune partecipa alla determinazione del contenuto dell'avviso di accertamento (art. 44, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) e quelli che attengono alle conseguenze dell'omessa o viziata partecipazione del Comune.

2. *La «proposta» di accertamento degli Uffici*

L'attenzione della dottrina è stata attratta dalla «proposta» che i Comuni possono inviare agli Uffici, ma poco è stato detto sulla «proposta» che gli Uffici devono trasmettere ai Comuni entro il 1° luglio dell'anno in cui scade il termine per l'accertamento (art. 44, primo comma).

È stato dato rilievo al fatto che nel testo legislativo l'atto dell'Ufficio e quello del Comune portano lo stesso *nomen juris*: ed il dato è parso significativo «perché (ci) pare difficile che nello stesso testo di legge, per di più nello stesso arti-

* *Fin. loc.*, 1982, pp. 717-729 e AA.VV., *Autonomia impositiva degli enti locali: atti del Convegno di Taormina del 26-27 marzo 1982*, Cedam, Padova, 1983, pp. 245-259.

colo, due atti vengono indicati con lo stesso *nomen*, ma avendo riguardo a due diversi tipi di attività»¹.

L'assunto muove dalla convinzione che il legislatore si adeguerebbe, nella scelta delle parole, alla sistemazione dei teorici, o all'esigenza logica di non adoperare, nel medesimo contesto, una medesima parola con significati differenziati.

Un'analisi più smalzata del testo della legge induce a muovere, invece, dal presupposto, che il legislatore non ha altra preoccupazione se non quella, fondamentale empirica, di fissare dei comportamenti: è l'interprete, non il legislatore, a caricare di significati dogmatici i simboli del testo normativo. Altro è legiferare, altro è teorizzare: i due compiti sono distinti e spettano, per fortuna, a soggetti diversi.

Prescindiamo dunque, nell'analisi, dal significato proprio delle parole usate dal legislatore, per cercare di stabilire quale sia l'effettiva natura giuridica, e quale sia l'efficacia dell'atto che l'Ufficio indirizza al Comune.

La proposta è stata variamente caratterizzata dalla dottrina; da un lato se ne è posto in risalto una funzione, ritenuta essenziale, di impulso che essa esplicherebbe; mentre, dall'altro, si è indirizzata l'analisi sul suo contenuto onde la si è definita, da alcuni, atto di desiderio o sentimento, da altri atto misto di giudizio e di volontà, e da altri ancora atto di volontà –: pur nella varietà delle opinioni dottrinali, è comunque certo un dato, e cioè che la proposta promana da un soggetto od organo non competente a provvedere, ed è rivolta all'organo o soggetto competente a provvedere².

Ora, dal punto di vista del provvedimento finale, non v'è dubbio che è difficile qualificare proposta l'atto che, dall'autorità competente a provvedere, viene indirizzato ad un altro soggetto o organo che, nei confronti del primo, ha funzione ausiliaria.

Astraendo dalla terminologia legislativa, resta che qui la proposta, non rivolta all'autorità competente a provvedere, e quindi non direttamente finalizzata al provvedimento finale, è atto d'impulso: esso è l'atto, cioè, che dà impulso a quel sub-procedimento, di natura istruttoria, che inizia appunto con l'invio, dall'ufficio al Comune, della «proposta di accertamento».

3. La «proposta» comunale di aumento degli imponibili

Alla proposta che l'Ufficio invia al Comune possono seguire evenienze diverse, ciascuna delle quali va separatamente analizzata.

Una prima evenienza è che il Comune formuli una sua proposta in aumento;

¹TREMONTI, *Alcuni aspetti della partecipazione dei Comuni all'accertamento*, in *Boll. trib.*, 1974, p. 8 dell'estratto.

²Una analisi assai penetrante delle elaborazioni in tema di proposta è stata svolta, di recente, dal BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova 1975, p. 174 ss.

dopo di che l'Ufficio o emette l'avviso d'imposta uniformandosi alla proposta comunale, ovvero l'affare è demandato all'apposita Commissione.

In relazione all'ipotesi in cui l'Ufficio si uniforma alla proposta comunale, è stata configurata «la fattispecie di un atto complesso consistente in un atto inautonomo di decisione (risultante dalla sommatoria o dalla giustapposizione delle decisioni del Comune e della finanza) e di un provvedimento di accertamento emanato dalla Finanza»³. La tesi fa parte di un più ampio contesto teorico, che vede l'attività di emanazione del provvedimento impositivo come costantemente preceduta da una fase di decisione del contenuto dell'accertamento, che avrebbe come protagonisti la finanza, il Comune e la commissione.

Vedremo più avanti come un simile schema possa essere valido ad inquadrare l'ipotesi in cui la commissione fissa il contenuto (anzi: l'imponibile) dell'accertamento; se invece ci si riferisce al caso in cui il Comune formula una sua proposta, e l'Ufficio ne versi il contenuto nell'atto di accertamento, allora null'altro v'è da constatare se non che la Finanza, nel suo potere di determinazione del contenuto dell'accertamento, ha fatto proprio il materiale fornitogli dal Comune, nella funzione, a questo assegnata, di ausiliario della finanza.

Che qui l'avviso di accertamento sia preceduto da un atto di decisione preliminare è una tesi che si sforza di dare corpo ad un atto – quello, appunto, di decisione – di cui è ben difficile scorgere le tracce.

Il Comune, di certo, non decide; esso non determina, cioè, vincolando la finanza, il contenuto dell'accertamento⁴; ove poi quest'atto di decisione lo si volesse scorgere in una sorta di accordo che verrebbe a scaturire, per implicito, dal fatto che la finanza si uniforma alla proposta comunale⁵, allora la tesi si presta alla duplice obiezione: a) che manca un'autonoma determinazione della finanza che concreti l'accettazione della proposta comunale, e b) che si sarebbe comunque al di fuori dello schema teorico della decisione preliminare, che vincola l'autorità competente a provvedere, poiché questo schema postula che il soggetto od organo che decide sia diverso da quello che provvede⁶.

³ TREMONTI, *op. cit.*, cui si rinvia per le indicazioni di letteratura amministrativistica circa l'atto di decisione preliminare.

⁴ Anche a GALLO, *La partecipazione del Comune all'accertamento dell'irpef*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, p. 1488, è sembrato «eccessivo e alquanto artificioso» qualificare come decisione la proposta del Comune.

⁵ TREMONTI, *op. cit.*, p. 12 dell'estratto, da un lato qualifica come decisione la proposta comunale, dall'altro asserisce che la finanza l'accoglie (e richiama, per analogia, il procedimento formativo dei contratti, ed in ispecie l'ipotesi in cui l'offerente faccia propria la controproposta dell'altra parte). È evidente che nella costruzione c'è una contraddizione, perché se il Comune decidesse, allora la decisione non provocherebbe alcuna accettazione, alla maniera delle proposte.

⁶ Se non v'è duplicità di soggetti, il momento che precede l'emanazione del provvedimento, e che consiste nella «determinazione del voluto», perde rilievo; cfr. NIGRO, *Le decisioni amministrative*, Napoli, 1953, p. 61.

In effetti, alla proposta comunale riesce difficile assegnare il significato di atto con il quale il Comune partecipa alla fissazione del contenuto dell'avviso di accertamento; la proposta ha mero valore istruttorio, e l'unico vincolo è quello di obbligare l'Ufficio, ove non la faccia propria, a rimettere la decisione dell'imponibile all'apposita commissione.

Quel che è certo, è che l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio in conformità alla proposta comunale, non può essere considerato né atto complesso⁷ né atto di concerto⁸.

Non è atto complesso perché l'atto complesso implica che l'atto sia imputato a più soggetti (e sia, poi, sottoscritto da entrambi i soggetti che l'hanno posto in essere).

Per le stesse ragioni non si può parlare di atto di concerto: anche il concerto implica che l'atto sia imputato a più soggetti e che sia sottoscritto sia dall'autorità concertante, che da quella concertata⁹.

La riprova di ciò la si ottiene considerando il profilo processuale: sia nel caso di atto complesso, sia nel caso di atto concertato (si prescinde qui, per il momento, dal problema se l'atto concertato sia una sottospecie dell'atto complesso), l'imputazione plurima dell'atto impugnato implica che il ricorso contro l'atto sia proposto nei confronti di tutte le autorità cui l'atto si imputa¹⁰.

4. *L'avviso di accertamento emesso a seguito di silenzio del Comune o di inerzia della commissione*

L'Ufficio delle imposte è obbligato a inviare la propria proposta di accertamento al Comune ma se questi, entro un certo termine, non comunica nulla, l'ufficio forma e notifica gli avvisi di accertamento attenendosi alla propria «proposta».

Nel caso, poi, in cui della determinazione dell'imponibile sia stata investita la Commissione, l'Ufficio provvede all'accertamento già determinato da esso Ufficio ove la Commissione ometta di deliberare entro un certo termine.

⁷La tesi dell'atto complesso è avanzata da TREMONTI, *op. cit.*, ma in base alla considerazione che l'Ufficio partecipa alla «decisione» del contenuto dell'atto finale; in base, cioè, ad una nozione «non tipica» dell'atto complesso.

⁸L'ipotesi del concerto era stata dubitativamente prospettata da chi scrive, in un lavoro del 1972, relativo alla legge di delega.

⁹Cfr. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940, p. 224, in nota; ID., *Appunti per uno studio dei piani regolatori*, in *Riv. giur. ed.*, 1958, II, p. 132; ID., *Competenze e coordinamento delle competenze nella pianificazione urbanistica*, ivi, 1961, II, p. 149.

¹⁰SANDULLI, *Il giudizio davanti al Consiglio di Stato ed ai giudici subordinati*, Napoli, 1963, p. 270.

In entrambi i casi, la partecipazione del Comune all'accertamento si rivela infruttuosa, o perché il Comune non propone nulla, o perché la proposta del Comune, non accolta dall'ufficio, non è stata neppure esaminata dalla commissione.

Entrambe le ipotesi dimostrano che la c.d. partecipazione del Comune all'accertamento è sì necessaria, nel senso che l'Ufficio deve sollecitare il Comune ad esaminare il progetto di accertamento predisposto dall'Ufficio, ma non è necessaria nel senso che l'avviso non possa essere emanato senza una pronuncia positiva del Comune, o senza una pronuncia positiva della commissione.

Entrambe le ipotesi, quindi, confermano che l'avviso di accertamento non è atto complesso o concertato, perché se così fosse non sarebbe configurabile una complessità eventuale, dipendente cioè dal fatto che il Comune o la commissione si pronuncino.

Se l'avviso di accertamento fosse atto complesso in alcuni casi, lo dovrebbe essere anche negli altri, riuscendo difficile pensare – ripeto – ad una complessità puramente eventuale.

Ciò conferma anche, che non è neppure possibile configurare una fase di decisione necessariamente ed in tutti i casi preliminare all'emanazione dell'avviso di accertamento, il cui contenuto sarebbe, quindi, sempre predeterminato.

5. L'avviso di accertamento emesso a seguito di deliberazione della commissione

A norma dell'art. 44, comma settimo, «Le proposte di aumento non condivise dall'ufficio delle imposte devono essere trasmesse a cura dello stesso, con le proprie deduzioni, all'apposita Commissione operante presso ciascun ufficio, la quale determina gli imponibili da accertare».

L'Ufficio procede quindi all'accertamento in base agli imponibili deliberati dalla commissione.

In siffatta ipotesi, è da accogliere la tesi¹¹ secondo la quale l'avviso di accertamento è preceduto da una decisione preliminare che ne predetermina il contenuto.

Anche in questa ipotesi, peraltro, l'atto è imputabile soltanto all'ufficio, come è confermato dal sistema processuale che riserva comunque e sempre soltanto all'Ufficio la veste di legittimo contraddittore del ricorrente.

¹¹ TREMONTI, *op. cit.*

6. Conseguenze dell'omessa o viziata partecipazione del Comune

Il problema di maggior interesse è quello che riguarda l'inosservanza o la violazione della normativa contenuta nell'art. 44.

Esaminiamo innanzitutto quel che è stato già detto in argomento.

A) Si è osservato che la mancata partecipazione del Comune all'accertamento può dar luogo, almeno astrattamente, ad un vizio del procedimento che può ripercuotersi sull'atto finale; si è poi in concreto negato che l'atto finale risulti invalido in base a considerazioni di tipo finalistico: a seconda del rilievo che si dà all'interesse di cui è portatore il Comune, ne deriverebbe o non ne deriverebbe la invalidità dell'atto finale¹².

Devo dire con tutta franchezza che questo tipo d'impostazione mi lascia perplesso. Tralascio le perplessità metodologiche che suscita un'impostazione la quale lega le conseguenze della violazione di una norma non al dato normativo, per rilevare soltanto la non consequenzialità tra interesse leso (interesse che sarebbe quello del Comune) e misura giuridica configurata, dato che, annullando l'atto, non si rimedia alla lesione dell'interesse comunale. L'eliminazione dell'atto impositivo per omessa partecipazione del Comune al procedimento formativo sarebbe rimedio congruo se l'eliminazione potesse essere seguita dalla rinnovazione del procedimento impositivo. E, comunque, la legittimazione a tutelare l'interesse comunale leso spetterebbe al Comune, non al contribuente: ed invece qui si discute dell'annullabilità, su iniziativa del contribuente, dell'atto in questione.

B) Alla discussione sulla validità dell'atto di accertamento alla cui formazione non abbia partecipato il Comune si è riconosciuto un valore puramente teorico perché un tale vizio «difficilmente può essere assunto dal contribuente a motivo delle loro impugnazioni avverso l'atto di accertamento sia perché le omissioni dell'ufficio normalmente non emergono dall'atto che si intende impugnare sia perché non è facile ipotizzare sul piano processuale un loro interesse a ricorrere e cioè a far rilevare, sempre che ne vengano a conoscenza, la mancata partecipazione del Comune al procedimento di accertamento: si è visto che l'intervento dell'ente locale, quando avviene, è sempre finalizzato all'aumento dell'imponibile e, quindi, è diretto ad aggravare la situazione fiscale del soggetto passivo di imposta»¹³.

Lasciamo stare il fatto che le omissioni non emergono dall'atto impugnato; questo è un problema conoscitivo e probatorio, che trova la sua collocazione a livello di istruzione.

¹² GALLO, *op. cit.*

¹³ GALLO, *op. cit.*, p. 1495, cui aderisce CIOPPI, *In tema di partecipazione del Comune all'accertamento dell'Irpef*, in *Fin. loc.*, 1981, p. 764.

Il punto è se il contribuente possa impugnare l'avviso, e possa ottenerne l'annullamento, o se a ciò osti la mancanza di interesse a ricorrere.

Ciò pone il problema se nel processo tributario possa trovare ingresso il requisito dell'interesse ad agire come autonomo requisito dell'azione di impugnazione.

Esistono, in materia di interesse ad agire, due orientamenti dottrinali, nella letteratura processualistica:

- secondo l'orientamento maggioritario, l'interesse ad agire risponde ad una esigenza generale dei processi ad azione privata la quale trova applicazione anche in quegli ordinamenti nei quali manca una espressa disposizione legislativa; ciò comporta che il provvedimento richiesto al giudice debba essere negato, pur in presenza delle condizioni volute dalla legge, quando l'attore non ne tragga alcun vantaggio, sia pure di ordine meramente morale;
- secondo l'indirizzo più rigoroso, l'interesse ad agire ha ragion d'essere solo per le azioni di accertamento e cautelari.

Per i processi di tipo costitutivo, l'interesse ad agire non è un requisito autonomo di accoglibilità della domanda, almeno nei casi in cui l'azione si rivolge contro atti ablativi; l'annullamento di questi è, per definizione, un risultato vantaggioso per il ricorrente, e non spetta certo al giudice la facoltà di negare, in concreto, la misura dell'annullamento, sol perché secondo il giudice, questo annullamento non sarebbe vantaggioso per il ricorrente.

Ad ogni modo, quale che sia la soluzione da darsi al problema dell'interesse ad agire – che, a mio avviso, non ha ragion d'essere nel processo tributario – sta di fatto che, anche ragionando in termini di interesse ad agire, la soluzione da darsi al problema delle conseguenze sull'atto di accertamento dell'omessa partecipazione del Comune non è di certo quella perseguita da chi ragiona in termini di interesse ad agire.

Come si può, infatti, sostenere che il contribuente non ha interesse ad agire, quando si ammette che vi è un vizio dell'atto e che questo conduce all'annullamento dell'atto? In altre parole, se per il contribuente si tratta di conseguire l'annullamento dell'avviso di accertamento, non è certo la carenza di interesse ciò che giustifica la negazione dell'annullamento.

D) L'impostazione corretta del problema non è in termini finalistici (rilevanza dell'interesse di cui è portatore il Comune, rilevanza dell'interesse ad agire del contribuente) ma in termini normativi: si tratta di vedere se alla violazione dell'art. 44 consegue il sapere del potere del contribuente di far annullare l'avviso di accertamento.

In termini generali, il problema può essere posto nel modo seguente: quali eventi danno diritto all'annullamento? Quali norme tributarie fondano il potere di chiedere al giudice l'annullamento dell'atto?

La risposta a simili quesiti è relativamente semplice in quei settori dell'ordinamento nei quali il legislatore pone all'interprete dei criteri in base ai quali di-

scriminare, tra le regole di formazione di un atto, quelle la cui violazione è invalidante da quelle la cui violazione si risolve in un vizio «innocuo» (cfr., per gli atti processuali, gli artt. 156 ss. del codice di proc. civile e gli artt. 184 ss. del codice di procedura penale).

Ben più arduo è il compito dell'interprete nel diritto amministrativo in generale e nel diritto tributario in particolare, ove mancano criteri legislativamente prefissati in base ai quali discriminare i vizi innocui da quelli invalidanti. E sebbene, sul piano teorico, sia chiara la distinzione tra invalidità e mera irregolarità¹⁴, è certo che si procede poi con un certo empirismo nell'applicazione concreta della distinzione.

Appare comunque incontestabile che altro è teorizzare l'invalidità e l'irregolarità, altro è vedere quali tipi di conseguenze l'ordinamento ricolleggi alla difformità di un atto dal suo modello.

Se conveniamo nell'identificare le irregolarità con i vizi innocui, i vizi invalidanti sono quelli che comportano l'annullabilità dell'atto. Ma a sua volta l'annullabilità non è istituto unitario, perché l'annullamento è una misura giuridicamente differenziata, la cui applicazione è subordinata a presupposti diversi a seconda che il relativo potere sia esercitato da organi amministrativi e da organi giurisdizionali¹⁵.

Ora, il potere giurisdizionale di annullamento degli atti impositivi, conferito alle commissioni tributarie, è condizionato, nel suo esercizio, dall'esistenza e dall'esercizio di un diritto potestativo del destinatario dell'atto.

Tale diritto potestativo non coincide con l'interesse legittimo, ma se ne distingue come l'effetto dalla causa genetica: e causa ne è, nella specie, la lesione dell'interesse legittimo.

Si tratta dunque di individuare le norme che fondano un interesse legittimo del contribuente ossia le norme la cui violazione, comportando lesione dell'interesse legittimo, danno diritto all'annullamento dell'atto impositivo.

Non si può prescindere, in tale indagine, dal considerare la ragion d'essere dell'interesse legittimo, che viene conferito al contribuente al fine di ottenere che il potere impositivo non venga esercitato e non si manifesti in atti che modellano inesattamente, a danno del contribuente, l'obbligazione tributaria.

Se così è, daranno diritto all'annullamento dell'atto impositivo le norme che direttamente influiscono sul contenuto dell'avviso di accertamento e, tra le norme formali, quelle in cui possa riconoscersi una diretta garanzia di esatta determinazione dell'obbligazione tributaria.

Norme come quelle sulla partecipazione dei Comuni all'accertamento sono

¹⁴ CARIOTA FERRARA, *Il negozio giuridico nel diritto privato*, Napoli, 1948, p. 332; SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1955, p. 269.

¹⁵ Vedi ad es. CANNADA BARTOLI, *Annulabilità e annullamento (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, vol. II, Milano, 1958, p. 486.

norme istruttorie, e la violazione o l'omessa applicazione di norme istruttorie non è causa autonoma e diretta dell'annullamento dell'atto impositivo.

Le norme istruttorie, in quanto conferiscono poteri d'indagine all'ufficio, non attribuiscono in via diretta alcun diritto al contribuente: questi può lagnarsi, non già del mancato esercizio di poteri istruttori, ma del fatto che l'avviso non è fondato sui presupposti di fatto che dovrebbero legittimarlo.

Le norme istruttorie, in quanto fissano limiti ai poteri d'indagine dell'ufficio, neppure sono autonomamente rilevanti come cause d'annullamento: l'annullamento potrà derivare, eventualmente dal fatto che essendo irrilevanti i fatti acquisiti in violazione dei limiti ai poteri istruttori l'avviso risulti sfornito di fondamento in ordine ai suoi presupposti di fatto.

Ma il mancato esercizio dei poteri istruttori (tale è la qualificazione da darsi al mancato invio, da parte dell'ufficio, della proposta al Comune) non è certo evenienza che, di per sé, giustifichi l'annullamento dell'atto: lo giustifica non come evento di per sé considerato, ma solo in quanto l'atto emanato non è giustificato nei suoi presupposti di fatto.

L'annullamento, dunque, potrebbe derivare, anche qui, dal principio generale per il quale l'atto impositivo deve riflettere la realtà storica effettiva, non dal fatto che non siano stati osservati certi adempimenti istruttori.

E) Si può dunque condividere nella sostanza, ma criticandone la formulazione, il parere reso dall'Avvocatura, che ha asserito che la partecipazione dei Comuni all'accertamento non riguarda la legittimità formale e sostanziale dell'accertamento, ma è destinata soltanto ad influire sul *quantum* dello stesso, adeguandolo, in eventuale aumento, alla capacità contributiva dello stesso.

Sembra di scorgere, in queste parole, l'idea che il *quantum* dell'accertamento sia un aspetto dell'atto estraneo alla legittimità dello stesso, mentre è vero esattamente l'opposto. È esatto, comunque, che la normativa in esame «non garantisce le posizioni dei privati interessati, bensì soltanto quelle della amministrazione in ordine al buon esercizio dei relativi poteri»; le posizioni dei privati, infatti, sono garantite dal generale principio per il quale il *quantum* dell'accertamento deve aderire alla realtà storica: il quale principio, per la sua pregnanza, confina nell'irrilevanza i modi attraverso i quali la finanza sia pervenuta all'elaborazione del *quantum*.

Resta da chiedersi comunque se quella normativa non garantisca anche, insieme con gli interessi dello Stato, un interesse proprio del Comune: ma discorrere d'un tale interesse non ha rilievo nell'ottica del processo delle commissioni, essendo questo processo unicamente destinato a tutelare le posizioni dei privati.

7. Conclusioni: il valore soltanto istruttorio della partecipazione del Comune all'accertamento e le conseguenze dei vizi della partecipazione

Un discorso conclusivo comporta il rilievo che la partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali (IRPEF ed INVIM) è suscettibile di due distinti inquadramenti teorici:

per un primo indirizzo, che valorizza nel massimo grado il ruolo del Comune, questo partecipa alla formazione dell'atto di accertamento: di qui la tesi dell'atto complesso, e dell'invalidità dell'atto emesso senza la partecipazione del Comune;

per l'altro indirizzo, che è quello seguito in questo lavoro, la partecipazione del Comune ha un valore soltanto istruttorio: di qui l'irrelevanza, ai fini dell'impugnazione dell'atto da parte del contribuente in sede di Commissioni tributarie, della mancata o della viziata partecipazione.

Il primo indirizzo è quello adombrato, nella sua forma più esplicita, da qualche pronuncia giurisprudenziale¹⁶; ma al medesimo indirizzo possono essere ricondotte quelle impostazioni dottrinali che tendono a configurare il ruolo del Comune come quello di un soggetto che, su di un piano più o meno paritario rispetto all'ufficio, ha un ruolo determinante nella formazione dell'atto; e sebbene non vi sia, nella dottrina cui si allude, l'affermazione dell'annullabilità, su richiesta del contribuente, dell'atto di accertamento, sta di fatto che la conseguenza che scaturisce da impostazioni simili è appunto quella dell'annullabilità dell'atto finale in quanto mancante di un elemento strutturale del suo procedimento di formazione.

L'altro indirizzo, invece, assegna al Comune un ruolo puramente istruttorio.

Ciò non significa negare che l'Ufficio abbia dei doveri: quello di inviare la sua «proposta» al Comune, avviando così il sub-procedimento di partecipazione del Comune all'accertamento; quello di attenersi alla «proposta» del Comune o di sottoporre l'«affare» all'apposita Commissione e di attenersi poi al deliberato della Commissione, ecc.

Significa, soltanto, che tali doveri hanno la stessa natura di altri doveri istruttori dell'ufficio, che deve, ad esempio, esercitare svariati poteri di indagine prima di emettere l'accertamento: la violazione di questi doveri, come la violazione del dovere di promuovere la partecipazione del Comune all'accertamento, non ridonda di certo sull'accertamento nel senso di porre in grado il contribuente di ottenerne l'annullamento. Ciò che rileva, nel processo, non è il modo con cui l'Ufficio abbia svolto l'istruttoria (salva, naturalmente, l'ipotesi della raccolta di prove in modo illecito), ma se i risultati dell'istruttoria, versati nell'avviso, siano o meno conformi alla realtà effettiva.

¹⁶ Com. trib. di primo grado di Reggio Emilia, 11 novembre 1981, in *Fin. loc.*, 1981, p. 1536.

CONSIDERAZIONI SUI PARAMETRI MINISTERIALI DI DETERMINAZIONE SINTETICA DEL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE *

SOMMARIO: 1. Oggetto dell'accertamento sintetico nella disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. – 2. Incostituzionalità dell'art. 38, d.p.r. n. 600/1973: a) per contrasto con la legge di delegazione. – 3. b) per contrasto con la riserva di legge. – 4. Sindacabilità e disapplicabilità del decreto ministeriale. – 5. Illegittimità delle norme «non quantitative» del decreto ministeriale. – 6. Limiti di vincolatezza dei parametri ministeriali. – 7. *Segue*. – 8. Conclusioni.

1. *Oggetto dell'accertamento sintetico nella disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*

Sarebbe sbagliato pensare che l'accertamento sintetico del reddito soggetto all'irpef non si differenzi da quello presente nella disciplina dell'abrogata imposta complementare.

La legge istitutiva dell'imposta complementare non contemplava l'accertamento sintetico; la Finanza era infatti autorizzata a tener conto dei redditi soggetti alle imposte speciali, accertati o accertabili ai fini di tali imposte, e quindi dei redditi «risultanti da documenti, i quali provengano dal contribuente, o siano comunque certi, restando escluse le valutazioni appoggiate a semplici presunzioni»¹.

L'assenza della previsione legislativa del metodo indiziario dette subito luogo a critiche perché il metodo analitico comportava la tassazione dei soli redditi soggetti alle imposte speciali, mentre non consentiva il reperimento dei redditi esenti da tali imposte².

La legge istitutiva fu perciò modificata, e si prevede la possibilità di tener

* *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pp. 1941-1951.

¹ Art. 12, r.d. 30 dicembre 1923, n. 3062.

² Cfr. BOIDI, *Commento alla legge sulla imposta complementare progressiva sul reddito*, Torino, 1956, p. 305 ss.

conto non solo dei redditi accertati ai fini delle imposte speciali e dei redditi risultanti da documenti, provenienti dal contribuente, o comunque «certi», ma anche dei redditi «la cui esistenza si palesi per circostanze ed elementi di fatto, con speciale riguardo al tenore di vita del contribuente»³. Non fu modificata la portata della norma, ma ne mutò soltanto la formulazione, quando si stabilì che «Se il tenore di vita del contribuente od altri elementi o circostanze di fatto fanno presumere un reddito netto superiore a quello risultante dalla determinazione analitica, il reddito complessivo netto viene determinato sinteticamente con riferimento al tenore di vita o ad altri elementi e circostanze di fatto»⁴.

Nella possibilità di fondare l'accertamento sul tenore di vita o su altri elementi e circostanze di fatto si vide non soltanto un nuovo metodo, ma un nuovo e diverso oggetto dell'imposta: la trasformazione, anzi, dell'imposta complementare, da sovrimposta in imposta autonoma, poiché solo con tale metodo divenivano assoggettabili alla complementare i redditi esenti o comunque non soggetti alle imposte reali⁵.

Fosse o non fosse fondata tale opinione per l'accertamento sintetico dell'imposta complementare⁶, è parso opportuno richiamarla per porre in evidenza come non possa in alcun modo riprodursi, per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'idea che con l'accertamento sintetico si miri ad un oggetto d'imposta diverso da quello cui mira l'accertamento analitico.

E ciò non soltanto perché l'imposta complementare colpiva anche redditi esclusi od esenti dalle imposte reali, mentre il reddito accertabile sinteticamente va depurato dei redditi esenti o altrimenti intassabili, ma anche perché non è sostenibile – nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche – che l'accertamento sintetico abbia per oggetto una entità economica diversa dal reddito complessivo netto (diversa, cioè, dal reddito prodotto e tassabile, come ad esempio il complesso del reddito consumato).

³ L'art. 12 del r.d. n. 3062/1923 fu modificato dal r.d.l. 17 settembre 1932, n. 1261.

⁴ Art. 137, t.u. 28 gennaio 1958, n. 645.

⁵ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino 1969, pp. 379-380; PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 48; FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 219; TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 225.

Contra: BOMPANI, *L'imposta complementare progressiva sul reddito*, Padova, 1939, p. 170; D'AMATI, *Il tenore di vita del contribuente e la determinazione sintetica del reddito complessivo*, in *Dir. prat. trib.*, 1968, II, p. 873; MORETTI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, Padova, 1969, p. 361; ALBANELLO, *L'accertamento con metodo sintetico nell'imposta personale sul reddito delle persone fisiche, retro*, 1975, I, p. 1099.

⁶ L'opinione poteva condividersi solo a patto d'intendere l'accertamento analitico come pura proiezione, ai fini della complementare, dei redditi accertati (o accertabili) ai fini delle imposte reali: ma nulla imponeva di ritenere che, in sede di dichiarazione e di accertamento analitico della complementare, dovessero trascurarsi i redditi non soggetti alle imposte reali.

Anche col metodo sintetico si mira al reddito complessivo, non accertato direttamente ma desunto dalla spesa o da altri elementi significativi⁷.

La problematica dell'imposta complementare correva parallela a quella sull'oggetto dell'imposta di famiglia, ove si discuteva se oggetto ne fosse il reddito prodotto o il reddito consumato; nella sistemazione teorica più rigorosa, si concluse nel senso che oggetto dell'imposta fosse esclusivamente il reddito (e non, in via alternativa, il reddito o la spesa), rilevando la spesa solo come mezzo di prova del reddito: De Mita, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, p. 135. A tale conclusione si perviene sulla base della legge di delegazione, la quale prevede la «determinazione analitica del reddito complessivo netto sulla base dei singoli elementi che lo compongono, salvo ricorso alla determinazione sintetica quando vi siano elementi presuntivi di maggiore reddito risultanti da fatti certi»⁸; in tal modo, la determinazione sintetica è qualificata come metodo d'indagine per la individuazione del reddito complessivo netto, con la conseguenza che incappa nella censura di incostituzionalità ogni interpretazione delle norme delegate che voglia ravvisare in esse un presupposto del tributo diverso dal reddito complessivo netto prodotto nel periodo d'imposta, da accertare, appunto, con il metodo sintetico⁹.

Se tale è il senso della legge delega, è subito possibile sottoporre l'art. 38, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ad analisi, per appurarne la conformità alle direttive della delega.

2. Incostituzionalità dell'art. 38, d.p.r. n. 600/1973: a) per contrasto con la legge di delegazione

Dell'accertamento sintetico possono profilarsi due concezioni, che sono state acutamente delineate in una delle più penetranti indagini sul tema¹⁰.

L'accertamento sintetico può essere visto in chiave integrativa dell'accertamento analitico, e quindi come accertamento di redditi di cui è ignota la fonte. Concordano con questa prospettiva la norma che esclude da tassazione i redditi

⁷ La problematica dell'imposta complementare correva parallela a quella sull'oggetto dell'imposta di famiglia, ove si discuteva se oggetto ne fosse il reddito prodotto o il reddito consumato; nella sistemazione teorica più rigorosa, si concluse nel senso che oggetto dell'imposta fosse esclusivamente il reddito (e non, in via alternativa, il reddito o la spesa), rilevando la spesa solo come mezzo di prova del reddito: DE MITA, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, p. 135.

⁸ Art. 2, n. 13, della legge 9 ottobre 1971, n. 825.

⁹ Sull'esigenza di intendere il metodo sintetico come volto ad accertare il reddito prodotto e non il reddito consumato o genericamente la ricchezza avuta a disposizione cfr. TESAURO, *L'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche*, in *Boll. trib.*, 1981, p. 491.

¹⁰ LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, I, 259.

esenti o tassati alla fonte a titolo d'imposta e quella che presume essere, il maggior reddito accertato sinteticamente, reddito di capitale.

L'altra prospettiva considera l'accertamento sintetico come alternativo rispetto a quello analitico: in tal caso, l'accertamento sintetico trasforma il tributo da imposta sul reddito prodotto in imposta sul reddito consumato, alla maniera di ciò che accade in altri ordinamenti¹¹. È in questa seconda prospettiva che si inquadrano la norma che dà facoltà al ministro di fissare parametri fissi di reddito, in relazione a certi indici di spesa, e la norma che esclude la deducibilità degli oneri (*ex art. 10, d.p.r. n. 597/1973*).

Immediata conseguenza di questa analisi è il dubbio sulla costituzionalità del potere normativo ministeriale, in quanto destinato a dar vita, attraverso la prefissione di parametri, ad un accertamento forfettario, diverso da quello previsto ed imposto dalla legge di delegazione.

In effetti, la dottrina ha già rilevato questo profilo di possibile incostituzionalità, quando ha osservato che l'art. 38 ha introdotto, accanto ai metodi di accertamento previsti dalla delega (analitico e sintetico), il metodo dell'accertamento forfettario, ripreso dall'ordinamento francese, metodo che, da un lato, non è coerente con il contenuto dell'obbligo di dichiarazione (con la conseguenza che una dichiarazione completa e veritiera è anche, nell'ottica dell'accertamento sintetico, incompleta o infedele), e dall'altro sostituisce, all'accertamento indiretto della capacità contributiva, l'accertamento di una capacità contributiva presunta¹².

3. b) per contrasto con la riserva di legge

Oltre che per contrasto con la legge di delega, si è dubitato della conformità dell'art. 38 all'art. 23 Cost. Osservato che «non sembra dubbio che la predeterminazione degli indici e coefficienti di reddito abbia carattere normativo in quanto essa è destinata ad integrare la normativa primaria», se ne è dedotto che «nel momento stesso e nella misura stessa in cui le regole del giudizio da norme tecniche, come tali sindacabili nel caso concreto, si trasformano in norme giuridiche ... quel potere apparentemente preordinato ad integrare – secondo lo schema tipico dell'interrelazione fonte primaria – regolamento – la disciplina del

¹¹ Raguagli sull'ordinamento tedesco e francese in ALBANELLO, *L'accertamento*, cit., p. 1130. Sul primo v. pure FANTOZZI, *L'ordinamento tributario della repubblica federale tedesca*, Roma, 1965, p. 177.

Il sistema italiano attuato con la legge di delegazione (art. 38 del d.p.r. n. 600, cui ha fatto seguito l'emanazione del decreto ministeriale 21 luglio 1983) ricalca il sistema francese sia per quel che attiene ai fatti-indice ed all'obbligo di dichiararli, sia per i coefficienti, sia per le possibilità di prova contraria.

¹² MAGNANI, *La dichiarazione unica dei redditi*, ed. provv., p. 85.

procedimento amministrativo tributario, realizza la produzione di un vero e proprio modello alternativo di determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche»¹³.

In tal modo, si è concluso, viene ad essere violato il principio costituzionale della riserva di legge, poiché tale principio esige che gli elementi costitutivi della fattispecie cui si collega la prestazione tributaria siano regolati direttamente e totalmente dalla legge, «senza alcuna possibilità, da parte del legislatore, di rimetterne la disciplina, sia pure parziale, ad altri organi salvo che la legge determini criteri direttivi tali da escludere totalmente valutazioni discrezionali e da risolversi in meri accertamenti di carattere tecnico o, quanto meno, tali da limitare la discrezionalità nella produzione di fonti secondarie della disciplina. Orbene, nel nostro caso, la legge attribuisce, *sic et simpliciter*, la determinazione degli indici e coefficienti presuntivi di reddito all'autorità amministrativa affidandole un compito valutativo discrezionale assolutamente svincolato da elementi di natura tecnica idonei, in qualche modo, a circoscriverne l'ambito»¹⁴.

A ciò si può forse obiettare che l'art. 38 nulla dice esplicitamente in tema di criteri cui deve attenersi il ministro nel fissare i parametri, ma che il criterio, implicitamente, nella legge c'è; o meglio, è implicito nella materia da disciplinare: occorrendo stabilire quale reddito sia desumibile da certi indici, si tratterebbe di codificare quelle regole di esperienza che consentono di collegare al fatto noto (indice esteriore di ricchezza) il fatto ignoto (reddito imponibile).

È però difficile accedere ad una simile obiezione, perché la dottrina da lungo tempo ha negato la esistenza di massime di esperienza di questo genere, che consentano di inferire il reddito dalla spesa¹⁵.

Il che obbliga a concludere che il provvedimento ministeriale in esame non è espressione di discrezionalità tecnica ma di libere scelte normative (o, se si vuole, di discrezionalità amministrativa: il che non cambia ai fini del riscontro di costituzionalità).

¹³ MAGNANI, *op. cit.*, p. 81.

¹⁴ MAGNANI, *op. cit.*, p. 82.

¹⁵ Sul punto, con particolare ampiezza, FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, cit., p. 217 ss., il quale critica gli autori che hanno tentato di razionalizzare il sistema di accertamento sintetico affermando che la Finanza adottando tale sistema muove da fatti-indice per accertare il reddito, sulla base di massime di esperienza.

Falsitta nega l'esistenza di massime di esperienza e perciò conclude che la stima del reddito è espressione di una valutazione essenzialmente discrezionale dell'amministrazione, con il che l'imposta cessa di colpire il reddito netto ed effettivo e colpisce «un valore imponibile, che non potendo essere determinato nel suo preciso ammontare, viene calcolato con valutazione equitativa» (*ivi* p. 222).

Esprime perplessità sulla possibilità di elaborare astrattamente e di applicare praticamente indici e coefficienti presuntivi di reddito il PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, p. 92, con l'indicazione di altri autori in posizione critica (Fantozzi, Albanello e Forte).

4. Sindacabilità e disapplicabilità del decreto ministeriale

L'asserita incostituzionalità della norma di legge attributiva del potere ministeriale di fissazione normativa dei parametri reddituali non ci esime dal proseguire il discorso.

Ci sembra infatti opportuno proseguire l'indagine muovendo dal presupposto che la norma di legge possa essere considerata non incostituzionale, in quanto il potere normativo del ministro sarebbe vincolato a criteri di ordine tecnico.

Supponiamo, dunque, di essere in presenza di un decreto, le cui norme siano state elaborate sulla scorta di indagini strettamente tecniche¹⁶.

Orbene, posto che il decreto ministeriale abbia tali caratteri, vi sono almeno due ordini di problemi da affrontare: il primo attiene alla sindacabilità del decreto in sede giurisdizionale, il secondo alla «vincolatezza» che esso esprimerebbe.

Circa il sindacato giurisdizionale, le regole da richiamare sono, da un lato, quelle sugli atti che sono espressione di discrezionalità tecnica, dall'altro quelle sugli atti normativi.

In quanto espressione di discrezionalità tecnica, si deve escludere – per definizione – che l'atto racchiuda un «merito» amministrativo che sfugga al sindacato del giudice amministrativo o di quello tributario.

Senonché, una volta ammessa la piena sindacabilità giudiziale del decreto, in particolare per ciò che attiene alla corretta e coerente applicazione delle regole tecniche del caso, il cittadino che si facesse assertore dell'illegittimità del decreto – in sede di impugnazione in via principale, o perché il giudice ne conosca *incidentaliter tantum* in sede di impugnazione di un atto applicativo¹⁷ – si troverebbe nella non facile situazione di non sapere individuare le regole tecniche di cui doveva essere fatta e non è stata fatta applicazione, o non è stata fatta corretta e coerente applicazione.

Non riterrei, peraltro, implausibile la tesi che il decreto dovrebbe recare l'indicazione delle regole tecniche e dei criteri adottati; non riterrei, insomma, non sostenibile la tesi dell'illegittimità del decreto per difetto di motivazione.

¹⁶ Vi sono stati casi nei quali la Corte costituzionale ha escluso che una norma di legge fosse incostituzionale, in quanto attributiva di discrezionalità tecnica, mentre il giudice amministrativo ha riscontrato un margine di apprezzamento di merito che sfugge al sindacato di mera legittimità: su questa incongruenza si veda G. AMATO, *Normativa ministeriale in materia tributaria e art. 23 Cost.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1965, II, p. 320.

La questione non dovrebbe riproporsi in sede di esame del decreto da parte delle Commissioni tributarie, poiché innanzi a queste non dovrebbe essere configurabile alcun «merito» amministrativo non sindacabile.

¹⁷ Come si dirà tra breve, è ipotizzabile sia l'impugnazione del decreto in via principale dinanzi al giudice amministrativo, sia la contestazione della legittimità del decreto dinanzi al giudice tributario, per ottenerne la disapplicazione ai fini del giudizio sulla legittimità di un atto impositivo.

Tesi che, a ben vedere, non confligge con l'indirizzo giurisprudenziale consolidato, secondo cui gli atti normativi non debbono essere motivati, poiché quell'indirizzo concerne gli atti normativi «a motivo libero», gli atti normativi, cioè, che siano espressione di libere scelte normative, non gli atti che, come quello che si esamina, sono espressione di discrezionalità tecnica, e quindi debbono enunciare le regole tecniche cui l'amministrazione si è attenuta nell'elaborarlo¹⁸.

Per quel che attiene al giudice giurisdizionalmente competente a conoscere dei vizi del decreto, va affermata in primo luogo la competenza del giudice amministrativo a conoscerne in via di impugnazione diretta del decreto stesso, impugnazione ipotizzabile solo a seguito dell'emanazione di un atto di concreta imposizione che si conformi al decreto¹⁹.

In tema di impugnabilità dei regolamenti, è nota la regola per cui gli atti immediatamente lesivi sono immediatamente impugnabili, mentre quelli indirettamente lesivi sono impugnabili solo congiuntamente all'atto applicativo²⁰. Tale regola, peraltro, non può essere trasportata nel nostro campo, poiché l'atto applicativo è impugnabile dinanzi ad una autorità giurisdizionale diversa (le Commissioni tributarie) da quella (il giudice amministrativo) competente a conoscere in via principale della legittimità dell'atto normativo.

La regola dell'impugnazione «congiunta» va dunque adattata al nostro settore ritenendo che l'impugnazione del decreto diviene possibile a partire dal momento in cui è emanato l'atto applicativo, per cui si tratterebbe non di impugnazione *congiunta* ma di impugnazione *contemporanea* dell'atto generale e di quello applicativo.

La possibilità di impugnazione dell'atto generale in via principale non esclude che del vizio conosca il giudice tributario in sede di impugnazione dell'atto applicativo: il sindacato *incidenter tantum* del giudice speciale non esclude, infatti, per espressa statuizione di legge, il sindacato in via principale²¹, e da que-

¹⁸ In generale, per l'affermazione che gli atti normativi non richiedono motivazione, cfr.: T.A.R. Friuli, 6 maggio 1981, n. 116, in *Trib. amm. reg.*, 1981, I, p. 2193; Cons. Stato, sez. VI, 16 giugno 1978, n. 743, in *Foro amm.*, 1978, I, p. 1290; Cons. Stato, sez. II, 12 dicembre 1975, n. 790/74 (pare), in *Cons. Stato*, 1977, I, p. 674; T.A.R. Sicilia, 18 aprile 1975, n. 80, in *Trib. amm. reg.*, 1975, I, p. 1720; Cons. Stato, sez. VI, 16 novembre 1973, n. 510, in *Cons. Stato*, 1973, I, p. 1736.

L'assolutezza della massima è peraltro derogata quando si lega l'esonero da motivazione all'essere l'atto «a motivo libero» (Cons. Stato, sez. VI, 16 giugno 1978, n. 743, cit.), o quando si ammette l'esistenza di casi particolari in cui la motivazione è richiesta (T.A.R. Campania, sez. Salerno, 23 settembre 1980, n. 174, in *Trib. amm. reg.*, 1980, I, p. 3993).

¹⁹ Sembra infatti da escludere che il decreto in esame possa essere considerato immediatamente lesivo di posizioni giuridiche soggettive individuate: la lesione potrà derivare da un atto applicativo del decreto, e quindi dalla emanazione di atti d'imposizione concreta.

²⁰ La giurisprudenza è consolidata in tal senso: in dottrina, può consultarsi il recente saggio di BENEVENUTI, *L'impugnazione dei regolamenti*, in *Foro amm.*, 1982, I, p. 539.

²¹ L'art. 16 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 626, sostituito dall'art. 7 del d.p.r. 3 novembre 1981,

sta norma è lecito argomentare il concorso non alternativo dei due rimedi.

V'è in effetti interesse a sperimentarli entrambi, non soltanto per l'ovvio motivo che in tal modo il cittadino pone in moto due diversi strumenti per conseguire un risultato utile, ma perché ben diversa è la portata del giudizio di illegittimità nei due casi.

Il giudizio di illegittimità pronunciato dalla Commissione è un giudizio puramente incidentale, con efficacia limitata «all'oggetto dedotto in giudizio»: con efficacia, cioè, limitata al giudizio consequenziale sulla legittimità dell'atto impositivo impugnato in via principale.

Viceversa, con l'impugnazione in via principale, si consegue un giudizio avente efficacia *erga omnes*²².

5. Illegittimità delle norme «non quantitative» del decreto ministeriale

Se ora, dopo queste considerazioni che investono il decreto, per così dire, dall'esterno, ne esaminiamo le singole disposizioni, è immediato il rilievo che esso contiene norme di cui è evidente l'illegittimità, perché esulano dal compito – di pura quantificazione – che il legislatore ha affidato all'autorità amministrativa.

La censura colpisce, in particolare, l'art. 2, primo comma, che definisce il concetto di disponibilità e, soprattutto, l'art. 4, primo comma, secondo cui, quantificato il reddito, l'ufficio può escludere che esso sia attribuibile al contribuente solo nella misura del terzo, e solo per comprovati motivi.

Con quest'ultima norma, al decreto viene data efficacia vincolante, salvo soltanto il margine del terzo: e questa norma, oltre ad essere in contrasto con la legge, è in contrasto con il principio di capacità contributiva, perché essa obbliga ad attribuire il reddito ad un contribuente, sia pure con la riduzione indicata, anche quando vi siano «comprovati motivi» che quel reddito non è affatto riferibile a quel contribuente²³.

Le commissioni, comunque, potranno in pratica ignorare tale norma, essendo in loro potere disapplicare le norme illegittime.

n. 739, recita al quarto comma: «Gli atti generali, se ritenuti illegittimi, sono disapplicati dalla commissione in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente».

²² Il punto, per la verità, non è pacifico, non sotto il profilo della scindibilità dell'atto, ma perché si può ritenere che il giudicato sull'atto regolamentare non abbia efficacia *erga omnes* in via diretta ma obblighi l'amministrazione a conformarsi alla pronuncia del giudice, cioè a disporre l'autoannullamento della disposizione dichiarata illegittima (così BENVENUTI, *op. cit.*, p. 539, ove altre indicazioni).

²³ Sull'incostituzionalità di presunzioni assolute in questa materia cfr. MOSCHETTI, *Il principio costituzionale di capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 372.

6. Limiti di vincolatezza dei parametri ministeriali

L'asserita sindacabilità e disapplicabilità del decreto induce a ridimensionare l'affermazione che la materia è regolata «con norma vincolante», che gli importi determinati in applicazione del decreto «vincolano ... gli uffici, i contribuenti e le commissioni»²⁴. L'affermazione va ridimensionata non soltanto perché una norma di provenienza amministrativa può essere oggetto d'annullamento o di disapplicazione giudiziale, ma anche per ragioni specifiche, che conviene esaminare dal punto di vista dei diversi destinatari.

Dire che il «redditometro» vincola i contribuenti ha valore limitato, poiché esso non incide sull'obbligo di dichiarazione, nella quale i contribuenti continuano ad essere obbligati a denunciare analiticamente il loro reddito effettivo, non il reddito fittizio o forfettario che risulta dall'applicazione dei parametri ministeriali ai fatti-indice.

Dire che il redditorometro vincola l'amministrazione è in effetti esatto, perché la giurisprudenza disconosce all'amministrazione la facoltà di disapplicare gli atti illegittimi²⁵, anche se ciò equivale a dire che l'amministrazione, obbligata comunque a dare esecuzione a norme illegittime, è obbligata ad emanare atti illegittimi.

Di certo, infine, il «redditometro» vincola le commissioni solo quando queste riscontrino essere, le norme del decreto, non illegittime, perché tutte le volte che si riscontri un vizio, le norme del decreto devono essere disapplicate.

7. Segue

Occorre dunque esser molto cauti nel proclamare il valore vincolante dei parametri ministeriali, poiché il riferimento ad essi non ne impedisce la disapplicazione nel caso concreto (disapplicazione, s'intende, in ogni direzione, a vantaggio dell'una come dell'altra parte del rapporto d'imposta).

Poiché il decreto ministeriale ha valore di atto amministrativo – disapplicabile nel caso concreto – il contribuente, nell'impugnare l'accertamento che abbia fatto applicazione del decreto, potrà dedurre non solo l'inesistenza dei presupposti su cui l'accertamento è basato (ad esempio di non avere avuto a disposizione un certo bene, o di non averne sopportato i costi ecc.), ma anche l'erro-

²⁴ GIUNTA, *Il redditorometro – Natura e vincoli dell'accertamento sintetico*, in *Corr. trib.*, 1983, pp. 1519-1520. Dello stesso autore si veda pure il volume *Il redditorometro*, Milano, 1983, nella cui *Presentazione* il decreto ministeriale viene considerato legge (decreto delegato).

²⁵ Cons. giust. reg. sic., 10 ottobre 1978, n. 182, in *Cons. Stato*, 1978, I, p. 1542; T.A.R. Calabria, 18 novembre 1978, n. 234, in *Rep. giur. it.*, 1979, voce *Atti amministrativi*, n. 46; Cons. Stato, sez. V, 17 giugno 1977, n. 612, in *Giur. it.*, 1978, III, 1, 239.

neità o l'arbitrarietà o l'illogicità della quantificazione ministeriale. Ipotizzare, infatti, che nel decreto vi siano codificati dati erronei o illogici o arbitrari equivale ad affermare l'illegittimità – e quindi la disapplicabilità – dell'atto amministrativo normativo.

È dunque inaccettabile la tesi, secondo cui il contribuente «Non può più contestare, se i presupposti di fatto dell'accertamento sono corretti, la quantificazione che ne ha fatto il decreto»²⁶, poiché una simile tesi equivale a negare al cittadino il diritto di contestare la legittimità di un atto amministrativo.

Ed, una volta affermato un simile diritto del cittadino, sono tutt'altro che sicuro dell'esattezza dell'ulteriore affermazione, in base alla quale «In buona sostanza, a seguito dell'emanazione del «redditometro», si ha una inversione dell'onere della prova che rimane a carico del contribuente, con la particolarità che sono provabili solo i presupposti dell'accertamento o la loro irrilevanza (ad es. uso di cortesia e parziale di una seconda casa i cui costi sono per intero sopportati da un terzo che vi abita in continuazione o la usa con frequente periodicità), ma non sono discutibili le quantificazioni che ne ha fatto il legislatore»²⁷.

Non riesco in alcun modo a comprendere il motivo per cui il reddiometro avrebbe modificato la distribuzione dell'onere della prova. Se, come è ormai recepito anche dalla giurisprudenza della Cassazione (che in tal senso si è andata consolidando negli ultimi anni), l'onere di provare i presupposti del tributo spetta alla Finanza, perché mai il reddiometro avrebbe esonerato la Finanza dall'onere di provare la sussistenza dei presupposti di un accertamento sintetico?

Certo, in base a criteri ben noti nell'esperienza processualcivile, alla Finanza basterà provare che Tizio ha avuto a disposizione una seconda casa, mentre a Tizio incomberà dimostrare che, contrariamente a quel che i dati appurati dalla Finanza fanno presumere, quella disponibilità non ha comportato spese, è stata di pura cortesia ecc.

Ma tutto ciò non è una conseguenza dell'avvento del reddiometro, che non va al di là della quantificazione, e nulla ha a che vedere con l'onere della prova in ordine ai fatti primari e secondari relativi al presupposto del tributo.

Per quanto poi attiene all'asserita «indiscutibilità» delle quantificazioni ministeriali, queste non sono solo discutibili (lo sono perché il giudice può disapplicare gli atti amministrativi illegittimi, ma lo sarebbero anche se fossero posti con una norma di legge, se si ravvisasse nella legge un vizio di costituzionalità), ma è tutt'altro che certo che spetti al contribuente dimostrare (i fatti da cui deriva) la illegittimità del decreto, e non invece alla Finanza dimostrare (i fatti che giustificano) la legittimità.

Il problema di distribuzione dell'onere probatorio è anche qui da risolvere,

²⁶ GIUNTA, *op. ult. cit.*, p. 12.

²⁷ GIUNTA, *ibidem*.

naturalmente, alla stregua di quella giurisprudenza, cui si cennava, che ha celebrato il *de profundis* della presunzione di legittimità degli atti amministrativi²⁸.

8. Conclusioni

Astraendo dai dubbi di costituzionalità sulla norma di legge, che conferisce al ministero il potere di dettare parametri per la determinazione sintetica del reddito, si può osservare (in via di riepilogo delle considerazioni svolte) che il decreto ministeriale offre il fianco a notevoli critiche e perplessità.

- A) È ignoto l'*iter* logico seguito dal ministro nel fissare i parametri; non si sa se sono stati condotti degli studi (ad es. statistici) di cui si è tenuto conto nell'elaborare i parametri. Ciò può essere oggetto di contestazione giudiziale sia sotto il profilo del difetto di motivazione sia, comunque, per addossare alla Finanza l'onere di dimostrare la congruenza dei parametri (ammesso che ciò sia rigorosamente possibile).
- B) È contestabile la legittimità di tutte le norme del decreto, che non attengono alla quantificazione dei fatti indice. In particolare, è contestabile ogni limite probatorio, tra cui quello che impedisce di ridurre per non più di un terzo il reddito attribuibile; né ritengo che un limite possa ravvisarsi nell'art. 38 del d.p.r. n. 600/1973, che impone la prova scritta in ordine ai redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta²⁹;
- C) Sebbene il decreto sia atto normativo, è consentito far valere contro di esso i vizi che inficiano gli atti amministrativi (illogicità, arbitrarietà, ecc.); vizi di illogicità, per la verità, nel decreto non mancano, e sono stati già rilevati da alcuni autori³⁰.
- D) Il decreto non introduce modifiche al regime ordinario di distribuzione degli oneri probatori, sia per ciò che riguarda i presupposti di legittimità del decreto, sia per ciò che attiene ai presupposti di legittimità degli atti impositivi applicativi del decreto.

²⁸ Da ultimo, cfr. Cass., 13 dicembre 1982, n. 6830 (inedita).

²⁹ La legge di delegazione stabiliva che «Norme particolari disciplineranno la prova da parte del contribuente, in caso di determinazione sintetica, del possesso di redditi esenti o soggetti ad imposta sostitutiva» (art. 2, n. 13 della legge 9 ottobre 1971, n. 825); conformemente, l'art. 38, d.p.r. n. 600/1973, dispone che tale prova deve essere data per iscritto, ma non dispone la irrilevanza o il divieto di provare altre circostanze (consumo di patrimonio, accensione di mutui e simili). Cfr. TESAURO, *L'accertamento*, cit., p. 494, e circ. 14 agosto 1981, n. 27/7/2648, in *Boll. trib.*, 1981, p. 1456.

³⁰ Cfr. GIUNTA, *op. ult. cit.*, p. 16 che sostiene la disapplicabilità del decreto nel senso di tener conto non del singolo periodo d'imposta, ma di una pluralità di anni; e RIZZARDI, *Il «redditometro» nazionale*, suppl. al n. 16 del *L'informatore Pirola*, 1983, in ordine ai problemi che sorgono per l'applicazione del redditometro ai contribuenti coniugati.

IN TEMA DI RESPONSABILITÀ CIVILE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E DEI SUOI FUNZIONARI *

1. Chi affronta il tema della responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari non può non essere colpito da una contraddizione:

- da un lato, si ascoltano lagnanze continue sulla inefficienza di questo ramo della amministrazione pubblica, sull'arbitrio di certi comportamenti, sulle vistose illegalità di certi provvedimenti, sul carattere talora vessatorio di certi atteggiamenti;
- dall'altro, si constata – la relazione del prof. Casetta conferma autorevolmente questo dato – per certi aspetti la totale assenza, per altri aspetti una grave carenza, di precedenti giurisprudenziali e di indagini dottrinali.

Questa contraddizione deve pure avere una sua spiegazione. Si possono prospettare delle ipotesi, che meriterebbero di essere approfondite.

Il prof. Casetta, nella prima parte della sua vasta ed organica relazione, ha fatto cenno della dottrina che, nel secolo scorso, affermava la totale irresponsabilità delle pubbliche amministrazioni per attività costituenti espressione del potere d'imperio. Ora, una ipotesi di studio potrebbe essere la seguente: verificare se il persistere ed il perdurare della definizione del tributo come manifestazione tipica e caratteristica della sovranità dello Stato non abbia, forse inavvertitamente, indotto la dottrina, se non ad escludere, almeno a trascurare il tema della responsabilità civile connessa all'esplicazione illegittima della potestà tributaria. Non vi è, non vi è mai stata per l'attività tributaria in generale una norma positiva di esonero da responsabilità, come quella che incontriamo nel testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, per quell'altra manifestazione considerata tipica e caratteristica della sovranità pubblica che è l'attività di polizia.

Penso però che, in questa prospettiva, sia densa di significato la norma, contenuta nell'art. 2675 del codice civile, e recentemente modificata (come ci ha ricordato nella sua relazione il prof. Casetta) che, nel sancire la responsabilità personale del Conservatore dei Registri Immobiliari, mandava esente da respon-

* *Boll. trib.*, 1984, pp. 323-325.

sabilità l'amministrazione pubblica. A me pare che varrebbe la pena di chiedersi come sia nata quella norma, se essa fosse davvero una figura di *ius singulare*, o se essa non fosse manifestazione particolare di una generale concezione, di una teoria organica limitante la responsabilità civile della amministrazione finanziaria.

Codeste considerazioni attengono, peraltro, ad una indagine retrospettiva sul tema. Oggi, caduta la teoria del tributo come espressione di sovranità; venuta meno la peculiare disciplina della responsabilità del Conservatore dei Registri Immobiliari, nessuno potrebbe plausibilmente affacciare teorie particolari sulla responsabilità dell'Amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari: il tema entra a far parte, spoglio di peculiarità, della teoria generale della responsabilità dell'amministrazione e dei pubblici funzionari.

Ma, se continuiamo a interrogarci sulle ragioni di quella scarsezza di contributi dottrinali e di esperienze giurisprudenziali che è stata denunciata dalla relazione del prof. Casetta, un'altra ipotesi di spiegazione potrebbe derivare dalla circostanza che la teoria della responsabilità amministrativa e le esperienze giurisprudenziali si sono sviluppate soprattutto in relazione ad attività amministrative produttrici di danno a cose o persone e, se non vado errato, assai poco in relazione ad attività amministrative costitutive di obbligazioni. Per queste ultime, può avere giocato un suo ruolo la tendenza a ritenere che, una volta accordata la restituzione dell'indebito, non vi sia spazio per il profilarsi di danni ulteriori suscettibili di risarcimento: di ciò, del resto, costituisce testimonianza significativa qualche precedente giurisprudenziale cui si accennerà tra breve.

Infine, non va trascurato un dato per così dire sociologico: mi riferisco alla condizione di timore reverenziale dei cittadini nei confronti di una amministrazione come quella finanziaria dotata di vasti ed incisivi poteri autoritativi, talvolta adoperati dai funzionari preposti con disinvoltura ed arroganza. Il timore di ritorsioni può aver trattenuto molti cittadini dall'intraprendere iniziative giudiziarie per ottenere la riparazione di danni ingiustamente sofferti. Se vi è assenza di precedenti giurisprudenziali in materia d'imposte dirette, ciò in passato può essere dipeso dal fatto che il famigerato e deprecato sistema del mercanteggiamento attraverso cui si attuava l'imposizione, sfociando nel cosiddetto concordato, lasciava poco spazio a conflitti che potessero acutizzarsi sino al punto da originare cause per danni.

Mi chiedo sempre, quando in un convegno si affronta un tema non suggerito da innovazioni legislative o da qualche clamorosa vicenda del momento, perché quel tema ha attratto l'attenzione degli organizzatori del convegno, e perché è stato ritenuto meritevole di trattazione e dibattito. Se oggi, a differenza che nel passato, sentiamo di dover puntare l'attenzione su questo argomento, come l'abbiamo puntata sulla tutela cautelare in materia tributaria, ciò non è, a mio avviso, un mero riflesso della maggiore attenzione che oggi viene data a tutto il fenomeno tributario, ma è un segno, a suo modo in certa misura allarmante, del timore che si va diffondendo, non del tutto ingiustificatamente, verso gli arbitrii

di una branca dell'amministrazione pubblica cui è affidato il compito delicatissimo di usare la leva tributaria. Può trattarsi del sintomo d'un processo degenerativo, ma dobbiamo tutti sperare che sia invece segno di una domanda di maggiore e più compiuta legalità.

2. Si è detto che vi sono pochi precedenti giurisprudenziali: vai la pena esaminarli per far risaltare i tratti salienti di queste sentenze. La rassegna può cominciare con la sentenza 28 giugno 1961, n. 1557 della Cassazione (in *Giust. civ.*, 1961, I, p. 1091): un contribuente convenne in giudizio il Comune di Modena proponendo una azione di risarcimento di danni per illegittimità dell'atto amministrativo d'imposizione; egli contestava in radice il potere d'imposizione del Comune; la Suprema Corte, richiamando due suoi precedenti (sentenza 27 maggio 1930, n. 1868 e 2 aprile 1959, n. 971), affermò che spetta alla competenza giurisdizionale del giudice ordinario di conoscere della illegittimità dell'atto amministrativo che impone un tributo, per attribuire il risarcimento del danno sotto forma del rimborso delle somme che si assumono indebitamente pagate, ma precisò pure che il danno normalmente si concreta nella restituzione del tributo, oltre gli interessi, ma nulla esclude che esso, in ipotesi, possa estendersi a somma maggiore.

In relazione alle controversie tributarie, è frequente la lagnanza circa la mancanza di condanna del soccombente alle spese (la questione ha formato recentemente oggetto anche di una pronuncia della Corte Costituzionale). Ma va ricordato che esiste una giurisprudenza che ammette che, nel caso di annullamento di un atto amministrativo, compete all'interessato il rimborso delle spese e degli onorari che, a giudizio del giudice di merito, si presentino giustificati dalla procedura amministrativa di annullamento secondo il normale criterio di oculata tutela dei propri interessi da parte del soggetto che ha subito l'atto successivamente annullato (cfr. Cass., 19 aprile 1956, n. 1177, in *Giust. civ.*, 1956, 1, p. 1554 e Cass., 8 luglio 1968, n. 2336, *ivi*, 1968, 1, p. 1570). È evidente l'importanza di questa massima nella nostra materia, anche se essa sarà applicabile non tutte le volte che un contribuente consegua dal giudice tributario l'annullamento di un atto impositivo, ma solo quando il comportamento della pubblica amministrazione presenti i lineamenti della fattispecie antiggiuridica prevista dall'art. 2043 del codice civile.

Nella giurisprudenza della Cassazione, la sentenza più significativa mi sembra quella del 17 maggio 1956, n. 1684, in *Giust. civ.*, 1956, 1, p. 2077.

In tale sentenza si enunciano i seguenti principi, che val qui la pena di riportare integralmente:

- a) la lesione di un diritto soggettivo, conseguente ad un atto illegittimo dell'Amministrazione pubblica è, per se stessa, potenzialmente produttiva di danno tale da giustificare la condanna dell'Amministrazione stessa al risarcimento, salvo l'accertamento della esistenza di un danno in concreto da farsi in sede di liquidazione;

- b) a fondamento della responsabilità risarcitoria è sufficiente un comportamento colposo di semplice negligenza o imperizia (si noti che la responsabilità del funzionario presuppone il dolo o la colpa grave, mentre la Pubblica Amministrazione risponde anche per colpa lieve);
- c) la Pubblica Amministrazione, in qualunque modo espliciti le sue attività, non può mai venir meno a quelle regole di diligenza, cui deve sottostare chiunque operi nel mondo esterno; può farsi luogo all'azione di risarcimento dei danni, quindi, quando risulti dimostrato che un atto impositivo sia stato effettuato con colpa della Amministrazione impositrice.

Vi è un altro interessante precedente giurisprudenziale che merita di essere ricordato: si tratta della sentenza 12 gennaio 1967 del Tribunale di Milano, in *Mon. trib.*, 1967, 97. Tra le considerazioni degne di nota che si leggono nella motivazione di tale sentenza, le principali possono essere schematizzate nel modo seguente:

- a) la violazione, da parte della Amministrazione finanziaria, delle norme cosiddette di azione, ossia delle norme di procedura dettate a tutela diretta non solo del buon funzionamento dell'organizzazione amministrativa, ma anche della sfera di attribuzione dei singoli associati, implica lesione non di un interesse occasionalmente protetto, ma di un vero e proprio diritto soggettivo;
- b) l'eventuale danno per il contribuente può derivare non dall'accertamento in se stesso ma soltanto dall'esercizio del potere di riscossione coattiva, alla quale la Pubblica Amministrazione è legittimata pure in pendenza di contestazione, ma è vero altresì che siffatto esercizio si fonda pur sempre sull'avvenuto accertamento, la cui eventuale illegittimità non può non riflettersi negli atti ad esso direttamente conseguenti; quindi l'ipotetico danno ben potrebbe ricondursi, risalendo la concatenazione delle cause e degli effetti secondo i ben noti principi del nesso di causalità, all'accertamento stesso;
- c) in caso di pagamento d'imposta poi riconosciuto non dovuto per illegittimità dell'accertamento, il risarcimento del danno a favore del contribuente è limitato alla corresponsione degli interessi di mora sulla somma da restituire;
- d) un risarcimento d'importo maggiore, sempre *sub specie* d'interessi, può essere posto a carico della Pubblica Amministrazione in relazione ai principi che governano la restituzione dell'indebito oggettivo soltanto se il contribuente provi la malafede dei funzionari che hanno proceduto all'accertamento.

Le ultime due affermazioni tratte dalla sentenza in esame suscitano qualche perplessità: tenendo conto del caso concreto che si trattava di giudicare, il Tribunale ha ricondotto l'azione di risarcimento nel quadro dei principi dell'indebito oggettivo (art. 2033 codice civile); ma, proprio perché la sentenza riguarda un caso concreto dalle caratteristiche assai peculiari, sarebbe erroneo considerare quel giudicato come un precedente nel quale si affermi, in linea di principio, e quindi in relazione ad ogni caso prospettabile, che il danno risarcibile non vada al di là della restituzione del tributo e degli interessi di mora. Intendiamo cioè

dire che, sussistendo i presupposti della responsabilità dell'Amministrazione o del funzionario, ogni danno subito dal contribuente è suscettibile di risarcimento, sempre che, naturalmente, un danno concreto vi sia e questo sia causalmente riconducibile all'attività amministrativa (accertatrice od esattiva). Si pensi, ad esempio, alle conseguenze che può provocare nella vita di una impresa il drenaggio di liquidità causato dalla riscossione coattiva di un accertamento ingiusto.

3. In una disamina dei comportamenti amministrativi che possono essere fonte di danni ingiusti e risarcibili, non si può trascurare la materia dei rimborsi: la lentezza nella effettuazione dei rimborsi è un fenomeno noto e deprecato cui lo Stato ricorre sovente in tempi come questi di grave disavanzo. È utile, perciò, ricordare i lineamenti generali della normativa cui ci si deve riferire.

La responsabilità civile degli impiegati degli uffici fiscali per l'omissione o il ritardo ingiustificato nel rimborso d'imposte, trae fondamento dallo Statuto degli impiegati civili dello Stato (T.U. 10 gennaio 1957, n. 3), il cui art. 23, nel secondo comma, stabilisce che «la responsabilità personale dell'impiegato sussiste tanto se la violazione del diritto del terzo sia cagionato dal compimento di atti od operazioni, quanto se la detta violazione consista *nella omissione o nel ritardo ingiustificato di atti od operazioni al cui compimento l'impiegato sia obbligato per legge o per regolamento*».

Va però precisato che, perché il cittadino leso nei suoi diritti possa agire nei confronti del funzionario e dell'Amministrazione per conseguire il risarcimento del danno, occorre seguire un particolare procedimento disciplinato nell'art. 25 del citato Testo Unico. Secondo tale normativa, l'interessato deve innanzitutto far constare, mediante diffida notificata all'impiegato e all'Amministrazione a mezzo di ufficiale giudiziario, l'omissione dell'atto o dell'operazione, al cui compimento l'impiegato sia tenuto per legge o per regolamento.

Ciò significa, in concreto, nel nostro campo, che l'interessato dovrà notificare all'impiegato e all'Amministrazione il titolo esecutivo (ad esempio decisione di condanna) con la diffida con la quale si fa constare l'inadempimento e si intima di provvedere.

Occorre poi tener presente che quando si tratta di rimborsi da compiersi ad istanza dell'interessato, la diffida è inefficace se non siano trascorsi sessanta giorni dalla data di presentazione della istanza di rimborso: occorre dunque prima presentare l'istanza di rimborso (con il titolo esecutivo), quindi, trascorsi inutilmente i sessanta giorni, provvedere alla notificazione della diffida.

Una volta notificata la diffida, il funzionario ha 30 giorni di tempo per provvedere al rimborso senza incorrere in responsabilità. Stabilisce infatti l'ultimo comma dell'art. 25 che: «Decorsi inutilmente trenta giorni dalla notificazione della diffida, l'interessato può proporre l'azione di risarcimento, senza pregiudizio del diritto alla riparazione dei danni che si siano già verificati in conseguenza della omissione o del ritardo».

È opportuno segnalare, a questo punto, quel che stabilisce l'art. 27 del Testo Unico, a norma del quale l'impiegato che sia stato convenuto in giudizio, e quello cui sia stata notificata una diffida, ha il dovere di darne, senza indugio, notizia al Capo dell'ufficio dal quale dipende. Il Capo dell'ufficio, a sua volta, ha il dovere di informarne senza indugio il Ministro: simile normativa lascia subito intendere quale forza deterrente dovrebbe avere, per il funzionario, la diffida.

Va infine soggiunto, per completezza, che quando l'omissione o il rifiuto siano intenzionali, il pubblico funzionario incorre nel reato previsto dall'art. 328 del codice penale, a norma del quale «il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio che indebitamente rifiuta, omette o ritarda un atto dell'ufficio o del servizio, è punito con la reclusione fino a un anno o con la multa fino a lire 10.000».

Come si vede, esistono gli strumenti legislativi con cui il cittadino può difendersi di fronte ai soprusi dell'Amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari. Ciò che manca, probabilmente, è il coraggio di farne uso. Né posso chiudere questo intervento senza ricordare che la condotta illecita di un pubblico funzionario può, nei casi estremi, integrare il reato di abuso innominato d'ufficio (art. 323 del codice penale).

L'ACCERTAMENTO SINTETICO DEL REDDITO ED IL REDDITOMETRO *

1. – Vorrei ricordare, preliminarmente, che l'art. 2 della legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825, prevedeva, al n. 13, la «determinazione analitica del reddito complessivo netto sulla base dei singoli redditi che lo compongono, salvo ricorso alla determinazione sintetica quando vi siano elementi presuntivi di maggiore reddito risultanti da fatti certi. Norme particolari disciplineranno la prova da parte del contribuente, in caso di determinazione sintetica, del possesso di redditi esenti o soggetti ad imposta sostitutiva».

Questa direttiva della delega è stata attuata dal legislatore delegato con l'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale, sancito il potere dell'Ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo netto, prevede poi che «a tal fine possono essere stabiliti, con decreto del Ministro per le Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggiore reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva di cui al 2° comma dell'art. 2».

Il Governo ha dunque ritenuto, nell'esercizio della delega, di subdelegare al Ministro delle Finanze il potere di fissare gli indici e i coefficienti presuntivi di reddito. Siamo in presenza di una norma attributiva di potere normativo al Ministro delle Finanze, disposta in un decreto delegato; non siamo perciò in presenza di una delega *ex art. 76 Costituzione*, per almeno due evidenti ragioni:

- la delega di funzione legislativa, di cui è parola nell'art. 76 Costituzione, proviene dal Parlamento, mentre qui siamo in presenza d'una norma di origine governativa;
- la delega *ex art. 76* ha come destinatario il Governo, mentre l'art. 38 D.P.R. n. 600 ha come destinatario un singolo Ministro.

Mi pare quindi molto strano che si sia potuto sostenere che il decreto ministeriale 21 luglio 1983, noto come redditometro, abbia efficacia legislativa (GIUNTA): esso è, infatti, un atto amministrativo, con forma di decreto (ministeriale) e con contenuto regolamentare.

* *Boll. trib.*, 1986, pp. 952-955. Testo della relazione svolta al XIX Congresso nazionale dell'ANTI (Ancona, novembre 1985).

Non mi sembra, quindi, che abbia ragion d'essere il problema, pure posto in dottrina (DI PIETRO, FANTOZZI, SALVINI), se questo decreto sia espressione di funzione amministrativa o di potere normativo. Infatti, stabilito che siamo in presenza di un decreto ministeriale, tanto basta per dare risposta ad ogni possibile interrogativo sulla natura e sulla efficacia di questo atto, che, nella previsione legislativa, è chiaramente un atto regolamentare.

Non possono quindi sorgere dubbi sulla natura regolamentare dell'atto; poiché l'atto, come si è detto, non è in alcun modo riconducibile alla previsione dell'art. 76 Costituzione, tanto basta ad escludere in modo assoluto che abbia forza di legge.

Esso è un regolamento: ha efficacia amministrativa, e quindi: non può esorbitare dalla previsione di cui all'art. 38, circa il suo oggetto; non può derogare alle leggi; non è suscettibile di giudizio di costituzionalità; è suscettibile di impugnativa giudiziale, e può essere annullato, o disapplicato, in sede giudiziale.

2. – Poste queste premesse, si tratta ora di verificare se la scelta, compiuta dal legislatore delegato, nell'art. 38, di affidare ad un regolamento ministeriale la fissazione degli indici e coefficienti presuntivi di reddito sia una scelta legittima ed opportuna.

Dal punto di vista della legittimità, ci si deve chiedere se sia conforme alla riserva di legge in materia impositiva (art. 23 Costituzione) l'attribuzione all'autorità amministrativa della fissazione normativa dei parametri dell'accertamento sintetico.

Se fissare i parametri attiene alla determinazione della fattispecie astratta della base imponibile, nasce il sospetto che l'art. 38 violi l'art. 23 Costituzione perché attribuisce alla autorità amministrativa un potere coperto da riserva di legge.

Si sfugge invece alla censura *ex* art. 23 Costituzione se si vede nell'art. 38 una norma puramente procedimentale: una norma, cioè, che non attiene al presupposto o alla base imponibile del tributo, ma solo ad uno dei metodi per determinarla.

Sotto il profilo della opportunità, la scelta compiuta nell'art. 38 solleva perplessità, in quanto vi è da ritenere che norme che fissano i parametri di reddito dovrebbero avere forza di legge, mentre, avendo efficacia amministrativa, hanno una efficacia meno intensa (come abbiamo visto, sono norme suscettibili di impugnazione e di disapplicazione).

3. – È stato già affermato, in dottrina (MAGNANI), che la predeterminazione degli indici e coefficienti di reddito è destinata ad integrare la normativa primaria, con violazione della riserva di legge, la quale esige che gli elementi costitutivi della fattispecie cui si collega la prestazione tributaria siano regolati direttamente e totalmente dalla legge.

È qui opportuno ricordare che la giurisprudenza della Corte Costituzionale

ritiene che la riserva di legge non è violata quando la potestà normativa, affidata all'autorità amministrativa, è espressione d'una discrezionalità puramente tecnica; ciò non può dirsi nel caso in esame, poiché non esistono criteri tecnici di natura oggettiva che consentano di stabilire, in base a regole di esperienza, quale sia il reddito desumibile da certi indici. I coefficienti, invero, non derivano da regole di esperienza, ma sono il frutto di una scelta arbitraria, possibile al legislatore, nel rispetto dell'art. 53 Costituzione, non all'autorità amministrativa.

Possiamo dunque evitare di qualificare come incostituzionale l'art. 38 D.P.R. n. 600 solo se è consentito ritenere che quella norma attribuisca al Ministro un potere che non riguarda il presupposto del tributo, ovvero la fissazione normativa della base imponibile, ma solo il metodo di accertamento d'un presupposto e d'una base imponibile normativamente prefissati da altre norme, ossia, in maniera esaustiva ed esclusiva, dalle norme sostanziali contenute nel D.P.R. n. 597/1973.

La conseguenza di questa preposizione è la illegittimità di tutte le norme del decreto che non si coerenziano con tale premessa: il decreto ministeriale è insomma illegittimo se altera il presupposto e la base imponibile del tributo, quali sono fissati dal D.P.R. n. 597.

In altri termini, il decreto è illegittimo se, con la sua applicazione, si perviene all'accertamento di una entità, che non è il reddito complessivo prodotto dal soggetto, ma una entità diversa (il reddito consumato, o di cui si è avuta la disponibilità).

L'alternativa si dissolve, peraltro, nella misura in cui può essere accolta una regola di esperienza, per la quale il reddito consumato non è assunto come oggetto d'imposizione, ma solo come fatto noto su cui fondare la presunzione per l'accertamento d'un fatto ignoto, costituito, quest'ultimo, dal reddito prodotto (questo essendo, a mio avviso, il presupposto e la base imponibile dell'IRPEF, anche se nel corpo del decreto IRPEF, vi sono norme che possono far pensare il contrario; si tratta, però, di norme eccezionali, che non infirmano la generalità della regola per cui oggetto d'imposta è il reddito prodotto).

4. – L'alternativa tra il ritenere che con il redditometro venga individuata una certa base imponibile del tributo (la ricchezza consumata, ossia una entità diversa dal reddito prodotto) ed il ritenere che il redditometro sia soltanto un metodo di accertamento del reddito, diverso da quello analitico, ma pur sempre mirato ad accertare una medesima realtà (il reddito prodotto), è una alternativa che, a mio avviso, impone all'interprete di privilegiare la seconda soluzione, non foss'altro che per cercare di salvare, nei limiti del possibile, questo decreto ministeriale dalle censure di illegittimità.

È insegnamento generalmente accolto quello per cui, al cospetto di una legge di dubbia costituzionalità, si debba preferire l'interpretazione in base alla quale una legge risulti conforme alla Costituzione; è il canone della interpretazione «adeguatrice».

Lo stesso canone vale quando si pone, non una *questione di costituzionalità* di una norma di legge, ma una *questione di legittimità* di una norma regolamentare.

Ora, nell'affrontare questo problema, a me pare fondamentale e decisiva una considerazione: se il legislatore, sia quello della delega, sia quello del decreto delegato, avesse voluto delineare, alternativamente, basi imponibili diverse dell'IRPEF, costituita, l'una, dal reddito prodotto, l'altra, dalla ricchezza consumata, di ciò vi sarebbe traccia nella disciplina sostanziale del tributo. In particolare, ve ne sarebbe traccia, ad esempio, nell'art. 1 del decreto IRPEF, dove si definisce, in termini generali, il presupposto del tributo. Il complesso del decreto n. 597, peraltro, dimostra che il nostro legislatore non si è distaccato dalla tradizionale conformazione del presupposto in termini di reddito prodotto; e quando nell'art. 1 parla di reddito posseduto, non viene in tal modo data, della nozione di reddito, una delineazione diversa da quella tradizionale, perché tutti i redditi, così come sono individuati nella specifica disciplina delle varie categorie reddituali, sono redditi «prodotti».

Se questa è la disciplina sostanziale del tributo, il canone della interpretazione adeguatrice ci impone di ritenere che, con l'accertamento sintetico previsto dall'art. 38 D.P.R. n. 600, e con il redditometro, si mira ad accertare il reddito complessivo prodotto, non una entità diversa (ricchezza consumata, o reddito disponibile, anche se non prodotto dal soggetto: quest'ultima è la tesi di FANTOZZI).

Corollario di tali considerazioni è che il potere attribuito al Ministro dall'art. 38, essendo destinato a fissare indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggiore reddito, ha per oggetto la determinazione normativa di presunzioni, in forza delle quali, in presenza di certi indici, si presumono, con l'applicazione dei coefficienti, determinati importi di reddito.

Siamo sul terreno della prova, dunque, anche se le presunzioni in esame sono presunzioni che non ammettono la prova contraria: per ragioni che ho indicato in altra sede, ritengo che le presunzioni assolute appartengano alla sfera della prova, non a quella della definizione sostanziale della fattispecie (mi riferisco, ovviamente, alle presunzioni assolute che siano effettivamente norme presuntive).

5. – Esaminiamo, ora, alla luce delle considerazioni generali dianzi svolte, le singole disposizioni del decreto. Cominciamo dall'art. 5, comma 2, il quale dispone: «per i periodi di imposta anteriori al 1983 gli importi stabiliti nelle tabelle allegate sono ridotti in funzione della variazione dell'indice di cui al comma precedente», ossia dell'indice dei prezzi al consumo riferiti alla media dell'anno 1983. Con questa disposizione, è evidente come si sia voluto imporre agli uffici di applicare il redditometro anche per gli accertamenti d'imposta relativi a periodi anteriori a quello di emanazione del decreto. E qui sorge subito un problema: è legittima questa retroattività? Può essere legittimo un regolamento?

Qui bisogna fare i conti con l'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale;

non c'è dubbio che, per disposto di legge, i regolamenti non possono essere retroattivi; come ha bene illustrato BERTOLISSI, dottrina e giurisprudenza concordano su questo punto.

E BERTOLISSI ne ha tratto la conclusione che l'art. 5, comma 2, del D.M. 21 luglio 1983 è illegittimo per contrasto con l'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale. È una conclusione, questa, dice BERTOLISSI, che deve considerarsi scontata nel caso in cui si convenga che il redditometro ha sostanzialmente modificato la base imponibile dell'imposta.

Ma è proprio questo il punto su cui le considerazioni generali svolte dianzi mi portano a dissentire da BERTOLISSI, se è vero che il redditometro non ha modificato la base imponibile dell'imposta, ma ha solo fissato delle presunzioni assolute per la quantificazione del reddito.

Si potrebbe dunque ritenere che, in quanto portatore di norme procedurali e probatorie, il redditometro non rechi norme propriamente retroattive, trattandosi di norme destinate a regolare i procedimenti successivi alla sua entrata in vigore.

Ma vi è di più. Si può ritenere implicita, nella disposizione dell'art. 38, la volontà del legislatore delegato di far sì che il redditometro rechi norme immediatamente applicabili ai procedimenti impositivi, i quali, per necessità di cose, riguardano fatti passati.

Per cui non mi pare azzardato ritenere che nell'art. 38 del D.P.R. n. 600, che è norma con forza di legge, vi sia una deroga implicita all'art. 11 delle preleggi, ed è pacifico che i regolamenti possono avere efficacia retroattiva quando tale possibilità è prevista per legge (Cass., S.U., n. 207/1978, in *Consiglio Stato*, 1978, II, 600).

6. – Ho detto poc'anzi che il redditometro pone delle presunzioni assolute. L'affermazione è valida in via di prima approssimazione. Anzi è valida solo in parte. Il primo comma dell'art. 4 stabilisce che «l'Ufficio può escludere, per comprovati motivi e per non oltre un terzo di detto valore, che esso costituisca reddito attribuibile al contribuente».

Come ha puntualizzato esattamente BERTOLISSI, la presunzione è assoluta per i due terzi del reddito attribuibile; per il terzo che residua, la presunzione è relativa; lo stesso Ufficio può, per comprovati motivi, ridurre di un terzo il reddito che deriva dall'applicazione dei coefficienti; mentre il contribuente può chiedere la riduzione di un terzo del valore, se dimostra che sussistono motivi che giustificano la riduzione.

Il punto da mettere nel massimo risalto è che non siamo in presenza di una *presunzione legale assoluta*, ma di una *presunzione regolamentare assoluta*. Il contribuente può, in base a quanto gli consente lo stesso regolamento, chiedere che il valore presunto sia ridotto di un terzo; egli non può, in applicazione delle norme del regolamento, andare oltre.

Ma la presunzione, come ho detto, è regolamentare, e i regolamenti, come tutti gli atti amministrativi, possono essere disapplicati se illegittimi (e gli atti amministrativi sono illegittimi, se sono illogici, arbitrari, incongrui, ecc.). Quindi il contribuente può superare la presunzione assoluta posta dal regolamento, non mediante lo strumento della prova contraria, che il regolamento non ammette, ma contestando il regolamento; non mediante lo strumento della prova contraria, ma con quello della disapplicazione.

Non posso qui soffermarmi ad esaminare i singoli coefficienti (si veda, sul punto, lo studio di STEFANI); mi pare però importante sottolineare che le norme del redditometro sono contestabili quando sono illegittime, e che sono illegittime se sono illogiche, incongrue, arbitrarie, ecc.; si tratta di applicare le regole ben note sui vizi degli atti amministrativi sotto il profilo dell'eccesso di potere.

7. – L'art. 2 del decreto contiene una definizione normativa del concetto di disponibilità degli indici di reddito: dice l'art. 2 che i beni e i servizi di cui al primo comma si considerano nella disponibilità della persona fisica che, per facoltà comunque acquisita ed anche di fatto o precaria, utilizza o fa utilizzare i beni o riceve o fa ricevere i servizi ovvero sopporta i relativi costi.

Presa alla lettera, la norma desta non poche perplessità.

Innanzitutto, vi è da notare che l'art. 38 attribuisce al Ministro il potere di fissare indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggiore reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva di cui al secondo comma dell'art. 2 del decreto n. 600, ma non gli attribuisce alcun potere ulteriore, come quello di integrare il concetto di disponibilità degli elementi, di cui al citato art. 2.

Qui il Ministro ha esorbitato dalla delega.

Inoltre, poiché l'art. 2 considera la disponibilità rilevante a carico di chi:

- utilizza o fa utilizzare i beni;
- riceve o fa ricevere i servizi;
- ovvero ne sopporta i relativi costi, si potrebbe pensare che, se un bene è utilizzato da un soggetto, ma un altro ne sopporta i costi, questo bene può essere riferito, come indice di reddito, ad entrambi i soggetti.

Una conclusione del genere è evidentemente assurda; si è quindi costretti ad interpretare la norma in modo diverso, ossia nel senso che, se un soggetto utilizza il bene, ed un altro ne sopporta il costo, è solo a carico di chi sopporta il costo che il bene può essere utilizzato come indice di reddito.

So di uno studente universitario, proprietario di una lussuosa autovettura, che ha ricevuto un cospicuo accertamento fiscale, fatto in applicazione del redditometro. Non ci voleva molto ad immaginare che quel fortunato studente disponeva di quella vettura, ma non ne sopportava i costi, che erano invece sopportati da un genitore molto abbiente, i cui redditi dichiarati giustificavano ampiamente la messa a disposizione di quella autovettura a vantaggio del figlio.

Una interpretazione letterale del redditometro sembra giustificare un simile accertamento, ma è evidente che esso contrasta con la logica e con il buon senso.

Emerge qui un limite assai grave del decreto. L'esperienza insegna che i beni ed i servizi assunti come indice di reddito sono utilizzati non soltanto da chi, con il proprio reddito, ne sopporta i costi, ma da tutti i componenti il nucleo familiare. Da questa regola di esperienza deriva che, per stabilire se i fatti indice sono dimostrativi di un reddito superiore a quello dichiarato, occorre tener conto del reddito di tutto il nucleo familiare. L'art. 38 nacque in regime di cumulo dei redditi familiari, ma ora che il cumulo non vi è più, e che la tassazione è individuale, diventa molto difficile collegare i beni indice, che sono utilizzati da tutta la famiglia, ed i cui costi sono sopportati con la globalità del reddito familiare, ai redditi individuali di ciascun contribuente.

Ma anche quando si prendono in considerazione tutti i beni indice di cui dispone una famiglia, e questi vengono confrontati con i redditi dichiarati da tutti i componenti il nucleo familiare, a chi attribuire il maggior reddito che risulta dai fatti indice? Vi è chi propone di distribuire il maggior reddito in parti uguali fra tutti i componenti della famiglia, ma questa soluzione «salomonica» è arbitraria, come ogni soluzione che voglia predeterminare in astratto quale sia, tra i componenti il nucleo familiare, quello che ha occultato il proprio reddito.

8. – Per concludere, direi che non pare che, con il redditometro, si sia data al fisco un'arma efficace per accertare i redditi e combattere l'evasione. Mi sembra anzi che si tratti di un'arma spuntata: è questa la conclusione cui conducono le considerazioni che ho svolto, non solo sulle difficoltà di applicazione del redditometro (ad esempio in presenza dei redditi familiari), ma sulla facoltà dei giudici di annullarlo o disapplicarlo.

Per non parlare, poi, della inidoneità degli indici considerati dal redditometro: si tratta di sette indici. Tre riguardano la famiglia-tipo, il contribuente-tipo: autovettura, residenza secondaria, collaboratori familiari. Gli altri quattro (imbarcazioni da diporto, aerei, cavalli e riserve di caccia) non riguardano certo la massa dei contribuenti.

Vien da pensare che, nell'ottica del redditometro, l'evasore-tipo (quello, cioè, su cui il redditometro può essere efficace) è uno strano personaggio: particolarmente dinamico, sportivo, amante del mare e della caccia, un po' spericolato, molto moderno ... Insomma, mi pare che non ci voglia molto per dimostrare (lo hanno detto già ampiamente altri, in dottrina) che con questi indici non si individua in modo efficace l'evasione.

Certo, lo stesso decreto stabilisce che resta fermo l'obbligo degli uffici di utilizzare altri indici. Ma come devono comportarsi gli uffici, in presenza di uno o più indici contemplati dal redditometro, e di indici non contemplati? Se il singolo ufficio ha la facoltà di considerare gli uni e gli altri, con autonoma quantifi-

cazione degli indici non contemplati, si vede bene che svanisce quella esigenza di certezza e di uniformità perseguita con la emanazione del redditometro.

Io credo che tutta questa materia deve essere ripensata. Nel dibattito in corso sulla crisi dell'IRPEF va inserito anche il tema del redditometro. Probabilmente ci si deve rassegnare di fronte alla constatazione che nella società di oggi (a parte le disfunzioni e l'inefficienza della nostra amministrazione finanziaria), non vi è possibilità di accertare, in modo rigoroso, il reddito complessivo di un soggetto. Non siamo più nella società di un tempo, dove i contribuenti da controllare erano relativamente pochi, e dove la ricchezza era manifesta.

Forse dobbiamo realisticamente abbandonare il mito della giusta imposta, dell'imposta, cioè, progressiva sul reddito globale, e dare più spazio all'imposizione reale, alle imposte cedolari, ai tributi sostitutivi proporzionali. Con queste forme alternative di imposizione, forse, si allarga la base imponibile effettivamente incisa, e si riduce, in definitiva, anche l'evasione.

L'INVALIDITÀ DEI PROVVEDIMENTI IMPOSITIVI *

SOMMARIO: 1. I principi generali dell'azione amministrativa. – 2. L'invalidità dei provvedimenti impositivi, fino all'8 marzo 2005. – 3. La nullità del provvedimento impositivo. – 4. L'azione di nullità. – 5. Provvedimento annullabile e provvedimento irregolare.

1. I principi generali dell'azione amministrativa

L'8 marzo 2005 è entrata in vigore la legge 11 febbraio 2005, n. 15, che ha modificato la legge 7 agosto 1990, n. 241, regolatrice del procedimento amministrativo.

Le innovazioni riguardano i principi generali dell'azione amministrativa e i rapporti tra diritto pubblico e diritto privato; il procedimento amministrativo e le modalità della sua conclusione; la disciplina del silenzio e della partecipazione; la conferenza di servizi; i procedimenti di secondo grado; la disciplina della efficacia, della esecuzione e della invalidità del provvedimento; la disciplina dell'accesso.

Alcune innovazioni interessano anche il diritto tributario.

In materia di principi generali dell'azione amministrativa, l'art. 1, 1° comma, della legge n. 241 del 1990 è stato modificato aggiungendo, ai criteri di economicità, efficacia e pubblicità, già previsti, quello della trasparenza ed il richiamo ai principi dell'ordinamento comunitario.

Ma la trasparenza, che significa conoscibilità all'esterno dell'azione amministrativa, e, quindi, accessibilità agli atti e ai documenti del procedimento, non ha rilievo in materia fiscale, perché ai procedimenti tributari non si applicano né le norme sull'accesso (art. 24, comma 1), né le norme sull'avvio del procedimento e sulla partecipazione (art. 13, comma 2).

Non privo di importanza è il richiamo dei "principi dell'ordinamento comunitario". Si tratta di principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, sulla base di regole comuni al diritto nazionale degli Stati membri, che regolano sia l'attività amministrativa degli organi e degli uffici dell'Unione europea,

* *Tributimpresa*, 2005, n. 6, pp. 27-32 e *Boll. trib.*, 2005, pp. 1445-1448.

sia l'attività amministrativa delle pubbliche amministrazioni nazionali, quando agiscono in applicazione di normative comunitarie.

Rientrano tra i principi dell'ordinamento comunitario il principio di imparzialità, i principi di partecipazione, il diritto di accesso, l'obbligo di motivazione, il principio del contraddittorio, la risarcibilità dei danni prodotti dall'Amministrazione, il termine ragionevole nel quale le pubbliche Amministrazioni debbono pronunciarsi, il principio di proporzionalità, il principio di legittima aspettativa, il principio di precauzione.

Alcuni di questi principi non sembrano rilevanti per l'azione dell'amministrazione finanziaria. Il principio di buona fede e quello di legittimo affidamento, previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente, sono anche principi comunitari. Ciò vuol dire, ad esempio, che una posizione dell'amministrazione finanziaria, espressa in una pronuncia ufficiale, non può essere rimossa *ex tunc*, pretendendo imposte su fattispecie che l'Amministrazione ha definito non tassabili, e sanzionando comportamenti considerati leciti. Il principio di certezza del diritto e di stabilità dei rapporti giuridici deve prevalere, anche in materia tributaria, sul principio di legalità. Una circolare, una risoluzione, una risposta ad un interpello, anche se interpretano male la legge, possono aver prodotto nei destinatari un affidamento, che non può essere in seguito sacrificato retroattivamente.

Il principio di proporzionalità può riguardare, ad esempio, il rapporto tra violazione di norme tributarie e conseguenze sanzionatorie, anche se si tratta delle c.d. sanzioni improprie.

Tra le norme nuove che possono interessare il diritto tributario va indicato l'art. 21-*bis* (introdotto nella legge 7 agosto 1990, n. 241 dalla L. 11 febbraio 2005, n. 15), che ha come rubrica "Efficacia del provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati". Esso riguarda, dunque, anche il provvedimento impositivo. Dispone: "*Il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione allo stesso effettuata anche nelle forme stabilite per la notifica agli irreperibili nei casi previsti dal codice di procedura civile*". Viene in tal modo confermata la natura recettizia degli atti impositivi.

Interessano poi il diritto tributario le norme sulla invalidità dei provvedimenti amministrativi, contenute negli artt. 21-*septies* e 21-*octies*.

2. L'invalidità dei provvedimenti impositivi, fino all'8 marzo 2005

L'art. 14 della nuova legge inserisce, nel testo della legge n. 241/1990, il Capo IV *bis*, ove sono disciplinate l'efficacia, l'esecuzione e l'invalidità dei provvedimenti amministrativi. Si tratta di una disciplina legislativa interamente nuova, che investe tutti gli atti amministrativi. È necessario perciò esaminarne l'impatto

sugli atti tributari, tenendo presente che si tratta di norme generali, che non fanno venir meno le disposizioni particolari già vigenti nel diritto tributario. Le considerazioni che seguono intendono essere un primo contributo.

Il tema dell'invalidità dell'avviso di accertamento è stato trattato sinora mettendo in evidenza che la differenza civilistica tra negozio nullo e annullabile era estranea al diritto tributario¹.

Si riteneva insomma che, nel diritto tributario, valessero gli schemi del diritto amministrativo, e che, quindi, la "nullità" dell'avviso di accertamento, sancita nel diritto tributario, non doveva essere intesa nel senso in cui il codice civile parla di nullità dei contratti. L'avviso di accertamento "nullo" era considerato come un atto che, pur se viziato, produce effetti, fino a quando non è annullato (dal giudice o, in via di autotutela, dall'autorità amministrativa).

Solo per gli atti emessi da ufficio incompetente la giurisprudenza parla di nullità in senso proprio².

3. La nullità del provvedimento impositivo

Per i contratti e per gli atti processuali vi sono regole generali in tema di invalidità degli atti giuridici³. Invece, nel diritto amministrativo, mancavano analoghe regole generali. Mancava una disciplina generale delle forme di invalidità degli atti amministrativi, né era positivamente stabilito un criterio generale in base al quale discernere i vizi "innocui" (ossia la mera "irregolarità") dai vizi invalidanti.

Di grande rilievo è dunque la riforma della legge sul procedimento amministrativo nella parte in cui introduce nel diritto amministrativo una disciplina generale della invalidità degli atti.

In diritto amministrativo, finora, la regola generale era l'annullabilità dei

¹Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, VIII ed., Torino, 2003, p. 221 ss., ove si osservava che il vizio di nullità dell'avviso di accertamento equivale all'annullabilità, e non alla nullità, del contratto. Ad esempio, l'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, stabilisce che l'avviso di accertamento (delle imposte sui redditi) è nullo se non reca "la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui al presente articolo". Questa nullità era intesa come annullabilità, da far valere, come è noto, con impugnazione da proporre entro un termine perentorio.

²In giurisprudenza si afferma che la violazione delle regole in materia di competenza territoriale degli uffici tributari "realizza un vizio radicale dell'atto di accertamento, che risulta affetto da nullità assoluta, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento" (così, *ex plurimis*, Cass., sez. I, 26 giugno 1992, n. 8017, in *Dir. e prat. trib.*, 1993, II, p. 845). Cfr. Cass., 27 marzo 1987, n. 2998, in *Foro it.*, 1987, I, c. 3077; 2 marzo 1981, n. 1208, in *Rass. trib.*, 1981, II, p. 210; 24 maggio 1984, n. 3191, in *Giur. it.*, 1985, I, 1, c. 603; 15 dicembre 1980, n. 6492 in *Riv. leg. fisc.*, 1981).

³Cod. civ., artt. 1418, 1425 ss.; cod. proc. civ., art. 156 ss.; cod. proc. pen., art. 184 ss.

provvedimenti viziati; la nullità era prevista in singoli casi⁴. Ora, invece, è prevista e disciplinata in via generale come figura di invalidità distinta dalla annullabilità.

Secondo l'art. 21-*septies*, comma 1, “È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge”.

È necessario chiarire il significato di questa disposizione di diritto amministrativo generale riferendola ai provvedimenti tributari, tra cui, principalmente, l'avviso di accertamento; in secondo luogo, occorre coordinarla con le previsioni speciali delle leggi tributarie, che, come detto, non sono abrogate dalle norme generali sopravvenute.

Il citato art. 21-*septies*, comma 1, corrisponde all'art. 1418 cod. civ. e la lettura sinottica delle due disposizioni rende evidenti le differenze. L'art. 1418 presuppone la distinzione tra norme imperative e norme dispositive, ma una simile distinzione non è riferibile alle norme di diritto amministrativo. Per i contratti, la violazione di una norma imperativa è causa di nullità. Non è necessario che la nullità sia espressamente prevista come sanzione della singola norma imperativa.

In diritto amministrativo, la nullità non è la conseguenza della violazione di qualsiasi norma imperativa, ma solo delle norme che disciplinano: a) gli elementi essenziali del provvedimento; b) l'attribuzione delle competenze; c) il giudicato. Inoltre, il provvedimento è nullo “negli altri casi espressamente previsti dalla legge”.

Per effetto di questa norma dobbiamo distinguere, anche in diritto tributario, tra provvedimento nullo e provvedimento annullabile. Molte ipotesi finora indicate come cause di inesistenza del provvedimento impositivo debbono essere riclassificate come ipotesi di nullità⁵.

Il provvedimento amministrativo è nullo, in primo luogo, quando è privo degli elementi essenziali. In via esemplificativa, l'avviso di accertamento deve essere considerato nullo quando non è sottoscritto; quando è intestato ad un soggetto inesistente⁶; quando non è notificato (ossia è notificato con notificazione da qualificare come giuridicamente inesistente); quando è privo di altri elementi

⁴In diritto amministrativo, la giurisprudenza ha finora accolto il concetto di nullità del provvedimento solo in alcuni casi particolari, tra cui: l'assunzione nel pubblico impiego senza concorso; gli atti compiuti da un organo dopo la sua scadenza, oltre la *prorogatio*; l'assegnazione, ad un pubblico dipendente, di mansioni superiori, al di fuori delle ristrette ipotesi tassativamente consentite. Cfr. ad esempio: Cons. Stato, Ad. Plen., 29 febbraio 1992, n. 2, in *Giur. it.*, 1993, III, 1, c. 22; Cons. Stato, sez. V, 2 ottobre 1995, n. 1457, in *Foro amm.*, 1995, p. 2210.

⁵Si veda, ancora. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, loc. cit., sull'avviso di accertamento inesistente.

⁶Ad esempio, a persona defunta, o ad una società che non esiste più, perché incorporata da altra società.

essenziali (ad esempio, quando è privo di elementi della parte dispositiva).

Il provvedimento impositivo, in secondo luogo, è nullo quando è “viziato da difetto assoluto di attribuzione”, ossia quando è emesso in situazione di “carenza di potere”. Si pensi ad un avviso di accertamento che riguardi un tributo inesistente, o emesso da un ufficio funzionalmente o territorialmente incompetente (ossia da un ufficio che è privo della funzione impositiva esercitata)⁷. Ci si deve riferire alla carenza di potere in astratto, mentre il provvedimento non è nullo, ma è soltanto illegittimo-annullabile, quando manchi il presupposto di fatto del tributo⁸.

Il secondo comma dell'art. 21-septies prevede che “Le questioni inerenti alla nullità dei provvedimenti amministrativi in violazione o elusione del giudicato sono attribuite alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo”. Risulta dai lavori preparatori della riforma che la violazione del giudicato è stata prevista come causa di nullità dei provvedimenti avendo riguardo esclusivamente al giudicato amministrativo, per cui la norma non riguarda la violazione del giudicato tributario.

La violazione o elusione del giudicato da parte di un provvedimento tributario dev'essere considerata causa di nullità, ma la norma ora citata, che inserisce le questioni di violazione ed elusione del giudicato, è rivolta a regolare i rapporti tra giudice amministrativo e giudice ordinario, senza toccare la giurisdizione delle commissioni tributarie.

Infine, secondo l'art. 21-septies, comma 1, è nullo il provvedimento amministrativo “negli altri casi espressamente previsti dalla legge”.

Nelle leggi tributarie sono numerosi i casi in cui un precetto dev'essere osservato sotto comminatoria di nullità. Ad esempio, in materia di imposte dirette, è stabilita in modo esplicito la nullità degli accertamenti non sottoscritti, non motivati o privi di altre indicazioni essenziali, come le aliquote applicate⁹. È pure previsto che l'accertamento di una imposta “elusa” deve essere preceduto, “a pena di nullità”, da una richiesta di chiarimenti al contribuente¹⁰. Nello Statuto dei diritti del contribuente è sancita espressamente la nullità degli atti del-

⁷ In diritto amministrativo, l'incompetenza territoriale è un vizio di legittimità. In diritto tributario, la giurisprudenza considera quel vizio con molto rigore e, perciò, ritiene che si tratti di un caso di carenza di potere, non sanabile e rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo.

⁸ In diritto amministrativo, l'atto (nullo o inesistente) emesso in “carenza di potere” implica la giurisdizione dichiarativa del giudice ordinario; l'atto che è il risultato di un esercizio illegittimo del potere è invece da impugnare dinanzi al giudice amministrativo. Cfr. ad esempio M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1976, p. 159. In diritto tributario, il carattere c.d. esclusivo (o totalitario) della giurisdizione tributaria implica che la tutela spetti al giudice tributario anche quando si alleghi carenza di potere. Cfr. Cass. civ., sez. un., 23 novembre 1995, n. 12108, in *Mass. Giur. it.*, 1995.

⁹ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42.

¹⁰ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis.

l'ufficio che non siano conformi alla risposta (anche tacita) data in sede di interpellato ordinario¹¹.

In tutti questi casi, dunque, non si può più sostenere che la nullità di cui parlano le leggi tributarie corrisponde all'annullabilità disciplinata dal diritto amministrativo. La nuova disciplina delle invalidità dei provvedimenti amministrativi, avendo introdotto in via generale la distinzione tra provvedimento nullo e provvedimento annullabile, rende necessario ricondurre le singole previsioni di nullità, contenute nelle leggi tributarie, alla nullità disciplinata in generale dalla legge sul provvedimento amministrativo.

La previsione della nullità assorbe molte ipotesi che in precedenza erano ricondotte alla inesistenza, ma non scompare del tutto la figura dell'atto inesistente. Restano dei casi in cui mancano i requisiti minimi, che consentano di considerare un atto "non nato", neppure come atto nullo ("nato morto"). Spetta all'interprete individuare, nella fattispecie legale di un atto, quegli elementi, quel nucleo essenziale, il cui difetto non permette neppure di dire che l'atto è riconoscibile come giuridicamente esistente.

4. *L'azione di nullità*

E noto che l'azione di nullità, finora, non era ammessa in via generale dinanzi al giudice amministrativo, ma solo nell'ambito della giurisdizione esclusiva¹² e in alcuni casi particolari, in applicazione di norme che comminano espressamente la nullità¹³.

L'introduzione della nullità come figura generale di invalidità dei provvedimenti amministrativi rende ammissibile, di riflesso, l'azione di nullità davanti al giudice amministrativo, nei confronti di provvedimenti affetti da nullità secondo le nuove previsioni.

Parallelamente, deve ammettersi l'azione di nullità davanti al giudice tributario come davanti al giudice amministrativo.

Occorre però che gli interpreti si incarichino di rimediare alla mancanza di disciplina dell'azione di nullità. Può essere di aiuto, a tale riguardo, la giurisprudenza del Consiglio di Stato in materia di provvedimenti nulli, che richiama, con opportuna cautela e con i dovuti adattamenti, la disciplina della nullità

¹¹ L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 11, comma 2.

¹² Cfr. Cons. Stato, sez. VI, 15 maggio 1984, n. 261, in *Giur. it.*, 1985, III, 1, c. 102.

¹³ Quando la legge commina la nullità assoluta ad atti amministrativi assunti in violazione delle sue disposizioni – come, per esempio, accade per gli inquadramenti illegittimi dei dipendenti del servizio sanitario nazionale –, al giudice amministrativo, investito della relativa controversia, non è inibito di assumere decisioni dichiarative di detta nullità. Così Cons. Stato, sez. V, 19 settembre 1995, n. 1326, in *Foro amm.*, 1995, p. 1889.

contrattuale, contenuta nel codice civile, ritenendo che l'azione sia imprescrittibile e la nullità rilevabile d'ufficio (se non vi è violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato).

Si amplia dunque lo spettro delle azioni ammissibili dinanzi al giudice tributario. Secondo il D.Lgs. 546/1992, dinanzi alle commissioni si può agire: a) per impugnare un provvedimento amministrativo, e conseguirne l'annullamento, totale o parziale; b) con azione cautelare, per ottenere la sospensione di un provvedimento impugnabile; c) con azione di rimborso; d) con ricorso per ottemperanza.

Si tratta ora di ammettere che si può agire, senza dover osservare alcun termine di decadenza, anche per ottenere una sentenza dichiarativa della nullità, nei casi in cui un atto impugnabile presenti uno dei vizi che lo rendono nullo ai sensi del citato art. 21-*bis*.

5. *Il provvedimento annullabile e provvedimento irregolare*

Sull'annullabilità l'art. 21-*octies*, primo comma, reitera la disposizione di cui all'art. 26 del T.U. delle leggi sul Consiglio di Stato, in tema di vizi dell'atto amministrativo (violazione di legge, eccesso di potere, incompetenza). Sul punto vi è solo da osservare che il provvedimento impositivo, non essendo discrezionale, non può essere viziato da eccesso di potere.

Nell'ambito delle prescrizioni la cui violazione non determina la nullità, occorre distinguere tra norme la cui violazione determina una semplice irregolarità e norme da osservare a pena di annullabilità.

Non sempre, infatti, il legislatore rende esplicita la conseguenza d'un vizio: ad esempio, gli avvisi di accertamento devono essere notificati entro un termine di decadenza, ma non è espressamente indicato che l'atto notificato in ritardo è annullabile¹⁴.

Se dunque le ipotesi in cui un atto è nullo sono quelle riconducibili all'art. 21-*septies*, comma 1, non vi sono, per il resto, né criteri generali, né compiute indicazioni, da cui desumere se un vizio rende l'atto annullabile o soltanto irregolare.

La figura della (mera) irregolarità è ben nota alla dottrina e alla giurisprudenza; su di essa, quindi, è inutile soffermarsi. Basti citare, in tema di vizi di forma, l'omessa indicazione del responsabile del procedimento o la mancanza di indicazioni circa l'impugnazione del provvedimento. Per quanto riguarda i vizi procedurali, la giurisprudenza amministrativa è assai ricca¹⁵.

¹⁴D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43. Cfr. Cass., 20 novembre 2001, n. 14575, in *Rass. trib.*, 2002, p. 338.

¹⁵In tema di norme procedurali, la giurisprudenza amministrativa adotta il principio secondo cui la violazione non è rilevante, quando non sono stati pregiudicati i fini tutelati dalla

È insomma rimesso alla discrezione dell'interprete il giudizio sulla gravità del vizio e sul suo valore invalidante. Un criterio-guida sta nel ritenere invalidante la violazione di norme procedimentali, dettate a garanzia del "contribuente"; e non invalidante la violazione di norme rispetto alla cui osservanza non sia configurabile alcun interesse del ricorrente¹⁶.

Ma (ora) vi è di più.

Il secondo comma dell'art. 21 *octies* deroga al primo in quanto stabilisce che alcune violazioni non comportano l'annullabilità del provvedimento.

Si prevede che "Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato".

La norma interessa particolarmente il diritto tributario, in quanto riguarda i provvedimenti vincolati. Solo per i provvedimenti vincolati il giudice può dire che essi corrispondono a quanto voluto dalla legge; per gli atti discrezionali, la legge pone soltanto dei criteri astratti; il contenuto concreto del provvedimento non è predeterminato dalla legge, ma è espressione nel singolo caso della concreta volontà della pubblica amministrazione.

La norma dispone la irrilevanza dei vizi di forma e del procedimento quando sia palese che, anche senza il vizio denunciato, il contenuto dispositivo dell'atto non sarebbe stato diverso. Per gli atti impositivi, ciò vale quanto dire che la corrispondenza del *quantum* richiesto a titolo d'imposta alla base imponibile e alle norme di legge rende irrilevanti i vizi (di forma e del procedimento) per i quali non vi sia una norma *ad hoc* che preveda la nullità o l'annullabilità.

Quando il contribuente impugna un atto impositivo deducendo un vizio di carattere formale o procedimentale, l'amministrazione può difendere l'atto impugnato opponendo che il dispositivo dell'atto è conforme alla legge. Il giudice deve compiere un doppio accertamento: deve verificare che il vizio formale o procedimentale sussiste; deve verificare la corrispondenza di ciò che l'atto dispone alle previsioni di legge. Se ritiene che il contenuto dispositivo dell'atto non avrebbe potuto essere diverso, deve giudicare irrilevante il vizio. Invece, se accerta che il contenuto dispositivo dell'atto impositivo avrebbe potuto essere

norma violata. Il principio evocato è quello della "strumentalità delle forme". Cfr. ad esempio Cons. Stato, 28 gennaio 2005, n. 187, in *Guida al diritto*, 2005, 8, p. 97.

¹⁶Le violazioni di norme sulla competenza rendono nullo l'atto. La violazione di norme sui metodi di accertamento, sui presupposti specifici di talune forme di accertamento (sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, per l'accertamento integrativo) rendono l'atto annullabile. Gli accertamenti fondati su prove acquisite illecitamente non sono viziati in quanto su di essi si ripercuota il vizio di un atto precedente, ma in quanto "infondati"; privi, cioè, di fondamento di fatto (essendo inutilizzabili le prove acquisite in modo irrituale). Norme poste a garanzia dell'amministrazione, la cui violazione non è motivo di annullabilità del provvedimento su richiesta del contribuente, sono quelle relative alla collaborazione dei comuni.

diverso, deve accogliere il motivo dedotto (anche se relativo a violazioni di carattere formale o procedimentale) e annullare il provvedimento.

Punto cruciale è se questa norma renda irrilevante il vizio di motivazione degli atti impositivi, nei casi in cui sia palese che il contenuto dispositivo del provvedimento (cioè l'imposta accertata) non avrebbe potuto essere diverso.

La risposta al quesito è negativa.

In primo luogo, la norma non opera nei casi in cui la motivazione del provvedimento impositivo è prescritta espressamente dalla legge a pena di nullità.

Restano i casi in cui il vizio di motivazione non è sanzionato in modo espresso. Ma anche in tali casi la norma non concerne il vizio di motivazione, perché la motivazione non attiene alla forma, ma al contenuto dell'atto.

IN TEMA DI INVALIDITÀ DEI PROVVEDIMENTI IMPOSITIVI E DI AVVISO DI ACCERTAMENTO NOTIFICATO ANTE TEMPUS *

1. Le sezioni unite risolvono nel senso della invalidità il contrasto di giurisprudenza sulla questione se la violazione dell'art. 12, comma 7, dello "Statuto dei diritti del contribuente"¹ sia un vizio invalidante o senza conseguenze².

Si discuteva di un atto impositivo, un c.d. atto di recupero notificato nel 2004 e la questione è stata risolta senza menzionare la disciplina delle invalidità degli atti amministrativi successivamente introdotta, nella L. n. 241/1990, dalla L. n. 15/2005.

La Cassazione non si pronuncia sulla questione se la L. n. 241/1990, modificata nel 2005, si applichi a tutti gli atti tributari, o si applichi solo agli atti successivi alla modifica del 2005.

Non si esprime, quindi, sull'orientamento del Consiglio di Stato, secondo cui le norme sull'invalidità degli atti amministrativi sono di natura processuale (e quindi da applicare anche agli atti notificati prima dell'entrata in vigore della novella del 2005)³.

Non è neppure menzionato il principio (di matrice processualistica) di "strumentalità delle forme" (cui si ispira l'art. 21-octies, comma 2, della L. n. 241/1990), in base al quale la giurisprudenza amministrativa distingue (ad esempio in materia elettorale e di appalti) tra vizi (formali e procedurali) invalidanti e mere irregolarità⁴.

* *Rass. trib.*, 2013, pp. 1137-1144 (nota a Cass., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184).

¹ L'art. 12, comma 7, dello "Statuto dei diritti del contribuente" (legge 27 luglio 2000, n. 212), recita: "*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*".

² La questione era stata rimessa al Primo Presidente della Corte di Cass. [ord.], sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7318, in *Il fisco*, 1, 2012, p. 3463.

³ Cons. Stato, sez. VI, 4 aprile 2011, n. 2080; Cons. Stato, sez. VI, 18 febbraio 2011, n. 1040.

⁴ Secondo la giurisprudenza amministrativa, la violazione di legge non è rilevante, quando non sono stati pregiudicati i fini tutelati dalla norma violata. Il principio è quello della "strumen-

2. Prima del 2005 non esistevano norme che disciplinassero in via generale l'invalidità degli atti amministrativi⁵; la novella del 2005 ha introdotto (nella legge sul procedimento amministrativo) il dualismo nullità-annullabilità, che riflette il sistema del codice civile.

È stato dato riconoscimento legislativo alla "nullità" del provvedimento amministrativo ed è previsto, in generale, che "È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza".

Nelle leggi tributarie, come nel diritto processuale (civile e penale), vi è invece un'unica specie espressa di invalidità, indicata come nullità, che è totalmente diversa dalla nullità del codice civile.

Non si tratta però di imprecisione, o di uso atecnico, del termine nullità (come generalmente si ritiene). Le leggi tributarie non hanno recepito il sistema delle invalidità previsto nel codice civile (sistema di derivazione tedesca, introdotto nel codice del 1942, ma non presente nel codice del 1865).

Il diritto tributario conosce come accennato un'unica forma espressa di invalidità (la nullità), come nei codici processuali (salvo poi affiancare, alle nullità testuali, le nullità-inesistenza, da inquadrare nell'art. 21-septies della L. n. 241/1990)⁶.

Le invalidità degli atti tributari non vanno guardate, quindi, con gli occhiali del civilista. È ben noto, del resto, che, pur se nelle leggi tributarie è usato il termine nullità, a tale forma di invalidità non si applica la disciplina civilistica della nullità (artt. 1418 ss.: imprescrittibilità, rilevabilità d'ufficio, ecc.). E, in effetti, a nessuno è mai venuto in mente di applicare la disciplina delle nullità contrattuali ai provvedimenti del fisco. La nullità degli atti impositivi può essere accostata, *cum grano salis*, all'annullabilità dei contratti: ma è certo che agli atti invalidi tributari non è applicabile la disciplina del codice in tema di annullamento.

Il rimedio alle invalidità tributarie come si sa non è né l'azione di nullità (artt. 1421 e 1422), né l'azione di annullamento (artt. 1441 e 1442) del codice civile, ma l'azione di impugnazione, che si propone, come è a tutti noto, dinanzi al giudice tributario, a norma degli artt. 18 e seguenti del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, entro un termine breve di decadenza.

Si può dire, perciò, che la nullità degli atti tributari è simile, più che all'annullabilità dei contratti, all'annullabilità del diritto amministrativo.

talità delle forme". Cfr. ad esempio Cons. Stato, sez. V, 28 gennaio 2005, n. 187, in *Foro it.*, 2005, III, 273.

⁵ Vi era l'art. 26 del T.U. delle leggi sul Consiglio di Stato, che riprendeva il dettato dell'art. 22 della legge fondamentale del 1889, istitutiva della giustizia amministrativa.

⁶ Avevo inquadrato, in sede di prima esegesi delle modifiche del 2005 alla L. n. 241/1990, le nullità tributarie testuali nell'art. 21-septies: tesi sbagliata, che ho presto abbandonata, e che è stata giustamente criticata da molti.

Ma l'efficacia precaria dell'atto impositivo nullo e l'azione da esperire sono disciplinate dal diritto tributario, non dal diritto amministrativo.

3. Dopo queste precisazioni sulle conseguenze della invalidità-nullità degli atti impositivi, va ora notato che, tradizionalmente, né in diritto amministrativo, né in diritto tributario, le invalidità-nullità sono espressamente previste, vale a dire testuali. Non vige il principio di tassatività delle nullità, come ha ritenuto, talvolta, erroneamente, la Cassazione (negando, per questo motivo, che siano da annullare gli accertamenti notificati *ante tempus*).

Nelle leggi tributarie le nullità testuali sono rare. Non sono molti gli esempi da citare. Nello "Statuto" è sancita la nullità degli atti dell'ufficio che non siano conformi al parere (anche tacito) reso in sede di interpello ordinario (art. 11, comma 2). L'accertamento di una imposta "elusa" deve essere preceduto, "a pena di nullità", da una richiesta di chiarimenti al contribuente (D.P.R. n. 600, art. 37-*bis*). La nullità testuale è sempre prevista (mi pare) per la violazione dell'obbligo di motivazione. Nel D.P.R. n. 600 è prevista in modo esplicito la nullità degli avvisi di accertamento non motivati o privi di altre indicazioni essenziali, come le aliquote (D.P.R. n. 600, art. 42). La nullità è collegata alla motivazione anche nell'art. 56, commi 2, 3, 4 e 5 del D.P.R. 6 ottobre 1972, n. 633, e nell'art. 52, comma 2-*bis* del D.p.r. 26 aprile 1986, n. 131. La nullità è evocata anche in tema di motivazione degli atti sanzionatori (art. 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Da questa sommaria ricognizione risulta palese che solo eccezionalmente il legislatore rende esplicita la conseguenza delle violazioni di legge⁷.

Se adottassimo in modo conseguente il principio di tassatività delle nullità dovremmo ritenere che non c'è (mai) invalidità, se il legislatore non la prevede in modo espresso. La conseguenza ultima sarebbe davvero paradossale: non sarebbero invalidi neppure i provvedimenti viziati da violazioni sostanziali.

Se dunque il regime delle invalidità non è quello delle nullità testuali, è compito dell'interprete rintracciare le nullità virtuali. L'invalidità, riprendendo un cenno della sentenza annotata, può essere "*introdotta per via ermeneutica*".

È qui che entra in gioco la L. n. 15/2005, che non ha apportato alcuna innovazione alle conseguenze delle invalidità-nullità dei provvedimenti tributari, ma ha introdotto la regola generale, da applicare anche per gli atti tributari, che il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge è invalido (*ex art. 21-octies*, comma 1, della L. 7 agosto 1990, n. 241, con la eccezione prevista nel comma 2).

⁷ Il Testo unico imposte dirette (D.P.R. n. 645/1958) prevedeva, all'art. 37, che l'avviso di accertamento dovesse essere motivato, ma non stabiliva alcuna sanzione; eppure la giurisprudenza giudicava nullo l'accertamento immotivato. Cfr., ad esempio, Cass., sez. I, 1° giugno 1994, n. 5323; Cass., sez. I, 19 febbraio 1990, n. 1229.

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati entro un termine di decadenza, ma non è espressamente indicato quale sia la conseguenza della decadenza (se l'atto notificato fuori termine sia illegittimo o emesso in carenza di potere).

In sintesi, i provvedimenti impositivi adottati in violazione di legge sono di regola invalidi; l'atto impositivo invalido, anche nei casi in cui è qualificato nullo dalle leggi tributarie, è un atto precariamente efficace, da impugnare entro un termine perentorio.

4. La notifica dell'avviso di accertamento prima dei sessanta giorni non è stata ritenuta invalidante da un primo orientamento della Corte⁸, che era certamente errato sia nel ritenere tassativi i casi di nullità (testuali), sia nel ritenere vincolante per l'ufficio fiscale il processo verbale di constatazione. Tra le altre cose, che il processo verbale non sia vincolante è dimostrato proprio dall'art. 12, comma 7, dello Statuto: sarebbe privo di ragione prevedere il termine dilatorio di 60 giorni, per dar modo al contribuente di presentare osservazioni e richieste, se l'ufficio fiscale dovesse attenersi passivamente ai risultati della verifica (condotta dalla Guardia di Finanza o dallo stesso ufficio fiscale).

Sul tema è intervenuta, come è noto, la Corte costituzionale⁹. E la Cassazio-

⁸ Cass., sez. trib., 18 luglio 2008 [ord.], n. 19875, in banca dati "fisconline" e in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, p. 55. In tale pronuncia si legge che, secondo la Suprema Corte, non può assumersi la nullità dell'avviso di accertamento emanato anzitempo, «*stante la natura vincolata dell'atto rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso*». Cfr. inoltre Cass., 18 febbraio 2011, n. 3988; Id., 13 ottobre 2011, n. 21103, in banca dati "fisconline" e in *Giur. it.*, 2012, p. 1448; Id., 5 ottobre 2012, n. 16992, in banca dati "fisconline".

⁹ Corte cost. [ord.], 24 luglio 2009, n. 244, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1783, che ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, nella parte in cui non prevede la nullità dell'avviso di accertamento notificato prima del termine di sessanta giorni, in quanto il giudice *a quo*, invece di sollevare tale questione, avrebbe dovuto preliminarmente esperire un tentativo di interpretare diversamente la disposizione censurata.

La Corte costituzionale ha indicato al giudice *a quo* l'iter interpretativo da seguire:

a) «*la Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua «particolare [...] urgenza»*»;

b) «*a sostegno di tale percorso ermeneutico, il giudice rimettente avrebbe potuto prendere in considerazione il combinato disposto della censurata disposizione con l'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e con gli artt. 3 e 21-septies della legge 27 luglio 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi)*»;

c) «*alla luce di tali disposizioni, la Commissione tributaria avrebbe potuto prendere atto del fatto che lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'amministrazione finanziaria (art. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000)*»;

d) «*sulla base di tale premessa, la rimettente avrebbe potuto altresì valutare se, nel caso in esame, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla «particolare [...] urgenza» dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via genera-*

ne, allineandosi a quanto “suggerito” dalla Consulta, ha deciso, in alcuni casi, giudicando nullo l’avviso notificato, prima dei sessanta giorni, senza motivazione dell’urgenza¹⁰.

5. L’aver a disposizione sessanta giorni, nei quali presentare “osservazioni e richieste”, è una forma di partecipazione del contribuente al procedimento impositivo. Si è posta quindi la domanda se la notifica *ante tempus* sia invalidante perché lesiva del diritto del contribuente di partecipare al procedimento.

La partecipazione al procedimento è definita anche mutuando il termine processualistico come contraddittorio, e la sentenza annotata non contraddice la tesi, consolidata nella giurisprudenza della Cassazione, secondo cui il contraddittorio non è una regola generale dei procedimenti tributari.

Al riguardo, la Cassazione ha correttamente distinto in una sentenza (tra le tante) in materia di indagini bancarie¹¹ il contraddittorio, come principio

le, dall’art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione e, con speciale riferimento all’accertamento delle imposte sui redditi e dell’IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia eb accertamento delle imposte sui redditi) e 56, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto), i quali stabiliscono che l’avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato”.

¹⁰ Cass., sez. trib., 3 novembre 2010, n. 22320, in *Giur. it.*, 2011, p. 205, secondo cui l’inservanza dell’obbligo di motivazione in relazione alla «particolare urgenza» dell’emissione dell’avviso di accertamento anteriormente al termine di sessanta giorni dalla redazione del processo verbale di constatazione comporta l’invalidità dell’atto ai sensi dell’art. 21 *septies* L. 7 agosto 1990, n. 241.

Cfr. inoltre Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10381, in *Corr. trib.*, 2011, 2095; Cass., sez. trib. [ord.], 5 luglio 2011, n. 14769; Cass., sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18906, in *Giur. it.*, 2012, 1448; Cass., sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4687, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 613; Cass., sez. trib. [ord.], 5 luglio 2012, n. 11347; Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 16999, entrambe in banca dati “*fisconline*”.

¹¹ Il riferimento è a Cass., sez. trib., 3 agosto 2012, n. 14026, in banca dati “*fisconline*”, secondo cui “*occorre distinguere il principio del contraddittorio inteso come espressione del diritto di difesa nel processo declinato nel duplice senso di contrapposizione argomentativa alle tesi sostenute dalla parte avversa e di deduzione e partecipazione alla formazione della prova, dall’intervento del privato nel procedimento amministrativo, inteso invece come facoltà di introduzione di ulteriori elementi in fatto e diritto a completamento della fattispecie concreta sulla quale la PA è chiamata a provvedere in funzione dell’attuazione dell’interesse pubblico, e dunque come “collaborazione” del privato nella fase istruttoria diretta all’acquisizione di tutti gli elementi conoscitivi e valutativi indispensabili all’esercizio della potestà autoritativa. Il principio del contraddittorio che trova la sua massima applicazione nel giudizio postula la equiordinazione delle parti contrapposte e la necessità di un soggetto terzo che garantisca la “parità” fin dalla fase preliminare della introduzione dei fatti rilevanti che costituiscono il caso controverso e, successivamente, anche nel corso della acquisizione e formazione delle prove di tali fatti”.*

Prosegue la sentenza: “*L’intervento del privato nel procedimento amministrativo, invece, si realizza nell’ambito dell’esercizio di poteri autoritativi e si inserisce pertanto in un rapporto che non è paritetico ma di supremazia/soggezione, venendo a costituire pertanto uno dei vari segmenti di cui si*

del processo, dall'intervento del privato nel procedimento amministrativo.

Il primo *“postula la equiordinazione delle parti contrapposte e la necessità di un soggetto terzo che garantisca la parità delle parti”* ed è *“essenziale alla struttura del processo”*.

Il secondo, prosegue la Cassazione, è una mera eventualità, *“in quanto la partecipazione del privato alla formazione del provvedimento amministrativo (tanto se trattasi di soggetto destinatario dell'atto, quanto se trattasi di soggetto che dall'atto potrebbe subire comunque un pregiudizio) dipende esclusivamente dalla rilevanza riconosciuta a tale intervento dalle singole norme di legge che prevedono e disciplinano lo specifico procedimento amministrativo”*.

Per la Cassazione, dunque, l'intervento del privato nei procedimenti tributari non è sempre obbligatorio, ma occorre una norma espressa.

La sentenza annotata non afferma il contrario, ma rileva che l'art. 12 dello Statuto è una norma, particolarmente significativa, che prevede l'obbligatorietà dell'intervento.

Posto che non occorre che la sanzione sia espressa, la ragione della invalidità viene fatta discendere dal valore da riconoscere, in linea generale, alle norme statutarie, e, in particolare, all'art. 12 (dello Statuto), che, dice la sentenza annotata, attua la collaborazione tra contribuente e Fisco e permette il c.d. contraddittorio procedimentale.

Da questo ordine di considerazioni è tratta la conseguenza che *“l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7 in assenza di qualificanti ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale”*.

Conseguenza che, per i motivi già detti, non è da criticare per la mancanza di una previsione espressa di nullità (ma, in ipotesi, solo disconoscendo il valore della previsione statutaria) e che, comunque, può essere fondata sul disposto dell'art. 21-octies della L. n. 241/1990.

componere la sequenza di atti che dalla fase della iniziativa (di ufficio o a istanza del privato) perviene, attraverso le diverse fasi del procedimento – istruttoria, costitutiva della decisione e quindi integrativa della efficacia – alla emanazione del provvedimento in quanto espressione della potestà autoritativa della PA. Dunque nel primo caso il contraddittorio è essenziale alla struttura del processo (il privato e la PA sono parti essenziali, collocate sullo stesso piano del rapporto processuale), nel secondo costituisce una mera eventualità, in quanto la partecipazione del privato alla formazione del provvedimento amministrativo (tanto se trattasi di soggetto destinatario dell'atto, quanto se trattasi di soggetto che dall'atto potrebbe subire comunque un pregiudizio) dipende esclusivamente dalla rilevanza riconosciuta a tale intervento dalle singole norme di legge che prevedono e disciplinano lo specifico procedimento amministrativo”.

6. Non è il caso di richiamare l'art. 97 Cost., che invece è da molti spesso evocato. Il principio di imparzialità riguarda la pubblica amministrazione quando agisce come soggetto terzo, in attività discrezionali, nei confronti di più cittadini. Invece, nel rapporto tributario l'amministrazione pubblica non è un terzo, ma autorità procedente e parte del rapporto. Inoltre, i procedimenti di imposizione tributaria sono espressione di una funzione vincolata: per essi vale dunque il principio di legalità, non il principio di imparzialità.

7. La sentenza annotata accoglie la tesi secondo cui l'obbligo di motivazione degli atti tributari, sanzionato con la nullità, ha per oggetto solo "*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche*" che sono alla base del tributo accertato¹².

Questa interpretazione restrittiva dell'obbligo di motivazione non è da condividere, perché l'art. 12, comma 7, dello Statuto, stabilisce espressamente che l'urgenza dev'essere "motivata".

In secondo luogo, in generale, l'obbligo di motivazione attiene non soltanto al contenuto sostanziale degli atti amministrativi, ma in generale alla "decisione": dev'essere quindi motivata anche la "decisione" che riguarda i tempi dell'azione amministrativa e si pone come derogatoria rispetto ai tempi ordinari, specie se si tratta di decisione potenzialmente influente sul contenuto dell'atto, di cui si può sempre dire che sarebbe stato diverso se il contribuente avesse potuto far valere le sue ragioni.

È il caso di notare che l'obbligo di motivare vale anche per la decisione di notificare l'avviso di accertamento nel termine raddoppiato previsto dall'art. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dall'art. 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

¹²La sentenza annotata si collega a Cass., sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11944, in banca dati "fisconline" e in *Foro it.*, 2012, I, c. 2653, secondo cui: a) la scadenza del termine di decadenza per l'accertamento integra il requisito dell'urgenza che legittima l'ufficio finanziario a notificare l'avviso di accertamento prima che sia decorso il termine dilatorio di sessanta giorni concesso al contribuente per comunicare "osservazioni e richieste"; b) l'effetto derogatorio dell'urgenza sussiste però *ex se*, senza che sia a tal fine necessario che il fatto che la determini sia enunciato nell'atto impositivo, il quale deve indicare esclusivamente le ragioni della pretesa tributaria. La sussistenza del predetto requisito può esser dimostrata dall'Ufficio e, viceversa, esser contestata, unitamente alle ragioni di merito, tanto in via amministrativa, col ricorso in autotutela, quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge nel corso del giudizio.

Invece, secondo Cass., sez. trib., 3 novembre 2010, n. 22320, in banca dati "fisconline", "*L'inosservanza dell'obbligo di motivazione in relazione alla "particolare urgenza" dell'avviso di accertamento risulta infatti espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, al citato 21 septies L. n. 241 del 1990 (ove tale sanzione è prevista per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione), nonché, con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, rispettivamente agli artt. 42, 2° e 3° co., d.p.r. n. 600 del 1973 e 56, 5° co., d.p.r. n. 633 del 1972, ove si prevede che l'avviso di accertamento deve essere motivato*".

8. Sono giuste alcune osservazioni della sentenza annotata sul fatto esonerativo. A fronte di un avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine “*il contribuente potrà, ove lo ritenga, anche limitarsi ad impugnarlo per il solo vizio della violazione del termine*”: e ciò conferma che il processo tributario non è sul rapporto, ma sull’atto (sui vizi formali e sostanziali dell’atto; e sul rapporto solo in quanto definito dall’atto).

L’ufficio dovrà provare “la sussistenza (all’epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine”. Occorrerà accertare “l’esistenza di una valida e particolare, cioè specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione, ragione di urgenza, idonea a giustificare l’anticipazione dell’emissione del provvedimento”.

Ora, il solo fatto che un processo verbale è redatto alla vigilia della decadenza dell’ufficio (ad esempio, nel mese di novembre dell’anno in cui matura la decadenza) non è, di per sé, un caso di particolare urgenza¹³. Se così fosse, non ci sarebbe nulla da motivare. La motivazione, si potrebbe dire, è nel calendario.

In realtà, l’ufficio deve rispettare non solo la data entro cui, a pena di decadenza, deve notificare l’avviso, ma anche l’obbligo di dar tempo al contribuente di intervenire nel procedimento.

Va escluso che l’ufficio possa privare il contribuente del diritto di intervento portando a conclusione la verifica fiscale in modo da “strozzare” il termine di sessanta giorni.

¹³ Come sembra ritenere Cass., sez. trib., 11 settembre 2013, n. 20769, in banca dati “*fisconline*”.

LE NULLITÀ DEI PROVVEDIMENTI TRIBUTARI *

SOMMARIO: 1. Le nullità in senso debole. – 2. Norme senza sanzione. – 3. Vizi formali non invalidanti. – 4. Le nullità in senso forte. – 5. Trattamento processuale delle nullità in senso forte.

1. *Le nullità in senso debole*

Nelle leggi tributarie vi sono casi in cui si prevede in modo esplicito che una regola dev'essere osservata sotto comminatoria di «nullità».

Ad esempio, in materia di imposte dirette, è stabilita in modo esplicito la nullità degli avvisi di accertamento non motivati o non sottoscritti o privi di altre indicazioni essenziali, come le aliquote applicate¹. Nello Statuto è sancita espressamente la nullità degli atti dell'ufficio che non siano conformi alla risposta (anche tacita) data ad un interpello².

In tutti questi casi, il termine nullità è usato non per indicare che l'atto è privo di effetti (come il contratto nullo), ma che l'atto, anche se viziato, è efficace, e che, se impugnato, può essere annullato. La nullità degli atti tributari non è come la nullità dei contratti, ma è come l'illegittimità-annullabilità dei provvedimenti amministrativi.

Le invalidità degli atti tributari non vanno guardate, quindi, con gli occhiali del civilista. È ben noto, del resto, che, pur se nelle leggi tributarie è usato il termine nullità, a tale forma di invalidità non si applica la disciplina civilistica della nullità (artt. 1418 e segg.: imprescrittibilità, rilevabilità d'ufficio, ecc.).

Il rimedio alle invalidità tributarie non è né l'azione di nullità (artt. 1421 e 1422), né l'azione di annullamento (artt. 1441 e 1442) del codice civile, ma l'azione di annullamento, che si propone, come è noto, dinanzi al giudice tributa-

* *Inn. e dir.*, 2015, pp. 30-39. Saggio destinato agli scritti in onore di Pasquale Russo.

¹ D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 3. Nell'abrogato art. 37-bis era previsto che l'accertamento di una imposta elusa dovesse essere preceduto, a pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti al contribuente. Si veda, ora, l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

² L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 11, comma 2. Cfr. E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, I, p. 328.

rio, a norma degli artt. 18 e seguenti del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, entro un termine breve di decadenza. Si può dire, perciò, che la nullità degli atti tributari corrisponde, più che all'annullabilità dei contratti, all'annullabilità del diritto amministrativo.

2. Norme senza sanzione

A) In molti casi, il legislatore tributario, posta una regola, non chiarisce quale sia la sanzione, conseguente alla violazione di quella regola. Solo in alcuni casi il legislatore rende esplicita, in termini di nullità, la sanzione collegata a quella violazione³.

La giurisprudenza è contraddittoria. In alcune sentenze afferma, in altre nega, il principio di tassatività delle invalidità.

In tema di accertamenti notificati anzitempo, la giurisprudenza li ritiene invalidi anche in assenza di comminatoria di nullità.

Ha ritenuto la Suprema Corte che *«l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente»*⁴.

Secondo la Corte, l'invalidità del provvedimento, pur non espressamente prevista, *«deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità – non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento: Cass., sez. un., n. 11722 del 2010) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve – sopra delineata – e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante»*.

Per un analogo ordine di considerazioni è stata considerata nulla, pur anche in assenza di una espressa previsione della nullità, la cartella di pagamento emessa a seguito del controllo formale della dichiarazione, senza previo avviso al contribuente. La nullità, ha affermato il S.C., deriva da una divergenza dal modello normativo non di lieve entità, tenuto conto della rilevanza della funzione

³ Il Testo unico imposte dirette (D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645) prevedeva, all'art. 37, che l'avviso di accertamento dovesse essere motivato, ma non stabiliva alcuna sanzione; eppure la giurisprudenza giudicava nullo l'accertamento immotivato. Cfr., ad esempio, Cass., sez. I, 1 giugno 1994, n. 5323; Id., sez. I, 19 febbraio 1990, n. 1229.

⁴ Cass. civ., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, in *Rass. trib.*, 2013, p. 1137, con nota di F. TE-SAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*. Si veda anche Cass., Sez. V, 7 ottobre 2015, n. 20033.

cui la stessa norma assolve, ossia l'instaurazione di un contraddittorio anteriore all'iscrizione a ruolo⁵.

Anche la violazione dell'obbligo di informazione, posto a carico dell'Amministrazione finanziaria dall'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, in qualche caso è stata considerata invalidante⁶.

In altri casi, è stata affermata in modo perentorio la regola della tassatività. Ad esempio, in materia di indagini bancarie, la S.C. ha affermato che vale la regola generale della tassatività delle nullità; si è dato quindi valore decisivo al fatto che l'art. 12, comma 2, della legge n. 212/2000, nello stabilire obblighi informativi «*quando viene iniziata la verifica*», non li contempla espressamente a pena di nullità⁷.

Vi sono poi casi in cui è in questione se esista o no una regola e, se si nega la regola, si nega anche, necessariamente, l'invalidità. In tema di contraddittorio, la giurisprudenza ritiene esistente la regola per i tributi armonizzati, non per gli altri tributi. Per i tributi armonizzati la giurisprudenza considera nullo l'atto emesso senza contraddittorio, ma, anche qui, si tratta di nullità non espressamente prevista⁸.

B) Tradizionalmente, né in diritto amministrativo, né in diritto tributario, le invalidità-nullità sono sempre espressamente previste, vale a dire testuali. Le nullità non sono tassative.

Se adottassimo in modo conseguente il principio di tassatività delle nullità la conseguenza ultima sarebbe davvero paradossale: non sarebbero invalidi neppure i provvedimenti viziati da violazioni sostanziali.

Nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la nullità degli avvisi di accertamento è prevista, in modo esplicito, solo in pochi casi (si vedano gli artt. 42, comma 3, e 43, comma 4, nonché l'abrogato art. 37-*bis*), e sarebbe impensabile dedurne che tutte le altre regole sull'avviso di accertamento, non essendo espressamente

⁵ Cass., sez. V, 4 luglio 2014, n. 15311 e n. 15312.

⁶ Cass., sez. V, 23 ottobre 2015, n. 21586, secondo cui l'omissione della comunicazione al contribuente, prevista dall'art. 8 del d.m. n. 311/1998, dell'avvio del procedimento volto ad addivenire alla revoca del credito d'imposta ex art. 4 della legge n. 449/1997 determina l'invalidità del provvedimento adottato, alla luce dell'art. 6, comma 2, della legge n. 212/2000, integrando una violazione del contraddittorio procedimentale, che costituisce primaria espressione dei principi di derivazione costituzionale di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

⁷ Cass., sez. V, 18 settembre 2015, n. 18370.

⁸ Il contraddittorio procedimentale è stato ritenuto obbligatorio per i tributi armonizzati, ma non per gli altri tributi (Cass., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823). È stato quindi ritenuto che un accertamento emesso senza previo contraddittorio, che riguardi per una parte tributi "non armonizzati" (IRES e IRAP), e, per l'altra tributi "armonizzati" (IVA), sia in parte valido, in parte invalido (Cass., Sez. V, 30 dicembre 2015, n. 26117).

presidiate da sanzione espressa, possano essere impunemente violate dall'Amministrazione finanziaria.

Non dovrebbe essere considerato invalido, ad esempio, un avviso di accertamento di tipo induttivo extracontabile, emanato al di fuori delle ipotesi tassativamente indicate nell'art. 39, comma 2, del citato D.P.R. n. 600. Eppure non v'è dubbio che, se fosse accertata una tale violazione, non si potrebbe sostenere che l'avviso non sarebbe nullo, perché non c'è una norma che lo prevede espressamente.

Occorre dunque concludere constatando che il legislatore, proprio perché non vige il principio di tassatività, solo in alcuni casi rende esplicito che una regola è prevista a pena di nullità⁹.

C) Se dunque il regime delle invalidità non è quello delle nullità testuali, è compito dell'interprete rintracciare quelle virtuali¹⁰.

Al riguardo occorre far capo alle norme del capo IV-bis della legge regolatrice del procedimento amministrativo (L. n. 241/1990)¹¹, da cui si desume che, per gli atti amministrativi, non occorre che l'invalidità sia prevista espressamente (come dispone l'art. 156 c.p.c. per gli atti del processo civile), perché, secondo l'art. 21-*octies* della L. n. 241, per regola generale, ogni atto viziato da violazione di legge è annullabile.

La regola generale, da applicare anche per gli atti tributari, è dunque che il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge è invalido.

Ciò che l'interprete deve individuare non sono i casi in cui la violazione di legge comporta l'invalidità, ma quelli in cui non c'è invalidità (in deroga alla legge generale).

3. Vizi formali non invalidanti

Una deroga alla regola generale della invalidità degli atti emessi in violazione di legge è nell'art. 21-*octies*, ove si esclude che sia annullabile «*il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*».

⁹ Si può anche notare che, fissando un termine per la notifica degli avvisi di accertamento a pena di decadenza, non è però espressamente indicato quale sia la conseguenza della decadenza (se l'atto notificato fuori termine sia illegittimo o nullo in senso forte in quanto emesso in carenza di potere). Si veda, tra le altre, la disposizione contenuta nell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹⁰ L'invalidità, afferma Cass., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, cit., può essere «*introdotta per via ermeneutica*».

¹¹ Ci si riferisce alla L. 7 agosto 1990, n. 241, modificata dalla L. 11 febbraio 2005, n. 15, che ha introdotto la distinzione tra nullità e annullabilità degli atti amministrativi. Prima di tale modifica, la distinzione civilistica tra atto nullo e annullabile era estranea al diritto tributario e si riteneva che la nullità dell'avviso di accertamento significasse annullabilità.

Ma non è sostenibile che l'avviso di accertamento – anche se non è atto discrezionale – sia un atto vincolato in modo assoluto; in esso non mancano valutazioni, che rendono inapplicabile la norma ora ricordata.

Devono essere considerate non invalidanti le violazioni di norme che non sono poste a tutela del contribuente.

I vizi non invalidanti sono (mere) irregolarità¹². Ad esempio, l'avviso di accertamento è semplicemente irregolare se non è osservato l'art. 7, comma 2, dello Statuto, in tema di indicazione degli organi cui si può inoltrare richiesta di riesame o il ricorso, o se al contribuente è stata data una indicazione inesatta circa l'estensione temporale di una verifica¹³. In tema di imposta di registro, l'omessa indicazione, nell'avviso di rettifica e di liquidazione, dell'imposta dovuta in caso di presentazione del ricorso, è stata considerata una semplice irregolarità, se la somma sia ricavabile dall'atto mediante un semplice calcolo aritmetico¹⁴.

4. *Le nullità in senso forte*

Prima del 2005, in diritto amministrativo, come in diritto tributario, gli atti viziati erano considerati annullabili. E, pur se la legge usava il termine nullità, si riteneva trattarsi di annullabilità¹⁵.

La novella del 2005 ha introdotto (nella legge sul procedimento amministrativo) il dualismo nullità-annullabilità, che riflette il sistema del codice civile.

Il provvedimento impositivo è nullo nei casi previsti dall'art. 21-*septies*, comma 1, secondo cui «È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge»¹⁶.

Anche i provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria, quindi, sono nulli quando è applicabile l'art. 21-*septies*.

L'avviso di accertamento è nullo per mancanza di elementi essenziali quando

¹² Norme poste a favore dell'Amministrazione, e non a garanzia del contribuente, la cui violazione non è motivo di annullabilità del provvedimento, sono quelle relative alla collaborazione dei comuni.

¹³ Cass., 21 gennaio 2015, n. 992.

¹⁴ Cass., 11 gennaio 2006, n. 364. L'indicazione è richiesta dall'art. 52, comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

¹⁵ Cfr. G. MORBIDELLI, *Della 'triplice' forma di nullità dei provvedimenti amministrativi*, in *Dir. pubbl.*, 2015, p. 659, che cita Cons. Stato, IV sez., 3 ottobre 1911, in *Giur. it.*, 1912, III, c. 162.

¹⁶ La nullità dei provvedimenti amministrativi presenta dunque più forme:

- nullità strutturali (mancanza di un elemento essenziale o difetto di attribuzioni);
- nullità per violazione del giudicato;
- nullità testuali (casi espressamente previsti dalla legge).

non è sottoscritto; quando è intestato ad un soggetto inesistente, cioè ad una persona defunta¹⁷, o ad una società estinta¹⁸; quando la notifica è giuridicamente inesistente; quando è totalmente privo di elementi essenziali, come la motivazione o la parte dispositiva.

Il provvedimento impositivo, inoltre, è nullo quando è «viziato da difetto assoluto di attribuzione», ossia emesso in situazione di carenza di potere. È il caso di un avviso di accertamento che abbia per oggetto un tributo inesistente, o emesso da un soggetto o organo privo di potestà impositiva¹⁹.

Infine, è nullo il provvedimento amministrativo «negli altri casi espressamente previsti dalla legge».

La previsione delle nullità assorbe molte ipotesi che in precedenza erano ricondotte alla inesistenza, ma non scompare del tutto la figura dell'atto inesistente. Restano dei casi in cui mancano i requisiti minimi, che consentano di considerare un atto come venuto in vita, sia pure come atto nullo. Sono le ipotesi in cui manca dell'atto anche quel nucleo essenziale, il cui difetto non permette neppure di dire che l'atto è riconoscibile come giuridicamente esistente.

L'art. 21-*septies* si caratterizza per essere una norma prettamente sostanziale, che individua le cause della nullità, senza dettare il trattamento dell'atto nullo²⁰.

Occorre quindi individuare il trattamento processuale dell'atto nullo in senso forte, cioè privo di effetti.

5. Trattamento processuale delle nullità in senso forte

A) Nel regime processuale delle nullità dei provvedimenti amministrativi vengono distinte tre ipotesi.

Alla nullità per violazione del giudicato corrisponde l'azione per ottemperanza da promuovere, nel termine di prescrizione di dieci anni, da coloro che subiscono la non ottemperanza.

¹⁷ Cass., 5 settembre 2014, n. 18729, in *Fisco*, 2014, 36, p. 3595.

¹⁸ Ai sensi dell'art. 2495, comma 2, c.c., l'iscrizione nel registro delle imprese della cancellazione di una società di capitali ne produce l'estinzione, anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti (Cass., 28 agosto 2006, n. 18618, in *Giur. it.*, 2007, p. 117; Id., sez. un., 22 febbraio 2010, n. 4062).

¹⁹ La nullità del provvedimento amministrativo per difetto assoluto di attribuzione, prevista dall'art. 21-*septies*, L. 7 agosto 1990, n. 241, va circoscritta ai casi di incompetenza assoluta o di c.d. carenza di potere in astratto, ossia al caso in cui manchi del tutto una norma che attribuisca all'amministrazione il potere in fatto esercitato, e non anche ai casi di c.d. carenza di potere in concreto, ossia di potere (pur astrattamente sussistente) esercitato in assenza dei presupposti di legge (Cons. Stato, sez. IV, 28 gennaio 2011, n. 676, in *Foro amm. C.d.S.*, 2011, p. 83).

²⁰ Così E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, cit., p. 351.

In caso di nullità testuali, l'azione di nullità va proposta entro il termine di decadenza di 180 giorni²¹, ma si tratta di nullità che può essere sempre eccepita dalla parte resistente e rilevata d'ufficio.

Infine, le nullità per carenza di un elemento essenziale e per difetto assoluto di attribuzioni, da trattare come atti privi dei connotati minimi per essere considerati esercizio di potere²².

Nulla è detto in diritto tributario.

La legge del processo tributario stabilisce come trattare le nullità in senso debole (o annullabilità), ma ignora le nullità in senso forte.

L'interprete deve quindi trarre la soluzione dal sistema (come ha fatto la dottrina del diritto amministrativo).

E, poiché non sono ammesse, in diritto tributario, azioni meramente dichiarative (ma solo azioni costitutive di annullamento), occorre ritenere che il contribuente possa tutelarsi impugnando l'atto successivo a quello nullo, e, in quella sede, far valere la nullità, come accertamento pregiudiziale all'accertamento della invalidità (e all'annullamento) dell'atto successivo.

B) Ha ritenuto invece la giurisprudenza che nell'ordinamento tributario – pur definito come un sottosistema del diritto amministrativo, con il quale è in rapporto di “*species ad genus*” –, possono trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo.

Questa premessa generale, di per sé accettabile, è seguita da un corollario che invece non è accettabile.

Secondo la giurisprudenza, sarebbe di ostacolo alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo la scelta, che sarebbe stata operata dal Legislatore, di ricomprendere – nella categoria unitaria della “*nullità tributaria*” – indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli tutti nello schema della invalidità-annullabilità.

In sostanza, la giurisprudenza nega che in diritto tributario valga il sistema dualistico delle invalidità in vigore nel diritto amministrativo, per cui, anche quando il provvedimento tributario è nullo in senso forte, la nullità dovrebbe essere fatta valere mediante ricorso al giudice tributario, nel termine di decadenza stabilito per l'impugnazione di tali atti²³.

Il sistema dualistico del diritto amministrativo cederebbe il posto, nel diritto tributario, ad un sistema monistico: tutti i vizi sarebbero vizi di illegittimità – annullabilità, da far valere mediante azione di annullamento.

²¹ Si veda l'art. 31, comma 4, del D.Lgs. 2 luglio 2010 n. 104 (CPA), che ha in sostanza trasformato la nullità in annullabilità.

²² Così G. MORBIDELLI, *Della 'triplice' forma di nullità dei provvedimenti amministrativi*, cit., p. 669.

²³ Cass., sez. V, 18 settembre 2015, n. 18448; Id., sez. V, 11 dicembre 2015, n. 24017.

La tesi potrebbe essere condivisa se vi fosse incompatibilità tra sistema dualistico, delineato nel diritto amministrativo, e processo tributario.

Invece non v'è incompatibilità.

Nulla infatti impedisce di ritenere che gli atti tributari nulli in senso forte siano atti privi di efficacia, che non diventano definitivi se non sono impugnati.

C'è, anzi, da notare, in radicale contrasto con quanto sostenuto dalla giurisprudenza, che il contribuente non può chiederne l'annullamento, perché non sono atti annullabili.

Né il contribuente può proporre un'autonoma azione di accertamento della nullità, dato che, come detto, dinanzi ai giudici tributari non sono ammesse azioni di mero accertamento.

La soluzione del problema sta nel ritenere che il contribuente deve impugnare il primo atto successivo²⁴.

²⁴F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, p. 102.

CAPITOLO 4
ELUSIONE

ELUSIONE E ABUSO NEL DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La riqualificazione dei negozi elusivi nell'imposta di registro. – 3. Le norme con *ratio* antielusiva e l'art. 37-*bis* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. – 4. Speciale conformazione del potere impositivo antielusivo, secondo l'art. 37-*bis* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. – 4.1. Corollario in tema di non sanzionabilità del comportamento elusivo. – 4.2. Il procedimento e la motivazione dell'atto impositivo antielusivo. – 5. Il divieto di abuso come clausola generale non scritta, nel diritto comune e nel diritto fiscale. – 5.1. L'abuso del diritto come categoria comprensiva dell'elusione (o «manipolazione» di schemi negoziali) e della simulazione. – 6. Considerazioni critiche sul rilievo d'ufficio dell'elusione o dell'abuso. – 7. La cassazione delle sentenze di merito per difetto di esame *ex officio* della (possibile) elusività della condotta del contribuente.

1. Premessa

Nel trattare della esperienza italiana dell'elusione occorrerebbe riandare alla Scuola di Pavia. Vorrei invece ricordare un saggio di Euclide Antonini, pubblicato nella *Giurisprudenza italiana* del 1959¹, che, per definire l'elusione, e differenziarla dall'evasione, citava Blumenstein e Hensel². L'elusione è un concetto estraneo come tale alle opere istituzionali italiane fino agli anni '80 (mi riferisco alle *Istituzioni di diritto tributario* di A.D. Giannini e al *Corso di diritto tributario* di G.A. Micheli). Nella prima edizione delle mie *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, che risalgono al 1987, di elusione si parla in tema di interpretazione, e si cita (non a caso) un civilista (Morello)³.

* *Dir. prat. trib.*, 2012, I, pp. 683-706. Relazione al Convegno *L'abuso del diritto tra «diritto» e «abuso»*, Macerata, 29-30 giugno 2012.

¹ Cfr. E. ANTONINI, *Gli atti simulati e l'imposta di registro e sulle successioni*, in *Giur. it.*, 1959, IV, c. 99, ripubblicata con il titolo *Evasione ed elusione di imposta* (gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni) nella raccolta E. ANTONINI, *Studi di diritto tributario*, Milano, 1959, p. 3 ss.

² E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it., Milano, 1954, p. 27; A. HENSEL, *Diritto tributario*, trad. it., Milano, 1956, p. 142.

³ U. MORELLO, *Frode alla legge*, Milano, 1969. Critica questo approccio S. LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 787.

L'interesse della dottrina per l'elusione sembra accentuarsi a partire dagli anni '80: compaiono saggi⁴, voci di enciclopedia⁵, monografie⁶. La letteratura sul tema è oggi ormai tanto vasta, che è quasi impossibile menzionarla in modo completo.

2. La riqualificazione dei negozi elusivi nell'imposta di registro

Di elusione si parlava soprattutto in tema di imposta di registro, ove l'elusione era contrastata in chiave di riqualificazione del negozio registrato. Il principio che i negozi debbano essere valutati singolarmente⁷, senza tener conto di elementi extratestuali⁸, è stato da tempo abbandonato. La giurisprudenza ritiene che possano essere presi in considerazione più negozi collegati.

Se non erro, la prima sentenza della Cassazione che ha dato rilievo al collegamento di più negozi e al loro risultato finale è del 1979. Il caso è quello della donazione di buoni del tesoro da un genitore al figlio, seguita dalla cessione onerosa di un immobile, sempre dal padre al figlio, il cui prezzo era pagato mediante retrocessione dei buoni del tesoro (dal figlio al padre). In tal modo, il trasferimento dell'immobile era assoggettato all'imposta di registro, e non alla (più onerosa) imposta sulle donazioni (e successioni). La Corte d'appello ambrosiana, nel 1976, aveva tenuto fermo il concetto tradizionale, per il quale l'imposta deve essere applicata agli effetti giuridici dei singoli atti, con la conclusione che

⁴ A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione, retro*, 1985, I, p. 1198; G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 396; P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, p. 727; F. GALLO, *Brevi spunti in tema di evasione fiscale e frode alla legge*, in *Rass. trib.*, 1989, I, p. 11.

Tra gli scritti più recenti, cfr.: F. TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. it.*, 2008, 1029; ID., *Elusione fiscale. Introduzione*, *ivi*, 2010, p. 1721; S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili interni e comunitari*, *ivi*, 2010, p. 1724; E. MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedimentali e processuali*, *ivi*, 2010, p. 1731.

⁵ S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Digesto commerciale*, Torino, 1990.

⁶ P. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992; P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996; S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996; A. GARCEA, *Il legittimo risparmio d'imposta*, Padova, 2000; P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011.

Per il diritto comparato si veda AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999.

⁷ Cass., 12 maggio 2000, n. 6082; Id., 6 settembre 1996, n. 8142; Id., 13 novembre 1996, n. 9938.

⁸ Cfr. Cass., 9 gennaio 1987, n. 75; Id., 17 dicembre 1988, n. 6902.

la donazione dei buoni del tesoro non era soggetta ad imposta (perché avente per oggetto dei buoni del tesoro), e la cessione del terreno era qualificata e tassata come atto a titolo oneroso (vendita o permuta), non come donazione⁹. La Cassazione ribaltò il verdetto della Corte milanese. La sentenza fu annotata da Jarach, che utilizzò la metafora dei «contratti a gradini», per indicare una pluralità di contratti, tutti finalizzati ad un unico effetto finale, a cui è stato dato rilievo ai fini della tassazione¹⁰.

Ormai, la rilevanza giuridico-fiscale del risultato finale di più contratti è diritto vivente. La giurisprudenza ha considerato elusivi i conferimenti, seguiti da cessione delle quote del conferente alla stessa società conferitaria¹¹. I due atti sono stati riqualificati come cessione d'azienda, dal conferente alla conferitaria, allorquando la conferitaria acquisisce sia l'azienda, sia le partecipazioni. Un altro caso è quello delle componenti di una azienda che vengono cedute ad uno stesso soggetto con contratti distinti, applicando l'imposta sul valore aggiunto; si è ritenuto che l'Amministrazione finanziaria può applicare l'imposta di registro, riqualificando i due o più contratti come mezzi con cui è stata realizzata una cessione di azienda¹².

I poteri di indagine e controllo, previsti per le imposte sui redditi negli artt. da 31 a 45 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, si applicano anche all'imposta di registro, oltre che all'imposta ipotecaria e catastale¹³. L'art. 37-*bis* del d.p.r. n.

⁹ App. Milano, 18 giugno 1976, in *Giur. it.*, 1978, I, 2, c. 99, con nota di N. DOLFIN, *Negozi indiretto e imposta di registro*.

¹⁰ Cfr. Cass., 9 maggio 1979, n. 2658, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, p. 79, con nota di D. JARACH, *I contratti a gradini e l'imposta di registro*, che ricorda l'esperienza statunitense degli anni '30 e la legislazione argentina in tema di interpretazione economica delle leggi tributarie e dei negozi giuridici; conclude sostenendo la tesi della considerazione economica dei fatti imponibili, a prescindere dalle forme giuridiche adottate, specie quando l'uso di forme inadeguate è motivato dallo scopo di evitare o ridurre l'imposta corrispondente agli intenti pratici dei negozi.

Dino Jarach, come è noto, seguendo le teorie della scuola di Pavia, aveva sostenuto, già negli anni '30, che l'imposta di registro dovesse essere applicata secondo la natura e gli effetti economici degli atti, con conseguenze apprezzabili in termini antielusivi (si veda D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1936). Fu per questo che, in occasione di una sua venuta in Italia, Enrico Allorio gli chiese di commentare l'innovativa sentenza della Cassazione, Jarach aderì di buon grado, e, tornato in Argentina, inviò presto la nota che, a causa di un disguido (addebitabile a chi scrive), tardò ad essere pubblicata.

¹¹ Ci si riferisce a Cass., 23 novembre 2001, n. 14900, in *Foro it.*, 2002, I, c. 3414 e 25 febbraio 2002, n. 2713, *ibidem*. Nei due casi l'effetto giuridico finale è unitario, nel senso che in uno stesso soggetto si concentra sia la proprietà del bene conferito, sia la partecipazione totalitaria; e ciò li differenzia dal conferimento, che sia seguito dalla cessione delle partecipazioni ad un soggetto diverso dalla conferitaria, con il risultato che il titolare della partecipazione non coincide con il proprietario dell'azienda.

¹² Cass., 12 maggio 2008, n. 11769.

¹³ Si veda l'art. 53-*bis* del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, che è stato inserito nel T.U. del registro dall'art. 35, comma 24, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con l. 4 agosto 2006, n. 248.

600 si applica all'imposta di registro? L'art. 37-*bis* prevede la tassazione di una fattispecie che doveva essere realizzata, e non è stata realizzata. Ma l'imposta di registro presuppone la registrazione di un atto scritto (e, in certi casi, della denuncia di un contratto verbale). Se è omessa la richiesta, la registrazione può avvenire d'ufficio, ai sensi dell'art. 15 T.U. del registro, solo se l'atto scritto è sequestrato o se l'amministrazione ne prenda visione nel corso di accessi, ispezioni o verifiche¹⁴. Non è ammessa la tassazione di un atto che non è registrato, di un atto che i contribuenti avrebbero dovuto stipulare e non hanno stipulato. Ecco perché la tecnica antielusiva codificata dall'art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600 non sembra applicabile all'imposta di registro. Ai sensi dell'art. 20 del T.U. del registro l'amministrazione può adeguare la tassazione alla «intrinseca natura» e agli «effetti giuridici» degli atti «presentati alla registrazione» (e, si può aggiungere, registrati d'ufficio), ma non può tassare un atto diverso da quello registrato, o tassare un atto non venuto ad esistenza e, di conseguenza, non registrato (e non registrabile). Nell'imposta di registro, la tassazione antielusiva è frutto della riqualificazione degli effetti degli atti (stipulati e) registrati, non tassazione di atti che avrebbero dovuto essere stipulati e registrati.

3. *Le norme con ratio antielusiva e l'art. 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600*

Il legislatore interviene contro l'elusione con norme implicitamente o espressamente antielusive. Le prime sono norme la cui antielusività è nella *ratio*. Esse appartengono alla disciplina sostanziale di un tributo con la finalità di impedire ai contribuenti di attuare pratiche elusive. Tutti i sistemi fiscali sono disseminati di norme con *ratio* antielusiva. In Italia, le norme tributarie che hanno lo *scopo di contrastare comportamenti elusivi* sono una categoria tipizzata dal legislatore, essendo prevista una «procedura di *clearance* che permette all'amministrazione di autorizzarne la disapplicazione, su richiesta del contribuente, nei casi concreti in cui non ne ricorra la *ratio*»¹⁵. L'amministrazione è quindi dotata del potere normativo concreto di introdurre una deroga, con riguardo ad una singola fattispecie, ad una norma di legge. Esistono nell'ordinamento specifiche norme di legge antielusive, ma il legislatore ne consente la disapplicazione per via amministrativa.

¹⁴ Si veda l'art. 15 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 331. Cfr. Cass., 8 agosto 1990, n. 8062, in *Fisco*, 1990, p. 6353; Id., 15 gennaio 2001, n. 523, in *Giust. civ.*, 2001, I, p. 1571.

¹⁵ L'art. 37-*bis*, 8° comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, stabilisce che possono essere disapplicate *le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*, se non possono verificarsi effetti elusivi. Cfr. S. LA ROSA, *Nozione e limiti delle norme antielusive analitiche*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3092.

Altra cosa sono le norme espressamente antielusive, con cui il legislatore attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso. Nell'ordinamento giuridico italiano non vi è, in forma esplicita, una clausola antielusiva generale, come, dal 1919, nel diritto tedesco¹⁶.

La prima clausola antielusiva introdotta in Italia aveva portata limitata: *È consentito all'Amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione d'azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessioni di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta*¹⁷.

Ha portata limitata anche l'attuale art. 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, che *innesta il modello della clausola generale antielusiva sul metodo analitico tipico della scrittura normativa fiscale*¹⁸.

Il 1° comma dell'art. 37-bis è definitorio. Ed è noto che vi è elusione, secondo tale norma, quando vi sia un vantaggio fiscale (riduzione d'imposta o rimborso), conseguito per effetto dell'aggiramento di un obbligo o divieto fiscale, e siano assenti *valide ragioni economiche*.

Se è chiaro che cosa significa aggiramento di un obbligo, meno chiaro è il riferimento al concetto di divieto, che qui non è assunto nel senso di proibizione, alla cui violazione deve seguire una sanzione. Qui il termine divieto è da assumere come nella frase: «è vietato dedurre le perdite pregresse se non sussistono queste condizioni ...»; è cioè da riferire alle norme che fissano gli elementi, la cui presenza impedisce il sorgere di un effetto fiscale vantaggioso (come le norme che escludono l'applicazione di misure agevolative, o limitano la deducibilità di costi ecc.).

Se siamo di fronte ad uno schema c.d. circolare, l'assenza di risultati economici rende di per sé elusiva l'operazione. Altrimenti occorre confrontare due (o più) schemi di comportamenti: quello, fiscalmente meno oneroso, che è stato posto in essere, e quello, fiscalmente più oneroso, che è stato evitato. Va da sé che deve trattarsi di schemi che possono essere concretamente attuabili, non

¹⁶ La *Reichsabgabenordnung* conteneva due clausole antielusive: una riguardava l'interpretazione economica della legge tributaria (a fini antielusivi), l'altra era una clausola generale espressamente antielusiva (cfr. A. HENSEL, *Diritto tributario*, trad. it., Milano, 1956, p. 142).

Nel 1934 fu emanata una legge di riforma tributaria (*Steueranpassungsgesetz*) che riaffermava il principio dell'interpretazione della legge tributaria secondo il suo contenuto economico, aggiungendo che essa dovesse essere interpretata anche secondo la «concezione popolare» (oltre che secondo la visione nazista del mondo). Nel 1977 è stata riformulata l'*Abgabenordnung*, ma non è stata più riprodotta la norma sull'interpretazione economica delle leggi tributarie.

¹⁷ L. 29 dicembre 1990, n. 408, art. 10.

¹⁸ S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, cit., p. 1224.

ipotesi dipendenti dalla volontà di terzi. Non vi è aggiramento se i due schemi sono fiscalmente equivalenti, pur se è stato adottato quello fiscalmente meno oneroso¹⁹.

Vi è aggiramento solo se uno dei due schemi si pone come schema-modello, come operazione che il contribuente avrebbe dovuto seguire, in linea con la *ratio*, oltre che con la lettera, delle norme impositive. E se il diverso schema che è stato seguito è invece anomalo ed ha comportato l'aggiramento di un precetto o divieto fiscale²⁰.

L'elusione è esclusa da *valide ragioni economiche*²¹. Questo requisito va inteso, sulla scorta della giurisprudenza comunitaria, come necessità che l'operazione economica derivi, in modo «essenziale», da ragioni extrafiscali. Si richiede, in altri termini, che lo scopo economico dell'operazione sia tale, per cui l'operazione sarebbe stata compiuta anche senza vantaggi fiscali. Oltre che negli schemi elusivi circolari (dai quali non deriva alcun risultato economico apprezzabile)²², vi è elusione anche quando l'operazione, pur non priva di ragioni economiche, abbia come fine «essenziale» quello fiscale (fine senza il quale l'operazione non sarebbe stata posta in essere)²³.

¹⁹ Quando un soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, non è obbligato a scegliere quella che implica un maggiore carico fiscale. Al contrario, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale (così, tra le tante, CGCE, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, punto 47).

²⁰ Nella prassi, invece, accade che il prescegliere una determinata alternativa sia giudicato elusivo per il solo fatto che lo schema adottato è fiscalmente meno oneroso. La minore onerosità fiscale è assunta, di per sé, come elusiva.

²¹ Cfr. G. ZIZZO, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 170.

²² Un esempio significativo di operazione elusiva, priva in assoluto di motivazione economica, è dato dalle «esportazioni a U», nelle quali, al fine di usufruire della restituzione di dazi doganali per l'esportazione di prodotti agricoli, le merci vengono consegnate al destinatario estero e immediatamente restituite, senza alcuna utilizzazione, all'esportatore. Cfr. CGCE, 14 dicembre 2000, in causa C-1/99, *Emsland Starke GmbH*.

²³ Nella sentenza della CGCE (Grande sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1016, si afferma che il soggetto passivo iva non ha il diritto di detrarre l'imposta assolta a monte quando vengono poste in essere operazioni che hanno come scopo essenziale un vantaggio fiscale.

La sentenza *Halifax* è parte di un trittico di sentenze, tutte del 21 febbraio 2006, con le quali il giudice comunitario ha affermato il principio generale antiabuso in materia di iva; cfr. sentenza 21 febbraio 2006, causa C-223/03, *University of Huddersfield*, in *Rass. trib.*, 2006, 3, p. 1032, e sentenza 21 febbraio 2006, causa C-419/02, *BUPA Hospitals*, *ivi*, 2007, 1, p. 268.

4. Speciale conformazione del potere impositivo antielusivo, secondo l'art. 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600

Si discute se l'art. 37-bis contenga norme procedurali o sostanziali. L'insieme dei primi tre commi racchiude una norma attributiva di poteri. Ed una norma che attribuisce dei poteri non è procedimentale, come impropriamente si usa dire, ma di diritto sostanziale. Anche l'8° comma contiene una norma attributiva di un potere. Gli altri commi sono procedurali, perché regolano le modalità di esercizio dello speciale potere impositivo definito nei primi tre commi.

L'art. 37-bis attribuisce all'amministrazione due poteri impositivi speciali: uno è quello, già indicato, di disporre la disapplicazione di una norma con *ratio* antielusiva. Il secondo è il potere impositivo antielusivo.

Il 1° comma dell'art. 37-bis definisce l'elusione, in funzione della disciplina del potere impositivo antielusivo. L'effetto dell'elusione è duplice, ed è formalizzato combinando il disposto delle norme francese e belga e di quella tedesca. Un primo effetto della condotta elusiva è definito in termini di *inopponibilità* all'Amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi elusivi. Sotto questo profilo, l'art. 37-bis è simile all'art. L-64 del *Livre des procédures fiscales* francese e all'art. 344 del *Code des impôts sur les revenus* belga, che sanzionano come non *opposables* all'Amministrazione finanziaria gli atti abusivi²⁴.

Il secondo effetto riecheggia la norma tedesca. Si prevede che l'Amministrazione finanziaria *disconosce i vantaggi tributari* conseguiti e può sancire il pagamento delle *imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione*.

Si prevede dunque che l'amministrazione possa disporre non solo l'inopponibilità delle condotte elusive, ma che sia dovuta l'imposta prevista dalla norma elusa, analogamente al diritto tedesco, nella quale è sancito che la pretesa fiscale sorge come se fosse stato posto in essere un negozio con forma giuridica adeguata alla realtà economica²⁵.

²⁴Ecco il testo dell'art. L-64: *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.*

L'art. 344, § 1, del *Code des impôts sur les revenus* (1992) recita: *N'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.*

²⁵Nell'*Abgabenordnung* del 2007 il § 42 dispone che la norma fiscale non può essere aggirata

Nell'art. 37-*bis* vi è dunque una particolare conformazione del potere impositivo. L'amministrazione può agire considerando a sé inopponibile il negozio. Riflesso della inopponibilità è il potere dell'amministrazione di applicare la norma elusa, anche se non è stata realizzata la fattispecie prevista dalla norma elusa.

Nulla quaestio quando la norma elusa è applicata al comportamento posto in essere. È il caso, ad esempio, in cui l'amministrazione riqualifica un contratto (come prevede l'art. 20 del Testo unico del registro), ed applica, a quel contratto, una norma diversa da quella applicata dal contribuente (una aliquota più alta, per esempio); ed è il caso in cui l'amministrazione disconosce un componente negativo di reddito o una detrazione iva, sul presupposto che il contribuente abbia aggirato un obbligo o un divieto.

Il 2° comma dell'art. 37-*bis* delinea, dunque, una speciale conformazione del potere impositivo, in quanto attribuisce all'amministrazione il potere di tassare un atto che non è stato posto in essere, ma un «dover essere»; non lo schema negoziale posto in essere, ma quello adeguato alla realtà economica²⁶.

È un potere speciale, esercitabile, in quanto tale, solo nelle ipotesi previste dallo stesso art. 37-*bis*, non nelle fattispecie ritenute elusive in base alla clausola generale inespresa.

Gli avvisi emessi in base all'art. 37-*bis* non sono dunque espressione dell'ordinario potere impositivo; non sono atti impositivi «antievasivi», e non presuppongono la violazione dell'obbligo di dichiarazione. L'art. 37-*bis* delinea una forma particolare di potere impositivo, perché, ferme restando le imposte dovute sul comportamento effettivamente posto in essere, l'Amministrazione finanziaria può imporre il pagamento di un *quid* supplementare, pari alla differenza tra la maggiore imposta dovuta in base ad un comportamento che doveva essere e non è stato posto in essere e le imposte dovute sul comportamento effettivamente realizzato²⁷. È più che evidente il valore costitutivo di simili atti impositivi²⁸.

mediante l'abuso delle forme giuridiche (*Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden*), che vi è abuso quando sono posti in essere negozi giuridici in forma non adeguata alla realtà economica (*Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt*) e che la pretesa fiscale sorge come se fosse stato posto in essere un negozio adeguato alla realtà economica (*entsteht der Steueranspruch ... wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht*).

Cfr. P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., p. 67; P. FISCHER, *L'esperienza tedesca*, in AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di Di Pietro, cit., p. 207; S. MARTINENGO, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 Abgabenordnung*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 659.

²⁶ Come scrive LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, cit., p. 788, si tratta di fare applicazione di una norma la cui fattispecie non si è in realtà verificata, in luogo di quella regolatrice del fatto che si è storicamente verificato.

²⁷ È quel che avviene, ad esempio, in tema di scissione con conferimento alla beneficiaria di immobili della scissa, seguita dalla cessione delle quote di partecipazione nella beneficiaria dete-

4.1. Corollario in tema di sanzionabilità del comportamento elusivo

Un corollario immediato di quanto sostenuto a proposito dell'art. 37-*bis* riguarda le sanzioni. È nota la recente sentenza della Cassazione, secondo cui la sanzione amministrativa non può essere applicata a fronte della violazione di un principio generale, quale è quello antielusivo non scritto, perché la sanzione può trovare applicazione solo in forza di un fondamento normativo chiaro e univoco (come ha detto la Corte di giustizia in *Halifax*). La stessa sentenza ha ritenuto, poi, che tale fondamento sarebbe presente (solo) nelle ipotesi elusive considerate nell'art. 37-*bis* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e che quindi, quando è applicato l'art. 37-*bis*, deve essere irrogata la sanzione prevista nel d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, 2° comma²⁹. È noto anche che lo stesso modello di ragionamento è stato adottato dalla Cassazione penale³⁰.

Simile impostazione non è accettabile. Non rileva infatti la differenza tra clausola antielusiva inespressa e clausola espressa; rileva se il contribuente, che pone in essere una fattispecie elusiva, ha violato o no l'obbligo di dichiarare, oltre ai redditi prodotti, anche «i vantaggi tributari», che sono il risultato del comportamento elusivo.

Ma al dettato dell'art. 37-*bis* non corrispondono obblighi dichiarativi. Nel conferire all'amministrazione, con tale norma, il potere impositivo antielusivo, il legislatore non ha modificato l'obbligo di dichiarazione, che continua ad avere per oggetto i «redditi posseduti» (*ex* art. 1, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600), e non è stato esteso ai «vantaggi tributari conseguiti». È fatica vana cercare, nell'art. 37-*bis*, l'allargamento degli oggetti dell'obbligo di dichiarazione. Se esistes-

nute dalla scissa, quando l'Amministrazione finanziaria tassa la plusvalenza che sarebbe stata realizzata se l'immobile fosse stato ceduto dalla scissa alla beneficiaria.

Nel caso esaminato da Cass., 10 giugno 2011, n. 12788, in *GT Riv. giur. trib.*, 2011, p. 869, con nota di A. LOVISOLO, *Sull'imputazione del reddito nel caso di interposto reale privo di autonoma funzione economica*, l'Amministrazione finanziaria ha imputato ad una società italiana, che vendeva dei beni ad una società svizzera, che a sua volta li vendeva ad una società tedesca, redditi realizzati dalla società svizzera (interposta reale).

L'Amministrazione finanziaria aveva richiamato l'art. 37, 3° comma, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, considerato applicabile, oltre che all'interposizione fittizia, anche a quella reale; era un caso, invece, di applicazione di imposta elusa, *ex* art. 37-*bis*, 2° comma (ma non ricorreva nessuna delle ipotesi di cui al comma 3°).

²⁸ Tuttavia G. FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e «valide ragioni economiche»*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 941, ne tenta un inquadramento in chiave dichiarativa.

²⁹ Cass., sez. trib., 30 novembre 2011, n. 25537, *infra*, 2012, II, p. 763, con nota di L.R. CORRADO, *Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile*, e in *Giur. it.*, 2012 (in corso di pubblicazione), con nota di M. NUSSI, *Elusione fiscale «codificata» e sanzioni amministrative*. Cfr. inoltre A. CONTRINO, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di «elusione codificata» e «abuso/elusione»*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 261.

³⁰ Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, *infra*, 2012, II, p. 766, con nota di L.R. CORRADO, *Elusione e sanzioni*, cit.

se l'obbligo del contribuente di dichiarare l'imposta elusa svanirebbe la distinzione tra evasione ed elusione. L'elusione non sarebbe aggiramento, ma violazione dell'obbligo di dichiarazione, esattamente come l'evasione.

4.2. *Il procedimento e la motivazione dell'atto impositivo antielusivo*

In tema di procedimento antielusivo, fermo restando che il primo e il secondo comma dell'art. 37-*bis* si applicano solo alle fattispecie elencate nel 3° comma (non possiamo far finta che non esista il limite espresso nel 3° comma), i commi successivi, a contenuto procedimentale, possono essere considerati applicabili a tutte le fattispecie elusive relative alle imposte dirette.

In caso di accertamento di imposte dirette eluse, quindi, anche se fondato sulla clausola generale antielusiva, devono essere applicati il 4°, 5°, 6° e 7° comma dell'art. 37-*bis*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, perché in quei commi non vi sono limitazioni.

Deve cioè essere sempre applicato il 4° comma, in tema di contraddittorio; il 5° comma, in tema di motivazione dell'avviso di accertamento; il 6° comma, in tema di riscossione, ed il 7° comma, in tema di rimborsi.

Ma, quando sia affermata l'applicazione generale delle garanzie procedurali previste dall'art. 37-*bis* (dal 4° al 7° comma) in ogni accertamento antielusivo di imposte sui redditi, resta da stabilire quali siano le garanzie in caso di accertamenti antielusivi di altre imposte.

Escludendo il contraddittorio, *avremmo un procedimento speciale che include un contraddittorio, disciplinato ex lege, e un procedimento generale che non ha alcuna disposizione ad hoc*³¹.

La dottrina, con motivazioni diverse, afferma l'obbligatorietà del contraddittorio in ogni ipotesi di accertamento antielusivo³². Obbligatorietà che deriva, secondo molti, dai principi di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione, sanciti dall'art. 97 Cost.³³.

Infine, il contraddittorio nei procedimenti amministrativi è però obbligatorio

³¹ E. MARELLO, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, cit., p. 1732.

³² Cfr. A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamentali giuridici e connotati strutturali*, retro, 2009, I, p. 477 ss.; M. NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedurali-processuali e sanzionatori*, in *Giust. trib.*, 2009, p. 323; M. PIERRO, *Abuso del diritto: profili procedurali*, in *Giust. trib.*, 2009, p. 410.

³³ E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 124; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 231; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 142; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, p. 19; L. FERLAZZO NATOLI, G. INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 485.

secondo il diritto dell'Unione europea³⁴. Ed è tale anche secondo il diritto interno, perché l'art. 1 della legge n. 241/1990 richiama i principi dell'ordinamento comunitario³⁵.

Il provvedimento impositivo antielusivo è emesso in esito ad uno *speciale* procedimento impositivo, con contraddittorio obbligatorio; l'Amministrazione finanziaria, prima di emettere l'avviso di accertamento, deve chiedere chiarimenti al contribuente, il quale ha l'onere di rispondere entro sessanta giorni, esponendo le ragioni economiche, per le quali è stata realizzata l'operazione.

Presenta caratteri peculiari anche la motivazione degli avvisi di accertamento antielusivi. Come in tutti i provvedimenti amministrativi, dev'essere indicato il fatto, che è alla base del provvedimento, e dev'esserne indicata la «ragione giuridica». Occorre quindi che l'avviso indichi, innanzitutto, il vantaggio fiscale, che deriva dal comportamento posto in essere (in caso di schema circolare), o, per differenza, dal confronto tra lo schema di comportamento realizzato e lo schema-modello.

Fatto il confronto tra il regime fiscale meno oneroso, cui è soggetto il comportamento posto in essere, con il regime fiscale più oneroso, che il contribuente ha evitato, occorre che sia indicata la «ragione giuridica» per cui il contribuente avrebbe dovuto adottare il comportamento più oneroso. In altri termini, nella motivazione dell'avviso dev'essere indicata la ragione per cui l'operazione posta in essere è giudicata come *diretta ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario*. La motivazione deve chiarire, ponendo a confronto le due (o più) alternative che il contribuente avrebbe potuto percorrere, perché i due schemi non sono ritenuti fiscalmente equivalenti. Dev'essere spiegato perché lo schema seguito non rispetta la *ratio* delle norme applicate, mentre altro è lo schema ortodosso, in linea con la *ratio*, oltre che con la lettera, delle norme impositive. Occorre che venga indicata con precisione la norma aggirata, essendo l'elusione da riferire ad una norma precisa, non ai principi generali dell'ordinamento tributario.

In terzo luogo, la motivazione deve indicare che il contribuente non ha agito per *valide ragioni economiche*. Prima di emettere l'avviso di accertamento, l'amministrazione deve chiedere chiarimenti al contribuente. La richiesta dell'ufficio deve avere per oggetto, in particolare, le ragioni economiche, per le quali è stata realizzata una determinata operazione. E la motivazione dell'avviso dev'essere «rafforzata», perché deve riguardare anche le deduzioni del contribuente.

³⁴ CGCE, 18 dicembre 2008, causa n. C-349/07, *Sopropé*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 570, con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario* e in *GT Riv. giur. trib.*, 2009, p. 210, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*.

³⁵ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. I, 11^a ed., Torino, 2011, p. 167.

5. Il divieto di abuso come clausola generale non scritta, nel diritto comune e nel diritto fiscale

Vi sono ordinamenti il cui codice civile contiene enunciazioni generali del divieto di abuso. È il caso del diritto svizzero e del diritto tedesco. Il nostro codice civile, come quello francese, non contiene una clausola generale, ma norme specifiche antiabuso.

Analogamente, vi sono ordinamenti fiscali che contengono una clausola generale antielusiva, come l'ordinamento tedesco, quello francese, quello belga e quello spagnolo³⁶.

Altri ordinamenti, come il nostro, contengono solo norme specifiche con *ratio* antielusiva, oltre alla clausola di settore contenuta nel 37-bis.

Ora, nel diritto privato, la mancanza di una clausola generale antiabuso non ha impedito di affermare la vigenza di un principio generale antiabuso, senza bisogno di fondamenti costituzionali³⁷.

In diritto privato, *la ragione per invocare la repressione dell'abuso risiede normalmente in una lacuna delle regole puntuali*³⁸. Il principio è che *quando un*

³⁶La *Ley General Tributaria* del 1963 disciplinava l'elusione (*Fraude de ley*) all'art. 24, riformato nel 1995. Cfr. F. PEREZ ROYO, *L'esperienza spagnola*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. DI PIETRO, *op. cit.*, p. 173.

La *Ley General Tributaria* ora in vigore (Ley 58/2003, del 17 dicembre) disciplina il *Conflicto en la aplicación de la norma tributaria* nell'art. 15, che trascrive:

1. *Se emenderà que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:*

a) *Que, invidualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

b) *Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del aborro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

2. *Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.*

3. *En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.*

Nella stessa *Ley General Tributaria* del 2003, l'art. 159 completa l'art. 15 dettando norme procedurali.

³⁷Cfr. U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1958, p. 26; SALV. ROMANO, *Abuso del diritto: c) diritto civile attuale*, in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958, p. 166; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, p. 205; C. SALVI, *Abuso del diritto: 1) Diritto civile*, in *Enc. giur. Treccani*, Vol. I; S. PATTI, *Abuso del diritto*, in *Dig. priv., sez. civ.*, Vol. I, Torino, 1987, p. 1.

³⁸R. SACCO, *L'esercizio e l'abuso del diritto*, in ALPA *et al.*, *Il diritto soggettivo*, Torino, 2001, pp. 281-373, spec. p. 319.

soggetto, con la sua azione, oltrepassa i limiti entro i quali va contenuto il suo diritto, egli viene ad abusare del diritto stesso, onde la sua attività assume carattere illecito e il danno che ne deriva è antigiuridico³⁹.

Compulsando i repertori e le moderne banche dati, non è difficile rintracciare sentenze che applicano il divieto generale di abuso nel diritto privato. La casistica è ricca. Cito, a titolo di esempio, le sentenze che reprimono: l'abuso del diritto di proprietà⁴⁰; l'abuso, da parte della banca, del diritto di recesso *ad nutum* dall'apertura di credito a tempo indeterminato⁴¹; il recesso abusivo dal contratto di fornitura⁴²; l'esercizio abusivo del diritto di voto da parte del socio di una società di capitali⁴³; l'abuso del creditore, che fraziona la pretesa creditoria⁴⁴; l'abuso del diritto di chiedere il fallimento del proprio debitore⁴⁵; l'abuso del diritto di recesso del concedente nel contratto di concessione di vendita di autovetture⁴⁶; l'abuso di un comune, che invocava la risoluzione di un contratto di locazione per inadempimento, pur avendo altre vie per tutelare i propri interessi e pur essendo l'inadempimento di scarsa importanza⁴⁷.

Se questo è lo stato delle cose nel diritto civile, non possiamo fare a meno di notare che, nei sistemi fiscali in cui non vi è una clausola generale espressa, la giurisprudenza ha ugualmente affermato la vigenza di un principio antiabuso immanente.

Basti pensare – per non citare l'esperienza americana – al diritto inglese⁴⁸ e al diritto comunitario (ora UE).

³⁹ Cass., 27 febbraio 1953, n. 476, in *Giur. it.*, 1954, I, 1, c. 106

⁴⁰ Cass., 15 novembre 1960, n. 3040, in *Foro it.*, 1961, I, c. 256.

⁴¹ Cass., 21 maggio 1997, n. 4538, in *Foro it.*, 1997, I, c. 4679.

⁴² Cass., 16 ottobre 2003, n. 15482, in *Giur. it.*, 2004, p. 2064.

⁴³ Cass., 26 ottobre 1995, n. 11151, in *Giur. comm.*, 1996, II, p. 329; Id., 17 luglio 2007, n. 15942, in *Riv. not.*, 2009, p. 640.

⁴⁴ Cass., sez. un., 15 novembre 2007, n. 23726, in *Corr. giur.*, 2008, p. 745, con nota di P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto (una significativa rimeditazione delle sezioni unite)*.

⁴⁵ Cass., 19 settembre 2000, n. 12405, in *Foro it.*, 2001, I, p. 2326, secondo cui deve essere revocato il fallimento dichiarato su ricorso della banca creditrice, proposto al solo scopo di esercitare una indebita pressione sul debitore e, perciò, con abuso del diritto di fare istanza di fallimento.

⁴⁶ Cass., 18 settembre 2009, n. 20106, in *Giur. it.*, 2010, p. 552.

Si tratta del caso Renault, su cui, tra molti, cfr. F. GALGANO, *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, in *Contratto e impresa*, 2011, p. 311; P. RESCIGNO, «Forme» singolari di esercizio dell'autonomia collettiva (i concessionari italiani della Renault), *ivi*, 2011, p. 589; F. ADDIS, *Sull'excursus giurisprudenziale del «caso Renault»*, in *Obbligazioni e Contratti*, 2012, p. 245.

⁴⁷ Cass., sez. III civ., 31 maggio 2010, n. 13208, in *Giur. it.*, 2011, p. 795, con nota di P. RESCIGNO, *Un nuovo caso di abuso del diritto*.

⁴⁸ Sulla esperienza giurisprudenziale inglese e statunitense, in tema di *business purpose* e abuso del diritto: cfr. AA.VV., *The business purpose test and abuse of rights, retro*, 1985, I, p. 2224. Nella giurisprudenza inglese è celebre il caso *Duke of Westminster* – che risale agli anni '30 – nel quale

In assenza di una clausola generale espressa, la nostra giurisprudenza ha seguito indirizzi formalistici e non ha sviluppato strumenti antielusione sino al 2005.

Avendo per lungo tempo negata la vigenza di un principio generale antielusivo, la giurisprudenza tributaria non ha seguito la via della giurisprudenza civilistica, o di quella tributaria anglosassone e comunitaria, ma per la forza di inerzia dei suoi precedenti ha ritenuto necessario un fondamento positivo esplicito.

Nel 2005 lo ha ravvisato, ma in una pronuncia rimasta isolata, nell'art. 1344 c.c., secondo cui è nullo, per illiceità della causa, il contratto che *costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa*⁴⁹.

Sono ben note le sentenze che, pure nel 2005, hanno ritenuto nulli per difetto di causa i negozi stipulati per fini di risparmio fiscale⁵⁰.

Il 2006 è l'anno di *Halifax*⁵¹: la Corte di giustizia ha affermato che il soggetto passivo iva non ha il diritto di detrarre l'imposta assolta «a monte» allorché la detrazione è basata su un comportamento abusivo, applicando, così, alla fiscalità, un principio generale già da tempo affermato e sviluppato in altri settori del diritto comunitario (il principio secondo cui i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie)⁵².

La nostra Cassazione, essendo alla ricerca di un aggancio positivo, ha subito utilizzato la giurisprudenza comunitaria e ne ha desunta l'applicabilità nel diritto interno del principio antiabuso comunitario, principio che, a sua volta, è racchiuso in una clausola inespressa.

Il principio antiabuso comunitario è stato esteso, dai settori armonizzati a quello delle imposte dirette⁵³, ma l'applicazione di un principio comunitario

fu affermato il principio della prevalenza della forma sulla sostanza; negli anni '80, la giurisprudenza ha mutato orientamento (S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., pp. 145 e 170 ss.). Negli Usa, invece, già negli anni '30, la giurisprudenza ha sviluppato la dottrina del *business purpose* e il principio *substance over form*, cfr. P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., p. 34. Cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., p. 145 ss.

⁴⁹ Cfr. Cass., 26 ottobre 2005, n. 20816, *retro*, 2006, II, p. 248, con nota di G. CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*. In senso contrario, in precedenza, Cass., sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11351, in *Giur. it.*, 2002, p. 1102, secondo cui le norme tributarie sono inderogabili ma non imperative, perché non hanno carattere proibitivo.

⁵⁰ Cass., 14 novembre 2005, n. 22932, in *Giur. it.*, 2006, p. 1077; Id., 21 ottobre 2005, n. 20398, *ivi*, 2007, p. 867. Si veda S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, cit., p. 1224.

⁵¹ Sentenza della CGCE (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, cit.

⁵² Si vedano le sentenze 11 ottobre 1977, causa C-125/76, *Cremer*; 2 maggio 1996, causa C-206/94, *Pailletta*; 3 marzo 1993, causa C-8/92, *Generai Milk Products*; 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas*; 30 settembre 2003, causa C-167/01, *Diamantis*.

⁵³ Cass., 29 settembre 2006, n. 21221, in *Giur. it.*, 2008, p. 1297 ss., con nota di S. GIANONCELLI, *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*. L'estensione del principio enunciato nella sentenza *Halifax* è stato poi ribadito da

nei settori non armonizzati non poteva non apparire poco o punto convincente⁵⁴.

La nostra giurisprudenza, pur avendo ritenuto l'immanenza del principio⁵⁵, si è allora posta alla ricerca di un fondamento positivo, che le consentisse di affermare il principio antiabuso nei settori fiscali non armonizzati, ed ha creduto di averlo scovato direttamente nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione⁵⁶.

In giurisprudenza – ogni citazione è superflua – è ora consolidato e ripetuto l'assunto che nel nostro ordinamento il divieto di abuso del diritto trova la sua derivazione, per quel che concerne i tributi armonizzati (iva, accise, diritti doganali ecc.), da un principio comunitario, e, per gli altri, dall'art. 53 Cost.

Ma l'art. 53 Cost. mal si presta a tale funzione. Ed è da respingere la credenza (assai diffusa tra i dottrinari) che l'art. 53 possa essere evocato ad ogni piè sospinto, come una pietra filosofale, una formula alchemica, che risolve tutti i problemi del diritto tributario.

Le norme costituzionali sono norme-parametro, non sono *self-executing*; esprimono principi, ai quali il legislatore deve conformarsi, non sono norme concrete. È poi ovvio che il principio di progressività non si presti ad essere usato per contrastare l'elusione di tributi che progressivi non sono.

Non è stato considerato che la clausola generale antielusiva può essere anche non scritta, immanente nell'ordinamento, senza bisogno di una enunciazione espressa, o di un fondamento superlegislativo.

E che i singoli non possano avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle prerogative di cui dispongono è un principio di qualsiasi ordinamento, la cui vigenza nel diritto comunitario e nel diritto civile è stata affermata in via generale senza agganci al diritto scritto (salvo norme specifiche).

Può dunque essere affermata anche nel diritto tributario, senza bisogno di richiamare il diritto europeo o le norme costituzionali, analogamente a ciò che avviene nel diritto privato.

Cass., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Giur. it.*, 2008, p. 2084; Id., Cass., 21 aprile 2008, n. 10257, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, p. 448; Id., 17 ottobre 2008, n. 25374 (causa *Part Service*), in *Giur. it.*, 2009, p. 503.

⁵⁴ Cfr. F. TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. it.*, 2008, p. 1031.

⁵⁵ Si veda la giurisprudenza passata in rassegna da S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili interni e comunitari*, cit., spec. p. 1728.

⁵⁶ Si vedano le sentenze delle sezioni unite 23 dicembre 2008, n. 30055, 30056, 30057.

5.1. *L'abuso del diritto come categoria comprensiva dell'elusione (o «manipolazione» di schemi negoziali) e della simulazione*

La giurisprudenza ha portato alla luce e dato espressione alla clausola inespresa antiabuso negando che abbiano efficacia, nei confronti del fisco, *quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano abuso di diritto*, atti inizialmente qualificati come *operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale*⁵⁷.

È poi stata adottata la nozione di «manipolazione». Si afferma infatti che, in materia tributaria, è abusiva l'operazione economica che presenti, *quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali*, e che l'amministrazione deve provare le *modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale*⁵⁸.

È dunque cruciale il concetto di manipolazione, riferito agli schemi negoziali. Il negozio che realizza un abuso non è definito come privo di valide ragioni economiche, o come inadeguato rispetto alla realtà economica, o simulato, ma è un negozio manipolato⁵⁹. Analogamente, è in voga la metafora dell'uso «distorto» dei negozi giuridici⁶⁰.

Vi è abuso se un negozio è «manipolato». Sarebbe fatica vana porsi alla ricerca del significato tecnico preciso della manipolazione di schemi negoziali, cui allude la giurisprudenza⁶¹. Manipolazione è una parola usata come termine «tut-

⁵⁷ Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772 e Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10257, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, p. 448, con nota di M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*.

⁵⁸ Così Cass., sez. trib., 22 settembre 2010, n. 20029, in *Giust. civ.*, 2011, I, p. 1793, relativa ad un caso in cui l'ufficio fiscale aveva contestato alla società contribuente di aver simulato la conclusione di contratti di soccida con diversi allevatori per eludere le limitazioni imposte dalla normativa comunitaria in tema di «quote latte».

In Cass., sez. trib., 20 ottobre 2011, n. 21782, si parla di manipolazione a proposito del requisito di operatività di una società incorporata (in specie, il requisito è il costo lavoro), creato per eludere il divieto di riporto delle perdite, in caso di incorporazione di una società non operativa.

⁵⁹ Si tratta di terminologia assai diffusa nel linguaggio delle sentenze. Si parla non solo (propriamente) di manipolazione di prodotti agricoli, di merci, del fondo privato oggetto di occupazione usurpativa, di cose, documenti, dati informativi, ma anche, per traslato, di manipolazione del mercato, di testi normativi, del sinallagma contrattuale.

⁶⁰ Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30055; Cass., sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4737; Id., 13 maggio 2009, n. 10981; Id., 20 maggio 2011, n. 11236. Uso distorto è sintagma usatissimo in tutti i settori giurisprudenziali.

⁶¹ Nei discorsi sull'elusione c'è un pullulare di metafore. Nella Relazione governativa allo schema di decreto legislativo che ha introdotto l'art. 37-bis nel d.p.r. n. 600/1973 si parla di *manipolazioni, scappatoie e stratagemmi*. L'elusione è presentata come *utilizzazione di scappatoie formalmente legittime*. La «scappatoia» non è la sola metafora: vi si parla anche di approvazione o di-

tofare», un mantello che copre qualsiasi fenomeno negoziale, e che consente di qualificare un comportamento come abusivo, eludendo il problema di qualificarlo in termini tecnici precisi.

La nozione di abuso, infine, è stata assunta come comprensiva dei negozi simulati, per cui è divenuto indifferente che il fisco motivi l'atto impositivo, e difenda la sua pretesa in giudizio, allegando il carattere fittizio ovvero elusivo dell'operazione⁶².

Ecco perché non vi sono solo casi in cui è qualificata elusione ciò che il fisco ha definito evasione (con indebito esercizio di poteri *ex officio*)⁶³, ma vi sono anche casi in cui, pur confermando il giudizio evasivo del fisco, la Cassazione aggiunge come se non bastasse che c'è anche elusione.

I due fenomeni sono sommati. Evasione e, per soprammercato, elusione. Sovente l'elusività è qualifica aggiunta alla simulazione.

Si consideri, a titolo di esempio, una sentenza⁶⁴ in cui il giudice del merito aveva accertato che una società sportiva aveva ingaggiato un calciatore e pattuito con lui un certo compenso, del quale una parte era qualificata compenso per lo sfruttamento d'immagine dovuto ad altra società del Gruppo di appartenenza della società di calcio. Osserva la Cassazione che il giudice del merito ha *correttamente colto, e posto alla base della sua decisione, la sostanza del fenomeno come sopra descritto, inquadrandolo altresì, con l'esplicito riferimento al calciatore come effettivo possessore per interposta persona del reddito, nella previsione della disposizione contenuta nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3.*

Ora, dopo aver qualificato un dato fenomeno come simulazione, la Cassazio-

sapprovazione, da parte del legislatore, dei comportamenti dei contribuenti; e si esclude l'elusione, quando il contribuente sceglie tra comportamenti che hanno *pari dignità*.

⁶² Si veda il caso esaminato da Cass., 12 novembre 2010, n. 22994, in *Corr. trib.*, 2011, p. 19, con nota di G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*.

⁶³ Emblematico il caso esaminato da Cass., 11 maggio 2012, n. 7393, cit. L'Amministrazione sosteneva l'indeducibilità di una svalutazione di partecipazioni, adducendo che una società era stata fittiziamente interposta in un Paese UE tra una società italiana e una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata; il giudice del merito, invece, con l'avallo della S.C., ha motivato in termini di elusione.

⁶⁴ Cass., 26 febbraio 2010, n. 4737, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, p. 334, con nota di G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto «abuso del diritto»*.

Altra sentenza, esaminata criticamente da FALSITTA, *op. cit.*, p. 359, è Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25127, secondo cui, in tema di Ici, la simulazione di un vincolo pertinenziale costituisce abuso del diritto; su tale sentenza si vedano anche: M. BEGHIN, *Simulare un vincolo pertinenziale per ottenere un risparmio Ici costituisce abuso del diritto*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2010, p. 217; P. PURI, *Il debutto dell'abuso del diritto nell'ici*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 379; V. FICARI, *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'ici!*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 574.

In tema di pertinenza simulata ed elusiva si veda anche Cass., 29 ottobre 2010, n. 22129, in *Rass. trib.*, 2011, p. 721, con nota di A. SALVATI, *Considerazioni in tema di regime fiscale dei terreni pertinenziali*, che non manca di rilevare la «inconferenza» del richiamo all'abuso del diritto.

ne aggiunge che *la qualificazione giuridica della fattispecie deve essere operata con il riferimento alla legittimità dell'accertamento in quanto inerente a un meccanismo, come quello descritto, artificiosamente posto in essere allo scopo di ottenere indebiti vantaggi di natura fiscale.*

Basterebbe giudicare applicabile l'art. 37, 3° comma (interposizione fittizia); ciò che segue può apparire come un'aggiunta superflua, un *obiter dictum*, o una seconda *ratio decidendi*. Ma il concepire l'abuso come una categoria larga, in cui rientrano fenomeni eterogenei, aventi in comune unicamente l'indebito vantaggio fiscale, induce poi a considerare la simulazione come un passaggio intermedio della motivazione. Il cui momento finale, e, quindi, *ratio decidendi*, è l'abuso (e non la simulazione). L'abuso prevale sull'evasione.

Il richiamo del *principio generale antielusivo* (e delle tre sentenze del 23 dicembre 2008) sembra essere divenuto ormai il marchio che suggella sovente le sentenze tributarie della Suprema Corte, come se ciò denotasse un grado superiore di giustizia.

6. Considerazioni critiche sul rilievo d'ufficio dell'elusione o dell'abuso

La giurisprudenza è consolidata nel dire che il rango comunitario e costituzionale del principio di divieto di abuso del diritto comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere, dunque, da qualsiasi allegazione, al riguardo, ad opera delle parti in causa⁶⁵.

A questa massima va opposto che non esiste, nell'ordinamento processuale, la regola secondo cui sarebbero rilevabili d'ufficio i principi (*rectius*, le eccezioni fondate su principi) che hanno rango elevato nello *Stufenbau*.

E che va rapportata ai caratteri del processo tributario la regola secondo cui il giudice può sempre rilevare d'ufficio le eccezioni, in tutti i casi in cui non vi sia una norma espressa che lo escluda, riservandole alle parti. Tale regola è desunta, a contrario, dall'art. 112 c.p.c., secondo cui il giudice *non può pronunciare d'ufficio su eccezioni, che possono essere proposte soltanto dalle parti*⁶⁶.

Nel processo tributario, come nel processo civile, il giudice non può rilevare d'ufficio un elemento costitutivo della domanda, perché ciò significherebbe accogliere una domanda diversa da quella proposta. Più precisamente, il giudice non può rilevare d'ufficio i vizi dell'avviso di accertamento, che debbono essere dedotti dal ricorrente come motivi del ricorso, ossia come *causa petendi* della domanda.

⁶⁵ Cass., 11 maggio 2012, n. 7393, che viene qui citata come riepilogativa della precedente giurisprudenza della S.C.

⁶⁶ Vengono qui rettificata alcune considerazioni esposte in F. TESAURO, *La rilevanza d'ufficio della nullità dei contratti elusivi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3128.

Ma non si può dire che il giudice può rilevare d'ufficio tutto ciò che costituisce oggetto di una eccezione, applicando l'art. 112 c.p.c., senza considerare che il processo tributario ha per oggetto il diritto all'annullamento di un determinato atto impositivo, e che il giudice non può respingere la domanda in base ad un'eccezione, che non è formulabile in base al contenuto dell'atto impugnato.

Nel processo civile, se l'attore agisce basandosi sugli effetti e, quindi, sulla validità di un contratto (come quando agisce per l'esecuzione di un contratto); se, insomma, gli effetti di un contratto sono un elemento fondativo della domanda, il giudice può rilevare d'ufficio che il contratto è nullo, perché si tratta del rilievo (d'ufficio) di una eccezione (non riservata al convenuto)⁶⁷.

Ma, nel processo tributario, quando è stato impugnato un avviso di accertamento avente come «ragione giuridica» la violazione dell'obbligo di dichiarazione (cioè un fatto evasivo), l'oggetto del processo è il diritto all'annullamento di quell'atto impositivo, avente quella determinata «ragione giuridica».

Il processo tributario è promosso da un ricorso che ha come *petitum* necessario l'annullamento totale o parziale di un atto amministrativo, come pone ora in chiaro l'art. 37-bis, 8° comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e come *causa petendi* i vizi dell'atto impugnato; e il giudice, dal canto suo, deve giudicare la fondatezza della domanda di annullamento, come proposta dal contribuente, con riferimento ad un determinato atto impugnato, avente un determinato contenuto, e con riguardo ai motivi di ricorso dedotti.

Il giudice non può respingere un ricorso contro un avviso di accertamento basandosi *ex officio* sulla «eccezione» che la pretesa fiscale, se non è fondata sulla violazione di un obbligo di dichiarazione (evasione), è comunque fondata perché il comportamento del contribuente è elusivo, o abusivo. Se la «ragione giuridica» posta a fondamento dell'avviso impugnato non è la clausola antielusiva, il giudice non può dotare l'avviso di accertamento di una «ragione giuridica» diversa (antielusiva), e respingere in base a tale diversa «ragione giuridica» il ricorso del contribuente.

Il giudice non può insomma rilevare d'ufficio (facendo la parte dell'amministrazione) una «ragione giuridica», che non sia stata posta a base dell'avviso di accertamento, perché ciò significa pronunciarsi su una domanda diversa da quella proposta⁶⁸.

⁶⁷ Cass., sez. III civ., 20 ottobre 2004, n. 20548, Id., 29 marzo 2004, n. 6191.

⁶⁸ Perciò la tesi secondo cui il giudice può rilevare e applicare d'ufficio la clausola generale antielusiva non è in linea con i principi che governano il processo tributario e, ancor prima, con l'obbligo della motivazione degli atti impositivi, che debbono precisamente indicare, secondo le norme che li regolano, i presupposti di fatto e le considerazioni di diritto posti a fondamento della pretesa.

Così M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 475, che aggiunge: *L'oggetto del giudizio è delimitato, anche con riguardo ai poteri cognitivi e decisionali del giudice, appunto dalle allegazioni adottate nell'atto impo-*

La giurisprudenza, pur riconoscendo *il principio secondo cui le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di impugnazione dell'atto, sicché l'Ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare la motivazione dell'atto nel corso del giudizio*, lo infrange affermando, senza fondamento, che quel principio *va coordinato con il potere che ciascun giudice ha – in quanto connaturale all'esercizio stesso della giurisdizione, quand'anche abbia ad oggetto il mero riesame di atti – di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa*⁶⁹.

Che significa riqualificare la fattispecie? La Cassazione, evocando il potere di riqualificare la fattispecie, mira ad accreditare l'idea che dispone di un potere che, prescindendo dal contenuto dell'atto impugnato, si pone al di fuori dell'oggetto del processo, fissato dalla domanda del contribuente.

In realtà, il giudice non dispone affatto del potere di «riqualificare la fattispecie», se con ciò si intende che il giudice può sostituire, al titolo giuridico posto alla base del provvedimento impugnato, un titolo giuridico diverso.

In sostanza, la Cassazione ritiene che il giudice potrebbe «rifare» la motivazione dell'atto impugnato, sostituendola, in un avviso motivato dall'amministrazione in termini di evasione, con una motivazione (giudiziale) in chiave di abuso del diritto; il giudice potrebbe, dunque, riscrivere la motivazione dell'accertamento, definendo come «elusiva» o «abusiva» una fattispecie che l'Amministrazione finanziaria ha definito in termini di «evasione».

Vi sono dei criteri identificativi della domanda, a cui il giudice deve attenersi (*ex art. 112 c.p.c.*) anche nei processi d'impugnazione, come il processo amministrativo⁷⁰ e tributario; tra i criteri identificativi della domanda sono compresi

sitivo dell'Amministrazione e dai motivi del ricorso del contribuente, non essendo consentito alle parti introdurre fatti ed elementi diversi da quelli enunciati (come sanciscono gli artt. 7 e 24 del D.Lgs. n. 546/1992).

Inoltre, il negozio ritenuto elusivo non è nullo ma inopponibile all'amministrazione; *non si discute, in pratica, di un contratto ex se invalido, bensì della sua inefficacia nei confronti dell'Amministrazione, in quanto qualificabile come abuso; e ciò significa che l'illiceità del comportamento deve essere espressamente dedotta con l'atto impositivo a fondamento della pretesa tributaria* (CANTILLO, *op. loc. cit.*). Non è dunque applicabile l'art. 1421 cod. civ.

⁶⁹ Cass., 11 maggio 2012, n. 7393, cit.; Id., 9 dicembre 2009, n. 21446.

⁷⁰ Cfr. Cons. Stato, sez. VI, 12 dicembre 2008, n. 6169, secondo cui *è regola generale quella per cui il giudice debba concretamente esercitare il potere giurisdizionale nell'ambito della esatta corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., pacificamente applicabile al processo amministrativo; tale regola rappresenta, proprio con riferimento al concreto esercizio della potestas judicandi, l'espressione precipua del potere dispositivo delle parti, nel senso che il giudice non può pronunciare oltre i limiti della concreta ed effettiva questione che le parti hanno sottoposto al suo esame e dunque oltre i limiti del petitum e della causa petendi, ulteriormente specificati nell'ambito del processo amministrativo attraverso l'articolazione dei motivi di ricorso; ne consegue che sussiste il vizio di ultrapetizione laddove il giudice (come nel caso di specie) abbia attribuito alla parte una utilitas che non era stata richiesta e laddove (con particolare riferimento al processo amministrativo, fondato sulla*

il presupposto d'imposta e la norma impositiva, indicati nella motivazione dell'atto impugnato.

Il giudice tributario deve muoversi insomma entro questo perimetro, segnato dalla motivazione dell'atto impugnato e dai motivi del ricorso⁷¹, come del resto ripetutamente affermato dalla stessa Cassazione⁷².

Nello stabilire se è fondato il ricorso, proposto con un dato atto impositivo, il giudice può interpretare la domanda e l'atto impugnato, ma non può valutare la fondatezza del ricorso come se l'atto impugnato fosse diverso da come è, e avesse un contenuto diverso da quello che ha.

Se l'amministrazione afferma nell'avviso che una certa operazione è formata da negozi simulati, e il contribuente contesta la simulazione, il giudice deve stabilire se gli atti sono simulati o no. Se non sono simulati, deve accogliere il ricorso; non può giudicarli non simulati, ma considerarli ugualmente idonei a sorreggere l'atto impugnato. Non può dire, di sua iniziativa, che l'operazione è elusiva e respingere per tale motivo l'impugnazione del contribuente: ciò significa pronunciarsi su un oggetto processuale e su una domanda diversa da quella proposta.

Né vale richiamare il principio *iura novit curia*, principio sovente richiamato in modo sbagliato, come se riguardasse i poteri di rilievo d'ufficio del giudice. Quel principio non ha nulla a che vedere con i poteri di rilievo d'ufficio, ma significa soltanto che le norme non sono un tema di prova, perché il giudice le conosce; non vuol dire che le applica d'ufficio, oltre i limiti dell'art. 112 c.p.c.

7. La cassazione delle sentenze di merito per difetto di esame ex officio della (possibile) elusività della condotta del contribuente

Posto l'assioma che può rilevare d'ufficio la elusione, per la Cassazione il passo è stato breve per porre un principio ulteriore, e cioè che il giudice debba valutare sempre, *ex officio*, se l'avviso di accertamento abbia riguardo ad un caso di elusione o abuso.

Se ciò non è avvenuto, ad opera del giudice di merito, vi sono sentenze in cui la Cassazione – pur giudicando infondato o inammissibile il ricorso dell'Agenzia delle entrate –, ha annullato la sentenza impugnata, e rinviato affidando al giu-

denuncia di motivi di illegittimità) abbia esaminato e accolto il ricorso per un motivo non prospettato dalle parti. Si veda anche Cons. Stato, sez. V, 2 novembre 2009, n. 6713.

⁷¹ Cfr., ad esempio, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 197.

⁷² *Oggetto del processo tributario, atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo caratterizza, non è l'accertamento dell'obbligazione tributaria, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell'atto impugnato, bensì l'accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in tale atto indicati* (Cass., 3 agosto 2007, n. 17119; Id., 19 marzo 2009, n. 6620; Id., 20 ottobre 2011, n. 21719).

dice del rinvio il compito di esaminare d'ufficio se c'è stata o no elusione⁷³. E può anche capitare che né il contribuente, né l'Agenzia, riescano a scovare, nel caso concreto, tracce di elusione⁷⁴.

Può dunque accadere che il contribuente impugni un avviso antievasivo; che i motivi di ricorso siano ritenuti fondati, e che, perciò, l'avviso sia annullato dal giudice di secondo grado. A ciò può seguire un ricorso in Cassazione dell'Agenzia delle entrate, i cui motivi non sono accolti. Ma può accadere che la Cassazione, tuttavia, annulli.

Può accadere cioè (ed è accaduto) che la Cassazione annulli e rinvii, e, senza indicare in che cosa consista l'elusione o abuso su cui indagare, assegni al giudice del rinvio il compito di rintracciare il profilo elusivo o abusivo dell'operazione (ritenuta evasiva dal fisco nell'atto impugnato). L'atto con cui il contribuente⁷⁵ riassume il giudizio sarà ben singolare. Il contribuente potrà riproporre la richiesta di annullamento, ma non potrà riproporre i motivi del ricorso originario, pensati contro un atto impositivo antievasivo. Quei motivi, paradossalmente, sono stati ritenuti fondati, hanno svolto il loro ruolo, perché ne è seguito l'annullamento dell'atto impugnato (nel precedente giudizio di secondo grado), ma non servono più a nulla. Il contribuente dovrà formulare un atto di puro impulso. Sarà il giudice che – preceduto o no da indicazioni dell'amministrazione – dovrà ricercare e scovare se c'è il profilo elusivo. Si delinea un processo inquisitorio sostanziale, perché è il giudice che stabilisce l'oggetto (le ragioni) del contendere; l'opposto, insomma, del modello di processo dispositivo tracciato nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 442.

⁷³ Si veda Cass., 26 ottobre 2011, n. 22258, in *Corr. trib.*, 2012, p. 272, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Cassazione della sentenza senza esame dei motivi: nuovi impieghi dell'abuso del diritto*.

⁷⁴ Si veda Cass., 13 gennaio 2011, n. 687. Il caso riguarda una società che aveva acquistato dei beni da un soggetto che riteneva di non essere un imprenditore; l'operazione non era stata assoggettata ad iva, e la Cassazione non si è limitata a rilevare la mancata regolarizzazione fiscale iva da parte dell'acquirente, ma ha rinviato al giudice di secondo grado affidandogli il compito di accertare se vi è stata elusione o abuso. Non si riesce però a comprendere in che cosa possa esser consistito il vantaggio fiscale indebito del compratore, che non aveva né pagata né detratta l'iva. Non si capisce dove possa annidarsi l'elusione, che in materia di iva si configura quando viene detratta un'imposta (sugli acquisti) che non è detraibile; ma chi acquista senza iva non detrae nulla e quindi non può esservi neppure l'ombra dell'elusione.

⁷⁵ È appena il caso di ricordare che è sempre il contribuente che ha l'onere di riassumere, perché, senza riassunzione, l'intero processo si estingue e l'atto impugnato diventa definitivo.

ABUSO E PROCESSO: POTERI DEL GIUDICE E ONERI DI PROVA *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Contro il rilievo d'ufficio dell'elusione o abuso. – 3. L'onere della prova nel processo tributario. – 4. L'onere della prova nelle cause di elusione, secondo la legge delega. – 5. L'onere della prova dell'elusione, nel procedimento amministrativo. – 6. L'onere di prova dell'elusione, nel processo.

1. *Premessa*

Sono due i temi processuali dell'abuso: il rilievo d'ufficio dell'abuso e l'onere della prova. Sono temi connessi, perché il legislatore ha congiuntamente previsto che la condotta abusiva dev'essere provata dall'Amministrazione finanziaria, onde non può essere rilevata d'ufficio.

L'onere di prova è stato declinato, nella legge delega e nel decreto delegato, riecheggiando la giurisprudenza, le cui massime già ponevano a carico dell'Amministrazione l'onere di provare il disegno elusivo e a carico del contribuente l'onere di provare le ragioni economiche giustificanti la sua condotta.

Il legislatore ha codificato espressioni tratte dalla giurisprudenza, il cui significato letterale non riguarda l'onere della prova dei fatti posti a base dell'avviso di accertamento antielusivo, ma valutazioni e giudizi.

Il senso giuridico di quelle norme è invece da riferire ai fatti, che sono alla base del disegno elusivo e delle ragioni economiche dell'operazione (ritenuta elusiva dal fisco).

2. *Contro il rilievo d'ufficio dell'elusione o abuso*

La giurisprudenza ha rilevato d'ufficio l'elusione o abuso del diritto con due motivazioni.

* *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Giappichelli, Torino, 2016, pp. 197-206.

Ha ritenuto la Cassazione che «*il rango comunitario e costituzionale del principio di divieto di abuso del diritto comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario*»¹.

In realtà, non esiste, nell'ordinamento processuale, la regola secondo cui sarebbero rilevabili d'ufficio i principi (*rectius*, le eccezioni fondate su principi) che hanno rango costituzionale o comunitario².

Il processo tributario è promosso da un ricorso che ha come *petitum* (necessario) l'annullamento totale o parziale di un atto impositivo e come *causa petendi* i vizi dell'atto impugnato; e il giudice, dal canto suo, deve giudicare la fondatezza della domanda di annullamento, come proposta dal contribuente, con riferimento ad un determinato atto impugnato, avente un determinato contenuto, e con riguardo ai motivi dedotti.

Il giudice non può respingere un ricorso contro un avviso di accertamento basandosi *ex officio* sulla eccezione che la pretesa fiscale, se non è fondata sulla violazione di un obbligo di dichiarazione (evasione), è comunque fondata perché il comportamento del contribuente è elusivo³.

¹V. Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, che riepiloga la precedente giurisprudenza. Nel caso giudicato da tale sentenza l'Agenzia aveva accertato una maggiore Irpeg a carico di una società che aveva dedotto dal reddito d'impresa la svalutazione di una partecipazione in una società portoghese, che fungeva da schermo ad una società con sede nelle Bahamas. Risultava violato, ad avviso dell'Agenzia, l'art. 61 TUIR (oggi art. 94), comma 3 *bis*, secondo il quale le riduzioni di valore delle partecipazioni in società residenti in Stati non appartenenti alla Ue possono essere dedotte solo se vi sono in vigore accordi che consentono all'Amministrazione lo scambio di informazioni. La Commissione tributaria regionale aveva sancito, d'ufficio, l'elusività dell'operazione, non rilevata né dall'Agenzia delle entrate, né dal giudice di prime cure. La società aveva proposto ricorso in Cassazione, denunciando che l'Amministrazione non aveva ritenuto sussistente un abuso, ma la violazione dell'art. 61 TUIR.

La Suprema Corte ha richiamato il principio secondo cui ogni giudice ha il potere di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa. Da ciò conseguirebbe che il giudice potrebbe qualificare diversamente la fattispecie concreta, che ha dato luogo alla pretesa fiscale, potendo anche operare d'ufficio. Tenuto poi conto che il divieto di abuso del diritto trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, la Cassazione ha concluso che esso comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice, a prescindere da qualsiasi allegazione al riguardo a opera delle parti in causa.

V. inoltre Cass., sez. trib., 4 aprile 2014, n. 7961, secondo cui l'esistenza di un generale principio antielusivo, traente fonte non solo dalla giurisprudenza comunitaria ma, per le imposte dirette, anche e soprattutto dagli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, volto a contrastare le pratiche consistenti in abuso del diritto, consente al giudice tributario di utilizzare, anche d'ufficio, lo strumento dell'inopponibilità all'amministrazione finanziaria pure per ogni altro profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di fare discendere dall'operazione elusiva.

²Il giudice nazionale deve applicare il diritto comunitario, anche disapplicando il diritto interno (Cass., sez. un., 29 dicembre 2006, n. 27619, in *Foro it.*, 2008, I, 1278; Id., sez. trib., 20 novembre 2015, n. 23753), ma nei limiti posti dal principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

³Anche in tema di «abuso del diritto», rilevato d'ufficio, è da applicare l'art. 101 c.p.c., così

Se la ragione giuridica posta a fondamento dell'avviso impugnato non è la clausola antielusiva, il giudice non può dotare l'avviso di accertamento di una ragione giuridica diversa (antielusiva), e respingere il ricorso respingendo un motivo non dedotto.

Rilevando d'ufficio una ragione giuridica, che non sia stata posta a base dell'avviso di accertamento, il giudice si pronuncia su una domanda diversa da quella proposta.

Vi sono dei criteri identificativi della domanda, a cui il giudice deve attenersi (*ex art. 112 c.p.c.*). E il giudice tributario deve muoversi entro il perimetro segnato dalla motivazione dell'atto impugnato e dai motivi del ricorso, come ripetutamente affermato dalla stessa Cassazione⁴, che ha del resto ben messo in rilievo che il giudice tributario non può modificare l'atto impugnato, fondandolo su una norma di legge diversa da quella applicata dall'Amministrazione finanziaria⁵.

La seconda motivazione, con cui la Cassazione ha giustificato il rilievo d'ufficio dell'abuso, è il potere di riqualificare la fattispecie.

La giurisprudenza, pur riconoscendo che il processo tributario «è un giudizio di impugnazione dell'atto, sicché l'Ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare la motivazione dell'atto nel corso del giudizio», ha affermato che il giudice avrebbe il potere «di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa»⁶.

La Cassazione, autoriconoscendosi il potere di riqualificare la fattispecie, mira ad accreditare l'idea di poter decidere prescindendo dal contenuto dell'atto impugnato (e, quindi, dall'oggetto del processo, fissato dalla domanda).

In realtà, il giudice non dispone affatto del potere di riqualificare la fattispecie, se con ciò si intende che può sostituire, al titolo giuridico posto alla base del

come riformato dalla L. n. 69/2009, che impone al giudice di instaurare il previo contraddittorio tra le parti, pena la nullità della sentenza (Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17949).

⁴ «Oggetto del processo tributario, atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo caratterizza, non è l'accertamento dell'obbligazione tributaria, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell'atto impugnato, bensì l'accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in tale atto indicati» (Cass., sez. trib., 3 agosto 2007, n. 17119; Id., sez. trib., 19 marzo 2009 n. 6620; Id., sez. trib., 20 ottobre 2011, n. 21719).

⁵ V. Cass., sez. trib., 4 aprile 2014, n. 7961, che ha annullato una sentenza che aveva «illegittimamente mutato la stessa motivazione degli avvisi di accertamento fondandoli su una diversa norma di legge» e Cass. 7 maggio 2014, n. 9810, nella quale è detto che «le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto (v. già Cass. n. 17762-02).

⁶ Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, cit.; Id., sez. trib., 9 dicembre 2009, n. 21446.

provvedimento impositivo impugnato, un titolo giuridico diverso. Il giudice tributario non può “rifare” la motivazione dell’atto impugnato. Il giudice deve giudicare, non fare amministrazione.

Nello stabilire se è fondato il ricorso, proposto con un dato atto impositivo, il giudice può interpretare la domanda e l’atto impugnato. Può stabilire quale è la sostanza giuridica di un atto impositivo, oltre le apparenze. Ma se un atto impositivo è fondato sul fatto che, ad esempio, un costo non è deducibile perché vietato da una determinata norma (onde il contribuente, operando la deduzione, ha violato quella norma), non è nel potere del giudice porre a fondamento della ripresa fiscale una ragione giuridica diversa, ossia l’aver eluso la norma, che l’avviso di accertamento assume essere stata violata.

Se ad esempio l’Amministrazione afferma nell’avviso di accertamento che una certa operazione è formata da negozi simulati, il giudice deve stabilire se gli atti sono simulati o no. Se non sono simulati, deve accogliere il ricorso; non può giudicarli non simulati, ma considerarli ugualmente idonei a sorreggere l’atto impugnato, e respingere per tale motivo l’impugnazione del contribuente: ciò significa pronunciarsi su una domanda diversa da quella proposta.

Il giudice deve insomma valutare la fondatezza del ricorso giudicando l’atto impugnato tenendo conto del fondamento di fatto e della ragione giuridica adottati in motivazione, senza possibilità di giudicarlo considerandolo diverso da come è motivato.

Sulla questione ha posto il suo suggello il legislatore, statuendo – all’art. 10 *bis*, comma 9, dello Statuto – che l’abuso non è rilevabile d’ufficio.

Senza contare che, come si vedrà, l’abuso dev’essere contestato al contribuente nell’avviso di accertamento e, prima ancora, nel procedimento impositivo, onde non è ammissibile che venga rilevato dal giudice nel processo, privando il contribuente delle facoltà di difesa in sede preprocessuale.

3. *L’onere della prova nel processo tributario*

In tema di ricorsi contro gli ordinari atti impositivi la giurisprudenza considera applicabile l’art. 2697 c.c.⁷. Gli elementi attivi della base imponibile sono trattati come elementi costitutivi, il cui onere di prova grava sul fisco, in quanto «*attore in senso sostanziale*»⁸. Invece l’onere di prova degli elementi negativi

⁷Tramontata da tempo la presunzione di legittimità degli atti amministrativi (Cass., 23 maggio 1979, n. 2990, in *Giur. it.*, 1979, I, 1, c. 1774; Id., 12 ottobre 1981, n. 5336, *ivi*, 1982, I, 1, c. 226), si afferma infatti che anche nel processo tributario trova applicazione l’art. 2697 c.c., per cui l’A.F. è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa (Cass., sez. trib., 20 gennaio 2016, n. 955).

⁸V., tra le tante: Cass., sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2908; Id., sez. trib., 9 gennaio 2014, n.

(modificativi, estintivi e impeditivi) è ritenuto gravare sul contribuente («*convenuto in senso sostanziale*»), ai sensi dell'art. 2697, comma 2, c.c.⁹.

Essendo il processo tributario un processo d'impugnazione di un provvedimento impositivo, il problema della prova si pone, prima che nel processo, nel procedimento amministrativo, in quanto l'Amministrazione può emanare un provvedimento solo dopo che ha acquisito la prova dei fatti, su cui il provvedimento si fonda¹⁰.

Ed assume rilievo la motivazione. Motivare non è provare, ma i fatti da provare sono quelli indicati in motivazione (se controversi in giudizio).

Il tema dell'onere della prova nel processo tributario è perciò da raccordare con le regole del procedimento e della motivazione.

Assumono quindi rilievo le norme che regolano l'indagine amministrativa, prevedendo poteri e doveri dell'amministrazione, la cui inosservanza può riverberarsi sulla legittimità del provvedimento impositivo.

Nel procedimento l'Amministrazione ha il potere di richiedere, e il contribuente ha l'onere di fornire, i documenti che dimostrano la sussistenza dei fatti che riducono l'imponibile o l'imposta, o di circostanze da cui deriva un'esenzione o un'agevolazione.

Anche per i costi, dunque, l'Amministrazione deve acquisirne la prova in se-

245; Id., sez. trib., 5 novembre 2014, n. 23550; Id., sez. trib., 26 giugno 2015, n. 13259; Id., sez. trib., 20 gennaio 2016, n. 955.

⁹ Se il processo tributario fosse un processo dichiarativo, l'onere della prova non sarebbe a carico del contribuente, in quanto attore, ma a carico del fisco. L'azione non sarebbe proposta a tutela di un diritto dell'attore, ma sarebbe un'azione in prevenzione, proposta per l'accertamento negativo di un diritto del convenuto.

Cfr. E. MERLIN, *Azione di accertamento negativo di crediti ed oggetto del giudizio (casi e prospettive)*, in *Riv. dir. proc.*, 1997, p. 1064, che distingue due ipotesi.

La prima è data dal caso in cui un'azione, «*benché formulata in chiave di accertamento negativo, (...) ha senza dubbio la sostanza o la funzione tipica dell'azione, che è di essere sempre strumentalmente diretta alla tutela di un diritto, di una posizione attiva di chi la esercita*». L'attore è onerato della prova, perché agisce facendo valere un suo diritto, di cui chiede l'accertamento.

Nella seconda ipotesi «*l'azione di mero accertamento negativo – non a caso detta “in prevenzione” – dell'inesistenza dell'altrui diritto là dove a tale inesistenza non corrisponde l'esistenza o la maggiore pienezza di un diritto dell'attore. Questo è il caso, soprattutto, dell'azione di accertamento negativo dell'altrui diritto di credito la cui affermata inesistenza è strumentale ad un “insieme vuoto” cui non è facile dare spessore di posizione soggettiva tutelata, vale a dire strumentale alla semplice “libertà da un obbligo o da un debito”*». L'azione del contribuente dovrebbe essere inquadrata in questa seconda ipotesi.

Sull'onere della prova a carico del convenuto (contro la tradizione chiovendiana) v. Cass. civ., sez. lav., 18 maggio 2010, n. 12108, in *Riv. dir. proc.*, 2011, p. 1555, con nota adesiva di A.A. ROMANO, *In tema di onere della prova nell'azione di accertamento negativo*.

¹⁰ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*⁵, Torino, 1969, p. 393, afferma esservi un principio generale, secondo cui «*a nessun atto la pubblica amministrazione possa accingersi, senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto*». V. anche F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 77.

de amministrativa, prima di emettere un atto che li disconosce. Per l'Amministrazione, l'onere di prova che grava a suo carico è di aver acquisito la prova nell'istruttoria del procedimento.

L'Amministrazione non può riprendere a tassazione un costo, se non ha previamente richiesto al contribuente, in sede amministrativa, di esibire i documenti di cui il contribuente deve essere in possesso (fatture, ricevute, quietanze, ecc.).

Assumono così rilevanza gli obblighi ed oneri posti a carico del privato (in tema di formazione e conservazione della documentazione commerciale, registrazioni contabili ecc.), che possono essere definiti come obblighi, ed oneri, di preconstituzione della prova.

È in tale fase che il contribuente ha l'onere di produrre le prove dei costi, prove che l'Amministrazione ha il potere/dovere di chiedergli. Sarebbe illegittimo un avviso che contestasse dei costi, senza alcuna previa indagine.

L'Amministrazione può fondare il provvedimento sulla mancata produzione, in fase amministrativa, da parte del contribuente, dei documenti che gli sono stati chiesti.

L'Amministrazione deve indicare quale condizione di deducibilità di un costo ha accertato essere insussistente, e provare di avere acquisito la prova della mancanza del requisito¹¹.

4. *L'onere della prova nelle cause di elusione, secondo la legge delega*

Nella legge delega 11 marzo 2014, n. 23, al tema dell'elusione/abuso è dedicato l'art. 5, che, dopo aver indicato come definire la condotta abusiva, ha fornito indicazioni sia in ordine al regime della prova, sia in ordine alla motivazione del provvedimento impositivo e alle regole procedurali.

In tema di procedimento, il delegante, alla lett. f), ha disposto doversi «*prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*».

¹¹ L'inesistenza di passività dichiarata o le false indicazioni messe al fondo di detrazioni indebite devono essere complessivamente supportate dagli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione finanziaria, di talché solo in un secondo momento il giudice tributario, qualora possa ritenere tali elementi dotati di gravità, precisione e concordanza, è tenuto a dare ingresso alla valutazione della prova contraria di cui è a quel punto onerato il contribuente (Cass., sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6943).

L'Amministrazione finanziaria, ove contesti l'inesistenza di operazioni assunte a presupposto della deducibilità dei relativi costi e di detraibilità della relativa imposta, ha l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, che dette operazioni, in realtà, non sono state effettuate, mentre, in presenza di siffatta prova, spetta al contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili (Cass., sez. trib., 5 dicembre 2014, n. 25775).

In tema di motivazione è stato disposto, alla lett. e), doversi «prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso».

In tema di onere della prova, alla lett. d), ha previsto doversi «disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti».

Il legislatore delegante ha ripreso alla lettera espressioni più volte usate nella giurisprudenza della Cassazione; le ha riprese senza cambiare nulla¹².

5. L'onere della prova dell'elusione, nel procedimento amministrativo

L'avviso di accertamento che accerta un'imposta elusa dev'essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di un atto nel quale il fisco indica i motivi per i quali ritiene configurabile un abuso di diritto e richiede al contribuente di fornire chiarimenti. Il contribuente deve rispondere entro sessanta giorni.

La motivazione dell'avviso di accertamento deve indicare, a pena di nullità: a) la condotta ritenuta abusiva; b) le norme e i principi elusi; c) gli indebiti vantaggi fiscali realizzati; d) le ragioni per cui l'ufficio non ha condiviso i chiarimenti forniti dal contribuente.

L'onere di prova, quindi, che si pone nel processo, dev'essere trattato consi-

¹² Secondo la giurisprudenza, «l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe all'amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta» (Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Giur. it.*, 2009, p. 503). V. inoltre Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, p. 223.

È massima consolidata che la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate (Cass., sez. trib., 22 settembre 2010, n. 20029).

In materia tributaria e ai fini dell'applicazione del generale principio antielusivo discendente dal divieto di abuso del diritto, incombe all'amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo e sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, e comunque non marginali o teoriche, che giustificano operazioni in quel modo strutturate (Cass., sez. trib., 6 marzo 2015, n. 4561).

derando che il contribuente impugna un atto impositivo, che dev'essere preceduto da un procedimento in contraddittorio e dev'essere motivato indicando la condotta ritenuta abusiva.

Oggetto della prova è quindi, secondo la lettera della legge, la condotta ritenuta abusiva, che l'Amministrazione deve indicare già in sede di procedimento, nella richiesta di chiarimenti rivolta al contribuente.

Il contribuente, a sua volta, già nel procedimento, ha l'onere di indicare le ragioni per cui non considera abusivo il suo comportamento.

Il fatto da provare è oggetto, in primo luogo, della richiesta di chiarimenti, nella quale l'Amministrazione deve indicare «*i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto*». Già nella richiesta di chiarimenti, quindi, dev'essere indicata l'operazione ritenuta elusiva, con i motivi per cui è ritenuta tale.

Non c'è differenza di contenuto tra richiesta di chiarimenti e avviso di accertamento. Indicare (nella richiesta di chiarimenti) il comportamento abusivo e i motivi per cui lo si ritiene elusivo equivale a indicare, come prescritto per la motivazione dell'avviso di accertamento, la condotta abusiva, il precetto eluso e gli indebiti vantaggi fiscali realizzati.

Il di più che l'avviso deve contenere è l'esame critico dei “*chiarimenti*” forniti dal contribuente.

Il contribuente, dal canto suo, deve contrapporre, a quanto dedotto dall'ufficio nella richiesta di chiarimenti, i fatti e le ragioni per cui la condotta non può essere qualificata abusiva.

Il contribuente può opporre alla richiesta di chiarimenti:

- che l'operazione non è priva di sostanza economica, in quanto generatrice di «*effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*»;
- che vi è coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
- che i vantaggi fiscali non sono indebiti, trattandosi di benefici non contrastanti con le finalità delle norme fiscali o dei principi ritenuti elusi;
- che le operazioni ritenute elusive sono invece giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale), che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa (ovvero dell'attività professionale del contribuente);
- che ha operato la scelta tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, e che la scelta dell'alternativa meno onerosa fiscalmente non è da considerare elusiva.

Le stesse ragioni possono essere dedotte nel ricorso contro l'avviso di accertamento.

Nel processo, il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3, ossia delle ragioni che impediscono di qualificare come elusiva una determinata operazione.

6. L'onere di prova dell'elusione, nel processo

La condotta abusiva, che l'amministrazione deve indicare nella richiesta di chiarimenti e nella motivazione dell'avviso di accertamento, dev'essere provata in giudizio.

Il legislatore delegato ha disposto che «L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva (...), in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2» (art. 10 bis dello Statuto, comma 9).

Occorre, dunque, per definire l'oggetto della prova, di cui è onerata l'amministrazione, analizzare i commi richiamati.

L'art. 10 bis, comma 1, dello Statuto definisce «abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti».

È dunque onere dell'amministrazione provare che è stata posta in essere una operazione priva di sostanza economica.

L'operazione priva di sostanza economica, secondo l'art. 10 bis, comma 2, è una operazione costituita da fatti, atti o contratti, anche tra loro collegati, «inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali».

L'onere della prova, peraltro, non attiene alle valutazioni¹³, ma ai fatti, da cui si traggono le valutazioni cui si riferiscono le formule legislative.

Il fisco ha l'onere di provare i fatti che integrano la condotta elusiva; il contribuente ha l'onere di provare i fatti, che sono alla base delle ragioni extrafiscali che giustificano la sua condotta.

Sia l'Amministrazione sia il contribuente sono onerati non della prova di nudi fatti, ma di una enunciazione complessa, ovvero di due enunciazioni: devono infatti affermare e provare non solo che un fatto si è verificato, ma che quel fatto riveste un certo valore in base ad un determinato criterio di valutazione¹⁴.

¹³ Cfr. C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, 2012, p. 243.

¹⁴ Cfr. M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, p. 106.

CAPITOLO 5
RISCOSSIONE

INESTENSIBILITÀ DEL PRIVILEGIO SPECIALE EX ART. 2759 C. C. ALLA IMPOSTA DI R. M. DI CAT. C/2. *

1. A garanzia delle imposte sui redditi mobiliari il codice civile reca due disposizioni:

la prima prevede un privilegio generale sui mobili del debitore per ogni tributo diretto, eccettuato quello fondiario (art. 2752);

l'altra stabilisce che «i crediti dello Stato per l'imposta di ricchezza mobile, dovuta per l'anno in corso e per il precedente, in dipendenza dell'esercizio di commercio, industria, arte o professione, hanno privilegio sopra i mobili che servono a tale esercizio e sopra le merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio stesso o nell'abitazione del contribuente, in conformità della legge speciale» (art. 2759).

La portata di questa seconda norma esige di essere precisata sotto vari profili; al qual fine soccorre, in parte, l'art. 211 del T.U. sulle Imposte dirette, il quale prevede:

che per anno in corso ed anno precedente deve intendersi il periodo di imposta nel corso del quale ha avuto inizio l'esecuzione e quello precedente (risolvendo così la questione se il biennio fosse da riferirsi all'anno di produzione del reddito, o dell'accertamento dell'imposta, o della iscrizione a ruolo o dell'inizio della esecuzione forzata);

che gravati dal privilegio sono anche i beni appartenenti a persona diversa dal debitore, salvo che si tratti di beni rubati o smarriti, di merci affidate al debitore per la lavorazione o non ancora nazionalizzate e munite di regolare bolletta doganale.

Altro problema è quello della individuazione dei tipi di tributi assistiti dal privilegio ossia del significato della espressione «imposta di ricchezza mobile dovuta, in dipendenza dell'esercizio di commercio, industria, arte o professione»; ma in ordine ad esso nessun lume ci è dato dal citato articolo del T.U., il quale, anzi, si esprime ancor più sinteticamente, perché parla solo di «attività commerciali e professionali» (ma da questa differenza di espressione non consegue differenza di significato).

* *Giur. it.*, 1969, I, 2, cc. 585-590 (nota a App. Milano, 26 marzo 1968).

2. Il problema trattato nella sentenza in rassegna si riferisce per l'appunto al significato di questa formula: più precisamente, si tratta del problema se il privilegio speciale si estenda all'imposta di Ricchezza mobile di cat. C/2 dovuta sui redditi da lavoro subordinato. I giudici di Milano lo hanno risolto negativamente, muovendosi sulla linea di una interpretazione restrittiva della norma: e la loro decisione ritengo meriti consenso¹.

È noto che i redditi di cat. C/2 si dividono in due gruppi: *a*) redditi di lavoro subordinato (stipendi, salari, indennità, assegni, cioè ogni compenso, comunque denominato); *b*) redditi alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, come pensioni, vitalizi, sussidi e simili. Dovrebbe essere palese – eppure non manca qualche rara voce in contrario² – che l'imposta sui redditi del secondo gruppo non è da ritenersi munita di privilegio: sia perché è difficile ravvisare una qualche relazione tra il presupposto dell'imposta ed un esercizio di attività commerciale o professionale, sia perché non si vede quale oggetto il privilegio verrebbe ad avere. Premesso questo, va da sé che il problema si limita ai redditi di lavoro subordinato (e che solo a questo gruppo di redditi ci si riferirà in seguito, anche quando si parlerà genericamente di R.M. di cat. C/2).

¹ Il problema, oggi discusso in relazione alle norme, citate nel testo, del codice civile e del T. U., si faceva un tempo in relazione all'art. 4 della L. 14 giugno 1874, n. 1940 (2ª serie) divenuto poi l'art. 62 del T. U. del 1877, il cui tenore era il medesimo delle disposizioni vigenti.

A favore della soluzione accolta nella sentenza in rassegna cfr.: Cass. Roma, 15 dicembre 1909, in *Giur. it.*, 1910, I, 1, c. 180; Tribunale Roma (ord.), 5 luglio 1952, in *Riv. dott. commercialisti*, 1952, p. 1090, con nota contraria di VERDERIO; App. Perugia, 16 luglio 1952, in *Riv. giur. umbro-abruzz.*, 1954, p. 73. In dottrina, brevi cenni leggansi in: PIETROBONO, nota a sentenza in *Riv. trib.* 1953, p. 18; DAL PIAN, *Grado di privilegio della R. M. e della imposta sui profitti di guerra*, in *Riv. dott. commercialisti*, 1949, p. 316; A.D. GIANNINI, *Ist. dir. trib.*³, Milano, 1968, p. 172 (nota 25); RUISI, *Codice delle cause di prelazione*, Bologna, 1960, p. 114.

In senso contrario cfr.: App. Roma, 5 aprile 1906, in *Imp. dir.*, 1906, p. 189, con nota adesiva di G. DONATI. In dottrina, si è diffusamente occupato della questione il VERDERIO, nella citata nota in *Riv. dott. commercialisti*; ne trattano fugacemente: QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di R. M.*, Milano, 1905, vol. 3°, p. 607; CLEMENTINI, BERTELLI, SCANDALE, *Commento alle leggi sull'imposta di R. M.*, Torino, 1934, p. 1225; ANDRIOLI, *Dei privilegi*, in *Commentario del cod. civ.* a cura di Scialoja e Branca, Bologna – Roma, 1945, libro VI, p. 154; ALOISINI, *Imposta sui redditi di R. M.*, Napoli, 1934, p. 458.

È di recente emerso nella pratica giudiziaria un altro problema sulla portata delle norme (tra cui l'art. 2759) sui privilegi: se esse si riferiscano, come sembrerebbe ad una esegesi strettamente testuale, solo ai tributi dovuti allo Stato, ai Comuni e alle Provincie, oppure siano estensibili ai tributi di altri enti (nella fattispecie esaminata, ai «prelievi generali» dovuti alla C.E.C.A. dalle imprese associate): la soluzione positiva è sostenuta da ALLORIO, *Intorno alla natura dei prelievi generali effettuati dalla C.E.C.A. ed ai prelievi spettanti a quest'ultima*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1964, II, p. 3 e da BERRI, *Questioni sul diritto a privilegio dei crediti della C.E.C.A. per i suoi tributi*, in *Giur. it.*, 1964, I, 1, c. 11, entrambi commentando Trib. Torino, 10 maggio 1963, che è andato di contrario avviso.

² In tal senso opina, ma senza motivazione, l'ANDRIOLI, *op. loc. cit.*

3. L'opinione (riportata e respinta nella sentenza in rassegna), secondo cui andrebbe data risposta positiva al quesito qui proposto, trova la sua argomentazione di maggior peso in ciò, che il lavoro subordinato è in «organica connessione» colla attività imprenditrice, sicché esso pure sarebbe in rapporto di dipendenza dall'esercizio industriale o commerciale.

Con più diffusa formulazione, la tesi è stata esposta dal VERDERIO, il quale muove dalla premessa che il reddito di una impresa è il prodotto del concorso di tre fattori: natura (cioè materie prime e merci), capitale e lavoro (sia dell'imprenditore che dei suoi dipendenti), per asserire che il privilegio di cui si discute «grava su tutti i beni impiegati nella produzione per tutta l'imposta che colpisce la ricchezza prodotta, sia che questa, secondo il processo produttivo, venga attribuita quale profitto all'imprenditore, sia che venga assegnata come retribuzione ai prestatori d'opera»³.

Se non mi inganno, il vizio di fondo di questo ordine di argomentazioni risiede nell'attribuire un rilievo giuridico, che invece non hanno, all'elemento della connessione organica tra esercizio di impresa e reddito di lavoro subordinato ed a quello della ricchezza complessiva originata dall'esercizio di impresa.

Quanto al primo, direi che è ben vero che, in linea di fatto, esiste un rapporto di dipendenza ossia di causalità tra remunerazione del lavoratore ed esercizio di una industria o di un commercio, nel senso, del tutto intuitivo, che in assenza della seconda è impossibile ed impensabile la prima. Ma occorre chiedersi quale rilievo giuridico rivesta tale rapporto: se, cioè, l'art. 2759 alluda ad una qualunque, anche indiretta e mediata, derivazione di un reddito da una attività industriale o commerciale, ovvero ad un più stretto e meglio qualificato rapporto. Chi segue il primo termine dell'alternativa fissa la sua attenzione sul solo art. 2759 ed implicitamente, ma necessariamente, postula che questa norma individui una serie di redditi – e di relativi crediti di imposta – in maniera diversa e con risultati diversi da come la medesima individuazione è compiuta dall'ordinamento tributario della R. M. (oltre che in altre norme tributarie). Mi pare invece più corretto interpretare la formula in esame in relazione a tale ordinamento, ossia, come vien fatto nella sentenza annotata, alla luce dell'art. 85 del T.U. Anche qui, come è noto, i redditi mobiliari vengono discriminati secondo il criterio della fonte da cui promanano, ma è presa in considerazione la fonte diretta e immediata del reddito, e questo soltanto, e non ogni fonte cui, percorrendo a ritroso i nessi di causalità, un reddito è riconducibile. Ed infatti «stipendi, salari, indennità ...» sono considerati redditi da «lavoro subordinato»: sicché, per sostenere l'interpretazione estensiva, qui avversata, dell'art. 2759, andrebbe dimostrato che ivi è dato rilievo ad un fattore indiretto di produzione dei redditi di categoria C/2, che invece non è tenuto in conto nella definizione e classificazione dei presupposti dell'imposta.

³ *Op. cit.*, p. 1093.

Un appunto analogo mi pare debba esser mosso al sottile argomentare del VERDERIO, che fa leva sul concetto di ricchezza complessiva prodotta dall'impresa, inferendone, per un verso, l'esistenza di una tassazione complessiva di detta ricchezza, e, per altro verso, la soggezione a privilegio dei beni impiegati per produrla, in ordine ad ogni forma (quindi anche la R.M. cat. C/2) di tassazione che la riguardi.

Senonché anche questo concetto di ricchezza complessiva e complessivamente tassata manca di rilievo in sede giuridica. Se, infatti, si guarda attentamente ai diversi presupposti delle diverse categorie di imposta di R.M., ci si avvede che altro è il reddito da impresa, altro quello da lavoro nell'impresa, e che non esiste nella legge un largo concetto del primo, comprensivo anche del secondo. Basterà considerare che il diritto tributario, come insegna ad esempio A.D. GIANNINI⁴, valuta il reddito non in senso oggettivo, ma in relazione ad un dato patrimonio ossia al soggetto che lo acquisisce. Ora, salari, stipendi ecc. sono considerati come redditi acquisiti al lavoratore in ragione del suo lavoro, prescindendo sia dall'attività imprenditrice dal datore di lavoro, sia da un concetto di impresa che comprenda così il lavoro dell'imprenditore che quello subordinato. Mentre invece reddito da impresa è solo il profitto dell'imprenditore, dal punto di vista del quale la remunerazione del lavoratore è tutt'altro che un reddito: è una spesa⁵. Se tale è la configurazione dei presupposti del tributo di R.M., ne viene che una formula del tipo «redditi provenienti da industria, commercio ...» va riferita ai redditi da impresa, e non può essere estesa a quelli da lavoro, sia pure da lavoro nell'impresa.

4. A conforto della tesi restrittiva, le considerazioni ora esposte si sommano ad alcune altre.

Si rifletta, innanzitutto, su questo: che il legislatore ha munito di privilegio speciale i soli crediti tributari i quali siano in un qualche particolare rapporto con determinati beni, ed appunto tali beni ha assoggettato al privilegio. Come si è autorevolmente osservato, la garanzia è costituita, di solito, per una speciale relazione del bene gravato di privilegio con la situazione-base del tributo⁶: non a caso, quindi, ma a ragion veduta sono proprio i beni mobili (art. 2758) ed immobili (art. 2772), «ai quali il tributo si riferisce» che garantiscono i tributi indiretti; e sono gli immobili «ai quali il tributo si riferisce» che garantiscono i tributi diretti dello Stato (art. 2771) e quelli delle provincie e dei comuni (art. 2773). Si aggiunga, poi, che questo rilievo è probabilmente valido per tutto il campo dei privilegi speciali.

⁴ *Ist. dir. trib.*, cit., pp. 370-373.

⁵ Il rilievo è ovvio: v. comunque, oltre l'annotata sentenza, Cassazione Roma, 15 dicembre 1909, cit.

⁶ ALLORIO, *Dir. proc. trib.*⁴, Torino, s.d., ma 1962, p. 146.

Ed ora domandiamoci se la disposizione contenuta nell'art. 2759 risponda o meno alla logica che sembra aver ispirato il legislatore nel disciplinare i privilegi speciali. Ivi leggiamo che sono oggetto di privilegio i mobili che servono all'esercizio dell'industria, commercio, arte o professione e le merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio stesso o nell'abitazione del contribuente: si tratta cioè di beni che sono in stretta relazione col presupposto della R. M. di cat. B (e C/1), perché rientrano in quel capitale che, insieme col lavoro imprenditoriale, è fattore del reddito di cat. B; ma che non sono, invece, in alcuna relazione col presupposto della R. M. di cat. C/2, dato che questo è costituito da un reddito considerato come derivante dal puro lavoro di chi lo percepisce. Ora, alla stregua della logica che sembra presiedere la disciplina dei privilegi speciali, è dato presumere che quei beni non garantiscono i tributi sui redditi da lavoro subordinato; mentre la tesi estensiva è qui costretta a riconoscere che siamo di fronte ad una ipotesi di privilegio speciale disciplinata, quanto all'oggetto, in maniera anomala: vale a dire senza collegamento tra oggetto del privilegio e presupposto del tributo.

5. Perché il *conditor* del codice civile abbia adottato la formula di cui qui si discute anziché un'altra, riferentesi in maniera più precisa alle due categorie di R. M. che mirava a munire di privilegio, è un punto che può essere chiarito sulla base dei lavori preparatori. Ivi si apprende che la menzione, nel codice, dei vari privilegi disseminati nelle leggi speciali veniva fatta non al fine di innovare la vigente disciplina speciale, ma solo per delineare, in funzione per così dire ricognitiva, un quadro pressoché completo di tutti i privilegi esistenti ed in più allo scopo «di stabilire il grado di prelazione ad essi (privilegi delle leggi speciali) spettante nei confronti dei privilegi stabiliti dallo stesso codice e di eliminare il dubbio sulla piena applicabilità delle disposizioni del codice»⁷. Da ciò si desume che, non essendo sul tappeto il problema della portata del privilegio, non fu dedicata soverchia attenzione alla formula in esame, che fu tolta di peso dalla legge speciale allora vigente (art. 62 del T.U. 24 agosto 1877, n. 4021, 2^a serie).

Ora questa è una formula stilizzata, da tempo e tuttora in uso nella legislazione tributaria, e recante un significato che quest'uso ha precisato e consolidato. Essa si rinviene, infatti, nella legislazione fiscale degli Stati italiani preunitari, ove faceva da titolo alle prime leggi di imposizione mobiliare, le quali ignoravano i redditi che oggi diciamo di categoria C/2; in seguito, quando anche questa forma di ricchezza cominciò ad essere colpita, essa non venne ricompresa nella formula in questione, che conservò l'ambito originario di significato, divenendo la principale componente del più lato e comprensivo concetto, allora nascente,

⁷ Rel. al Re, n. 1028: luogo riportato in PANDOLFELLI, STELLA RICHTER, SCARPELLO, DALLARI, *Codice civile, Libro della tutela dei diritti*, Milano, 1943, p. 93. In proposito v. pure GAETANO, *I privilegi*, in *Trattato di dir. civ. ital.* diretto da VASSALLI, Torino, 1952, p. 90 e pp. 112-113.

di «ricchezza mobile»⁸. Non vi fu allora, né vi sono segni che vi sia stato in seguito, un ampliamento di significato della formula: troviamo anzi, nella nostra legislazione, la prova contraria, fornita dal fatto che il tributo comunale che si intitola, non a caso, «Imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni», non colpisce il reddito da lavoro subordinato ma, per l'appunto, la R. M. di cat. B e C/1⁹.

6. Tutte le precedenti considerazioni, qui addotte a sostegno della pronuncia dei giudici di Milano, conservano la loro validità pur in presenza di un ragionamento al quale, come emerge dalla sentenza annotata, i difensori della tesi dell'Esattoria non hanno mancato di dare forte risalto.

Il punto di esordio di questo ragionamento sta nella constatazione che la imposta di R. M. di cat. C/2 è dovuta non dal reddituario ma dall'imprenditore; si soggiunge poi che la ragione di una siffatta «sostituzione» risiede nella maggior solvibilità del «sostituto», il quale dispone di un più consistente patrimonio, idoneo ad offrire una più sicura garanzia che l'imposta verrà esigita; si conclude, infine, che «se, appunto per meglio assicurare la riscossione dell'imposta dovuta sugli stipendi dei commessi, il legislatore ha imposto direttamente agli esercenti l'obbligo di pagarla, è ben logico che non abbia voluto rifiutarle quei presidi coi quali ha inteso a vieppiù garantire la riscossione dell'imposta dovuta in proprio dall'esercente medesimo»¹⁰. Ora codesto ragionamento, pur movendo da una premessa esatta, è errato nel suo sviluppo ed arbitrario nella conclusione. La premessa esatta è la caratterizzazione soggettiva dell'imprenditore: egli è il debitore d'imposta ed è, a fronte della finanza, l'unico debitore¹¹. La norma tributa-

⁸ È degno di rilievo che la moderna imposizione sui redditi mobiliari tragga origine dalla «tassa sulle professioni, arti liberali e sull'industria e commercio», introdotta in Piemonte nel 1851 (cfr. GALEOTTI, *Le origini dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile in Italia*, Milano, 1967, cap. III), il cui presupposto era la concessione della «patente» per l'esercizio di dette attività: tale tributo, che era formalmente una tassa, ma costituiva di fatto un'imposta in quanto colpiva i redditi da impresa, non considerava quelli da lavoro subordinato. Quando, da forme siffatte di imposizioni (che esistevano anche in altri stati: cfr. LATERZA-SCIACCA, *I precedenti storici dell'imposta di ricchezza mobile negli Stati preunitari*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1967, I, p. 118) si passò al concetto di ricchezza mobile, l'espressione in questione non allargò il suo significato. Basti leggere, a riprova di ciò, l'art. 6 della L. 14 luglio 1864, n. 1830 (prima legge italiana sulla R.M.), che teneva nettamente distinti «gli stipendi ... pagati ... dalle compagnie commerciali industriali e di assicurazione» dai «redditi precedenti da industrie, commerci ...». Di qui, ove aveva tale ristretto e preciso ambito di significato, l'espressione passò nella legge speciale che assicurò il privilegio speciale all'imposta su tali tipi di R. M.: perché qui essa abbia un significato diverso che nella legge tributaria è problema che i sostenitori della tesi avversata non hanno modo di risolvere.

⁹ V. art. 161 e 162 del T.U. 14 settembre 1931, n. 1175, sulla finanza locale.

¹⁰ CLEMENTINI, BERTELLI, SCANDALE, *op. ult. cit.*

¹¹ Rinvio, per tutto quanto riguarda la sostituzione, alle vedute, che condivido, dell'ALLORIO, *Dir. proc. trib.*, cit., pp. 133-138. Si veda pure, con la medesima impostazione, DE MITA, *Fattispe-*

ria nella quale si ravvisa la cosiddetta sostituzione d'imposta è di quelle che, al verificarsi della fattispecie imponibile (nel nostro caso: percezione di un reddito) presso un soggetto (il reddituario), statuiscono l'insorgere di conseguenze tributarie a carico di un altro soggetto (colui che corrisponde il reddito tassato). La ragione di tale modo di disporre non è, però, quella che si assume nel ragionamento avverso, il quale rivela in ciò il suo vizio di fondo. Infatti, se la ragion d'essere della sostituzione tributaria fosse la maggiore solvibilità del sostituto rispetto al sostituito; se cioè la legge, così disponendo, mirasse a cautelare la Finanza contro la inesigibilità delle imposte, onde sarebbe conforme al suo concetto ispiratore il far ricadere definitivamente il peso fiscale sul sostituto, cioè su un soggetto estraneo alla specifica manifestazione di capacità contributiva contemplata nella fattispecie dell'imposta: allora nascerebbero fondati dubbi sulla compatibilità di tale normativa col dettato costituzionale per cui si può essere soggetti a tributo solo in ragione della propria capacità contributiva (art. 53).

La ragion d'essere della sostituzione d'imposta è invece diversa; ed alla luce di questa diversa spiegazione risulta chiaro che il principio costituzionale non è violato, perché non è interrotto quel particolare nesso che tale principio esige tra soggetto cui inerisce il presupposto e soggetto passivo del tributo¹². Scopo della sostituzione è invero, secondo un autorevole insegnamento, del resto conforme alla *communis opinio*, quello «d'evitare alla finanza il faticoso contatto con schiere numerose di beneficiari delle situazioni-base dei tributi»¹³ ossia il soddisfacimento di una esigenza di semplicità e brevità nell'accertamento e nella riscossione. Il debitore è quindi, nel concetto ispiratore della legge, «mero percosso», mentre «inciso» è il lavoratore, quantunque estraneo al rapporto obbli-

cie legale e rapporti giuridici nella sostituzione trib., in *Giur. it.*, 1961, IV, c. 257, con ampia bibliografia.

¹² Che la capacità contributiva si risolva in una relazione tra il soggetto ed il presupposto di fatto è autorevolmente rilevato dal MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1964, I, p. 23. Il medesimo autore, nelle sue *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968, p. 147, insegna, a proposito del sostituto e del responsabile di imposta, che «il legislatore tributario si preoccupa di prelevare il tributo nel momento in cui gli è più facile, anche se per avventura il soggetto che coinvolge non è quello cui si riferisce direttamente il presupposto stabilito dalla legge».

Ma questa non può andare oltre certi limiti che sono stabiliti dall'*esigenza di una certa connessione tra la posizione giuridica del contribuente* (così è definito in genere il soggetto passivo principale) e quella del soggetto, nei cui confronti non si è verificata la situazione base, presa in considerazione dalla norma» (il corsivo è mio). Si osserva, nel più recente contributo dottrinale in tema di capacità contributiva (F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pp. 85-87), che il principio di cui all'art. 53 Cost. opera come criterio vincolante per la scelta delle basi imponibili e per la determinazione quantitativa del prelievo e che, di là da questi limiti, cessa la sua efficacia; ma si soggiunge poi che è necessario che un rapporto congruo esista fra la base imponibile e il soggetto chiamato a corrispondere il tributo: rapporto che, in questa ipotesi, è dato dall'obbligo o facoltà di rivalsa, in forza di cui si fa ricadere, in sostanza e giuridicamente, l'onere del tributo su colui al quale, secondo la terminologia legislativa, è riferibile il presupposto.

¹³ ALLORIO, *op. loc. ult. cit.*

gatorio d'imposta (essendo, quello di rivalsa, un rapporto interprivato): sicché resta salvo il precetto costituzionale in quanto, in forza del rapporto che lega il soggetto passivo del tributo al beneficiario del presupposto, è su quest'ultimo che si riversa, di fatto e di diritto, il peso del tributo.

Manca dunque, nella *ratio legis*, un particolare intento di render sicura la riscossione: e cade, così, il fulcro del ragionamento in esame. Il quale, peraltro, non va esente da critica quanto alla sua proposizione conclusiva (ove si ammetta, in ipotesi, come valido il passaggio intermedio). La conclusione, come si ricorderà, è che, se il legislatore ha disposto la sostituzione per rendere più sicura la riscossione, sia da ritenersi che abbia perseguito sino in fondo questo suo intento circondando l'obbligazione con ogni possibile garanzia, ivi compreso, per ciò, il privilegio speciale. Ma a me pare altrettanto legittimo pensare che il legislatore, posta l'imposta a carico del sostituto, abbia ritenuto sufficienti la garanzia generica del patrimonio del debitore (art. 2740 c.c.) e il privilegio generale (art. 2752 c.c.), e non abbia creduto di aggiungervi il privilegio speciale: ed è congettura, questa, certo non decisiva, ma neanche meno ragionevole e persuasiva dell'altra contraria.

LA RESPONSABILITÀ FISCALE DEI LIQUIDATORI *

1. – L'art. 265 del t.u. 29 gennaio 1958, n. 645 (facente parte di un capo consacrato alle «sanzioni in sede di riscossione»), sanciva la responsabilità dei liquidatori dei soggetti tassabili in base a bilancio che non avessero adempiuto l'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quello anteriore.

La norma si applicava anche agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società, se fosse mancata la nomina dei liquidatori. Con questa estensione il legislatore tributario – superando la diatriba circa l'inderogabilità del procedimento di liquidazione, ai fini dell'estinzione delle società – si prefigurava l'eventualità che, *di fatto*, liquidatori e liquidazione in senso formale non vi fossero, e la disciplinava, a prescindere da ciò che fosse da ritenere conforme a diritto circa la necessità dell'apertura formale d'un procedimento di liquidazione, quale antecedente necessario della cancellazione e della estinzione della società: con un atteggiamento che è tipico del legislatore tributario, tutte le volte che un punto è incerto o che, comunque, può accadere che di fatto si verificino fenomeni non conformi al diritto.

L'art. 265 del testo unico, anche per ragioni di collocazione sistematica, era inteso ed applicato al termine di una vicenda così riassumibile: dopo la liquidazione della società e l'estinzione della stessa, il fisco provvedeva, sulla base del bilancio di liquidazione, ad accertare i debiti fiscali della società (accertamento d'ufficio o di rettifica della dichiarazione presentata dal liquidatore). Iscritta a ruolo l'imposta così accertata, l'esattore procedeva esecutivamente; se la riscossione coattiva era infruttuosa, lo stesso ruolo era considerato esecutivo a carico del liquidatore in proprio, ove questi avesse violato il dovere di soddisfare i crediti fiscali secondo l'ordine di graduazione, o avesse assegnato beni ai soci senza pagare le imposte dirette facenti carico alla società.

Nel quadro d'una vicenda del tipo di quella ora riassunta, la responsabilità del liquidatore veniva idealmente a collocarsi nel momento della riscossione, e

* *Giur. comm., soc. e fall.*, 1977, pp. 428-433 e AA.VV., *Riforma tributaria e diritto commerciale. Le fattispecie. Atti del Convegno (Macerata, 12-13 novembre 1976)*, Giuffrè, Milano, 1978, pp. 241-249.

sembrava avere per presupposto l'aver determinato l'inadempimento della società rispetto a tributi accertati, iscritti a ruolo e non pagati dalla società.

La nuova norma (art. 36 d.p.r. n. 602 del 1973), non più collocata tra le sanzioni in sede di riscossione, consente, a mio avviso (ammesso che la vecchia non lo consentisse), una ricostruzione della fattispecie della responsabilità del liquidatore diversa da quella elaborata in passato: ciò sulla base d'una riconsiderazione della *ratio* e del contenuto della norma, e con il vantaggio della eliminazione d'una serie di problemi, che l'impostazione tradizionale non poteva non suscitare.

2. – Secondo l'opinione dominante in dottrina e giurisprudenza, tale responsabilità presupponeva:

- a) l'accertamento d'un debito a carico della società, l'iscrizione a ruolo di tale debito, ed inoltre l'inutile escussione del patrimonio sociale;
- b) l'esistenza, nel patrimonio sociale, una volta rispettati i criteri di graduazione, di attività disponibili per il soddisfacimento, dei crediti fiscali, e la destinazione di tali beni, da parte del liquidatore, ad altri fini;
- c) il carattere doloso o colposo del comportamento del liquidatore.

La qualificazione giuridica della posizione del liquidatore era controversa: per alcuni esso era un sostituto, per altri un responsabile: per alcuni un obbligato solidale dipendente, per altri un obbligato dipendente ma non solidale. Tutte queste configurazioni della responsabilità del liquidatore avevano in comune, nel delineare la struttura della figura ed i nessi tra responsabilità del liquidatore ed obbligazione della società, il fatto di collegare l'obbligazione del liquidatore – in termini di condizionalità-dipendenza – all'obbligazione della società, a proposito della quale si richiedeva, come abbiam visto, che l'obbligazione fosse stata accertata (con avviso notificato alla società) e che la riscossione anche coattiva fosse rimasta infruttuosa.

Che poi l'obbligazione del liquidatore, presupponendo un comportamento doloso o colposo, ed avendo funzione risarcitoria, fosse una particolare figura di responsabilità per illecito aquiliano, è problema ulteriore, che non interferiva, nell'ottica tradizionale, con il problema del nesso tra obbligazione della società e obbligazione del liquidatore.

Questa impostazione generava un repertorio di quesiti, che può essere così riassunto:

- a) ci si chiedeva, innanzitutto, se il liquidatore, dopo che era stato approvato il bilancio finale di liquidazione, potesse (e dovesse) procedere senz'altro alla cancellazione, oppure dovesse attendere la maturazione del termine decadenziale che estingue il potere impositivo di rettifica della dichiarazione presentata in relazione al risultato della liquidazione (articolo 32 t.u.);
- b) nel caso che il liquidatore provvedesse alla cancellazione prima di tale termine, ci si domandava se l'imposizione dovesse essere compiuta a carico della

società (in persona del liquidatore, e perciò in base alla premessa che la cancellazione non estingue la società, e che questa si estingue sol quando spariscono i rapporti passivi facenti capo alla società), ovvero a carico del liquidatore in proprio (nel presupposto che con la cancellazione la società si estingue);

- c) nel caso di avviso di accertamento spiccato prima della cancellazione, ci si poneva la medesima domanda, ma si propendeva generalmente per l'avviso che l'imposizione dovesse avvenire a carico della società, salvo poi, risultando inadempiente la società, rivolgersi al liquidatore in proprio.

Giova sottolineare che i problemi sin qui indicati presupponevano che non potesse esservi responsabilità dei liquidatori, se non in quanto fosse stata previamente posta in essere l'obbligazione a carico della società, e questa fosse rimasta inadempita (teoria della solidarietà dipendente).

Tenendo per fermo che tra i presupposti della responsabilità v'era la esistenza di un debito a carico della società; che, in altri termini, non potesse esservi accertamento a carico del liquidatore se non fosse stato previamente accertato il debito della società, nascevano i problemi che si sono indicati: in particolare, di come dovesse essere notificato l'avviso di accertamento a carico della società, quando questa era stata cancellata dal registro delle imprese, coinvolgendo così nella problematica tributaria la problematica commercialistica relativa al momento estintivo della società. Il problema era generalmente risolto (soprattutto in giurisprudenza) aderendo alla tesi della non estinzione della società per effetto della cancellazione: sicché si finiva con l'affermare che l'accertamento a carico della società dovesse essere notificato, dopo l'estinzione di questa, al liquidatore, quale rappresentante legale dell'ente cancellato (ma non estinto). Il problema si complicava nel caso di morte o irreperibilità del liquidatore; nel primo caso, v'era da stabilire se l'accertamento potesse essere notificato agli eredi, i quali non subentravano certo nella posizione funzionale di liquidatore rivestita dal *de cuius*; nel caso di irreperibilità, il problema era di più lieve momento, perché verteva unicamente sulle modalità di effettuazione della notifica.

3. – A mio avviso, i problemi che tradizionalmente venivano affrontati in ordine all'accertamento del debito a carico della società, ed alla notifica di tale accertamento, dopo la cancellazione della società e nel caso in cui, cancellata la società, il liquidatore fosse deceduto o divenuto irreperibile, possono essere tutti, non già risolti, ma eliminati, se si nega in radice il nesso di condizionalità tra debito della società e responsabilità del liquidatore.

Questo rovesciamento della prospettiva tradizionale non apparirà impossibile a chi rifletta sulla *ratio* della norma e ne fissi il contenuto in relazione a tale *ratio*.

La norma vuole evitare che i liquidatori assegnino i beni ai soci, o favoriscano altri creditori, lasciando inappagati i diritti del fisco. La norma ha per sfondo i doveri che – già per il diritto civile, a tutela dei creditori privati come dei credi-

ti del fisco – incombono sui liquidatori. Questi debbono, compiuta la liquidazione, redigere un bilancio, al cui attivo figura il ricavo della liquidazione, ed al passivo il capitale sociale, i debiti in atto, ed accantonamenti per i debiti non ancora maturati.

L'obbligazione nasce dunque da un illecito: è la sanzione di un illecito, ed ha funzione risarcitoria. Non è dunque una obbligazione tributaria in senso tecnico sebbene le sue vicende (costituzione, estinzione ecc.) seguano forme tributarie.

Or non si vede motivo per ritenere che il presupposto della responsabilità del liquidatore sia non già, semplicemente, il determinare l'insolvenza fiscale della società, ma il fatto ulteriore del mancato pagamento di un credito fiscale esigibile.

Già con il determinare l'insolvenza il liquidatore viola un dovere verso il fisco: quindi la sua responsabilità è da ricollegare alla sola impossibilità, per la società, di far fronte ai debiti fiscali. L'inadempimento, da parte della società in liquidazione o estinta, di debiti fiscali che potevano, con il patrimonio liquidato, e distribuito, essere adempiuti, è solo una conseguenza dell'infrazione compiuta dal liquidatore; ed io non vedo ragioni perché la responsabilità del liquidatore possa affermarsi solo in presenza del manifestarsi della conseguenza di un fatto, che, già di per sé, e prima ancora del manifestarsi delle conseguenze, è negativamente qualificato dall'ordinamento.

Quando il fisco constata che la società è stata cancellata, e che non sono stati operati i debiti accantonamenti per soddisfare i crediti fiscali, ciò basta (senza bisogno di accertare a carico della società il debito fiscale e di procedere all'iscrizione a ruolo e all'esecuzione forzata) perché sorga per il fisco la potestà di procedere ad accertamenti a carico del liquidatore.

Il liquidatore ha invero il dovere – esaminati i presupposti d'imposta verificatisi in capo alla società – di accantonare (rispettando l'ordine di graduazione dei diversi crediti) le somme disponibili per soddisfare il fisco: è un dovere, questo, che *precede* la nascita dell'obbligazione tributaria, nascita che è da ravvisare non nel verificarsi del presupposto ma nella dichiarazione o nell'avviso di accertamento. È un esame, questo, da compiere scrupolosamente; ed il liquidatore andrà esente da responsabilità solo in quanto, usando l'ordinaria diligenza, non è stato tuttavia in grado di appurare quali fatti avessero rilevanza fiscale, e quale misura avesse questa rilevanza.

Ora, se la responsabilità del liquidatore ha la sua genesi nella violazione di un dovere che può verificarsi prima ancora che sorga formalmente, a carico della società, e per effetto della stessa dichiarazione del liquidatore o per effetto dell'avviso di accertamento, il debito fiscale, mi pare ne consegua che il fisco possa rivolgersi senz'altro al liquidatore in proprio astraendo dal notificare accertamenti ed operare iscrizioni a ruolo a carico della società. È da negare, insomma, il nesso di condizionalità tra debito della società e debito del socio liquidatore: quest'ultimo sorge sol che esso predisponga l'insolvenza della società,

anche se rispetto a debiti della società, non sorti ma di prevedibile insorgenza; il fisco può esimersi dal porre in essere debiti della società appunto per aver appurato che porrebbe in essere debiti destinati a rimanere insoluti.

4. – Questa linea di pensiero è in armonia con la collocazione sistematica e con la lettera della disposizione che sancisce la responsabilità dei liquidatori.

Tale disposizione non è più collocata in sede di *sanzioni per mancata riscossione* (come nel t.u. del 1958): il che accreditava la teoria tradizionale, che vedeva insorgere la responsabilità solo a seguito, non solo dello accertamento a carico della società, ma altresì (ulteriore necessario presupposto) dell'iscrizione a ruolo e dell'infruttuosa esecuzione a carico della società.

È collocata, è vero, nel decreto sulla riscossione: ma ciò non è di ostacolo a collocare idealmente la norma nel decreto IRPEG (quanto ai profili sostanziali), nel decreto sull'accertamento (per quanto attiene all'accertamento della responsabilità), nel decreto sulla riscossione (per quanto attiene all'impugnabilità dell'avviso di accertamento e dell'iscrizione a ruolo).

La norma sanziona l'inadempimento «dell'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori». Ora, l'espressione «inadempimento dell'obbligo di pagare» va intesa anche nel senso di «inadempimento dell'obbligo di accantonare per pagare»; «imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori», sono le imposte collegantisi a presupposti verificati in capo alla società: e non ritengo che la lettera della legge vada intesa nel senso che la finanza debba *prima* porre in essere l'obbligazione a carico della società (sapendo che rimarrebbe inadempita), e *quindi* porre in essere l'obbligazione a carico del liquidatore.

Se l'espressione «inadempimento dell'obbligo di pagare» fosse intesa nel senso di «inadempimento dell'obbligo di pagare obbligazioni in atto [scadute] a carico della società», la norma verrebbe ad essere svuotata di ogni contenuto; perché bisognerebbe ritenere che nessun illecito compie il liquidatore, salvo nel caso in cui – pur sussistendo ancora beni al momento in cui l'imposta a carico della società liquidata viene iscritta a ruolo – il liquidatore lascia tuttavia insoluto il tributo, e procede al pagamento di altri crediti o alla distribuzione dei beni ai soci. La norma verrebbe ad essere svuotata di contenuto pratico perché (in relazione ai debiti risultanti dal bilancio finale di liquidazione) l'accertamento e l'iscrizione a ruolo a carico della società non possono che essere successivi alla chiusura della liquidazione. Se si vuol dare senso pratico alla norma, bisogna quindi ritenere che già la violazione dell'obbligo di accantonare somme per pagare debiti che dovranno essere dichiarati o verranno accertati dal fisco, è fattispecie di responsabilità del liquidatore.

5. – Per apprezzare le conseguenze pratiche di questa impostazione, val la pena di notare quale sia la prassi seguita dall'amministrazione (per quanto con-

sta a noi) nell'applicare l'art. 36 d.p.r. n. 602. L'amministrazione, secondo la prassi antica, notifica l'accertamento alla società estinta in persona del liquidatore ed iscrive a ruolo; se il debito rimane inadempito, notifica al liquidatore in proprio un avviso, nel quale accerta la responsabilità del liquidatore; in tale avviso, la finanza non riproduce il contenuto dispositivo del precedente accertamento a carico della società, ma si limita appunto alla sola dichiarazione dell'*an debeat*, quindi ritiene possibile procedere a carico del liquidatore in proprio in forza dell'iscrizione a ruolo operata a carico della società. Senonché va negata l'inammissibilità di un avviso di accertamento fiscale limitato all'*an debeat*; e va negato che a carico di un soggetto (liquidatore in proprio) spieghi efficacia un'iscrizione a ruolo operata a carico di altri (la società) e sulla base d'un titolo riguardante altri (accertamento compiuto a carico della società). A tacer d'altro, questa prassi preclude al liquidatore in proprio di porre in discussione la quantificazione del debito operata a carico della società e la legittimità dell'iscrizione a ruolo (eventualmente viziata per «vizi propri»). Bisogna invece affermare che occorre emettere a carico del liquidatore un avviso di accertamento che riproduca il contenuto dell'avviso a carico della società, ed inoltri accerti i presupposti specifici della responsabilità del liquidatore; ed occorre un'apposita iscrizione a ruolo a carico del liquidatore.

D'altro canto, sol che dal bilancio finale di liquidazione risulti che non sono stati operati i debiti accantonamenti, sorge la responsabilità del liquidatore, la quale potrà essere accertata senza che l'accertamento venga previamente operato a carico della società.

IN TEMA DI RITENUTE D'ACCONTO A CARICO DEI FALLIMENTI E DI CESSIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA *

SOMMARIO: 1. Le ritenute d'acconto a carico dei fallimenti; dubbi di costituzionalità. – 2. Cedibilità dei crediti d'imposta secondo le norme del codice civile. – 3. La cessione dei crediti d'imposta dei fallimenti. – 4. Contenuto dell'atto di cessione. – 5. Efficacia verso il debitore della cessione dei crediti d'imposta. – 6. Il rapporto debitore ceduto-creditore cessionario.

1. *Le ritenute d'acconto a carico dei fallimenti; dubbi di costituzionalità*

Gli interessi attivi, che vengono accreditati sui conti correnti bancari del Fallimento, sono soggetti a ritenuta a titolo d'acconto, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹. Le ritenute generano un credito verso il fisco, che, se non è compensato con il debito tributario del periodo d'imposta in corso, può essere chiesto a rimborso nella dichiarazione annuale². Nel caso di procedure fallimentari, il credito da ritenute sarà compensato o chiesto a rimborso nella dichiarazione finale, da presentare entro dieci mesi dalla chiusura del fallimento³.

* *Boll. trib.*, 2003, pp. 885-891 e *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, a cura di L. Tosi, CEDAM, Padova, 2005, pp. 43-63.

¹ Cfr. Cass., 29 dicembre 1995, n. 13154, in *Rass. trib.*, 2000, p. 947 e massima con nota in *Boll. Trib.*, 1997, p. 1391.

² Anche il credito d'imposta dei fallimenti (derivante dalle ritenute) soggiace alla regola generale contenuta nell'art. 94 del T.u.i.r., secondo cui «*se l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta, delle ritenute d'acconto e dei versamenti in acconto (...) è superiore a quello dell'imposta dovuta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi*».

³ Come è noto, il curatore fallimentare e il commissario della liquidazione coatta amministrativa devono presentare la dichiarazione finale entro dieci mesi dalla chiusura della procedura (D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 5). La dichiarazione riflette tutto lo svolgimento della procedura, ossia il periodo di imposta, che, per i fallimenti, dura dall'apertura della procedura sino al decreto di chiusura di cui all'art. 119 L.F. (c.d. *maxi-periodo*). Il termine, che era di quattro mesi, è

La procedura fallimentare può concludersi con un «residuo attivo», tassabile ai sensi dell'art. 125 del Testo unico, ma è noto che si tratta di evenienza poco probabile⁴. Abbiamo, dunque, pagamenti anticipati, in vista d'una futura, poco probabile, obbligazione d'imposta. Il curatore è soggetto a ritenute cui non corrisponde, di solito, un reddito in via di formazione, o un probabile reddito futuro. Ne discende che l'imposizione di ritenute d'acconto, a carico dei fallimenti, non appare in linea con l'art. 53 della Costituzione. I gravami fiscali – di qualsiasi natura, anche a titolo provvisorio – devono infatti essere collegati a manifestazioni attuali ed effettive di capacità contributiva. Ciò non esclude, in assoluto, la costituzionalità della riscossione anticipata, che è, però, costituzionalmente ortodossa, solo se può essere rapportata, secondo *l'id quod plerumque accidit*, ad un presupposto d'imposta, e, quindi, ad una probabile obbligazione d'imposta.

Secondo la Corte costituzionale⁵, gli acconti sono legittimi: *a*) se non del tutto disgiunti dal presupposto; *b*) se l'obbligo di versarli non è incondizionato (essendo data al contribuente la possibilità di sottrarsi al versamento); *c*) se è assicurato il diritto al rimborso.

Nulla di tutto ciò si riscontra nelle ritenute cui sono soggetti i fallimenti. Il «*residuo attivo*» dell'art. 125 è un'ipotesi che si verifica di rado; le ritenute, quindi, sono acconti da ricollegare ad imposta futura tutt'altro che probabile.

In secondo luogo, il curatore non può sottrarsi alle ritenute: deve subirle⁶. Invece i versamenti d'acconto, da effettuare nel corso del periodo d'imposta, possono essere omessi, o effettuati in misura ridotta, se il contribuente non prevede di produrre reddito o prevede di produrre un reddito inferiore a quello di riferimento (assumendosi il rischio di una sanzione amministrativa).

stato prolungato a dieci mesi dall'art. 5 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, in vigore dal 1° gennaio 2002.

⁴ Può accadere che vi sia un residuo attivo nel caso in cui, ad esempio, abbiano esito favorevole le azioni revocatorie e le azioni di responsabilità.

⁵ Si veda la non recente, ma nota, sentenza della Corte cost., 3 luglio 1967, n. 77, in *Giur. cost.*, 1967, 982, che si occupò della legittimità costituzionale dell'art. 176 del Testo unico delle imposte dirette del 1958, che prevedeva l'iscrizione a ruolo, a titolo provvisorio, per l'anno in corso, di acconti d'imposta ragguagliati ai redditi del secondo periodo d'imposta precedente.

La Corte ritenne che il sistema non fosse incostituzionale: *a*) perché, «*se si guarda all'id quod plerumque accidit, non è arbitrario ritenere in via del tutto provvisoria che il reddito denunciato dal contribuente per un periodo d'imposta si produca, almeno nella stessa misura, anche nei due periodi successivi: permanendo la fonte produttiva, non sembra irragionevole prevedere la formazione d'un imponibile per lo meno uguale nell'anno o nei due anni seguenti. Perciò non si può negare che l'obbligazione tributaria sia collegata a quello che è il suo presupposto*».

La Corte non negò che «*la rigida applicazione del principio potrebbe portare talvolta a conseguenze ingiuste*»; osservò, però, che l'iscrizione provvisoria poteva essere evitata, se vi sia stata cessazione della fonte del reddito, ed aggiunse che, comunque, il contribuente avrebbe ottenuto il rimborso in sede di conguaglio.

⁶ Invece, l'art. 176 del Testo unico imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645, dava modo ai contribuenti di sottrarsi alla riscossione provvisoria mediante denuncia di cessazione.

Infine, il curatore non può conseguire il rimborso, acquisendolo al fallimento, perché può chiederlo solo dopo che il fallimento è chiuso⁷. Difficilmente il curatore può compensare il credito da ritenute con il residuo attivo; difficilmente vi è dunque un debito d'imposta, da cui scomputare le ritenute. Si ha quindi una eccedenza rimborsabile, vale a dire un credito d'imposta, la cui titolarità – cessando la procedura – è del fallito tornato *in bonis*.

L'art. 94 del T.u.i.r. prevede che il rimborso possa essere chiesto (solo) nella dichiarazione dei redditi; ciò significa, per il curatore, che – come già detto – il rimborso delle ritenute subite nel corso di tutta la procedura può essere chiesto solo con la dichiarazione finale, da presentare dopo la chiusura del fallimento⁸.

Il curatore non è tenuto a presentare (né ha facoltà di presentare), ai fini delle imposte sui redditi, alcuna dichiarazione (annuale) nel corso della procedura; non ha infatti consistenza la tesi, accolta da una isolata pronuncia⁹, secondo cui il curatore avrebbe la facoltà di chiedere, di anno in anno, il rimborso «anticipato» delle ritenute d'acconto, mediante presentazione di dichiarazioni annuali¹⁰ perché, per i fallimenti, le dichiarazioni annuali sono previste «*esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio*»¹¹.

⁷ Cfr. Cass., 14 novembre 2001, n. 14127 (in *Boll. Trib.* 2002, p. 1258), riguardante la liquidazione coatta amministrativa, la quale rileva che «*la legge prevede un periodo d'imposta diverso ed eventualmente più ampio di quello ordinario, facendolo coincidere con la durata della procedura*»; da ciò la conseguenza che «*lo scomputo delle ritenute d'acconto sarà effettuato solo all'atto della dichiarazione dei redditi di chiusura, anziché all'atto delle singole dichiarazioni annuali, che non sono richieste*».

Cfr. inoltre la Circolare n. 26/E del 22 marzo 2002, in *Boll. Trib.* 2002, p. 517; e la Risoluzione 24 maggio 2002, n. 154/E, *ivi*, 2002, p. 1243.

⁸ Cfr. G. QUATRARO-F. D'AMORA, *Il curatore fallimentare*, Milano, 1990, p. 1141; G. MARINI, *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 810; M. MARTELLI, *Il rimborso delle ritenute d'acconto subite dalle procedure concorsuali*, nota a Cass., 14 novembre 2001, n. 14127, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, n. 2, p. 329.

⁹ Comm. trib. di I grado di Chieti, 11 ottobre 1986, n. 717, in *Fisco*, 1987, p. 330.

¹⁰ Osserva G. MARINI, *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 811, che non si può «*ipotizzare che il curatore di propria iniziativa possa presentare dichiarazioni fiscali medio tempore diverse da quelle previste dall'art. 10 del D.P.R. n. 600/1973 (ora art. 5, comma 4, D.P.R. n. 322 del 1998)*».

¹¹ L'art. 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, prevede che «*Nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni di cui al comma 1 sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione; le dichiarazioni di cui al comma 3 sono presentate, con le medesime modalità, esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio*».

Non è neanche ipotizzabile che il curatore anticipi la dichiarazione finale, presentandola prima del decreto di chiusura del fallimento¹².

Il rimborso è dunque dato al fallito tornato *in bonis*, e ciò danneggia la massa dei creditori, sui quali si riverbera il depauperamento che il fallimento subisce a causa delle ritenute. Quando il fallito riceve il rimborso, i creditori non ne sono informati; e, se lo fossero, dovrebbero agire nei confronti del fallito, con gli ordinari strumenti di tutela, potenzialmente idonei a determinare la riapertura della procedura, ai sensi dell'art. 121 della legge fallimentare¹³. Se il fallito pagasse i debiti sopravvissuti alla procedura, nulla garantisce il rispetto della *par condicio creditorum*.

Per giunta, la somma rimborsata dovrebbe essere depositata presso un istituto di credito, il quale dovrebbe corrispondere degli interessi soggetti a loro volta a ritenuta d'acconto, con conseguente riproduzione *ad infinitum* del problema del rimborso¹⁴.

Ulteriori problemi si prospettano ove si prenda in considerazione il caso della liquidazione coatta amministrativa, perché tale procedura non può essere riaperta e perché, con la chiusura della procedura, si estingue l'impresa e cessano del tutto le funzioni degli organi societari¹⁵. Qui l'unica soluzione è la cessione a terzi dei rapporti non definiti, perché solo in tal modo vi è, dopo la chiusura della procedura, un soggetto legittimato a percepire il rimborso.

Tutto ciò dimostra l'incostituzionalità (e l'irrazionalità) del sistema delle ritenute, per più ragioni: *a*) c'è un pagamento d'acconto senza un probabile reddito; *b*) le ritenute non possono essere omesse, a differenza dei versamenti d'acconto; *c*) di fatto, non c'è rimborso; *d*) sono pregiudicati i creditori.

Sarebbe opportuno un intervento della Corte costituzionale, o un intervento legislativo. Intanto, è parso che un rimedio pratico (pur se imperfetto) possa essere costituito, per il curatore, dalla cessione del credito da ritenute.

2. Cedibilità dei crediti d'imposta secondo le norme del codice civile

Secondo una opinione largamente diffusa, le norme del codice civile relative alla cessione dei crediti (artt. 1260-1267) sono applicabili alla cessione dei crediti d'imposta per gli aspetti non disciplinati dalla legge tributaria, «*essendo ormai pacifico che la disciplina codicistica delle obbligazioni è applicabile ai corrispon-*

¹² Su di ciò si sofferma la circolare 22 marzo 2002, n. 26/E, secondo cui la «*chiusura del fallimento*», cui si riferisce l'art. 5, comma 4, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, si ha con l'emissione del decreto del tribunale di cui all'art. 119 della legge fallimentare.

¹³ In tal senso la citata Circolare n. 26/E/2002.

¹⁴ L'osservazione è di G. MARINI, *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi*, cit., p. 812.

¹⁵ Cfr. ancora G. MARINI, *op. loc. ult. cit.*

deni istituiti di diritto tributario, con il consueto limite della compatibilità»¹⁶.

Al riguardo bisogna distinguere.

L'obbligazione tributaria è un'obbligazione di diritto pubblico, disciplinata in modo autonomo dalle norme del diritto tributario; le norme del codice civile, invece, sono dettate per disciplinare le obbligazioni tra privati. Vero è che, secondo l'opinione tradizionale, le norme del codice civile sulle obbligazioni sono applicabili anche al debito d'imposta, ma non si tratta di opinione del tutto pacifica¹⁷.

Qui però il problema non riguarda i debiti d'imposta, ma i crediti del contribuente verso il fisco.

E, come è stato notato¹⁸, i crediti dei privati verso il Fisco hanno, talora, fondamento tributario e, talora, fondamento nel diritto comune.

Il fondamento dei crediti verso il Fisco nascenti da pagamenti indebiti è nel diritto comune¹⁹, vale a dire nel diritto alla «ripetizione dell'indebitito», che è disciplinato dal codice civile²⁰.

Vi sono inoltre crediti dei contribuenti verso il Fisco che hanno, invece, fondamento e natura tributaria: basti pensare ai crediti IVA, ai crediti spettanti ai percettori di dividendi azionari e ai titolari di redditi prodotti all'estero, ai crediti d'imposta concessi per finalità agevolative²¹.

Vi sono crediti d'imposta «rimborsabili» e crediti «non rimborsabili»: questi ultimi equivalgono a delle detrazioni. Possono essere impiegati solo per ridurre il debito d'imposta, non ne può essere chiesto il rimborso e, dunque, sono strutturalmente incedibili.

Ai crediti d'imposta «rimborsabili», che hanno fondamento nel diritto co-

¹⁶ Così M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 28.

¹⁷ Cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, passim; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2000, p. 89.

¹⁸ Cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 111.

¹⁹ La natura privatistica del credito da indebitito dei privati è affermata dalla giurisprudenza, che ne deduce la non compensabilità con il debito d'imposta, essendo privatistico l'uno, pubblicistico l'altro. Cfr. Cass., sez. un., 15 maggio 1995, n. 5303.

²⁰ Cfr. F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 5, ove è richiamata la conforme dottrina privatistica, ed è affermata l'applicabilità in diritto tributario dell'art. 2033 c.c. in quanto norma di diritto comune.

²¹ Rispondono infatti a finalità extrafiscali alcuni «crediti d'imposta», previsti per scopi promozionali. Negli ultimi anni, questo strumento è stato usato dal legislatore con frequenza.

Ad esempio, sono stati concessi crediti d'imposta a coloro che effettuano investimenti nelle aree svantaggiate (L. 23 dicembre 2000, n. 388, artt. 7 e 8); e alle piccole e medie imprese che assumono nuovi dipendenti (L. 23 dicembre 1998, n. 448, artt. 4 e 5).

Altri esempi sono dati dai crediti d'imposta concessi per gli investimenti nei territori con contratti d'area (L. 23 dicembre 1998, art. 7); alle industrie che sostengono spese per l'innovazione (D.L. 28 marzo 1997, n. 79, art. 13); alle imprese industriali che sostengono spese per la ricerca e lo sviluppo (L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 108).

mune, possono applicarsi, *de plano*, le norme del codice civile in materia di cessione dei crediti (artt. 1260-1267); i crediti d'imposta che nascono da ritenute d'acconto sono crediti generati da pagamenti che, nel momento stesso in cui sono effettuati, generano un credito, che rimane «congelato» fino a quando, con la dichiarazione, ne può essere chiesto il rimborso. Ed il rimborso è dovuto perché il pagamento risulta, sia pure *ex post*, privo di causa, e dunque dovuto in base al diritto comune (art. 2033 cod. civ.). Il diritto al rimborso ha dunque fondamento nel diritto comune e, quindi, è negoziabile secondo le regole del diritto comune. Ma non v'è ragione per escludere che possano essere ceduti anche i crediti d'imposta «rimborsabili», che hanno *ratio* e fondamento tributari.

La cedibilità è infatti, secondo l'art. 1260 del codice civile, un connotato generale dei crediti: il titolare può cederlo, anche senza il consenso del debitore. La cedibilità è la regola, l'incapibilità l'eccezione: per l'art. 1260, il credito non può essere ceduto solo quando ha carattere strettamente personale e nei casi in cui il trasferimento sia espressamente vietato dalla legge. L'assenza di divieti di cessione dei crediti d'imposta significa, dunque, libertà di cessione.

Il carattere pubblico del soggetto debitore non esclude la cedibilità del credito²². Né il debitore può opporsi: vale pure per le pubbliche amministrazioni la regola che il credito è cedibile, a norma dell'art. 1260, «anche senza il consenso del debitore»²³. Non è dunque ortodosso il comportamento dell'Amministrazione finanziaria quando opera come se riconosce o no le cessioni dei crediti d'imposta fosse una sua prerogativa²⁴.

Né hanno fondamento le ragioni per cui l'Amministrazione finanziaria disconosceva la cedibilità dei crediti d'imposta. Essa sosteneva, in sintesi, che:

- a) la mancanza di definitività del saldo attivo indicato in dichiarazione, non suffragato da alcun atto dell'Amministrazione ed esposto al potere di rettifica della stessa, escluderebbe l'esistenza di un diritto che possa formare oggetto di cessione;
- b) nelle cessioni onerose il cedente risponde in ogni caso della *veritas nominis* (art. 1266 del codice civile), mentre il contribuente che cede il credito non potrebbe garantire l'esistenza del credito d'imposta;
- c) infine, la cessione del credito comporta, ai sensi dell'art. 1408 comma 1, del codice civile, la liberazione del cedente e la sua sostituzione con il cessionario.

²² Cfr. M. MICCINESI, *La cessione del credito IVA*, in *Rass. trib.*, 1984, p. 201 ss., che analizza con ampiezza la cedibilità dei crediti vantati nei confronti della pubblica amministrazione.

²³ L'adesione della pubblica amministrazione al contratto di cessione è richiesta soltanto nei casi in cui il credito scaturisce da un rapporto di durata, come l'appalto e la somministrazione. Cfr. Cass., 28 gennaio 2002, n. 981.

²⁴ Riferisce CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., p. 30, che, prima della L. n. 559/1995 (che ha inserito l'art. 43 *bis* nel D.P.R. n. 602), l'Amministrazione, «pur in un quadro normativo non dissimile, sul piano sostanziale, da quello attuale, non dava corso alle cessioni, contestandone la stessa ammissibilità». Si trattava, dunque, d'un abuso.

rio, e questi effetti non possono ammettersi nel caso in esame, perché pregiudicherebbero l'esercizio del potere di rettifica della dichiarazione d'imposta.

Si tratta di argomenti che sono stati già efficacemente confutati²⁵. Qui, ci limitiamo a notare:

- con riguardo al punto *a*), che possono cedere anche i crediti futuri e condizionali;
- con riguardo al punto sub *b*), che la garanzia non è elemento essenziale della fattispecie traslativa;
- con riguardo all'ultimo punto, che un negozio privato non può influire sui poteri di accertamento dei tributi.

3. La cessione dei crediti d'imposta dei fallimenti

Abbiamo visto che i crediti d'imposta che scaturiscono, per i fallimenti, dalle ritenute d'acconto, possono essere chiesti a rimborso con la dichiarazione finale; del rimborso non beneficia, perciò, la massa dei creditori del fallimento, ma il fallito tornato *in bonis*. Per porre rimedio a questa aporia, si ritiene che il curatore possa cedere il credito durante la procedura, con le modalità previste (in generale) dall'art. 43-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602²⁶.

Vanno al riguardo evocati tre schemi contrattuali: la cessione di credito già sorto, ma non esigibile; la cessione di credito futuro; il contratto preliminare di cessione di un credito futuro.

Si può innanzitutto ritenere che le ritenute facciano sorgere, immediatamente, un credito d'imposta²⁷. Si tratta, però, d'un credito certo e liquido, ma non esigibile. L'esigibilità è incerta e differita. Il credito potrebbe essere estinto (in tutto o in parte) dal sopraggiungere d'un debito d'imposta, con cui si compensa. Si tratta, dunque, d'un credito la cui esigibilità è condizionata, perché diviene esigibile solo se (e nella misura in cui) si manifesterà una «eccedenza», di cui potrà essere chiesto il rimborso nella dichiarazione dei redditi. In questa prospettiva, la cessione del credito ha effetti traslativi immediati; il cessionario acquisisce

²⁵ Cfr. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., p. 31.

²⁶ Cfr. MARINI, *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi*, cit., pp. 811-812; G. REBECCA-E. MORO, *Tassazione del residuo attivo finale. Ritenute di acconto sugli interessi*, in *Fisco*, 2002, p. 2811; C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2001, p. 139.

²⁷ Cfr. F. BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema dell'imposizione diretta*, Padova, 1972, p. 138, che vede nella ritenuta la fattispecie d'un credito d'imposta del tutto peculiare perché destinato a venire compensato con il debito d'imposta; «solo in mancanza di tale compensazione, vale a dire qualora il debito d'imposta non sorga o sorga in misura inferiore al credito ora accennato ... sorge il diritto al pagamento vero e proprio».

subito il credito, ma non ne può esigere l'adempimento se non quando il curatore presenterà la dichiarazione, dando evidenza al credito e chiedendone il rimborso (a favore del cessionario).

Se invece si ritiene che, dalle ritenute, non nasca subito un credito, perché il credito nascerà in futuro, se e nella misura in cui dalla dichiarazione risulterà una «eccedenza»²⁸, lo schema contrattuale da evocare è quello del contratto di cessione di cosa futura.

Non v'è ragione per escludere che la cessione dei crediti d'imposta possa essere cessione di crediti già sorti ma non ancora esigibili, o di crediti che sorgeranno in futuro²⁹. Se si ammette che i crediti d'imposta siano negoziabili secondo le regole civilistiche, bisogna ammettere anche la cessione dei crediti d'imposta futuri (ai sensi degli artt. 1260 e 1348 del codice civile) e di crediti di futura esigibilità.

Abbiamo detto che l'assenza di divieti di cessione dei crediti d'imposta significa libertà di cessione; possiamo ora aggiungere che l'assenza di divieti di cessione dei crediti d'imposta futuri significa libertà di cessione.

In materia di crediti d'imposta, del resto, le norme contenute nelle leggi fiscali non sono dirette ad autorizzare la circolazione (e a regolare esaustivamente la materia), ma solo a integrare la disciplina civilistica, con particolare riguardo al rapporto pubblicistico, a tutela del Fisco. Nelle norme tributarie sulla cessione non vi è nulla che impedisca che la cessione abbia per oggetto un credito d'imposta con le caratteristiche ora indicate; la cessione di crediti futuri è tipo contrattuale pacificamente ammesso in diritto civile³⁰. E nulla si oppone a che la cessione di un credito futuro (o di un credito che diventerà esigibile in futuro) venga fatta da un curatore. Anche il credito futuro, anche il credito esigibile in futuro sono nella disponibilità del curatore, e sono parte del compendio di beni oggetto del c.d. spossessamento, in cui sono compresi, *ex art. 42 L.F.*, tutti i beni e i diritti del fallito, con la sola eccezione di quelli esplicitamente esclusi; ed i crediti d'imposta non sono esclusi³¹.

Il contratto di cessione di un credito futuro è un negozio consensuale con effetti, in una prima fase, meramente obbligatori; poi con effetti traslativi; il negozio produce gli effetti (traslativi) suoi propri quando (e se) il credito viene ad

²⁸ Cfr. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 191; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 159 ss.

²⁹ Che possa applicarsi lo schema della cessione del credito futuro anche ai crediti d'imposta è riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria, a cominciare dalla Risoluzione ministeriale 22 ottobre 1992, n. 441010.

³⁰ Ogni citazione è superflua. Si vedano, fra le altre: Cass., 19 giugno 2001, n. 8333; Id., 11 maggio 1990, n. 4040; Id., 5 giugno 1978, n. 2798; Id., 2 agosto 1977, n. 3421.

³¹ P. PAJARDI (a cura di), *Codice del fallimento*, Milano, 1991, p. 149, include espressamente fra i beni del fallimento i crediti d'imposta futuri.

esistenza³². Se è valido ed operante un contratto di cessione del credito, efficace anche nei confronti dell'amministrazione debitrice, il credito non sorge a favore del fallito (o del socio della società fallita), ma direttamente a favore del cessionario.

Se si tratta di crediti futuri Iva, l'effetto traslativo si produce con la presentazione della dichiarazione annuale, che espone il credito (ceduto), chiedendone il rimborso³³.

Se si tratta di credito relativo ad imposte dirette, ceduto ai sensi dell'art. 43-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, l'effetto traslativo (del negozio di cessione) si ha quando e se sorge il credito, vale a dire a seguito della presentazione della dichiarazione finale dei redditi del fallimento. In tal caso il credito, essendo stato ceduto, non sorge a favore del fallito, ma a favore del cessionario³⁴.

Nel caso del fallimento di una società di persone, il credito d'imposta spetta, *pro quota*, ai singoli soci. I redditi delle società di persone sono tassati, infatti, per trasparenza; le società non sono soggetti passivi d'imposta, perché i loro redditi sono, *ex art. 5 T.u.i.r.*, «*imputati a ciascun socio (...) proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili*», ed i crediti d'imposta – sorti dalle ritenute subite dal fallimento – spettano *pro quota* ai singoli soci; e sono scomputati dall'imposta dovuta dai soci³⁵. Alla società (e, per essa, al curatore), di contro, fanno capo solo obblighi formali, il principale dei quali è la presentazione della dichiarazione dei redditi.

I crediti d'imposta derivanti da ritenute d'acconto subite dalle società di persone appartengono, dunque, ai soci *uti singuli*. Il credito è indicato nella dichiarazione finale del curatore, ma sono i singoli soci a poterlo scomputare dal loro

³² Cfr., ad es., Cass., 2 agosto 1977, n. 3421: «*nel caso di cessione di un credito futuro, pertanto, il trasferimento del credito al cessionario si verifica soltanto nel momento in cui il credito viene ad esistenza, mentre, prima di tale data, la cessione, pur perfetta, è destinata ad esplicare, inter partes, efficacia meramente obbligatoria*».

Il principio è stato affermato in tema di crediti vantati da produttori agricoli nei confronti dell'Aima; la Suprema Corte, dopo aver premesso che il credito, oltre che futuro, era anche condizionale, ha escluso che tali circostanze potessero comportarne l'incredibilità.

³³ Si veda la Risoluzione 12 agosto 2002, n. 279/E, nella quale – dopo varie considerazioni sulla cessione dei crediti risultanti dalla dichiarazione annuale IVA, sembra che l'Amministrazione finanziaria escluda la cessione del credito «*prima della sua indicazione nella dichiarazione annuale, consentendola solo nel caso in cui il medesimo sia chiesto a rimborso*». In realtà, prima della indicazione del credito nella dichiarazione annuale, il credito Iva non è rimborsabile; e, dunque, prima di tale momento, può aversi soltanto un atto di cessione con effetti obbligatori. L'effetto traslativo, efficace (ed impegnavo) anche per il Fisco, si ha solo con la dichiarazione annuale.

³⁴ Non ha alcun fondamento il parere reso in una procedura di interpello, secondo cui il curatore non potrebbe vendere il credito futuro perché la sua titolarità spetterà al fallito: è infatti funzione istituzionale del curatore disporre dei diritti del fallito.

³⁵ T.u.i.r., art. 19, comma 1.

debito d'imposta o a poterne chiedere il rimborso, nelle rispettive dichiarazioni dei redditi³⁶.

È ipotizzabile anche un contratto preliminare di cessione di cosa futura³⁷; un simile negozio ha efficacia obbligatoria, e comporta l'obbligo, per entrambe le parti, di stipulare, in futuro, un contratto (c.d. definitivo), i cui contenuti, in misura maggiore o minore, sono prestabiliti nel contratto preliminare.

4. *Contenuto dell'atto di cessione*

La cessione dei crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi è stata regolamentata dall'art. 3, comma 94, della L. 28 dicembre 1995, n. 549 (Finanziaria per il 1996), che ha introdotto, nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, l'art. 43 *bis* e l'art. 43 *ter*. È stata anche prevista (art. 3, comma 97) l'emanazione di un regolamento attuativo, da parte del Ministro delle finanze. Abbiamo dunque un mosaico di norme: *in primis*, quelle del codice civile; in via integrativa, quelle contenute nell'art. 43 *bis* del D.P.R. n. 602 e nel regolamento attuativo (D.M. 30 settembre 1997, n. 384).

Le norme fiscali concernono soltanto i crediti «chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi»; non si applicano, dunque, ai crediti vantati con istanze di rimborso.

La disciplina della cessione dei crediti d'imposta presenta alcune peculiarità, riguardanti, innanzitutto, il contenuto dell'atto di cessione, che non può avere per oggetto gli interessi.

L'art. 43 *bis* prevede infatti che «*Gli interessi di cui al primo comma dell'articolo 44 sono dovuti al cessionario*». Credito ed interessi non sono dunque negoziabili in modo separato. Il regolamento integra questa previsione disponendo che «*gli interessi non possono formare oggetto di autonomo atto di cessione e spettano comunque al cessionario. È nullo ogni patto contrario*» (art. 1, comma 3).

La cessione degli interessi, per diritto civile, è disciplinata diversamente. In linea di principio, ai sensi dell'art. 1263, comma 1, del codice civile, «*il credito è trasferito al cessionario con i privilegi, con le garanzie personali e reali e con gli altri accessori*»; il diritto agli interessi, invece, può essere separato da quello relativo agli interessi. Per il codice civile, «*salvo patto contrario, la cessione non comprende i frutti scaduti*». Gli interessi già maturati, quindi, spettano al cedente; quelli maturandi, al cessionario; ma i privati, nell'esercizio dei loro poteri negoziali, possono prevedere diversamente.

Al contrario, gli interessi per ritardato pagamento del credito d'imposta –

³⁶ Art. 11, comma 3, secondo periodo, TUIR, richiamato dall'art. 19, comma 2.

³⁷ Cfr. Cass., 27 maggio 1992, n. 6383.

dovuti ai sensi dell'art. 44 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – sono sempre, ed interamente, dovuti al cessionario; un patto diverso sarebbe nullo; bisogna cedere tutto. Perciò, se si cedesse il capitale, ma non gli interessi (prevedendo dunque che il diritto agli interessi resta al cedente), la clausola relativa agli interessi sarebbe nulla³⁸. Nella cessione dei crediti d'imposta gli interessi per ritardato pagamento non possono formare oggetto né di patti che deroghino a quanto previsto dalla legge, né di autonomi atti di cessione: seguono necessariamente il credito da cui scaturiscono. Una cessione o un patto che abbia per oggetto il credito per interessi non ha alcun effetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Gli interessi, insomma, seguono necessariamente la sorte del credito principale.

La cessione dev'essere totalitaria. Non è ammesso che vi siano più creditori. Il regolamento prevede (art. 1, comma 2) che la cessione «*deve riguardare l'intero ammontare del credito chiesto a rimborso per ciascuna delle imposte sui redditi, ivi compreso quello derivante da imposte sostitutive, dall'imposta sul patrimonio netto e dal contributo al servizio sanitario nazionale*». Viene così introdotta una regola di «*indivisibilità legale del credito*»³⁹. Non è espressamente prevista alcuna sanzione. Devono dunque applicarsi gli artt. 1346 e 1418 del codice civile, per i quali il contratto è nullo se ha un contenuto contrario a norme imperative⁴⁰.

5. Efficacia verso il debitore della cessione dei crediti d'imposta

La cessione dei crediti d'imposta è materia che dev'essere esaminata distinguendo il profilo interprivato (vale a dire il rapporto tra cedente e cessionario), da quello pubblicistico, che attiene agli effetti della cessione nei confronti del Fisco.

Nei rapporti interprivati, la cessione dei crediti d'imposta è regolata dagli artt. 1260 e seguenti del codice civile.

La forma del contratto è libera; l'efficacia della cessione nei confronti del debitore è regolata dall'art. 1264 del codice civile; invece, la forma e l'efficacia

³⁸ Osserva CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., p. 35, che la nullità della clausola relativa agli interessi non inficia il contratto (*vitiatur sed non vitiat*); tuttavia la nullità travolge l'intero negozio se la cessione degli interessi ha avuto rilievo essenziale ai fini della stipulazione (*ex art. 1419, primo comma, c.c.*).

³⁹ CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., p. 34.

⁴⁰ Così CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., p. 36, il quale osserva che, in alternativa alla nullità, si può solo ipotizzare o che la cessione debba ritenersi estesa *ope legis* all'intero credito o che sia semplicemente inefficace nei confronti dell'Amministrazione. Ma entrambe le ipotesi – secondo Cantillo – sono da respingere: la prima, perché dal contratto non possono scaturire effetti contrari a quelli voluti dalle parti, che hanno limitato la cessione ad un ammontare inferiore; la seconda, perché la violazione riguarda l'oggetto del negozio.

della cessione di un credito verso pubbliche amministrazioni non è regolata dall'art. 1264 del codice civile, ma dalle norme del regolamento di contabilità dello Stato⁴¹.

L'art. 43 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 disciplina sia la forma, sia l'efficacia della cessione dei crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi. Per i crediti nei confronti della Pubblica Amministrazione, l'art. 69 del R.D. n. 2440 del 1923 dispone che la cessione deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata da un notaio; la stessa regola vale per la cessione dei crediti d'imposta, perché l'art. 43 *bis*, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 richiama l'art. 69, citato; inoltre, la regola è ribadita dall'art. 1, comma 2, del Regolamento attuativo.

Per i crediti verso privati, la comunicazione della cessione al debitore può essere fatta in qualunque modo ed è comunque rilevante anche la conoscenza di fatto.

Per i crediti d'imposta, l'art. 43 *bis* ribadisce che alle cessioni di crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi si applicano le disposizioni degli artt. 69 e 70 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, i quali prevedono che i crediti verso lo Stato siano ceduti con atto pubblico, o scrittura privata autenticata, e che la cessione sia notificata all'ente pubblico cui spetta ordinare il pagamento. Viene inoltre precisato che «*L'atto di cessione deve essere notificato all'ufficio delle entrate o al centro di servizio nonché al concessionario del servizio della riscossione presso il quale è tenuto il conto fiscale di cui all'articolo 78, commi 28 e seguenti, della legge 30 dicembre 1991, n. 413*».

Dopo la notifica, il debitore deve pagare al cessionario; il pagamento al cedente non lo libera⁴².

Può dunque aversi una cessione valida ed efficace tra le parti, ma priva di effetti verso la pubblica amministrazione. In mancanza di notifica, «*l'Amministrazione non diviene debitrice dell'acquirente del credito, sicché si produce una divaricazione nella posizione del creditore, che nel rapporto d'imposta continua ad essere il contribuente-cedente, mentre in forza dell'atto di cessione il diritto appartiene al cessionario*»⁴³.

Non è questa la sola ipotesi di cessione inefficace. L'art. 43 *bis* vieta al cessionario di cedere il credito («*Il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione*»). Non è prevista alcuna sanzione: la cessione colpita dal divieto è nulla tra le parti, o è soltanto inefficace verso il debitore ceduto? Il regolamento scioglie il dilemma in modo appropriato: la cessione non è nulla; è soltanto ineffica-

⁴¹ Cfr. Cass., 23 febbraio 1984, n. 1286, in *Fisco*, 1984, p. 2458, sulla inefficacia verso la pubblica amministrazione di una cessione di crediti (valida tra le parti) stipulata con scrittura privata non autenticata da notaio.

⁴² Cfr. Cass., Sez. V, 11 ottobre 2001, n. 12429, in *Giur. Imposte*, 2002, p. 142.

⁴³ CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., p. 40.

ce nei confronti del debitore («Si considerano inefficaci nei confronti dell'Amministrazione finanziaria i successivi atti di cessione a terzi del credito ceduto»).

6. Il rapporto debitore ceduto-creditore cessionario

L'atteggiamento dell'amministrazione finanziaria nei confronti delle cessioni dei crediti d'imposta è condizionato dal timore di non potere recuperare le somme rimborsate indebitamente.

Se un credito d'imposta non dev'essere rimborsato, può l'amministrazione negare il diritto del cessionario? E, dopo che è stato rimborsato al cessionario, nei confronti di chi deve agire l'amministrazione per recuperare l'indebitato?

Per dare risposta al primo interrogativo, va ricordato che, secondo la disciplina civilistica della cessione, il debitore ceduto può opporre al cessionario le medesime eccezioni che può opporre al cedente. Può opporre sia le eccezioni relative al titolo costitutivo del credito, sia quelle relative a fatti modificativi o estintivi del rapporto, anteriori o posteriori al trasferimento, ma anteriori all'accettazione della cessione o alla sua notifica o alla sua conoscenza di fatto⁴⁴.

Il cessionario è legittimato ad agire in giudizio, dinanzi alle commissioni, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per ottenere la condanna dell'Amministrazione al pagamento del credito ceduto.

Il diritto del cessionario deriva da quello del cedente. L'Amministrazione finanziaria può, in una causa di rimborso promossa dal cessionario, opporre al cessionario sia ragioni che attengono alla sussistenza e alla esigibilità del credito d'imposta (ad esempio: inesistenza dei fatti costitutivi del credito; vizi della dichiarazione) sia fatti modificativi od estintivi del credito, anteriori alla notifica della cessione (ad esempio: notifica al cedente di un avviso di accertamento che, ponendo in essere una imposta maggiore di quella dichiarata, elide il credito d'imposta di cui nella dichiarazione il cedente ha chiesto il rimborso).

È diverso lo scenario dopo che il rimborso è stato eseguito.

Il rimborso potrebbe risultare *ex post* non dovuto (in tutto o in parte) perché eseguito per errore, o per effetto della emanazione di un avviso di accertamento. Le due fattispecie sono considerate dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che disciplina *a)* il recupero delle somme erroneamente rimborsate; *b)* il recupero delle somme «debitamente rimborsate», all'epoca del rimborso, ma divenute poi indebite per effetto della sopravvenuta notifica di avvisi di accertamento.

La notifica di un avviso di accertamento ha come destinatario naturale il contribuente-cedente.

Si è però temuto, in passato, a causa di erronee impostazioni teoriche, che la cessione del credito d'imposta significasse cessione del c.d. rapporto complesso

⁴⁴ Cass., 17 gennaio 2001, n. 575, in *Contratti*, 2002, p. 59.

d'imposta. Questa impostazione era ed è infondata, innanzitutto, sul piano teorico. Il c.d. rapporto complesso d'imposta era (ed è) una sovrastruttura di creazione dottrinale, che non aveva (e non ha) alcuna base positiva⁴⁵. Non può dunque esservi cessione del rapporto complesso d'imposta perché il rapporto complesso d'imposta non esiste.

In secondo luogo, se anche esistesse, il rapporto complesso d'imposta non sarebbe cedibile, perché sarebbe un rapporto derivante da norme inderogabili di diritto pubblico, e dunque un rapporto non modificabile con atti d'autonomia privata. Non è infatti neppure pensabile che si possa derogare alle leggi d'imposta, sostituendo, al contribuente designato dalla legge, altro soggetto. Se il contribuente cedesse, con il credito d'imposta, anche la sua responsabilità fiscale, un simile patto non avrebbe nessun valore e nessun effetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

La cessione del credito d'imposta non è (non può essere) né cessione del rapporto complesso d'imposta, che non esiste, né cessione del debito d'imposta, che rimane a carico del contribuente-cedente. Contribuente-debitore d'imposta è e rimane, a tutti gli effetti, il cedente. Il cessionario acquista soltanto la titolarità del credito d'imposta, e, di riflesso, la legittimazione ad agire nei confronti dell'amministrazione finanziaria⁴⁶.

Anche se vi è stata cessione, dunque, dell'indebito rimborso risponde, in primis, il contribuente, come è confermato dall'art. 43 *bis*, ove si precisa che resta ferma, nei confronti del contribuente che cede il credito, l'applicabilità dell'art. 43.

L'art. 43 *bis* – applicando il concetto che il diritto del cessionario viene meno a seguito del venir meno, retroattivamente, del diritto del cedente – dispone che il cessionario «risponde in solido con il contribuente fino a concorrenza delle somme in-

⁴⁵ La figura del rapporto complesso d'imposta è teorizzata da A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 26, che la riprese dai processualisti (è citato Chiovenda), i quali, a loro volta, l'avevano mutuata dalla pandettistica. Ma, nel concetto di rapporto processuale, gli studiosi del processo raccoglievano soltanto situazioni giuridiche soggettive di natura processuale, mentre il rapporto complesso d'imposta sarebbe un «conglomerato» di situazioni giuridiche molto eterogenee, la cui «unitarietà» non ha fondamento positivo. Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 75.

⁴⁶ Cfr. Cass., 19 marzo 1990, n. 2881, in *Boll. trib.*, 1990, p. 944, secondo cui la domanda diretta a conseguire la restituzione di somme versate a titolo di rimborsi Iva rientra nella giurisdizione delle commissioni tributarie, anche quando sia proposta, anziché dal contribuente, dal cessionario del relativo credito (in forza di atto debitamente notificato all'ufficio), considerando che tale cessione importa il subingresso del terzo nella posizione del contribuente e tenendo altresì conto dell'attitudine della controversia a porre questioni inerenti al rapporto tributario, da definirsi con autorità di giudicato anche in contraddittorio del contribuente (nella specie, sussistenza e cedibilità del credito, opponibilità al cessionario di accertamento successivo alla cessione, possibilità dell'amministrazione di compensare il proprio debito con l'ammontare delle sanzioni irrogate a carico del cedente). La sentenza è pubblicata anche in *Corr. giur.*, 1990, p. 893, con nota di R. DOMINICI, *Cessione di credito IVA e giurisdizione della commissione tributaria*.

debitamente rimborsate, a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'ufficio delle entrate o il centro di servizio procedono al recupero delle somme stesse».

Si supponga un credito d'imposta di 10, che venga ceduto e pagato; si supponga che, in seguito, venga emesso un avviso di accertamento di una maggiore imposta di 30.

Se il rimborso non fosse stato eseguito, sarebbe riscuotibile soltanto la differenza tra maggiore imposta accertata e credito d'imposta (30 meno 10). Sulla base di un simile atto, l'importo riscuotibile (20) potrebbe essere iscritto a ruolo solo a carico del cedente. Non sarebbe configurabile alcuna responsabilità del cessionario, che, se non ha ricevuto nulla, non ha nulla da restituire, e non è responsabile di nulla.

Se invece l'avviso di accertamento è emesso dopo che il rimborso del credito è stato eseguito a favore del cessionario, la somma da riscuotere è pari all'intera imposta accertata.

Da un lato, si scomputa il credito d'imposta ma, dall'altro, si computa la somma da recuperare, sicché l'importo da riscuotere è pari all'intera maggiore imposta accertata.

Questo importo può esser riscosso, per intero, nei confronti del cedente (che non può recuperare nulla nei confronti del cessionario; il cedente ha già avuto il corrispettivo della cessione, il cessionario ha ricevuto quel che ha comprato).

Il cessionario è però responsabile (nei confronti del fisco) nei limiti del riscosso; il fisco può dunque iscrivere a ruolo il cedente per l'intero, e può iscrivere a ruolo il cessionario, ma solo per una parte della somma riscuotibile in base all'avviso di accertamento, pari alla somma che ha ricevuto.

Il fisco è doppiamente tutelato, perché della restituzione sono solidalmente responsabili il cedente e il cessionario⁴⁷. Anche in materia di IVA, ferma la responsabilità del cedente, è prevista la responsabilità solidale (e limitata) del cessionario⁴⁸. È dunque evidente che non ha ragion d'essere il timore dell'Amministrazione finanziaria di non poter recuperare, a causa della cessione, le somme che apparissero rimborsate indebitamente⁴⁹.

⁴⁷ Cfr. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., p. 32 ss.

⁴⁸ Sulla cessione dei crediti Iva, risultanti dalla dichiarazione annuale, si veda l'art. 5, comma 4-ter, del D.l. 14 marzo 1988, n. 70, conv. con L. 13 maggio 1988, n. 154, che recita: «*Agli effetti dell'articolo 38 bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito».*

⁴⁹ Sui timori nutriti dall'Amministrazione finanziaria, prima della novella del 1995, cfr. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., p. 29 ss. e G. ZOPPINI, *Profili ricostruttivi ed applicativi della cessione dei crediti per imposte dirette*, in *Boll. trib.*, 1997, pp. 985 ss. (specie p. 987).

CHIUSURA DELLE PROCEDURE CONCORDATARIE E CESSIONE DI CREDITI D'IMPOSTA FUTURI *

La cessione dei crediti d'imposta futuri

Nell'attivo dei fallimenti possono esservi crediti d'imposta derivanti da ritenute subite ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, durante il corso della procedura, sugli interessi attivi dei depositi bancari¹, o crediti d'imposta derivanti da operazioni soggette ad IVA, poste in essere dal curatore o, prima del fallimento, dall'imprenditore (poi) fallito. Le ragioni per cui i fallimenti hanno interesse a cederli sono evidenti: evitare di procrastinare la chiusura della procedura e monetizzare elementi attivi che, altrimenti, non sarebbero acquisiti all'attivo fallimentare², perché si tratta di crediti che emergeranno solo con la chiusura del fallimento (*rectius*, con la dichiarazione finale che il curatore è tenuto a presentare ai sensi del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 5 e D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 5). È perciò prassi diffusa la cessione di questi crediti, con contratti che hanno per oggetto crediti futuri. Per l'IVA, il contratto sarà operante dopo che il curatore avrà optato per il rimborso con modello VR e dopo che avrà esposto il credito nella dichiarazione. Di solito, la cronologia degli atti è la seguente:

- stipula del contratto di cessione in forma notarile, o con scrittura privata autenticata, come richiesto dall'art. 69, terzo comma, del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440;
- notifica della cessione all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate e all'agente della riscossione, come richiesto dall'art. 69, primo comma, del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440;

* *Corr. trib.*, 2010, pp. 2391-2394.

¹F. TESAURO, «In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta», in *Boll. trib.*, 2003, p. 885. Sulla cessione dei crediti chiesti a rimborso nelle dichiarazioni dei redditi si veda il D.M. 30 settembre 1997, n. 384.

²Dopo la chiusura del fallimento, anche se disposta senza integrale soddisfazione dei creditori, il fallito tornato *in bonis* riacquista la disponibilità dei diritti sorti prima della procedura e può dunque agire in giudizio per riscuotere i crediti pregressi (Cass., Sez. trib., 26 febbraio 2004, n. 3903, in *TributImpresa*, 2004, fasc. 3, p. 192).

- presentazione del Mod. VR (richiesta di rimborso);
- presentazione della dichiarazione IVA di periodo.

L'atto di cessione produrrà effetti, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, solo dopo la presentazione del Modello VR e della dichiarazione di periodo, da parte del curatore. È solo da quel momento che ne decorreranno gli effetti. Negli atti di cessione è spesso specificato che gli effetti nei confronti dell'Amministrazione debitrice sorgeranno dopo la presentazione della dichiarazione IVA e della richiesta di rimborso, ma si tratta di clausola, se non del tutto superflua, certo non necessaria.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria

Vi sono però Uffici dell'Amministrazione finanziaria che, richiesti di rimborsare, rifiutano, con argomentazioni che appaiono sovente speciose o pretestuose. Affermano, ad esempio, che la cessione del credito sarebbe invalida, o inefficace, in quanto avvenuta prima della presentazione della dichiarazione annuale. Non ammettono, in sostanza, che la cessione possa avere per oggetto un credito d'imposta futuro, come se la cessione dei crediti futuri fosse una cosa misteriosa, ignota e non indagata dai giuristi. Si pone così sovente la questione se sia valido ed opponibile all'Amministrazione finanziaria il negozio di cessione del credito IVA, risultante dalla dichiarazione IVA e dalla richiesta di rimborso presentata dal curatore fallimentare, nel caso in cui il negozio di cessione sia stato stipulato prima della dichiarazione IVA e della richiesta di rimborso presentata dal curatore fallimentare. L'atteggiamento degli Uffici trae impulso dalla risoluzione 12 agosto 2002, n. 279/E³, nella quale, dopo aver notato che possono essere oggetto di cessione i crediti risultanti dalla dichiarazione annuale, richiesti a rimborso, e non certo quelli computati in detrazione, si osserva che, prima della dichiarazione annuale, «l'Amministrazione non può sapere se il credito formatosi negli anni precedenti e nell'esercizio in corso sia stato o meno utilizzato in compensazione di eventuali debiti tributari e previdenziali: il credito IVA spettante diviene, infatti, certo e definito solo al momento della sua esposizione in dichiarazione, cristallizzandosi nella scelta operata dal contribuente tra le alternative in proposito offerte dall'ordinamento (riporto del credito o richiesta di rimborso)». Conclude la risoluzione che la cessione di un credito tributario futuro avrebbe «rilevanza puramente civilistica tra le parti, non producendo alcun effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria». Il che è esatto fino ad un dato istante, non per sempre. Vero è, infatti, che la cessione ha inizialmente effetto solo obbligatorio e solo tra le parti; non è vero, invece, che non ha mai effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

³In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

Va al riguardo notato, in primo luogo, che le norme del codice civile relative alla cessione dei crediti (artt. 1260-1267) sono applicabili alla cessione dei crediti d'imposta per gli aspetti non disciplinati dalla legge tributaria, «essendo ormai pacifico che la disciplina codicistica delle obbligazioni è applicabile ai corrispondenti istituti di diritto tributario, con il consueto limite della compatibilità»⁴. È noto – trattandosi di nozioni istituzionali – che il contratto di cessione di credito si perfeziona per effetto del (solo) consenso dei contraenti; dal perfezionamento del contratto non consegue sempre il trasferimento immediato del credito (dal cedente al cessionario), in quanto, nel caso di cessione di un credito non ancora sorto, il trasferimento si verifica soltanto nel momento in cui il credito viene ad esistenza; anteriormente, il contratto, pur essendo perfetto, esplica efficacia meramente obbligatoria⁵.

La disciplina civilistica, per la valida cessione di crediti futuri, esige soltanto che, quando è concluso il negozio, già esista il rapporto dal quale i crediti nasceranno, in modo che i crediti siano determinati o determinabili, con la conseguenza che l'acquisto del credito da parte del cessionario si produrrà automaticamente quando i crediti ceduti verranno ad esistenza; da tale momento unico legittimato a ricevere il pagamento sarà il cessionario⁶. La cessione di crediti futuri è prevista anche da norme speciali, come l'art. 3 della legge 21 febbraio 1991, n. 52, in tema di cessione dei crediti d'impresa, e dalla legge fallimentare (di cui si dirà *infra*).

Vero è dunque che la cessione di un credito futuro, fino a che non viene ad esistenza il credito, ha «rilevanza puramente civilistica tra le parti» (come dice la risoluzione citata), ma non se ne può di certo trarre la conseguenza – come fanno gli Uffici – che non ha e non avrà mai effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, neppure dopo che il credito d'imposta è venuto ad esistenza, ed è «certo e definito», liquido ed esigibile.

In secondo luogo, nessuna norma fiscale impedisce al curatore di cedere un credito IVA che maturerà alla chiusura della procedura.

Certamente non lo impedisce l'art. 5, comma 4-ter, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, che – presupponendo la cedibilità dei crediti IVA – mira a garantire l'Amministrazione finanziaria contro la eventualità che debba ripetere le somme rimborsate⁷. Ciò che rileva, per il de-

⁴ M. Cantillo, «La cessione dei crediti per imposte dirette», in *Rass. trib.*, 1999, p. 28.

⁵ Cass., Sez. I civ., 31 agosto 2005, n. 17590, in *Mass. Giur. it.*, 2005.

⁶ Cass., 24 ottobre 1975, n. 3519, in *Mass. Giur. it.*, 1975; App. Milano, 2 febbraio 1996, in *Dir. fall.*, 1996, II, p. 1091.

⁷ La disposizione recita: «Agli effetti dell'articolo 38 *bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma

bitore ceduto, non è il momento in cui è stipulato l'atto di cessione (atto che, inizialmente, come già detto, ha effetto solo tra le parti e non produce il trasferimento del diritto), ma il momento in cui il cessionario pretende il pagamento.

Ora, il cessionario potrà pretendere il pagamento e avanzare pretese nei confronti dell'Ufficio fiscale non prima della presentazione della dichiarazione IVA e della domanda di rimborso (modello VR). Inoltre, per l'efficacia, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, della cessione dei crediti d'imposta, occorre che siano applicate le disposizioni degli artt. 69 e 70 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, i quali prevedono che i crediti verso lo Stato siano ceduti con atto pubblico, o scrittura privata autenticata, e che la cessione sia notificata all'ente pubblico cui spetta ordinare il pagamento. Quando sussistono questi presupposti, l'Ufficio finanziario non può rifiutare il rimborso per il solo fatto che il negozio di cessione del credito IVA è stato stipulato (o notificato) prima della presentazione della dichiarazione annuale o del modello VR.

I poteri di controllo dell'Amministrazione sulla spettanza dei crediti d'imposta e del diritto al rimborso

Del tutto infondate appaiono poi le preoccupazioni manifestate talora dagli Uffici nel tentativo di giustificare i dinieghi di rimborso ai cessionari. La cessione del credito è un contratto che ha il solo effetto di vincolare il debitore ceduto a pagare il suo debito al cessionario (e non più al cedente). Per il resto, per il debitore ceduto, non cambia nulla. Non a caso, i crediti possono essere ceduti «anche senza il consenso del debitore» (art. 1260 c.c.). L'unico interesse del debitore ceduto, che merita tutela, è quello di sapere esattamente nei confronti di chi deve adempiere. Se non è dubbia né la validità della cessione, né la notificazione effettuata al debitore ceduto, secondo le norme del regolamento di contabilità, il diniego opposto dall'Ufficio alla richiesta di rimborso non è motivato da alcun interesse meritevole di tutela. Non cambia nulla, per l'Ufficio, dover pagare al cessionario e non al cedente (creditore originario).

Restano infatti intatti (ovviamente), per l'Ufficio, tutti i poteri di controllo della dichiarazione del curatore e della spettanza del credito e del rimborso. Il già citato art. 5, comma 4-ter, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, stabilisce che «restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito» e, anche senza questa norma, nes-

del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito».

suno potrebbe seriamente sostenere che l'Amministrazione non conserva integro l'esercizio dei suoi poteri.

Si aggiunga che l'Ufficio non corre neppure il rischio di non poter recuperare un rimborso che si rivelasse indebito, a causa del fatto di aver pagato al cessionario.

Va anzi notato che l'Ufficio fiscale, pagando al cessionario, è doppiamente tutelato, perché della restituzione sono solidalmente responsabili il cedente e il cessionario, come dispone il più volte citato art. 5, comma 4-ter, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, a norma del quale «in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate ...».

In conclusione, i crediti fiscali, anche futuri, possono essere ceduti dai curatori fallimentari, a norma degli artt. 1260 e seguenti del codice civile, osservando le forme e le procedure previste dal regolamento di contabilità dello Stato (art. 69 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440). La cessione non può in alcun modo pregiudicare interessi erariali. E non vi è nulla che permetta di considerare invalido un contratto di cessione del credito fiscale IVA di un fallimento, perché stipulato o notificato prima della presentazione della dichiarazione IVA a credito e della richiesta di rimborso (con modello VR) da parte del curatore.

La cessione dei crediti fiscali futuri del fallimento secondo il diritto fallimentare

Dal canto suo, il diritto fallimentare non ha mai posto ostacoli alla cessione dei crediti d'imposta, che, anzi, sembra incentivata dalla riforma. La nuova disciplina riformata del fallimento in tema di liquidazione dell'attivo autorizza esplicitamente il curatore a cedere «i crediti, compresi quelli di natura fiscale o futuri ...» (art. 106, l.f.). La norma «non introduce nulla di nuovo nel panorama fallimentare in quanto non si dubitava certo di questa possibilità»⁸.

Significativa è certamente anche la norma secondo cui, in sede di ripartizione finale, «il giudice delegato ... può disporre che a singoli creditori che vi consentano siano assegnati, in luogo delle somme agli stessi spettanti, crediti di imposta del fallito non ancora rimborsati» (art. 117, comma 3, l.f.). Non vi è dubbio che ai creditori della procedura possano essere assegnati anche crediti d'imposta non attuali, ma futuri (e certi), come ad esempio quelli derivanti da operazioni poste in essere dagli organi fallimentari, dai quali sorgono diritti certi di detrazione e rimborso, esigibili dopo la chiusura della procedura. Non è senza signi-

⁸V. ZANICHELLI, *La nuova disciplina del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2008, p. 253.

ficato che l'introduzione di queste norme di diritto fallimentare non è stata accompagnata da modifiche delle disposizioni fiscali che disciplinano i rimborsi di imposta e le cessioni dei crediti fiscali, dando così la dimostrazione che la legislazione fiscale già consentiva ai fallimenti di cedere, nel corso della procedura concorsuale i crediti di imposta che nasceranno e saranno esigibili con la chiusura della procedura.

CAPITOLO 6
RIMBORSO

LA RIPETIZIONE DELL'INDEBITO IN CASO DI VERSAMENTO IN TESORERIA E DI RITENUTA DIRETTA *

SOMMARIO: 1. La tesi secondo cui il ricorso previsto dall'art. 171 del T.U. imposte dirette è l'unica via per recuperare le somme indebitamente ritenute o versate in Tesoreria, alla luce di due casi clinici. – 2. Critica di tale tesi: in base alla lettera dell'art. 171 ed al collegamento di tale disposizione con l'art. 172. – 3. *Segue*: in base all'inserimento dell'art. 171 nel sistema complessivo dei rimedi avverso l'illegittimità degli atti della riscossione. – 4. Ragion d'essere dell'art. 171 nonostante la coesistenza del ricorso ivi previsto con la *condictio indebiti* ordinaria. – 5. Analisi del congegno delineato dall'art. 171 e conferma, da esso offerta, della natura costitutiva del processo tributario speciale. – 6. Trattati differenziali del processo instaurato dal ricorso previsto dall'art. 171 rispetto al normale paradigma del processo tributario speciale. – 7. Critica della pretesa impossibilità di adire direttamente il giudice ordinario per ripetere l'indebitato, nel caso di assenza di atti impositivi.

1. *La tesi secondo cui il ricorso previsto dall'art. 171 del T.U. imposte dirette è l'unica via per recuperare le somme indebitamente ritenute o versate in Tesoreria, alla luce di due casi clinici*

L'interpretazione dell'art. 171 del T.U. delle Imposte dirette, cui si conforma la seconda delle decisioni commentate (Comm. centr., 10 marzo 1970, n. 2716), ha dalla sua la naturalezza delle interpretazioni che per prime affiorano alla mente di chi legge una disposizione normativa senza porsi problemi di approfondimento sistematico. La si può enucleare nelle due proposizioni seguenti:

a) il recupero delle somme indebitamente versate in Tesoreria o indebitamente trattenute da una Pubblica Amministrazione può essere compiuto unicamente per mezzo del ricorso all'Intendente di Finanza e quindi, in ipotesi di mancato accoglimento, del giudizio innanzi alle commissioni tributarie; rimane dunque esclusa la possibilità di adire il giudice ordinario in via diretta

* *Giur. it.*, 1972, III, 2, cc. 5-12 (nota a Comm. centr., 16 marzo 1970, n. 3046 e Comm. centr., 10 marzo 1970, n. 2716).

- cioè in assenza del presupposto d'una decisione «definitiva» di una Commissione – esercitando la *condictio indebiti* di diritto comune;
- b) decorsi, senza che sia presentato il ricorso, sei mesi dalla data del versamento o della ritenuta, né la finanza ha il dovere di disporre la restituzione *ex art.* 172, né il contribuente conserva altri mezzi per farsi restituire l'indebito il che equivale a dire che vien meno il rapporto di restituzione.

La vicenda processuale sfociata nella decisione in esame non è stata, per la verità, dominata da tale problema, la cui soluzione era, si direbbe, presupposta nel senso esposto, ma da un altro: se la particolare ipotesi del recupero d'una somma, *dovuta* al momento della riscossione, ma successivamente divenuta *non dovuta* in forza d'una legge retroattiva di ratifica di una convenzione internazionale, rientrasse nella sfera d'applicazione dell'art. 171¹.

Diremo fuggacemente che condividiamo la soluzione preferita dalla Commissione centrale. Vero è, a parere nostro, che il dettato legislativo suggerisce la soluzione negativa (desumibile dalla circostanza che la decorrenza del termine è riferita solo alla data del versamento o della ritenuta: ciò che porta ad escludere evenienze del genere di quella in esame); ma è d'altra parte vero che non vi sono ragioni per negare, sia pure in via di interpretazione estensiva o analogica, che la disposizione miri a comprendere tutte le ipotesi di indebitto connesse alle forme di riscossione previste in quel capo I del titolo X del quale l'art. 171, combinandosi con il successivo, rappresenta la chiusura. Siffatto indirizzo interpretativo trova giustificazione piena se, nell'ambito del sistema dei mezzi di ripetizione dell'indebito, si dà valore non restrittivo alla previsione normativa contenuta nell'art. 171. Se, cioè, si nega che, nei casi in cui essa trovi applicazione, venga meno l'esperibilità dell'azione di indebitto davanti all'autorità giudiziaria; se, cioè, accogliendo un *obiter dictum* dell'altra decisione, si riconosca che il contribuente, pur dopo i sei mesi, possa agire davanti al giudice ordinario nel termine ordinario di prescrizione². Si tralascia, in considerazione dell'oggetto specifico prefisso a questo scritto, di sottoporre a vaglio critico la massima di quest'ultima decisione, nella parte in cui collega la decorrenza del termine semestrale al momento in cui il contribuente viene a conoscenza dell'errore commesso: l'affer-

¹ La distinzione, che si tendeva a introdurre nel campo delle imposte dirette, ha, come è noto, cittadinanza nel sistema del tributo di registro, ove si riscontra diversità di presupposti e di disciplina tra l'ipotesi in cui il contribuente abbia diritto a ripetere una somma irregolarmente percetta e quella, eccezionale, in cui abbia diritto a ripetere una somma percetta regolarmente, in forza d'un evento successivo alla registrazione. La dottrina, opportunamente, ha convenuto di distinguere anche terminologicamente le due ipotesi, riservando alla prima il vocabolo «restituzione» ed alla seconda quello di «rimborso»: A. BERLIRI, *Le leggi di registro*⁴, 1960, p. 495, sulle cui orme L. PASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p. 985.

² Conformemente orientata Cass., 11 luglio 1967, n. 1710, in *Giur. it.*, 1968, I, 1, c. 684 (in un caso di ritenuta diretta); diversamente Comm. centr., 24 ottobre 1969, n. 9396, *ivi*, 1970, III, 2, p. 85 (in un caso di versamento in Tesoreria).

mazione non pare, invero, trovare appiglio nel dettato legislativo ovvero nei richiamati principi in tema di errore scusabile.

2. Critica di tale tesi: in base alla lettera dell'art. 171 ed al collegamento di tale disposizione con l'art. 172

Che quella prospettata dall'art. 171 sia l'unica via per recuperare l'indebito in caso d'imposte riscosse nelle forme della ritenuta diretta e del versamento in tesoreria è tesi che, in primo luogo, non pare corrispondere alla formulazione letterale della legge. Se il legislatore avesse mirato a dare carattere di *esclusività* alla facoltà ivi conferita, non si sarebbe espresso certo in termini di *possibilità*. Avendo presente che, in materia, esiste una regola generale e che, secondo la tesi avversata, la disposizione in esame la sostituirebbe, risulta scarsamente attendibile che un tale intento legislativo sia stato portato ad espressione per mezzo di una dizione che, al contrario, sembra precisamente destinata a tutt'altro scopo che ad una funzione limitatrice. Non vi è nulla, insomma, nell'art. 171 che faccia pensare ad una limitazione della regola comune, onde è giocoforza concludere per la coesistenza dell'azione di indebitto, innanzi al giudice tributario, con il peculiare meccanismo ivi disciplinato.

Questa argomentazione, come tutte quelle circoscritte nell'orizzonte angusto della lettera della legge, non è di per sé decisiva. Ma decisivo è il risultato interpretativo che si desume dal collegamento sistematico dell'art. 171 con il successivo art. 172 che impone all'Intendente di disporre il rimborso delle somme che risultino essere state indebitamente trattenute o versate: dovere, questo, a cui la legge non pone alcun termine. Ora, a meno di non voler considerare l'art. 172 come destinato ad attuare l'art. 171³, ed a meno di non volere introdurre, con palese arbitrio, nell'art. 172 una limitazione temporale che la legge non pone⁴, il

³ Il che sarebbe erroneo alla stessa stregua del ritenere l'art. 198 diretto ad attuare l'art. 188: sul punto si veda l'esatto orientamento di E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo* (ed. provv.), Milano, 1971, p. 183 (ed, ivi, riferimenti).

⁴ Sembra a G. PIAZZA (*Ritenuta d'acconto o imposta sugli utili delle società*, Milano, 1963, p. 92), che la norma *ex art. 172* «debbà esser valida non soltanto per effetto del ricorso prodotto dal contribuente ma anche nelle ipotesi in cui l'errore venga rilevato dall'ufficio; purché l'iniziativa dell'ufficio venga esercitata entro i sei mesi dalla data del versamento in tesoreria o della ritenuta». Ma, a nostro avviso, non si può sfuggire a questo dilemma: o si ritiene che il potere di disporre il rimborso sia condizionato alla domanda del contribuente (come nel caso, ad esempio, della L. n. 168 del 1960), ed allora è indubbio che, decorsi i sei mesi senza che la domanda sia stata presentata, l'Intendente non possa disporre il rimborso, non perché il termine dell'art. 171 vada esteso all'art. 172, ma perché è assente il presupposto, senza il quale il rimborso non può legittimamente effettuarsi; oppure si ritiene, come PIAZZA ritiene e come la lettera della legge («Quando risulta ...») inequivocabilmente stabilisce, che il dovere dell'Intendente sia svincolato dalla domanda, ed allora manca di fondamento l'applicazione, all'art. 172, di un termine che la legge riferisce al ri-

dovere di restituzione dell'Intendente non soggiace ad altro termine, fuori di quello che discende, nel silenzio della legge, dalle regole generali. *Pendant* di questa situazione soggettiva della finanza è, evidentemente, il diritto del contribuente alla restituzione perdurante anch'esso – se non si vuol postulare una situazione d'obbligo cui non sia correlata una posizione creditoria – oltre il termine semestrale. Strumento d'attuazione giurisdizionale di questo credito non può che essere, in assenza di deroghe, l'ordinaria *condictio indebiti*. Se così stanno le cose, solo il termine prescrizione ordinario, in assenza di deroghe espresse, incide sul diritto alla restituzione: ora, per il caso di somme versate in tesoreria, la deroga non c'è, mentre, per il caso di somme direttamente trattenute dalla Pubblica Amministrazione, vige il termine semestrale stabilito dall'art. 53 del T.U. 24 agosto 1877, n. 4021 (tuttora in vigore in forza dell'art. 288 del T.U. Imposte dirette⁵).

3. Segue: *in base all'inserimento dell'art. 171 nel sistema complessivo dei rimedi avverso l'illegittimità degli atti della riscossione*

L'art. 171 meriterebbe un inquadramento sistematico più ampio di quello che ci è per ora possibile e che qui ci limitiamo ad accennare. L'inidoneità d'una norma che si innesta su atti, quali la ritenuta diretta e il versamento in tesoreria, su atti cioè che appartengono alla sfera dell'esecuzione del debito tributario, a precludere la *condictio indebiti* comune e ad incidere sul diritto di restituzione non trova, infatti, spiegazione adeguata se non in una visione compiuta del fenomeno della riscossione e dei rimedi apprestati avverso l'illegittimità della stessa. Occorrerebbe, per fondare su basi sistematiche l'assunto di tale inidoneità, portare a compimento lo sviluppo del principio dell'autonomia degli atti della riscossione rispetto a quelli d'imposizione. Si dimostrerebbe così il principio conseguente della estraneità dei primi alla vicenda del rapporto d'imposta e di quello di restituzione, insieme con il corollario ulteriore che i rimedi collegati ai primi non condizionano mai la lite relativa al debito d'imposta ovvero all'indebito⁶. Questa impostazione di vertice porterebbe al seguente risultato: che così il mancato esperimento del ricorso per illegittimità del ruolo, come quello per l'erroneo versamento o l'indebita ritenuta, non incidono sulle regole comuni relative all'indebito. Le quali regole esigono che, in caso di tributi con imposi-

corso. In un caso come nell'altro, cioè, il termine semestrale risulta inapplicabile al potere-dovere di disporre il rimborso.

⁵Le espressioni adoperate nel testo non vanno prese come una implicita scelta in ordine al problema se i termini in discorso estinguano il diritto sostanziale di credito o l'azione.

⁶Il pensiero del testo mirante a dare risalto alla distinzione tra vicenda costitutiva dell'obbligazione e riscossione riecheggia la sostanza della recente monografia di E. DE MITA circa *Le iscrizioni a ruolo*, cit. Sul punto specificamente richiamato si vedano, in specie, le pagg. 3, 104 e segg., 181 e segg.

zione, si reclaims alla Commissione, e in caso di assenza di atto impositivo si esperisca dinanzi al Tribunale la ripetizione d'indebito di diritto comune⁷.

4. Ragion d'essere dell'art. 171 nonostante la coesistenza del ricorso ivi previsto con la condictio indebiti ordinaria

Potrebbe sembrare che quest'ordine d'idee svaluti l'art. 171 destituendolo d'ogni ragion d'essere. Se il contribuente, ci si può domandare, ha dieci anni di tempo – nel caso di versamento in Tesoreria – per rivolgersi al giudice ordinario con l'azione di ripetizione, che significato rimane ad una disposizione, che determina in sei mesi il termine per rivolgersi all'Intendente? Come norma, poi, diretta a conferire la facoltà di chiedere il rimborso, non è essa del tutto inutile? Non è, una tale facoltà, di ogni creditore verso il suo debitore?

Ma il contenuto normativo che conferisce significato e ragion d'essere all'art. 171 non è nella facoltà di domandare il rimborso ed il termine semestrale non inerisce a questa facoltà. In effetti, esso delinea un particolare congegno – che analizzeremo tra poco – imperniato sull'istanza all'Intendente, la quale, in ipotesi di diniego, vale – per un effetto legale di conversione – come ricorso alla Commissione. Il termine semestrale, allora, incide su questa convertibilità dell'istanza (rivolta ad un organo amministrativo) in ricorso giurisdizionale (rivolto alla Commissione); dopo i sei mesi, l'istanza ha valore di mera sollecitazione ad effettuare il rimborso: ecco in che senso, poc'anzi, si diceva che il termine non attiene alla facoltà di domandare il rimborso. Pur coesistendo con la possibilità di azione giudiziaria ordinaria, l'istituto disciplinato dall'art. 171 conserva la sua ragion d'essere in quanto apre la strada al giudizio innanzi alle Commissioni: la prima da esperirsi in dieci anni, il secondo in sei mesi. Nel caso, però, di ritenuta diretta, i due termini coincidono.

⁷ Nel senso che il mancato ricorso avverso il ruolo non preclude l'azione davanti al giudice ordinario, si veda ancora l'opera già citata di DE MITA, ove (cap. III) delle varie ipotesi di ricorso contro il ruolo è data una spiegazione in termini rigorosamente unitari – nel senso che il ricorso ha sempre per oggetto immediato l'annullamento dell'iscrizione – alla quale aderiamo. La possibilità di proporre l'azione d'indebito al giudice ordinario è ivi presentata con carattere di assolutezza, «essendo il ricorso contro l'iscrizione diretto a sospendere la riscossione ed avendo pertanto un oggetto diverso dalla esistenza e dall'ammontare del debito tributario» (p. 185): ed a noi preme qui postulare, per ragioni sistematiche, il parallelismo tra l'art. 171 e l'art. 188, per estendere al primo la tesi che lo studio citato riferisce al secondo. È forse opportuno avvertire che, se il mancato ricorso concernente la riscossione non impedisce l'azione di indebitto, questa può essere esclusa da altre ragioni: cioè dalla presenza di un avviso d'imposta, nel qual caso l'unico rimedio concesso è il ricorso al giudice speciale.

L'assunto che, in caso di ruolo non preceduto da imposizione, quando son decorsi i termini per il ricorso contro il ruolo, vien meno quella particolare via di rimborso ma l'indebito resti indebitto onde è ammessa la ripetizione con ordinaria azione giudiziaria, ha il conforto autorevole di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*⁵, Torino, 1969, p. 588 (testo e nota).

5. Analisi del congegno delineato dall'art. 171 e conferma, da esso offerta, della natura costitutiva del processo tributario speciale

La possibilità, secondo la tesi qui propugnata, di portare la lite sull'indebito innanzi al giudice ordinario – ove indubbiamente diviene il contenuto d'un processo d'accertamento – o innanzi alle commissioni, sembra un argomento contrario alla tesi che concepisce il processo tributario speciale come un processo costitutivo, imperniato sull'impugnazione d'un atto amministrativo. Se il processo davanti al primo è di accertamento, allora anche innanzi al giudice tributario, così si potrebbe ragionare, abbiamo un processo di tale tipo, essendo la lite la medesima⁸.

⁸Che il ricorso contemplato dall'art. 171 dia vita ad un processo d'accertamento innanzi al giudice tributario è dato come pacifico da P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 213 ss., che da ciò trae argomento per affermare la natura d'accertamento del processo instaurato contro l'atto d'imposizione.

Né la premessa, né la conseguenza ci sembrano da condividere.

La prima è considerata implicita nella circostanza che, nelle due ipotesi in esame, manca un atto impositivo onde l'obbligazione tributaria non può che essere *ex lege*. Ma questa circostanza, a nostro avviso, vale solo a giustificare la possibilità di adire direttamente il giudice ordinario; non vale, invece, a dimostrare la natura dichiarativa del processo innanzi alle Commissioni, ove si acceda alla spiegazione che noi diamo del congegno configurato dall'art. 171. È verissimo che nelle ipotesi in parola manca un atto impugnabile, se con ciò si intende dire che manca un atto *impositivo* impugnabile; ma che, in assoluto, come opina RUSSO, manchi qualsivoglia atto impugnabile, è affermazione che sarebbe vera, se non esistesse l'articolo 171 e la procedura ivi disciplinata, che ci consente di individuare in un atto (implicito) dell'Intendente l'oggetto del ricorso. D'altra parte, va rilevato che, anche ritenendo che si tratti di processo d'accertamento, rimane per RUSSO il problema di individuare l'oggetto del ricorso, dato che egli, se sostiene, in generale, che il giudizio innanzi al giudice tributario è di accertamento, ne riconosce però, sia pur sotto il solo profilo formale, l'atteggiarsi alla stregua dei giudizi d'impugnazione (*op. cit.*, p. 228).

L'Autore, poi, ipotizza un pagamento mediante versamento in tesoreria per affermare, rispetto a tale situazione, che «sia che la dichiarazione venga ritenuta fedele, sia che l'ufficio notifici un avviso di accertamento in rettifica dell'imponibile dichiarato, la eventuale contestazione sulla legittimità sostanziale dell'imposizione non può che comportare, in entrambi i casi, un giudizio di accertamento. Altrimenti, bisognerebbe ammettere che, intervenuto l'avviso in rettifica, il contribuente esperisca due azioni: l'una di accertamento (preordinata alla ripetizione), per le somme versate in tesoreria; l'altra di impugnazione dell'atto impositivo, per le somme accertate dall'ufficio e riscosse con il sistema dei ruoli. Ma una soluzione del genere non può accogliersi, perché implicherebbe che l'imposta dovuta per il medesimo presupposto abbia la sua fonte genetica in parte nella legge ed in parte nel provvedimento impositivo dell'amministrazione».

L'argomentazione è sottilissima e tuttavia non persuasiva, perché fondata sul presupposto che l'art. 171 conservi rilevanza, rispetto ad una parte del rapporto d'imposta, pur dopo l'emanazione d'un avviso.

In assenza di atto impositivo – tale è il caso di imposte versate in tesoreria, non potendosi attribuire valore costitutivo del debito alla dichiarazione del contribuente, cui mancano i connotati degli atti normativi – è operante lo schema della fonte legale del debito e la tutela giurisdizionale, in tal caso, è quella del giudizio di accertamento (del rapporto) innanzi al giudice ordinario. A questa tutela l'art. 171 aggiunge quella innanzi al giudice speciale, predisponendo un particolare meccanismo in virtù del quale il giudizio d'impugnazione diviene possibile in una ipotesi in cui non sarebbe dovuto esserlo.

Ma quando la finanza notifica un avviso d'imposta, allo schema della fonte legale subentra quello della fonte provvedimentale e quindi la forma di tutela giurisdizionale è il giudizio d'impugnazione innanzi al giudice speciale. L'atto impositivo «aggancia» *in toto* il rapporto tributario, e

La sistematica del processo tributario come *species* del processo amministrativo riceverebbe così una smentita palese o, quanto meno, apparirebbe inidonea a comprendere la gamma dei tipi di azione e di decisione presenti nel processo tributario speciale.

L'art. 171 si porrebbe quindi come una conferma dell'opposta tesi che asserisce la natura dichiarativa del processo tributario. Se questo si presenta, in linea di massima, come destinato all'accertamento dell'obbligazione d'imposta, si accorderebbe con la sua intima natura un'azione diretta essa pure all'accertamento d'un rapporto obbligatorio. Di peculiare, rispetto all'ipotesi consueta, si avrebbe solo questo: che il contribuente porterebbe in giudizio non un proprio debito (per sentirne dichiarare l'inesistenza o per ottenerne una riliquidazione), ma un proprio credito. Si avrebbe così una inversione di parti (in senso sostanziale), ma rimarrebbe immutata la natura del processo: in un caso come nell'altro, vi sarebbe l'accertamento – ora negativo, ora positivo – d'un rapporto obbligatorio.

In realtà, l'art. 171 non porta né una smentita né una deroga, ma una conferma alla tesi della natura costitutiva. Per convincersene, è necessario mettere in luce la veste formale che la lite sull'indebito assume quando è portata innanzi al giudice tributario speciale.

Si rifletta sul congegno disegnato dall'art. 171, superandone la lettera, che è impropria. Vi si parla, infatti, di ricorso all'Intendente, quasi che la lite iniziasse il suo svolgimento innanzi a tale organo per poi passare e proseguire, eventualmente, innanzi alle Commissioni. Nel caso di ritenuta diretta si potrebbe anche riscontrare l'atto amministrativo contro il quale l'impugnativa si rivolgerebbe – magari con uno sforzo inventivo di improbabile plausibilità⁹. Ma nel caso di versamento in Tesoreria, quale sarebbe mai l'oggetto del ricorso? La realtà è che il legislatore è caduto in una svista, quando ha parlato di ricorso all'Intendente: ciò che a questi il contribuente dirige è solo un'*istanza*, potenzialmente idonea a valere come ricorso – diretto, questo, alla Commissione di primo grado – il cui unico possibile oggetto è l'atto di rigetto dell'istanza, che l'Intendente pone in essere implicitamente nel trasmettere alla Commissione l'atto del privato¹⁰. Oc-

su questa vicenda che attiene alla fonte normativa del rapporto non può spiegare influenza la modalità di pagamento. Il contribuente ha un unico modo per recuperare le somme pagate (sia la parte versata in tesoreria, in corrispondenza della dichiarazione, sia la parte ulteriore, aritmeticamente corrispondente all'aumento apportato dall'avviso e versata in esattoria), ed è l'eliminazione del rapporto posto in essere – in ipotesi, illegittimamente – dall'avviso, risultato conseguibile solo attraverso il giudizio d'impugnazione. Siamo, in presenza di un avviso di rettifica, fuori dell'orbita dell'obbligazione da fonte legale e del giudizio di accertamento; e siamo quindi fuori dell'orbita dell'art. 171, il quale perde ogni rilievo, anche per le somme versate in tesoreria.

⁹ Sulla scia di A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, III, Milano, 1964, p. 349 (nota), con il quale concorda F. BOSELLO, *Appunti in tema di ritenuta diretta*, in *Dir. e prat. trib.*, 1968, I, p. 822, riteniamo che il fenomeno della ritenuta diretta non racchiuda atti impositivi.

¹⁰ Allo stesso modo, se viene considerato come rivolto all'ufficio (secondo l'impropria formula dell'art. 188) non è un ricorso in senso tecnico quello contro il ruolo (cfr. DE MITA, *op. cit.*, p.

corre dunque pensare ad una vicenda che si snoda nel modo seguente:

- a) *istanza* all'Intendente;
- b) rigetto (implicito) dell'istanza;
- c) impugnazione dell'atto di rigetto.

Se tale è il congegno delineato dall'art. 171, vorrà dire che esso aderisce perfettamente alla natura costitutiva del processo tributario, per ciò che profila un tipo di giudizio che prende vita dall'impugnativa d'un atto amministrativo ed assume ad oggetto la legittimità di quest'atto. Esso riporta, così, nella logica del processo d'impugnazione e quindi nella competenza delle Commissioni un'ipotesi che, in quanto attinente ad una vicenda tributaria carente dell'atto impositivo, si sarebbe naturalmente iscritta nella logica del processo dichiarativo ed avrebbe perciò avuto, come tipo unico di tutela, l'azione innanzi al giudice ordinario¹¹.

Per il recupero delle somme indebitamente versate in tesoreria, il contribuente dispone dunque di due rimedi: l'azione innanzi al giudice ordinario e il meccanismo tutto particolare disegnato dall'art. 171. Il quale, confidiamo di aver dimostrato, dà vita ad un giudizio d'impugnazione, confermando così che il processo tributario speciale – quello cioè che si svolge innanzi alle Commissioni con la possibilità di proseguire innanzi al giudice ordinario – ha natura di processo costitutivo. Ciò è tanto vero, che nell'ipotesi studiata, in cui manca l'atto impositivo e quindi la possibilità stessa del processo d'impugnazione, il legislatore ha avvertito il bisogno di predisporre un particolare congegno per dare alla lite sull'indebito la struttura del processo d'impugnazione.

6. *Tratti differenziali del processo instaurato dal ricorso previsto dall'art. 171 rispetto al normale paradigma del processo tributario speciale*

La lite d'indebito prevista dall'art. 171 dà dunque vita ad un processo d'impugnazione il quale presenta, rispetto al paradigma normale del processo costitutivo che si svolge innanzi alle Commissioni, svariati tratti differenziali, dei quali vanno posti in rilievo almeno i seguenti:

188). In realtà, nel caso dell'art. 171 abbiamo una istanza rivolta all'Intendente che – per disposto di legge – assume poi valore di ricorso; nel caso dell'art. 188 l'atto del privato è, *ab origine*, un ricorso diretto alla Commissione che, per motivi d'organizzazione, è presentato, ma non indirizzato, alla finanza (ma può essere presentato anche direttamente alla Commissione: il che non è nel caso dell'art. 171), la quale può così trarne sollecitazione a disporre lo sgravio.

¹¹ Si presuppone dimostrato che, tutte le volte che ci sia un atto amministrativo-finanziario, la tutela sia quella che si articola nel processo tributario speciale, mentre, in ipotesi di debito da fonte legale (cosiddetto tributo senza imposizione), la tutela sia quella ordinaria innanzi all'autorità giudiziaria. Il primo ha per oggetto il diritto del privato all'annullamento o alla modifica d'una imposizione illegittima e quindi solo in via mediata viene investito il rapporto d'imposta (v. ALLO- RIO, *op. cit.*, p. 109 ss.); in assenza di atto impositivo, invece, l'unico giudizio possibile è, normalmente, quello che mira ad accertare direttamente il rapporto.

- l'impulso di parte dal quale il processo prende avvio è indiretto: il contribuente presenta all'Intendente un atto il quale è, di per sé, soltanto un'istanza, suscettibile, però, di trasformarsi in impugnazione d'un atto che al momento in cui l'istanza è presentata, ancora non esiste;
- oggetto del processo non è un atto d'imposizione, ma il provvedimento di rigetto dell'istanza di rimborso;
- in deroga al principio per cui oggetto d'impugnazione è un provvedimento formale, la legge qui prevede l'impugnazione d'un atto che viene in essere tacitamente, allo stesso modo come, in sede di processo amministrativo, la legge equipara al provvedimento formale il silenzio dell'amministrazione sul ricorso gerarchico: in entrambi i casi, l'equiparazione ha per fine d'assicurare il funzionamento della tutela giurisdizionale (in un caso, di quella innanzi alle Commissioni tributarie, nell'altro di quella innanzi al Consiglio di Stato), fornendo all'azione d'impugnazione l'indefettibile suo oggetto, che diversamente sarebbe assente.

7. Critica della pretesa impossibilità di adire direttamente il giudice ordinario per ripetere l'indebito, nel caso di assenza di atti impositivi

L'asserita possibilità di adire direttamente il giudice ordinario pare infrangersi di fronte a quella giurisprudenza che dilata l'ambito del processo tributario speciale sino a renderlo comprensivo di ogni sorta di controversie tributarie (anche di quella, cioè, che riflette ipotesi nelle quali manca l'emanazione formale d'un provvedimento amministrativo-finanziario). L'assunto della giurisprudenza implica la coincidenza del concetto generale di controversia d'imposta – la cui rilevanza si ritrova, ad esempio, nell'art. 9 del codice di procedura civile – con quello richiamato dall'art. 22, R.D. 7 agosto 1936, n. 1639 (il cui primo comma demanda alle commissioni la risoluzione delle controversie «relative all'applicazione delle imposte dirette»), con la conseguenza di rendere altrettanto ampia la sfera di applicazione della regola – che il medesimo articolo reca al suo ultimo comma – della previa adizione delle commissioni rispetto all'azione giudiziaria.

Il lato debole di tale assunto sta non tanto nel trascurare il collegamento tra il primo e l'ultimo comma dell'articolo citato¹², quanto nel trascurare che tale regola va intesa nel senso che le conferisce la natura di giurisdizione «su ricorso» del processo tributario speciale, la cui necessità di applicazione si pone se, e solo se, vi sia un'attività dell'amministrazione finanziaria, formalmente ed esterna-

¹²Tale argomentazione, espressa da C. MAGNANI (*Il processo tributario*, Padova, 1965, pp. 138-139) è di mero carattere letterale, risolvendosi nel dare significato ristretto all'espressione «applicazione» delle imposte; ma a ciò, rimanendo sul piano letterale, potrebbe opporsi che la finanza applica un'imposta, così quando l'accerta, che quando la riscuote.

mente manifestatasi, suscettiva di fungere da oggetto d'impugnazione¹³.

Il collegamento sistematico della regola suddetta – la quale non pone un presupposto per l'azione innanzi al giudice ordinario ma sta a significare che il processo tributario speciale si struttura nella fase innanzi alle Commissioni per proseguire poi, eventualmente per *saltum*, innanzi al giudice ordinario¹⁴ – con la norma espressa nell'art. 23 del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516, conduce a questo risultato che solo in presenza di un «operato» dell'Amministrazione finanziaria che si manifesti attraverso un provvedimento formale (l'articolo citato pone come regola generale che si tratti d'un provvedimento *notificato*, regola generale alla quale, come si è detto, l'art. 171 apporta una deroga) diviene esperibile – nel senso che *può e deve* esperirsi – la tutela del processo tributario speciale. E se tale sistema *deve* esperirsi quando v'è un atto amministrativo-finanziario cui la lite si riallaccia, ne consegue che quando l'Intendente trasmette gli atti alla Commissione, da quel momento si produce l'inammissibilità dell'azione di ripetizione innanzi al giudice ordinario.

¹³ In una recente sentenza, la Cassazione non ha mancato di avvertire che, in tanto può valere la regola del previo esperimento della fase innanzi alle Commissioni, in quanto si versi in una delle ipotesi in cui vi sia un atto amministrativo-finanziario da impugnare.

Si trattava, nella specie, d'un rimborso fondato sulla L. 25 febbraio 1960, n. 168, la quale prevede che la restituzione dell'imposta venga effettuata, previa istanza del contribuente, mediante detrazione dalle somme da iscrivere a ruolo: la Cassazione, in una ipotesi siffatta in cui né la legge prevede un provvedimento formale di risposta all'istanza, né la finanza aveva, di fatto, emanato alcun atto formale, ha considerato la mancata detrazione come comunicazione del provvedimento (di diniego del rimborso) suscettibile di impugnativa (Cass., Sez. unite, 11 giugno 1971, n. 1741, in *Giur. it.*, 1972, I, 1, c. 121). Ma l'art. 23 del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516, parla di reclamo da proporre «entro il termine di 30 giorni dalla notifica di un provvedimento»; pone, cioè, in linea generale il principio che il sistema del processo tributario speciale vale solo in presenza d'un provvedimento che sia portato a conoscenza dell'interessato per il tramite di un procedimento di notifica; ora, che la L. n. 168 del 1960, disponendo circa il modo per eseguire il rimborso, abbia anche apportato una deroga al principio del provvedimento formale notificato, è opinione che ha il solo valore di testimoniare quanto radicato sia l'orientamento giurisprudenziale che tende a dare la massima estensione possibile alla regola del previo esperimento della fase innanzi alle Commissioni.

Se, poi, si dicesse che «la domanda obbligatoriamente prescritta ai contribuenti assumeva praticamente valore di ricorso contro il ruolo per parziale inesistenza dell'obbligazione tributaria» (nota redazionale del *Boll. trib.*, 1971, p. 1382, a commento della sentenza in esame), si direbbe cosa che, *praticamente*, può anche avere un qualche pregio ma che, *giuridicamente*, non ne ha alcuno.

¹⁴ V. ALLORIO, *op. cit.*, p. 415 ss. Circa il tema del rapporto tra fase avanti le Commissioni e fase avanti l'autorità giudiziaria, un'ampia panoramica delle molteplici opinioni in RUSSO, *op. cit.*, p. 266 ss.

LA RIPETIZIONE DI SOMME INDEBITAMENTE PAGATE A CAUSA DI ERRORI MATERIALI DELL'UFFICIO*

1. – La sentenza, che commentiamo, è stata emessa da un giudice di rinvio. In assenza di divergenze sul fatto, il giudizio, in tale sede, sembrava ridursi a ciò: alla traduzione, in termini di pronuncia di merito, del principio di diritto enunciato dalla Cassazione. Ma le cose non hanno avuto un così lineare svolgimento: che la società convenuta – vistasi affermare la tassabilità d'una situazione per la quale essa, invece, asseriva l'opposto¹ – non ha tuttavia disarmato.

Essa non si è data per vinta perché ha creduto di ravvisare, in certe novità intervenute dopo la sentenza della Cassazione, circostanze che potessero esimere il giudice di rinvio dalla pedissequa applicazione del principio posto dalla Corte: il nuovo orientamento giurisprudenziale delle Sezioni Unite della Cassazione; il nuovo atteggiamento assunto dall'amministrazione finanziaria²; una sopravvenuta norma di legge.

Che i primi due elementi non fossero tali, da eliminare il vincolo del principio posto dalla Cassazione, par cosa pacifica; discutibile è, invece, il punto, se una norma sopravvenuta – interpretativa o comunque retroattiva –, applicabile al caso dedotto in giudizio, si sovrapponga al principio enunciato dalla decisione di cassazione con rinvio. Altra cosa è, poi, il vedere se la norma, richiamata dalla società convenuta, fosse davvero applicabile al caso di specie: ma vogliamo, per prima cosa, brevemente soffermarci sul preliminare problema, se il diritto sopravvenuto faccia cessare il vincolo, derivante dalla sentenza della Cassazione.

* *Dir. prat. trib.*, 1972, II, pp. 782-794 (nota a App. Torino, sez. I, 10 maggio 1972).

¹ Sulla questione, in dottrina, il persuasivo intervento di V. UCKMAR, *Inapplicabilità dell'i.g.e. sui trasferimenti di carati di navi, retro*, 1967, II, p. 945; ID., *L'importazione di navi «armate» e l'applicazione dell'imposta generale sull'entrata*, in *Giur. it.*, 1967, I, 2, c. 321. Quanto alla Cassazione, v'è stato innanzitutto un periodo di contrasto, manifestatosi nell'ambito della stessa I sez.: ricordo soltanto, in diverso senso e significativamente coeve: 14 novembre 1968, n. 3731 e 3732, *retro*, 1969, II, c. 337. A comporre il dissidio sono poi intervenute le sez. un., con dec. 27 gennaio 1969, n. 2303, *retro*, 1969, II, c. 621, che si sono pronunciate a favore del contribuente; nel qual senso è la giurisprudenza successiva: ad es. Cass. sez. un., 23 luglio 1969, n. 2779, in *Giur. it.*, 1970, I, I, c. 33.

² Si veda la circolare Min. fin., 12 maggio 1970.

2. – Il problema va risolto in dipendenza del valore che si riconosca all'enunciazione, da parte della Cassazione, del principio di diritto: se ad essa si riconosce – sulle orme del Redenti e nel quadro teorico dell'ammissibilità d'un giudicato che concerna soltanto il punto di diritto³ – efficacia di cosa giudicata, basta richiamarsi ai principi del giudicato per fondare con saldezza la sopravvivenza del principio enunciato dalla Cassazione al sopraggiungere d'una divergente norma di legge interpretativa o retroattiva. Rimanendo invece fedeli alla tradizione chiovendiana, che ad una sorta siffatta di pronuncia nega l'indole di cosa giudicata, non per ciò il problema è tranquillamente risolto, nel senso della prevalenza – sull'enunciato della Corte – della norma sopravvenuta. Ad Andrioli⁴ è parsa «sufficiente ad escludere un'intensità di resistenza del principio di diritto alla legge interpretativa o retroattiva sopravvenuta, pari a quella, che la cosa giudicata normalmente le oppone», la sola circostanza che «il principio di diritto non precluda la proposizione di altra domanda (art. 393) e renda, comunque, necessario lo svolgimento del giudizio di rinvio (art. 384)»: soluzione, questa, sulla quale ha espresso i suoi dubbi Micheli, osservando che «in tal modo si pone sullo stesso piano della preclusione un effetto vincolante che il legislatore dichiara sopravvivere alla estinzione del processo, in quanto la determinazione della norma da applicare in concreto è avvenuta da parte della corte di cassazione la quale pertanto ha, in questi limiti, esercitato la funzione riconosciutale»⁵.

Ma anche a prescindere dalla discussione intorno al significato, ai fini della questione, degli artt. 384 e 393, non pare comunque che sia possibile pervenire ad una soluzione diversa da quella per cui il vincolo del principio di diritto venga meno, per il giudice di merito, quando muti la norma di legge, applicabile al caso.

Va infatti considerato che una volta escluso che l'efficacia dell'enunciazione del principio di diritto sia riconducibile all'ordine di concetti che governano il giudicato, il problema pare risolvibile in base al semplice rilievo, che l'enunciazione si risolve in «uno dei tanti atti, di cui si compone il processo»⁶, e che essa non pone la premessa maggiore, del sillogismo giudiziale finale, ma solo una regola di giudizio, a cui il giudice di merito dovrà attenersi nel riformulare, esso, tale premessa.

³ REDENTI, *Il giudicato sul punto di diritto*, in *Scritti giuridici in onore di Carnelutti*, II, p. 698 ss.; *Diritto processuale civile*, II, pp. 362 e 467.

⁴ ANDRIOLI, *Il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1952, p. 286; *Commento al codice di procedura civile*, II, p. 580.

⁵ MICHELI, *L'enunciazione del principio di diritto da parte della Corte di Cassazione e il giudicato sul punto di diritto*, in *Riv. dir. proc.*, 1955, p. 39, in nota; per acquisire con completezza il pensiero del chiaro autore sul tema, si veda anche il saggio pubblicato in *Annuario dir. comp.*, XVI (1942), p. 255.

⁶ ANDRIOLI, *Il principio di diritto ecc.*, cit., p. 287.

Ora, la regola di giudizio in punto di diritto, che il giudice di merito trae dalla pronuncia della Cassazione, non sta sullo stesso piano di quella, che ogni giudice trae dalle norme di legge, che regolano il caso da decidere. La prima ha, infatti, a sua volta per presupposto una norma generale ed astratta, sulla cui base la Cassazione ha operato per formulare il principio di diritto. Una volta che il legislatore sostituisca la norma – presupposto del principio di diritto enunciato dalla Corte regolatrice – vien meno anche il valore vincolante del principio di diritto: vien meno perché il giudice di merito è tenuto a pronunciarsi sulla base della norma regolante il caso, nel momento in cui pronuncia: e tale norma non è quella, da cui la Cassazione ha tratto il principio, ma un'altra norma, successivamente emanata, con valore retroattivo.

Insomma anche il giudice di rinvio ricerca il criterio normativo di giudizio, prima che nella sentenza della Cassazione, nella sfera legislativa: se in questa individuerà, come norma del caso, sulla base della ricognizione dell'ordinamento e della (eventualmente) nuova ricostruzione del fatto, quella stessa che la Cassazione ha vincolativamente interpretato, allora nulla potrà esimerlo dall'attenersi all'enunciato della sentenza di cassazione; ma se sarà diversa la ricostruzione del fatto, o sarà mutata la norma da applicare al caso, allora diverso sarà anche il criterio di giudizio.

3. – La seconda massima della sentenza commentata richiama l'attenzione sull'art. 8 della legge 28 ottobre 1970, n. 801, a norma del quale «l'amministrazione finanziaria provvede anche d'ufficio ad effettuare rimborsi e conguagli delle maggiori imposte eventualmente pagate dal contribuente, in dipendenza di errori materiali compiuti dagli uffici, anche in assenza di ricorso di parte e senza limiti temporali».

Volendo rigorosamente conservare a questo scritto il carattere di commento a decisione, dovremmo a questo punto esprimere il nostro consenso a quanto hanno ritenuto i giudici torinesi, nell'asserire che la norma non riguarda la fattispecie da decidere perché «la riscossione non fu frutto di un errore materiale bensì di interpretazione di una norma di legge». Desideriamo però andar oltre il caso di specie, per investigare le innovazioni che la citata disposizione ha apportato nell'ambito della normativa tributaria relativa alla ripetizione dell'indebito.

Al qual fine, si tratta di porre a raffronto tale disposizione con i principi che, per ciascuna imposta o gruppo di imposte, regolano la ripetizione dell'indebito.

Cominceremo con l'osservare che la disposizione è conforme al diritto comune: essa cioè fissa la validità, per quei casi di pagamenti che abbiano la loro origine in un errore materiale dell'ufficio, del principio per cui il pagamento (indebito) è fatto generatore d'una obbligazione *ex lege* di restituzione, tutelabile con l'azione di ripetizione dell'indebito: obbligazione la cui perduranza non soggiace ad altri termini, che non siano quelli ordinari di prescrizione.

Deriva da ciò che la disposizione non ha recato alcuna innovazione in tutti

quei casi in cui, in diritto tributario, non era derogata la normativa di diritto comune.

Il punto problematico sta nel vedere – ripeto: imposta per imposta, o gruppo per gruppo di imposte – quando era valida, e quando era derogata, la disciplina di diritto comune⁷.

4. – Vediamo le imposte riscosse a mezzo ruoli. Per queste è discusso se il mancato ricorso avverso il ruolo precluda la ripetizione dell'indebito innanzi al giudice ordinario e nelle forme del diritto comune. Se esistesse una preclusione del genere come regola generale, la disposizione in esame introdurrebbe una eccezione di cospicuo rilievo.

Il problema che occorre allora porsi è il seguente: quali rimedi ha a sua disposizione il contribuente, per far valere il credito di restituzione delle somme indebitamente pagate? Fra questi rimedi, vi è anche l'azione comune di ripetizione dell'indebito innanzi al giudice ordinario? Se vi è, in che rapporto sta con i rimedi particolari del diritto tributario, ossia con l'impugnazione dell'accertamento e con il ricorso contro il ruolo?

Posto che, in linea di massima, valgono anche per il diritto tributario tanto la norma che collega, al pagamento indebito, la nascita d'un rapporto di restituzione, quanto l'esperibilità dell'azione ordinaria di ripetizione, tutto il problema si riduce a quello della individuazione dei particolari ostacoli che, di volta in volta, impediscono l'operare dei principi comuni.

In fatto di ruoli, un ostacolo potrebbe essere il riconoscere, all'iscrizione

⁷Del problema dell'indebito tributario, un'impostazione simile a quella sostenuta nel testo in POTITO, *La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria*, Napoli, 1970, per il quale «si ha la netta impressione che la legge intervenga soltanto quando intenda regolamentare in modo diverso l'esercizio dell'azione di ripetizione, dando quindi per scontato che essa, in ogni caso, è già di per sé esercitabile, in base ad un principio che esula dalla materia tributaria» (p. 103). Ma se valgono – e noi riteniamo che valgano – le norme comuni, allora non v'è bisogno né dell'art. 198 del t. u., né del dovere di buona amministrazione, per fondare il dovere di restituire l'indebito anche in assenza d'un ricorso nei termini del contribuente (*op. cit.*, p. 95 ss., nota 84, e p. 105): il dovere di restituire l'indebito c'è, per il fisco, perché dal pagamento dell'indebito nasce il rapporto di restituzione. Insomma basta dire che il pagamento dell'indebito, *ex art. 2033 cod. civ.*, crea un credito di restituzione, che nasce direttamente dalla fattispecie legale, senza l'intermediazione della domanda del *solvens* o del provvedimento di sgravio del fisco.

Che, nel silenzio della legge, i tributi pagati con il sistema dell'autoaccertamento siano irripetibili afferma Trib. Firenze, 20 gennaio 1971, in *Giur. it.*, 1972, I, 2, c. 158, con nota giustamente critica di A.E. GRANELLI, *Sulla inesistenza di un principio generale di irripetibilità dei tributi*. La massima riportata del Trib. di Firenze scaturisce da un'indebita generalizzazione della regola della irripetibilità dei tributi pagati a mezzo marche, il carattere eccezionale della quale è affermato da Trib. Brescia, 1 febbraio 1956, in *Giur. it.*, 1957, I, 2, c. 78, con nota di E. ALLORIO, *Ripetizione dell'imposta di bollo indebitamente pagata*, ove autorevolmente si sottolinea come non esista alcuna ragione, per la quale il generale principio che si trae dall'art. 2033 cod. civ. non debba valere, in linea di massima, anche nei confronti dello Stato.

d'una somma nei ruoli d'imposta, efficacia costitutiva del debito; alla quale premessa si riannoda, come conseguenza inevitabile, il fatto che l'obbligazione creata dal ruolo sta, o cade, con lo stare o cadere dell'iscrizione a ruolo. Nel quadro di tale disegno teorico, s'intende che l'unico modo per ripetere una somma iscritta a ruolo è il ricorso contro il ruolo⁸; e che la ripetizione dell'indebito dinanzi al giudice ordinario senza l'intermediazione della fase innanzi alle commissioni, è non tanto preclusa dal mancato ricorso contro il ruolo, quanto mai esperibile.

Un'altra diffusa persuasione è che siano irripetibili le somme riscosse in forza di una iscrizione a titolo definitivo: la irripetibilità sarebbe insita nella qualifica di «definitive» che la legge riserva a tali iscrizioni⁹. Ma né negli effetti né nei presupposti delle iscrizioni definitive è dato riscontrare un ostacolo alla ripetibilità. Se si guarda agli effetti, una volta escluso che essi consistano nella creazione dell'obbligazione tributaria, dovrà escludersi anche che essi fungano da causa giustificatrice dello spostamento patrimoniale che provocano. Infatti il ruolo si traduce, sotto l'aspetto funzionale, in un doppio effetto, che è dato, da un lato, da un obbligo formale di prestare, che è cosa diversa dall'obbligazione tributaria sostanziale¹⁰, e, dall'altro, dalla legittimazione all'esecuzione forzata esattoriale. Né l'uno né l'altro effetto implicano l'acquisizione definitiva e irreversibile, da parte del fisco, delle somme prestate, dipendendo, tale acquisizione, unicamente dalla sussistenza della obbligazione tributaria sostanziale, la quale soltanto funge da causa d'attribuzione patrimoniale.

⁸ Per la teoria per la quale il ruolo è atto costitutivo dell'obbligazione si veda soprattutto BERLIRI, tra i cui numerosi e ben noti scritti in argomento ricordo soltanto i *Principi di diritto tributario*, 1964, III, Milano.

L'A., da tale premessa, deduce con rigorosa coerenza che, «scaduti i termini per proporre l'opposizione contro il ruolo il contribuente è indubbiamente debitore della somma iscritta a ruolo né può dimostrare che tale somma non sia dovuta» (*Principi*, cit., vol. II, tomo I, p. 29).

Altrove, però, l'egregio scrittore si esprime dubitativamente circa la possibilità di adire direttamente il giudice ordinario per far valere l'illegittimità del ruolo (*In tema di ruolo esattoriale*, in *Giur. imp.*, 1965, p. 685).

⁹ In quest'ordine di idee si pone l'Amministrazione delle finanze con circ. 18 maggio 1960, n. 301520, nella quale, tra l'altro, si afferma: «I diversi effetti derivanti dalle iscrizioni a ruolo, provvisorie e definitive, si riassumono nel senso che mentre le prime – iscrizioni provvisorie – sono soggette a conguaglio e sgravio nei casi espressamente considerati dalla legge, le iscrizioni a titolo definitivo non ammettono ripetizione dell'imposta a favore del contribuente, salvo i casi previsti dall'art. 188 per i ricorsi contro i ruoli».

¹⁰ Per la distinzione, tra l'obbligo scaturente dal ruolo e l'obbligazione tributaria, vedi DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo* (ed. provv.), Milano, 1971, pp. 61, 83 e 94. L'obbligazione tributaria, scrive tale A., è «un rapporto unitario che ripete la sua struttura dal presupposto economico (sia pure come effetto d'un atto costitutivo vincolato)»; ma altra cosa è il «dovere di prestare, effetto dell'iscrizione» (p. 83), il quale, «pur esponendo il contribuente all'esecuzione forzata, non determina l'acquisizione definitiva delle somme legittimamente iscritte» (p. 94); chiarito ciò, il problema distintivo diventa, al limite, di terminologia (*ibidem*).

D'altro canto, nei presupposti che legittimano le iscrizioni a ruolo a titolo definitivo, nei titoli cioè definitivi di iscrizione, neanche si rinviene una ragione di irripetibilità. Infatti nessuno dei titoli definitivi è tale da implicare la definitiva acquisizione. Per due ragioni: la prima è la non coincidenza tra titoli della iscrizione e titoli della obbligazione¹¹: se questa coincidenza vi fosse, è facile intendere che le somme iscritte a titolo definitivo sarebbero, per definizione, somme dovute e per ciò stesso non ripetibili. L'altra ragione risiede nella precarietà dei titoli definitivi di iscrizione a ruolo: ciascuno di esso può essere sostituito da un atto eliminativo o riduttivo della obbligazione precedentemente costituita¹².

Veniamo ora alle conseguenze delle considerazioni che precedono.

Il ruolo, si è detto, non crea l'obbligazione. *Ergo*: mancato ricorso contro il ruolo, mancata rimozione degli effetti del ruolo, non equivale ad impossibilità di fare riconoscere che ciò che si è corrisposto, in adempimento del ruolo, sia indebito¹³. Il ricorso contro il ruolo è un rimedio esclusivo solo come modo per far valere le illegittimità proprie del ruolo: esso non interferisce quindi col problema della ripetibilità dell'indebito con azione ordinaria, dinanzi al giudice ordinario¹⁴.

Non esistono, poi, iscrizioni a ruolo che, in ragione dei titoli su cui si fonda, siano idonee a provocare la riscossione di somme per loro natura irripetibili.

¹¹ Di questa affermazione non è possibile dare, in questa sede, adeguata motivazione. Mi limito perciò solo ad osservare: *a*) che la sola dichiarazione è sufficiente per la legittima iscrizione del dichiarato, mentre l'obbligazione presuppone anche l'esistenza del presupposto; *b*) che ai fini dell'iscrizione basta la mancata dichiarazione, mentre l'obbligazione presuppone l'omessa dichiarazione; *c*) che l'avviso rileva come *atto* ai fini dell'obbligazione, e come *fatto* ai fini della riscossione.

Contra: G. FALSITTA, *Riscossione delle imposte dirette*, in *Novissimo dig. it.*, vol. XVI, p. 76; ID., *Struttura della fattispecie dell'accertamento nelle imposte riscosse mediante ruolo*, in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, p. 37 ss.; ID., *Il ruolo di riscossione*, Milano, 1972, p. 28 ss.

¹² Per la compiuta, analitica dimostrazione di tale rilievo rinvio a DE MITA, *op. cit.*, p. 21 ss.

¹³ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 1969, p. 588, in nota: «A me pare che decorso il termine per il ricorso contro il ruolo, venga meno quella particolare via di rimborso, ma l'indebito resti indebito». Sono ivi citati, in senso contrario, Cass., 14 febbraio 1947, in *Giur. imp. dir.*, 1948, e BERLIRI, *ivi*.

¹⁴ *Contra*: BASCIU, *Appunti in tema di ripetibilità di imposte pagate in base a norme dichiarate incostituzionali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1968, I, p. 69, per il quale il fatto che il t.u. contenga gli artt. 171, 172 e 188 starebbe ad indicare l'esistenza d'un sistema di rimedi, a disposizione del contribuente, incompatibile con l'esperibilità della *condictio indebiti*. Al che si può replicare, quanto all'art. 188, che i ricorsi contro i ruoli, in quanto diretti a far valere l'illegittimità del ruolo, hanno un campo d'esplicazione diverso da quello, che è proprio dell'azione di indebito. È solo in via eccezionale (lett. c) dell'art. 188) che il ricorso contro il ruolo porta, cumulativamente con l'azione di impugnativa del ruolo, alla cognizione delle commissioni anche la questione dell'obbligazione tributaria sostanziale (su cui v. *retro*, nota 10).

Quanto agli artt. 171 e 172, mi sia consentito di rinviare a quanto ho sostenuto nella nota *La ripetibilità dell'indebito in caso di versamento in tesoreria e di ritenuta diretta*, in *Giur. it.*, 1972, III, 2, c. 5.

Anche qui, insomma, va detto che non esistono somme irripetibili in ragione del modo di riscossione: sì che la mancata contestazione dell'atto di riscossione non preclude l'azione ordinaria di ripetizione dell'indebito.

Possiamo dunque conclusivamente affermare che le somme riscosse a mezzo ruolo – così come le somme indebitamente versate in tesoreria o trattenute da una pubblica amministrazione¹⁵ – sono ripetibili secondo le norme di diritto comune: dal qual punto di vista l'art. 8 della legge 801/1970 si rivela come non innovativo. Ma questa conclusione circa la riconducibilità dell'indebito tributario al diritto comune non va affermata come assoluta: essa soffre infatti di una eccezione la cui importanza è tale da far dubitare se non sia il caso di porre come regola l'eccezione, e di configurare come residuale l'ipotesi del ricorso alle norme comuni.

5. – Occorre infatti por mente al fatto che, nei casi di somme oggetto d'una obbligazione creata da un provvedimento amministrativo d'imposizione, l'obbligazione perdura fin quando non è eliminato il provvedimento che l'ha costituita. Qui, l'indebito emerge solo a seguito dell'annullamento, o della modifica, del provvedimento: senza una pronuncia costitutiva che incida sul provvedimento, non si profila indebito. La prestazione pecuniaria, effettuata in relazione all'imposizione, è una prestazione «dovuta» quand'anche il provvedimento sia illegittimo; annullato o modificato il provvedimento la prestazione diviene – retroattivamente – non dovuta.

Ecco perché il problema dell'indebito, a fronte d'una obbligazione nata da provvedimento, è preliminarmente problema d'eliminazione o modifica del provvedimento: è, preliminarmente, problema d'ottenere una pronuncia che costitutivamente incida sul provvedimento. Il quale risultato è, per il contribuente, conseguibile unicamente attraverso il ricorso alle Commissioni tributarie: qui la ripetizione si struttura come azione d'impugnazione, subordinatamente alla quale può porsi un problema di tutela del credito di restituzione.

Orbene: in tale situazione normativa, che valore innovativo ha l'art. 8 di cui ci stiamo occupando? A rigore, nessuno: perché gli errori materiali di cui il provvedimento fosse inficiato non sono coperti dall'autorità imperativa del provvedimento, allo stesso modo come gli errori materiali delle sentenze non sono coperti dall'autorità del giudicato¹⁶.

6. – La conclusione a cui siamo pervenuti – non innovatività della disposizione nel campo delle imposte dirette, cioè proprio per la categoria di imposte per la quale la disposizione appare essere stata escogitata – suggerisce la domanda, circa il perché il legislatore abbia sentito il bisogno di emanarla.

¹⁵ Vedi ancora la mia nota a decisione, nonché POTITO, *op. cit.*, p. 104.

¹⁶ V. art. 287 cod. proc. civ.

Per rispondere al quesito, dobbiamo precisare che l'ordine di idee esposto precedentemente risponde ad una impostazione del problema dell'indebito tributario, che è diversa da quella dominante nella prassi amministrativa e nella giurisprudenza pratica.

Quest'altra concezione mi pare che abbia, come motivo ispiratore fondamentale, una visione del rapporto tra norme tributarie e norme comuni, che si può così riassumere: non vi sono dei principi di diritto comune, validi anche per i rapporti tributari, ed a cui le norme tributarie si affiancano, volta a volta, per integrarli, specificarli, derogarli; vi è, invece, un sistema compiuto di norme tributarie, sistema destinato a regolare, da sé solo, la materia: un sistema di settore, insomma, che quando presenta lacune va integrato per via intrinseca e, in subordine, con richiami a norme extratributarie¹⁷.

Di qui, in tema di indebito, la conseguenza della non validità, in diritto tributario, dell'art. 2033 cod. civ., il che val quanto dire inesistenza del principio, per cui il pagamento dell'indebito implica la nascita, *ex lege*, d'un credito e d'un debito di restituzione. Le norme tributarie, in particolare quelle sui rimedi a disposizione del contribuente per il recupero dell'indebito, dimostrerebbero questo: che dal pagamento indebito nasce, a determinate condizioni, il dovere della pubblica amministrazione di emettere il provvedimento di sgravio, dal quale soltanto sorge il rapporto di restituzione. Per tal modo si viene a modellare, la situazione soggettiva del contribuente conseguente al pagamento dell'indebito, come una situazione strumentale (diritto o interesse all'emanazione d'un provvedimento), non come una situazione finale (credito di restituzione)¹⁸.

Questo provvedimento di sgravio sarebbe, talora, un atto dovuto, talaltra un atto discrezionale nell'*an*. Come s'accorda questa affermazione con l'art. 198, per il quale «quando risulta che sono state iscritte a ruolo somme non dovute l'ufficio ne dispone lo sgravio»? Si risponde che non tutte le volte che siano state iscritte somme indebite, lo sgravio è doveroso: la legge, si ritiene, dicendo «quando risulta» intende dire «quanto è stato accertato». Il coordinamento dell'art. 178 con l'art. 198 farebbe emergere una regolamentazione congegnata nel modo seguente:

- l'art. 178, 2° comma, si riferisce alle iscrizioni effettuate a titolo provvisorio (nel corso dell'anno di competenza), a norma dell'art. 176: lo sgravio per le somme così iscritte e riscosse andrebbe effettuato al momento in cui si ha l'accertamento definitivo, o quando l'imposta iscritta a ruolo ai sensi del-

¹⁷ Alle norme del t.u. sulle imposte dirette, scrive BASCIU, *op. cit.*, p. 69, «ci si dovrebbe ovviamente rifare prima e a preferenza che a quelle contenute nel codice civile». In giurisprudenza, v. Comm. centr., 24 febbraio 1970, n. 2116, in *Imp. dir. erar.*, 1971, I, 378 (in motivazione, col. 384).

¹⁸ Quest'altro presupposto teorico, della concezione che stiamo cercando di ricostruire, non ci consta essere stato reso esplicito da alcuno. Prescindendo da esso, non si capisce, ad esempio, come sia possibile considerare discrezionale l'atto di sgravio. Nessuno ha mai parlato, infatti, di discrezionalità del debitore, quanto all'adempimento dell'obbligazione.

l'art. 175, lett. *b*) e *c*) è superiore al complesso del *quantum* iscritto o comunque riscosso;

- per le altre iscrizioni a ruolo, cioè per quelle a titolo definitivo e per quelle a titolo provvisorio effettuate in pendenza di giudizio (art. 175), lo sgravio andrebbe effettuato quando *risulta* l'indebito, cioè quando l'indebito è accertato con giudicato o quando si tratta di sgravio «indiscutibilmente dovuto»¹⁹.

È evidente che a questo punto l'attenzione merita d'esser fissata sullo sgravio, «indiscutibilmente dovuto», avente ad oggetto le iscrizioni a titolo definitivo (per quelle provvisorie *ex* art. 175 va da sé che la loro sorte è legata al processo). Orbene: di fronte ad una iscrizione a titolo definitivo, si danno due ipotesi: o il contribuente impugna il ruolo – e allora la sorte dell'iscrizione e la nascita del dovere di sgravio dipendono dal processo – oppure è l'amministrazione che, *sua sponte*, effettua lo sgravio. Ma ciò è possibile a due condizioni: che la amministrazione valuti come certo l'indebito, al quale riconoscimento deve seguire il provvedimento di sgravio; che non sia decorso il termine per impugnare il ruolo, scaduto il quale, senza che l'amministrazione abbia *sua sponte* sgravato o senza che il contribuente abbia ricorso, il potere amministrativo di sgravio s'estingue per decadenza. Il termine per ricorrere contro il ruolo è insomma un termine di decadenza tanto del potere di ricorrere che del potere dell'amministrazione di autocorreggersi²⁰. Nella logica di quest'ordine di idee, si comprende come si sia potuta diffondere l'opinione – altrimenti inspiegabile – del carattere discrezionale del potere di sgravio²¹.

¹⁹Comm. centr., 24 febbraio 1970, n. 2116, *loco cit.*, c. 381: «L'art. 198, 1° comma, dispone: «quando risulta che sono state iscritte a ruolo somme non dovute, l'ufficio ne dispone lo sgravio, dandone avviso al contribuente». Salvo rari giudicati; tale norma e le norme da cui essa discende (art. 98 r. d. 15 settembre 1923, n. 2090, e art. 2 r. d. 30 dicembre 1923, n. 3024) sono sempre state intese nel senso che si dovesse trattare d'indebito risultante da una decisione definitiva con la quale le competenti autorità amministrative o giudiziarie dichiarano non dovuta una quota o parte di quota d'imposta (art. 98, 1° comma r. d. 2098) o di sgravio indiscutibilmente dovuto (stesso articolo, 4° comma). Ed in quest'ultimo caso la giurisprudenza prevalente, fondandosi sul disposto degli art. 115 e 116 del Regolamento 11 luglio 1907, n. 560, e 188 t. u. del 1958 (vedi decisioni Comm. centr., n. 84414 del 12 luglio 1956, n. 79158 del 17 novembre 1965; n. 79185 del 19 novembre 1965 e decisione n. 86823 del 7 dicembre 1966) ha dichiarato che gli uffici stessi potessero fare lo sgravio sempre, però, nel termine prescritto dai citati art. 115 e 116 del Regolamento n. 560 e 188 del t. u. 1958 che sono termini di decadenza applicabili in ogni caso e, quindi, tanto se l'errore di iscrizione dipenda dall'ufficio quanto se dipenda dal contribuente».

²⁰Cfr.: Comm. centr., 19 novembre 1965, n. 79185, in *Imp. dir. erar.*, 1966, 464; Comm. centr., 7 dicembre 1966, n. 86823, in *Riv. leg. fisc.*, 1967, p. 1177.

²¹Comm. centr., 9 dicembre 1966, n. 86840, in *Imp. dir. erar.*, 1967, 1066; Comm. centr., 7 aprile 1971, n. 3222, in corso di pubblicazione in *Giur. it.*, parte III, sez. 2.

La discrezionalità parrebbe concretarsi in ciò: nel riconoscere o non riconoscere – prima dello scadere del termine per il ricorso contro il ruolo, o in accoglimento del ricorso – che l'illegittimità del ruolo (o il carattere indebito della somma iscritta) sussiste.

A tale riconoscimento si collegherebbe il dovere di sgravare senz'altro.

Inoltre, esso farebbe venir meno il principio, per cui la ripetizione dell'indebito comporta

Inspirandosi, l'amministrazione e la giurisprudenza, al delineato ordine di concetti in tema di indebito, diviene comprensibile perché la decisione della Cassazione n. 314/1968²² sia potuta apparire come una decisione di portata innovativa: essa, infatti, introduceva, nell'ordine di idee prevalente, una eccezione alla regola, per cui il ricorso contro il ruolo è l'unico strumento a disposizione del contribuente per far valere il suo diritto allo sgravio, a meno che l'amministrazione, prima dello spirare del termine per il ricorso, non avesse, di sua iniziativa e per una sua spontanea valutazione discrezionale, disposta la restituzione. Questa eccezione aveva una portata, della quale è evidente la coincidenza di contenuto con la disposizione che stiamo esaminando. Statuiva, la Cassazione, con tale sentenza, che in caso di errore materiale e di duplicazione, il potere-dovere dell'ufficio di provvedere allo sgravio non è sottoposto ad alcun termine di decadenza, e che, ove l'amministrazione non provveda, il contribuente ha azione di ripetizione soggetta al solo termine ordinario di prescrizione.

l'eliminazione del ruolo; sarebbe possibile rivolgersi direttamente al giudice ordinario (senza necessità, cioè, del previo esperimento del ricorso alle Commissioni) ed il termine sarebbe quello decennale di prescrizione ordinaria. In altre parole, riconoscimento dell'indebito e sgravio sarebbero equivalenti nel trasformare la situazione strumentale, alla quale ho accennato nel testo, in una situazione di diritto soggettivo perfetto.

Sul valore, inteso nei termini riferiti, del riconoscimento dell'indebito o dell'illegittimità del ruolo da parte del Fisco: Cass., 19 gennaio 1970, n. 103, in *Giur. it.*, 1970, I, 1, c. 1049, con nota di G. FALSITTA, *Azione di ripetizione dell'indebito non preceduta da ricorso contro il ruolo e preteso difetto di giurisdizione del giudice ordinario*.

²² Cass., 31 gennaio 1968, n. 314, in *Giur. it.*, 1968, I, 1, c. 1196. Va osservato che la sentenza perviene ad affermare il nuovo principio attraverso l'ordine di concetti tradizionali: essa pure, cioè, ragiona non in termini di *debito* di restituzione gravante sul fisco che ha percepito l'indebito, ma di *potere* di sgravio. In ordine al quale potere, contrasta la giurisprudenza precedente affermando che esso non si estingue, quando l'iscrizione a ruolo diventa inoppugnabile.

La decisione è pubblicata anche in *Imp. dir. erar.*, 1968, I, 223, con nota di L. PIETRANTONIO, a giudizio del quale esisterebbe, per il contribuente, un duplice termine per far valere l'indebito; quello di 30 giorni entro cui può essere impugnato il ruolo (art. 188 del t. u.) e quello di sei mesi ex art. 53, 2° comma, del t.u. 24 agosto 1877, n. 4021: la presenza del secondo termine renderebbe non perentorio il primo.

Per parte mia ritengo che un problema di coordinamento di una pluralità di termini non sussiste: altro è il termine di trenta giorni, che attiene alla impugnazione del ruolo; altro il termine di sei mesi, che riguarda l'impugnazione, innanzi al giudice ordinario, delle pronunce delle commissioni; diverso, infine, dai predetti termini *decadenziali*, è il termine di *prescrizione* del diritto di restituzione dell'indebito.

Tra i precedenti della decisione in esame (non uniformi, però; per motivazione ed anche per la fattispecie giudicata): Comm. centr., 5 dicembre 1940, in *Riv. leg. fisc.*, 1942, 124; Comm. centr., 2 marzo 1962, n. 55443, *retro*, 1962, II, 533, con nota di MAGNANI; Trib. Bologna, 5 marzo 1968, in *Giur. it.*, 1968, I, 2, 355.

Per il caso di esenzione soggettiva da qualsiasi tributo: Cass., 29 gennaio 1948, n. 130, in *Foro it.*, 1948, I, c. 752; Cass., 23 aprile 1969, n. 1034, in *Giust. civ.*, 1969, I, p. 1693.

Era evidente che l'amministrazione vedesse, in questa decisione, una rottura del sistema, e che si ponesse in posizione di attesa²³; di attesa, cioè, di un intervento del legislatore, che rappresentasse la consacrazione legislativa del nuovo indirizzo giurisprudenziale. Ma è del pari evidente perché chi – come l'autore di queste note – imposta in tutt'altro modo il problema dell'indebito, non vede nell'art. 8 della legge n. 801/1970 altro che la riaffermazione, per un caso di specie, d'una regola di portata generale.

7. – Passiamo ora alle imposte indirette. «L'azione del contribuente per chiedere la restituzione delle tasse pagate – così stabilisce l'art. 136 della legge del registro – si prescrive col decorso di tre anni dalla data del pagamento». Per le imposte di registro esiste dunque una deroga al diritto comune costituita dal termine di prescrizione che è triennale e non decennale.

Ora l'art. 8 della legge n. 801/1970 porta a questa evidente modificazione: che quando l'indebito sarà la conseguenza d'un errore materiale dell'ufficio, la prescrizione sarà decennale. Esistono dunque due termini di prescrizione, secondo che il pagamento indebitato sia frutto d'un errore materiale o d'ogni altra causa.

Sin qui il discorso ha, per l'imposta di registro, un andamento piano: le cose si complicano, quando ci si ponga di fronte all'ipotesi in cui il contribuente intenda ripetere una somma pagata in esecuzione d'un atto d'ingiunzione, la quale non abbia fatto tempestiva opposizione, innanzi alla Commissione o direttamente innanzi al giudice ordinario. Il problema si pone in termini analoghi per tutte le imposte, per la cui riscossione l'amministrazione può avvalersi dell'ingiunzione: imposta di successione, doganale, di consumo eccetera.

Ora si ripropone, a proposito dell'ingiunzione, la stessa tematica discussa per il ruolo: se anche per l'ingiunzione si asserirà – come a noi sembra giusto – l'estraneità alla fattispecie costitutiva dell'obbligazione, allora il mancato o intempestivo esperimento dell'impugnativa del ruolo non interferisce col distinto, autonomo problema della ripetizione: problema la cui soluzione dipende dal vedere se sia venuta in essere, o se sia costitutivamente eliminabile, l'obbligazione tributaria.

²³ Si vedano le circolari 9 gennaio 1970, n. 166 e 23 gennaio 1971, n. 1/300120.

CREDITO DI IMPOSTA E RIMBORSO DA INDEBITO NELLA DISCIPLINA DELL'IVA *

SOMMARIO: 1. Struttura dell'IVA, credito d'imposta e diritto di rimborso. – 2. Disciplina del rimborso da indebitato. – 3. Il credito d'imposta: sua autonomia rispetto al rapporto d'imposta e sue forme di esercizio. – 4. Subordinazione del credito d'imposta all'effettuazione di operazioni imponibili. – 5. Procedure di rimborso. – 6. La fideiussione per i rimborsi accelerati.

1. *Struttura dell'IVA, credito d'imposta e diritto di rimborso*

Prima di esaminare, nel dettaglio dei suoi precetti, la disciplina dei rimborsi IVA, sembra opportuno inquadrare dommaticamente l'istituto.

Le premesse, da cui bisogna partire, sono costituite dalla struttura generale dell'imposta.

Tale imposta – che sul valore aggiunto può essere denominata solo dal punto di vista economico – è in realtà un'imposta che colpisce i corrispettivi di talune operazioni («operazioni imponibili»). Il debito d'imposta che l'operatore economico ha verso l'erario è compensato, economicamente, dal diritto di rivalsa. La neutralità dell'imposta, sul versante delle operazioni attive, è dunque assicurata da una coppia di situazioni soggettive (debito d'imposta e diritto di rivalsa), il cui operare congiunto assicura la neutralità del prelievo.

Un meccanismo analogo opera sul versante delle operazioni passive. La soggezione alla rivalsa è elisa economicamente dall'insorgere, verso l'erario, d'un credito, di importo pari alla rivalsa.

Questo credito verso l'erario – che possiamo subito inquadrare nella categoria dei «crediti d'imposta» – è denominato, dal legislatore, diritto di detrazione e diritto di rimborso.

Entrambe le denominazioni, adoperate dal legislatore, sono dottrinalmente inaccettabili.

* *Boll. trib.*, 1979, pp. 1466-1471. È il testo della relazione presentata al convegno nazionale IPSOA sul tema «IVA 1979: Detrazioni – Esenzioni – Deroghe – Rimborsi» svoltosi a Milano il 5-6 luglio 1979.

La denominazione di «diritto di detrazione» è inaccettabile perché ciò che il soggetto passivo del tributo vanta verso l'erario è un credito d'imposta; la detrazione è una delle sue forme di esercizio, consentita dal legislatore quando debito e credito coesistono; il legislatore consente la *compensazione* tra le due situazioni soggettive; la detrazione, allora, è soltanto l'operazione aritmetica che il soggetto compie per dare attuazione alla compensazione. Chiarito questo, appare evidente che, sul piano del rigore della sintassi giuridica, non si può denominare una situazione soggettiva mediante l'operazione contabile da compiere in una delle *eventuali* forme di esercizio del credito stesso.

Anche la denominazione di rimborso è criticabile. Se, infatti, per diritto al rimborso si intende il credito che nasce da un pagamento indebito, non possiamo denominare allo stesso modo il credito che non sorge da una fattispecie di indebito.

I rimborsi IVA, in realtà, appartengono a quella categoria dei crediti d'imposta (non ancora teorizzata quale istituto unitario), i quali hanno per caratteristica di sorgere da fattispecie le più svariate, ma aventi in comune il dato negativo di non essere fattispecie di indebito.

Nei crediti d'imposta rientrano i crediti per dividendi e per imposte pagate all'estero; rientrano anche i crediti sorgenti dall'aver subito delle ritenute, ed a quest'ultima ipotesi maggiormente si approssima il credito IVA.

Il tratto comune è costituito da ciò, che vi sano rapporti «tributari» interpretati, in forza dei quali un soggetto è debitore verso un altro privato, ma acquisita, correlativamente, un credito verso l'erario.

Così, chi subisce ritenute, acquisisce per ciò un credito verso l'erario; e chi, nell'ambito dell'IVA, è sottoposto a rivalsa, acquisisce un credito verso l'erario.

2. *Disciplina del rimborso da indebito*

Il rilievo della distinzione tra rimborso da indebito e rimborso non derivante da indebito (credito d'imposta) si coglie dal punto di vista della relativa disciplina.

Il diritto di detrazione o rimborso, il credito non derivante cioè da un indebito, è compiutamente disciplinato nel decreto IVA.

Viceversa, il rimborso da indebito non è direttamente disciplinato nel decreto IVA se non sotto il profilo della rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione (art. 26, primo comma) e della correzione di errori materiali o di calcolo (art. 26, quarto comma); per il resto, valgono le norme di generale applicazione in materia di indebito tributario, e particolarmente l'art. 16 del d.p.r. n. 636/1972 relativo alla revisione del contenzioso, oltre l'art. 2033 cod. civ. quanto al fondamento e ai tratti fisionomici basilari del credito da indebito.

Pare qui opportuno qualche rilievo sull'art. 26.

Secondo il disposto del primo comma, tutte le volte che, successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione nel registro delle fatture o dei corrispettivi, l'ammontare dell'imponibile o dell'imposta aumenta per un qualsiasi motivo, il contribuente deve emettere una fattura rettificativa e annotare la rettifica nei registri.

La disposizione vale per qualsiasi «inesattezza» della fatturazione o registrazione, e quindi anche nell'ipotesi in cui sia stata fatturata o registrata un'imposta non dovuta.

Il secondo comma dell'art. 26 disciplina una particolare ipotesi di restituzione (rimborso non da indebito): il diritto che sorge quando il rapporto contrattuale, originariamente sottoposto ad imposizione, venga poi meno (nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili). L'ipotesi è analoga alla restituzione prevista dall'art. 36, secondo comma, del decreto disciplinante l'imposta di registro (d.p.r. n. 634/1972), che accorda la restituzione dell'imposta assolta per la registrazione di atti dichiarati nulli o annullati per causa non imputabile alle parti.

L'art. 26, secondo comma, del decreto IVA, accorda al cedente del bene e al prestatore del servizio il diritto alla detrazione, ed accorda, al cessionario o committente il diritto di farsi restituire l'imposta pagata a titolo di rivalsa.

Non vi sono limiti di tempo all'esercizio del diritto di detrazione: ed è naturale che sia così, perché la dichiarazione di nullità, l'annullamento, la rescissione ecc. vedono il loro profilo temporale disciplinato dalle norme civilistiche, sì che le conseguenze fiscali di tali fattispecie potranno seguire, nel tempo, il verificarsi della fattispecie civilistica.

Vi è però un'eccezione: il venir meno del rapporto per accordo delle parti non produce conseguenze fiscali se l'accordo è compiuto oltre un anno dopo l'effettuazione dell'operazione imponibile.

Il limite temporale di un anno è stabilito anche per rettifiche che concernano fatture erroneamente emesse per operazioni inesistenti o fatture con indicazione erroneamente maggiorata dell'imponibile o dell'imposta.

Il quarto comma dell'art. 26 disciplina la correzione degli errori materiali e di calcolo compiuti in sede di registrazione delle fatture. Mentre gli errori di fatturazione possono essere corretti, ai sensi del terzo comma, entro un anno dall'effettuazione dell'operazione, *gli errori di registrazione* possono essere corretti entro sessanta giorni dalla data in cui sono stati rilevati ma in nessun caso oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Dal punto di vista dello studio dell'indebito, l'interrogativo che sorge è se i limiti temporali fissati nell'art. 26 ridondino in limiti temporali dell'esercizio del diritto al rimborso dell'indebito.

In altre parole, il soggetto IVA che rilevi, entro i termini indicati dall'art. 26, di aver fatturato o registrato o versato una somma d'imposta non dovuta, certamente può, entro quei termini, rimediare con scritture correttive e così recuperare, *unilateralmente*, l'imposta non dovuta.

Ove, però, l'indebito sia rilevato oltre quei termini, riterrei che il credito al rimborso non possa essere esercitato con le modalità previste nell'art. 26, ma che il diritto permanga e possa essere esercitato secondo le norme generali in tema di indebitato. Vi è in tal senso una decisione della Commissione tributaria di primo grado di Pesaro, 18 febbraio 1978, in *Boll. trib.*, 1978, 625, nella quale, premesso che i meccanismi dell'art. 26 non consentono il recupero della maggiore imposta oltre i termini ivi previsti, si accoglie la tesi che l'art. 26 «non esclude in modo specifico la possibilità di seguire altre vie, laddove queste si rendessero possibili a termini di legge, per ottenere il rimborso dell'IVA versata in misura superiore a quella dovuta».

E si ammette, perciò, l'esperibilità della procedura prevista dall'art. 16, terzo comma, del decreto sul contenzioso.

La tesi della non esclusività dell'art. 26 è condivisa dalla nota redazionale, la quale sottolinea che la facoltà di recuperare unilateralmente, entro l'anno, mediante scritture correttive, l'iva assolta indebitamente, non può assurgere ad ostacolo per l'esperibilità della normale procedura di rimborso.

Non v'è dubbio, a mio avviso, che l'art. 26 è norma non esclusiva.

Poiché il legislatore prevede una sorta di «auto-rimborso», si comprende perché sia previsto un termine piuttosto breve; quel termine, però, attiene soltanto ed unicamente ad una forma di esercizio del credito di rimborso, forma di esercizio che non è, peraltro, né unica né esclusiva.

Residua dunque, nel termine prescrizionale ordinario la possibilità d'una istanza di rimborso ai sensi dell'art. 16 terzo comma: possibilità che non credo necessario di dover qui diffusamente motivare, potendo rinviare ad una delle tesi di base che reggono la teoria dell'indebito in materia tributaria, delineata nella mia monografia sul *Rimborso dell'imposta* (Utet, Torino, 1975).

3. *Il credito d'imposta: sua autonomia rispetto al rapporto d'imposta e sue forme di esercizio*

Il credito d'imposta ha, nella struttura dell'IVA, una sua peculiare autonomia. Il legislatore, per la verità, lo descrive come elemento di calcolo (elemento negativo di una somma algebrica) dell'imposta dovuta. E così, nell'art. 17, il credito è visto come il *quid* da sottrarre all'imposta lorda per determinare l'imposta netta; ugualmente, nell'art. 19, il credito d'imposta è descritto come ciò che è ammesso in detrazione dall'imposta relativa alle operazioni imponibili; l'art. 19 bis descrive le variazioni relative all'ammontare del credito d'imposta come variazioni da attuare «diminuendo o aumentando l'imposta annuale».

Il modo con cui nella legge è presentato il credito d'imposta non deve impedire l'esatta individuazione della natura giuridica e della collocazione sistematica di questa posizione soggettiva. Le norme del decreto IVA sono infatti formulate

come norme che formalizzano un processo contabile: il legislatore non statuisce, in modo netto e chiaro, fattispecie e lineamenti delle situazioni soggettive: si preoccupa, piuttosto, di indicare i calcoli da effettuare. L'interprete della legge, al di là della veste linguistica delle disposizioni legislative, deve cogliere l'essenza degli istituti e delle situazioni soggettive.

Ora, per quel che attiene al credito d'imposta, esso è, come dicevo, un qualcosa di autonomo rispetto al debito d'imposta. Se, nel determinare l'IVA da versare, occorre procedere ad una somma algebrica, non bisogna dimenticare che il significato di questa somma è ben diverso dalla somma algebrica che si opera quando, ad esempio, si computano elementi positivi e negativi del reddito.

In quest'ultimo caso, delle componenti negative si tiene conto unicamente per determinare il reddito netto: al di là di ciò, quelle componenti non hanno altra rilevanza. Del pari, gli oneri deducibili *ex art. 10 d.p.r. n. 597* hanno l'unica rilevanza di elementi che traducono il reddito complessivo in reddito imponibile, e le detrazioni dall'imposta di elementi che trasformano l'imposta lorda in imposta netta.

Viceversa, quando noi consideriamo gli acquisti di un soggetto IVA, e l'IVA «assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa» (art. 19, primo comma), noi non siamo di fronte ad un *quid* da tenere in calcolo per determinare l'imposta dovuta: siamo di fronte ad un istituto autonomo rispetto all'imposta dovuta, che ha infatti un suo rilievo anche se non vi è un'imposta dovuta perché non sono state effettuate operazioni imponibili.

Questa autonomia non va perduta di vista, anche se il legislatore disciplina il credito d'imposta subordinandone l'esercizio all'esistenza di operazioni imponibili e contemplando soprattutto il procedimento contabile e computistico. Qui è infatti la chiave di lettura degli artt. 27, 28 e 30, delle disposizioni, cioè, che stabiliscono le modalità di esercizio del credito d'imposta.

L'art. 27, terzo comma, impone di computare mensilmente, e di registrare, il credito d'imposta; il quinto comma stabilisce che le detrazioni non computate per il mese di competenza non possono essere computate nei mesi successivi a quello di competenza ma soltanto in sede di dichiarazione annuale.

Sono, codeste, regole di contabilità, alle quali non va attribuito alcun significato ulteriore; esse non comminano decadenze, poiché l'unica norma di decadenza è quella contenuta nell'art. 28, quarto comma: «Il contribuente perde il diritto alle detrazioni non computate per i mesi di competenza né in sede di dichiarazione annuale». Vedremo tra poco il significato di questa formula.

Per intanto, conviene proseguire nell'analisi delle norme sull'esercizio del credito d'imposta. Ed a questo punto l'attenzione deve essere portata sull'art. 30: anche qui, va ripetuta l'avvertenza che le regole, che il legislatore detta, sono regole sulle forme contabili di esercizio del credito; ma in queste forme di esercizio del credito non va visto nulla che significhi perdita irrimediabile del credito stesso, ove quelle forme di esercizio non fossero puntualmente osservate.

È il secondo comma dell'art. 30 quello che interessa il nostro argomento. L'ipotesi è quella in cui il credito d'imposta superi l'imposta dovuta per l'anno. Sino a concorrenza, imposta dovuta e credito d'imposta si compensano; l'eccedenza a credito del contribuente dà vita, a scelta del contribuente stesso:

- o al diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione dall'imposta dovuta per l'anno successivo,
- o al diritto di chiederne in tutto o in parte il rimborso all'atto della presentazione della dichiarazione stessa.

Vanno quindi distinte due frazioni del credito d'imposta: la parte corrispondente all'imposta dovuta per l'anno si compensa con il debito fiscale; l'eccedenza, a sua volta, è oggetto d'un credito che può essere fatto valere in due modi diversi, tra i quali il contribuente può optare.

Il contribuente può detrarre l'eccedenza dal debito che si rende dovuto l'anno successivo, ovvero segnare una linea di demarcazione tra l'anno di cui si tratta e quello successivo, e chiedere il rimborso dell'eccedenza.

Il luogo di effettuazione dell'opzione è la dichiarazione annuale. Sorgono quindi svariati problemi in ordine alla ripercussione della patologia della dichiarazione sul credito per l'eccedenza.

Nella pratica giurisprudenziale è stata esaminata la questione se un soggetto che abbia, nella dichiarazione annuale, richiesto il rimborso dell'eccedenza, possa poi, dandone notizia all'ufficio, optare per la compensazione. E si è ritenuta l'irrevocabilità della scelta operata con la dichiarazione, in base alla considerazione che «sarebbe invero pericoloso per l'ordinato ed armonico esercizio del potere impositivo, oltre che contrario al temperamento degli opposti interessi, se un contribuente, una volta esercitata la facoltà di recupero mediante rimborso, con conseguente induzione della P.A. ad istruire la pratica, potesse poi impunemente ed unilateralmente effettuare altre scelte, vanificando così tutta l'attività ormai svolta dall'ufficio» (Comm. trib. di primo grado di Livorno, 13 gennaio 1977, in *Boll. trib.*, 1978, 1705).

Questa soluzione corrisponde all'indirizzo dell'amministrazione finanziaria (Circ. 8.4.1975, n. 15/501060, in *Boll. trib.*, 1975, 892) e deve essere, a mio avviso, condivisa. È bensì vero che la legge non stabilisce l'irretrattabilità della scelta; ma l'immutabilità può essere desunta da un'esigenza, immanente nella norma di cui trattasi, per la quale l'assetto del rapporto tributario non può essere oscillante e mutevole a seconda delle preferenze del momento, ma implica una stabilità non revocabile, fissata dalla dichiarazione. D'altro canto, se la scelta può essere operata in sede di dichiarazione, non appaiono formalmente valide scelte diverse, operate in altre sedi, o successivamente alla presentazione della dichiarazione.

Bisogna tener distinto il problema relativo alla scelta del tipo di rimborso, dalle questioni che concernono la esistenza, e permanenza, del diritto. Il secondo comma dell'art. 30 regola il modo di esercizio del diritto, come abbiamo vi-

sto; ma per stabilire se e quando il contribuente perde il diritto al rimborso, non basta leggere l'art. 30: bisogna tener conto, insieme, degli articoli 27, 28 e 30.

L'amministrazione delle finanze, con una nota del 9 luglio 1976, in *Boll. trib.*, 1976, p. 1444, ha esaminato il caso di una società che, per mera dimenticanza, aveva ommesso di chiedere il rimborso nella dichiarazione annuale (relativa al 1974) e non aveva neppure, l'anno successivo, computato in detrazione il credito stesso. Aveva poi, successivamente, con apposita domanda all'ufficio, chiesto il rimborso.

Il Ministero ha dato istruzione all'ufficio di accogliere l'istanza di rimborso, mostrando, così, di non dare, dell'art. 30, un'interpretazione di tipo formalistico, che vede nelle formalità prescritte da quell'articolo l'unico modo per esercitare il credito, a pena di decadenza.

Quella nota ministeriale non è in contrasto neppure con l'art. 28, poiché l'art. 28 sancisce la perdita delle detrazioni non operate nei mesi di competenza, ed inoltre, direi consequenzialmente, non computate nella dichiarazione annuale. Ma quando le detrazioni sono state, nel corso dell'anno, puntualmente registrate, l'omissione di esse nella dichiarazione annuale (e il mancato riporto a nuovo nell'anno successivo) non determina la perdita del diritto: diritto che, se non è fatto valere nei modi indicati dall'art. 30, potrà esser sempre fatto valere con apposita domanda all'ufficio.

Rigoroso l'atteggiamento assunto dal Ministero in caso di omessa presentazione della dichiarazione (ovvero di dichiarazione presentata con ritardo superiore ad un mese): si vedano le note 28 marzo 1978 n. 410266, in *Boll. trib.*, 1978, p. 760, e 11 luglio 1978, n. 362241, *ivi*, 1978, p. 1763.

A mio avviso, la posizione assunta dal Ministero nei riguardi di chi omette la dichiarazione annuale può essere criticata sulla base di un'esegesi che ponga a raffronto l'art. 28 e l'art. 30.

L'art. 28 collega la perdita del diritto di detrazione a due condizioni: a) il mancato computo nel mese di competenza; b) il mancato computo nella dichiarazione annuale. Le due condizioni debbono concorrere, perché si determini la perdita del diritto di detrazione.

Quindi: se le detrazioni non sono computate nei mesi di competenza, esse possono essere computate nella dichiarazione annuale (così espressamente dispone l'art. 27); ma se le detrazioni sono computate nei mesi di competenza, l'art. 28 non determina la perdita del diritto per ommesso computo nella dichiarazione annuale.

Ora, la situazione di chi presenta la dichiarazione non computando la detrazione non diverge da quella di chi omette la dichiarazione.

Alla luce, quindi, di quel che si desume dall'art. 28, mi sembra possibile interpretare l'art. 30, che indica nella dichiarazione la sede di esercizio del credito d'imposta, come una norma non tassativa: che non impedisce, cioè, a chi abbia computato mensilmente le detrazioni, di chiederne il rimborso con apposita istanza.

4. *Subordinazione del credito d'imposta all'effettuazione di operazioni imponibili*

L'analisi dell'art. 30, terzo comma, ci introduce nello studio delle limitazioni (e delle eccezioni alle limitazioni) relative al rimborso.

L'esercizio del credito d'imposta è subordinato alla effettuazione di operazioni imponibili. È, questa, una regola generale della materia, che si desume dal fatto che le due forme di esercizio del diritto (compensazione e rimborso) presuppongono, l'una, per sua natura, l'esistenza d'un debito d'imposta (non è concepibile, infatti, detrazione, senza che vi sia un debito rispetto al quale detrarre il credito d'imposta), mentre l'altra (richiesta di rimborso) è invece possibile solo in caso di «eccedenza» del credito d'imposta rispetto al debito: anche il rimborso, dunque, presuppone operazioni imponibili.

Il terzo comma dell'art. 30 esordisce con una deroga al principio per il quale il rimborso non può essere chiesto quando mancano operazioni imponibili (deroga alla regola, secondo la quale il rimborso è rimborso d'una eccedenza). La deroga concerne il credito d'imposta sorto per effetto dell'IVA pagata in via di rivalsa per l'acquisto o la importazione di beni ammortizzabili (art. 19 bis).

Altra deroga concerne i soggetti che hanno effettuato operazioni non imponibili, e cioè cessioni all'esportazione (art. 8), operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (art. 8 bis), e servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art. 9), quando l'effettuazione di operazioni del genere rientri nell'attività propria dell'impresa.

Altra deroga riguarda i soggetti che hanno effettuato operazioni esenti ai sensi dei numeri 6, 10 e 11 dell'art. 10, ovvero operazioni di cui alla lettera g) dell'art. 2 e alla lettera g) dell'art. 3.

L'art. 19, ultimo comma, nel testo originario, disponeva che «Ai soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili, salvo il disposto del secondo comma, compete, in luogo della detrazione, il diritto al rimborso».

Questo comma è stato soppresso. Esso però ha dato luogo a qualche problema, cui conviene accennare.

L'articolo 19 è stato interpretato, da qualche ufficio, nel senso che i soggetti che non avevano effettuato operazioni imponibili potevano chiedere il rimborso ma non operare la detrazione rispetto all'imposta dovuta per l'anno successivo.

Si tratta di una interpretazione errata, perché, l'ult. comma dell'art. 19 non impediva il riporto a nuovo del credito d'imposta ma soltanto ammetteva la possibilità di rimborso in un caso in cui non si trattava di rimborsare un'eccedenza (l'art. 30, invero, prevede il rimborso come rimborso di una eccedenza). L'ultimo comma dell'art. 30, nel testo introdotto dall'art. 1 del d.p.r. 687/1974, ha (non innovativamente) sancito che il diritto di scegliere tra riporto a nuovo e rimborso spetta anche a chi non ha effettuato operazioni imponibili.

Ora che l'ultimo comma dell'art. 19 e l'ultimo comma dell'art. 30 (nel testo

ora ricordato) sono stati soppressi, la situazione è la seguente.

Chi non ha effettuato operazioni imponibili, ha perduto il diritto di scelta, nel senso che è obbligato a riportare a nuovo il credito d'imposta. Sarebbe assurdo sostenere che il diritto al rimborso viene a cadere, perché ciò sarebbe in contrasto con il principio di neutralità dell'imposta.

È in forza di tale principio basilare dell'imposta che il rimborso non può non spettare a chi inizi e cessi la sua attività senza effettuare operazioni imponibili: con la dichiarazione finale, può essere chiesto il rimborso.

5. Procedure di rimborso

Esaminiamo, ora, le procedure di esecuzione dei rimborsi. La norma che regola la materia, già contenuta nell'art. 38 del d.p.r. n. 633/1972, modificato dal D.P.R. n. 687 del 1974, si rinviene ora nell'art. 38 bis (efficace dal 1° aprile 1979).

Vi è una procedura ordinaria di rimborso, che è da tener distinta dalle procedure accelerate.

I rimborsi ordinari debbono essere eseguiti entro tre mesi dalla scadenza di un biennio dalla presentazione della dichiarazione, se nel biennio non è stato notificato avviso di rettifica o di accertamento.

Se viene notificato avviso di accertamento o rettifica, l'eventuale rimborso riconosciuto dallo stesso ufficio deve essere eseguito entro tre mesi dalla notifica; del pari di tre mesi è il termine entro il quale deve essere effettuato il rimborso accertato giudizialmente.

La procedura ordinaria di rimborso è dunque collegata al procedimento di accertamento.

I rimborsi accelerati sono invece sganciati dalla procedura di accertamento; il fisco è obbligato ad eseguirli, sol che sussistano le condizioni volute dalla legge, ed anche nel caso in cui sia in corso l'istruttoria per la verifica della dichiarazione, e l'ufficio si vada persuadendo che il rimborso non spetta come nel caso in cui sia stato notificato un avviso di accertamento (sul punto cfr. Commissione tributaria di secondo grado di Padova, 3 gennaio 1979, in *Boll. trib.*, 1979, p. 918).

I rimborsi infrannuali spettano ai soggetti che sono fisiologicamente in credito verso l'erario (soggetti che acquistano ad aliquote superiori alle aliquote sulle vendite; esportatori) e ad altri che, in un dato periodo, hanno effettuato operazioni non imponibili di cui alla lettera c) dell'art. 8 (cessioni ad esportatori ed altre) ed operazioni di cui al comma secondo dell'art. 8 bis, nonché operazioni di cui al comma secondo dell'art. 9 per un ammontare superiore al 60 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate.

Vi è sempre un termine, entro il quale l'ufficio deve provvedere al rimborso; andrebbe posto e studiato il problema del significato di questo termine, e delle

conseguenze della sua inosservanza. Una ipotesi di studio è che il termine rilevi agli effetti dell'art. 2043 cod. civ., e cioè che l'amministrazione è responsabile verso il contribuente dei danni provocati dal ritardo; tra l'altro, dei danni da svalutazione monetaria.

6. La fideiussione per i rimborsi accelerati

Merita qualche rilievo la fidejussione richiesta ai fini del rimborso accelerato, ed in particolare il modello contrattuale delineato dall'Amministrazione finanziaria con la circolare 17 maggio 1974, n. 19/501764 (in *Boll. trib.*, 1974, p. 1134).

In tale modello, figurano le seguenti clausole:

- la fidejussione ha per oggetto l'obbligo di restituzione delle somme rimborsate al garantito, ove il garantito non restituisca le somme dovute giusta avviso di rettifica della dichiarazione annuale;
- il fideiubente si obbliga a versare, senza eccezione alcuna, anche nell'eventualità di ricorso proposto contro l'avviso di rettifica, ed entro quindici giorni da apposito avviso.

Tali clausole impediscono, a mio parere, di ricondurre il modello di contratto delineato dalla Amministrazione al tipo contrattuale della fideiussione, quale emerge dagli artt. 1936 e seguenti del codice civile: il tipo contrattuale che quelle clausole conformano non è una fideiussione ma un contratto autonomo di garanzia, ben noto nella prassi bancaria ed attualmente oggetto di vivo interesse presso la dottrina civilistica (che usa anche le espressioni: fideiussione *omnibus* e fideiussione generale).

Poiché non mi è qui possibile riassumere il dibattito della dottrina civilistica, mi limito soltanto a ricordare che, per la maggioranza degli scrittori, la fideiussione è caratterizzata da un'accessorietà immanente. Come ricorda Portale (*Fideiussione e contratto autonomo di garanzia*, in *Fideiussione omnibus, rapporti bancari nel nuovo diritto di famiglia e problemi di diritto penale bancario*, Atti del convegno di Ferrara – Cento, 3-5 giugno 1976, editi da Giuffrè, Milano, 1978, p. 36) la figura del contratto autonomo di garanzia fu elaborata un secolo fa dallo Stammler, che distingueva i contratti di garanzia in due categorie: quelli accessori ad un'obbligazione principale (fideiussione, mandato di credito) e quelli che trovavano nell'autonomia privata il loro fondamento, a prescindere da qualsiasi rapporto con altra obbligazione, ed in modo da generare, a differenza dei primi, un'obbligazione autonoma del promittente.

La distinzione dello Stammler è stata ampiamente utilizzata in Germania, e nei contratti autonomi di garanzia erano ricondotti sia quei contratti nei quali mancava l'accessorietà dell'obbligazione di garanzia rispetto ad un'obbligazione principale (difetto di accessorietà rivelato dalla non subordinazione della validità dell'obbligazione di garanzia rispetto alla validità dell'obbligazione garantita),

sia quei contratti nei quali il promittente rinunciava preventivamente a far valere le eccezioni spettanti al debitore principale.

Ora, nel modello di contratto fornito dalla circolare ministeriale, il c.d. fideiussore si obbliga a pagare prima che scada l'obbligazione principale e «senza eccezione alcuna»: ricorrono, dunque, i tratti tipizzanti l'obbligazione autonoma di garanzia, e mancano i tratti tipizzanti la fideiussione.

Ciò basta a far concludere che l'amministrazione, con la circolare, ha imposto ai contribuenti la prestazione di una forma di garanzia diversa da quella richiesta dalla legge.

Ciò non significa che i contratti stipulati siano invalidi: essi traggono fondamento dal principio di autonomia privata.

Ma i contribuenti che lo desiderassero, avrebbero il diritto di richiedere il rimborso accelerato prestando una fideiussione che sia un'autentica fideiussione, riprodotte cioè il tipo contrattuale (e la disciplina connessa) che si legge nel codice civile.

Non credo, poi, e così concludo, che il fisco possa agire nei confronti del garante con le procedure previste per la riscossione coattiva dell'imposta. Il rapporto tra fisco e garante è un rapporto di diritto privato, fondato su di un titolo contrattuale: perciò, allo stato attuale della nostra legislazione, il fisco deve agire con le procedure previste per le entrate patrimoniali dello Stato.

LE AZIONI DI RIMBORSO NELLA NUOVA DISCIPLINA DEL PROCESSO TRIBUTARIO*

SOMMARIO: 1. Generalità sulla nuova disciplina delle azioni di rimborso. – 2. Casi nei quali è ammissibile l'istanza di rimborso. – 3. L'impugnazione del provvedimento di rifiuto di rimborso. – 4. L'azione di rimborso a seguito di silenzio dell'amministrazione. – 5. L'azione autonoma di rimborso. – 6. Decisione di condanna e titolo esecutivo.

1. *Generalità sulla nuova disciplina delle azioni di rimborso*

Il D.P.R. 3 novembre 1981, n. 937, modificando o sostituendo diverse disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, ha introdotto non poche novità in materia di azioni di rimborso¹.

Conviene enunciare subito – per poi tentarne una prima esegesi – le novità di maggiore spicco.

In primo luogo, le azioni di rimborso non si riducono più alla ipotesi dell'impugnazione del rifiuto e del silenzio, ma vanno suddivise in tre ipotesi:

- l'impugnazione del «provvedimento» dell'amministrazione che respinge l'istanza di rimborso (art. 16, primo e sesto comma);
- l'azione di rimborso (non impugnatoria) che segue il silenzio dell'amministrazione (art. 16, ultimo comma);
- l'azione di condanna esercitabile «in ogni grado del giudizio» (art. 20, quarto comma).

In secondo luogo, è stata riformulata – in modo più preciso ma più restrittivo – la norma che fissa i presupposti in presenza dei quali è consentito presentare istanza di rimborso e, quindi, esercitare, contro il rifiuto o il silenzio, azione di rimborso.

In terzo luogo, la pronuncia di condanna dell'amministrazione non è un platonico accertamento d'un debito da adempiere, e neppure una pronuncia ordi-

* *Boll. trib.*, 1982, pp. 101-103.

¹ Sulla precedente disciplina, mi sia permesso di richiamare la mia monografia *Il rimborso dell'imposta*, Torino 1975, *passim*, e quella su *Profili sistematici del processo tributario*, Padova 1980, cap. IV.

natoria, ma una decisione suscettibile di acquisire, col passaggio in giudicato, forza di titolo esecutivo.

2. Casi nei quali è ammissibile l'istanza di rimborso

Dottrina e giurisprudenza si sono a lungo affaticate nell'esegesi del terzo comma del testo originario dell'art. 16, nella parte in cui era previsto che l'istanza di rimborso potesse essere proposta solo quando il pagamento non fosse stato preceduto da un atto d'imposizione.

Per imposizione, alcuni intendevano tutti gli atti indicati nel primo comma – ossia qualsiasi atto impugnabile –; altri, tra cui chi scrive, ritenevano che atti impositivi non fossero né l'ingiunzione né il ruolo, con la conseguenza di particolare rilievo pratico che potesse darsi rimborso di somme indebitamente iscritte a ruolo e versate a prescindere dall'impugnazione del ruolo².

Il problema va ora riproposto alla luce della nuova formulazione normativa, che suona così: «In caso di versamento diretto o qualora manchino o non siano sfati notificati gli atti indicati nel primo comma, il contribuente che ritiene di aver diritto a rimborsi ne fa istanza ...».

Siamo dunque in presenza di tre ipotesi (versamento diretto, mancanza assoluta e mancanza di notificazione degli atti indicati nel primo comma). Le ultime due ipotesi si equivalgono: atto non notificato o atto mancante, sono, *quoad effectum*, la medesima cosa.

Ridotte così a due le ipotesi contemplate nella norma, è ben difficile rendere chiaro e ricondurre a coerenza sistematica il significato della congiuntiva «o» che funge da connettivo tra le due ipotesi.

Non è agevole, ad una prima lettura, dare alla formula normativa un'interpretazione esauriente.

Se le due ipotesi sono, per così dire, autonome e indipendenti, ne viene che una somma direttamente versata, ad esempio con la dichiarazione dei redditi, potrebbe essere chiesta in restituzione anche quando alla dichiarazione abbia fatto seguito un avviso di accertamento divenuto definitivo che ha riassorbito il contenuto della dichiarazione. Ciò indurrebbe, però, a rivedere tutta la teorica dell'avviso di accertamento. Penso, comunque, che ragioni sistematiche, assai più cogenti di quel che può far pensare una formula normativa non ben meditata, potrebbero far ritenere il contrario.

È comunque certo che le somme non versate direttamente, ma sulla base di

² Su questa seconda tesi, si veda: DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano 1979, p. 286 ss.; TESAURO, *Il rimborso*, cit., p. 253; ID., *Profili sistematici*, cit., p. 146. In giurisprudenza, di recente: Comm. trib. centr., 1 luglio 1981, n. 7188, in questo stesso fascicolo e Comm. trib. di primo grado di Reggio Emilia, 3 ottobre 1981, n. 2408, in *Corr. trib.*, p. 2155.

una iscrizione a ruolo o d'una ingiunzione o d'un avviso di liquidazione, non possono essere chieste in restituzione se non impugnando questi atti, e cioè con azione di rimborso conseguenziale a quella d'impugnazione.

In tal modo, gli atti esattivi vengono a cumulare la funzione di atti impositivi. Se una somma è oggetto di avviso di accertamento prima, e di iscrizione a ruolo poi, essa è «imposta» due volte. Sull'incongruenza sistematica d'una simile disciplina è inutile soffermarsi: basti qui dire che sono stravolte normativamente le linee di coerenza d'un sistema che poneva una separazione strutturale e funzionale assai netta tra atti impositivi e atti esattivi.

Inoltre v'è da dire che l'attribuzione agli atti della riscossione di effetti preclusivi estranei a quelli imperativi che costituiscono il *proprium* dell'atto può risolversi in una compressione della tutela giurisdizionale – a parte l'incoerenza sistematica –: ne scaturisce un dubbio di legittimità costituzionale che gli interpreti della nuova disciplina sarebbe utile approfondissero.

Inoltre, sempre sotto il profilo della legittimità costituzionale, non può tacersi il dubbio che sorge dal fatto che una autentica situazione di diritto soggettivo – qual è il credito di rimborso – viene a sottostare ad un congegno di attuazione amministrativa e di tutela giurisdizionale che sono (invece) tipici degli interessi legittimi³.

3. L'impugnazione del provvedimento di rifiuto di rimborso

Il primo comma dell'art. 16 annovera, tra gli atti impugnabili, «il provvedimento che respinge l'istanza di rimborso».

All'atto con cui l'amministrazione rifiuta il rimborso il precedente art. 16 attribuiva la qualifica di «imposizione»: e sul valore di questo termine, riferito a quell'atto, non poche sono state le discussioni⁴.

La novità sta ora nella circostanza che quell'atto è qualificato «provvedimento», mentre la dommatica amministrativistica propendeva a considerarlo mera dichiarazione di non voler adempiere⁵.

Se ora l'interprete deve, come sembra, inchinarsi al dettato legislativo, e considerarlo un provvedimento, ne segue che esso è un atto con effetti di diritto sostanziale, incidenti sul diritto al rimborso.

³ Su di che, per qualche interessante spunto, v. RUSSO, *Il contenzioso tributario, Orientamenti giurisprudenziali e contenzioso tributario*, in «Diritto tributario tra sistema e prassi», Atti dell'incontro di studio e documentazione per i magistrati, Firenze 25/31 marzo 1979, p. 205 (Suppl. al n. 1/2 della rivista «Consiglio Superiore della Magistratura»).

⁴ Vedi retro, nota 2.

⁵ LEDDA, *Il rifiuto di provvedimento amministrativo*, Torino 1964, p. 151, ove altri riferimenti; specificamente, per il rifiuto di rimborso in diritto tributario, TESAURO, *Profili sistematici*, cit., p. 134.

Ossia, se il diritto al rimborso sussiste, il provvedimento, negandolo, lo estingue. Il giudice, annullando il provvedimento di diniego, ripristina il diritto.

Viceversa, se il diritto al rimborso non sussiste il provvedimento di diniego dà vita ad un secondo titolo che consente all'amministrazione di detenere la somma infondatamente richiesta in restituzione.

Valgono dunque, contro l'attuale normativa, i rilievi critici che in precedenza erano stati rivolti a coloro che consideravano – in base al testo originario dell'art. 16, e adeguandosi pedissequamente alla lettera della legge – il diniego di rimborso come atto d'imposizione.

Ossia, in quanto imposizione, il rifiuto, se annienta un preesistente diritto al rimborso, è un atto illegittimo; se invece è reiezione d'una istanza infondata di rimborso, è un atto inutile, perché duplicazione d'un preesistente titolo acquisitivo della somma chiesta in restituzione⁶.

4. *L'azione di rimborso a seguito di silenzio dell'amministrazione*

A differenza che nel previgente art. 16, il nuovo testo dell'articolo modella l'azione contro il silenzio dell'amministrazione in modo diverso dall'impugnazione del rifiuto espresso.

Non v'è più un'azione di impugnazione, ma un'azione dichiarativa. Il silenzio per novanta giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso non è da configurare né come silenzio-rifiuto⁷ né come silenzio-imposizione⁸, ma, semplicemente, come presupposto processuale dell'azione di rimborso.

Azione che, essendo dichiarativa (e condannatoria), non è sottoposta ad un breve termine di decadenza, ma è esercitabile «fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto» (art. 16, ultimo comma).

A proposito di termini, va distinto il termine entro cui è dato presentare utilmente istanza di rimborso⁹, dal termine entro cui si può ricorrere alla commissione.

Il primo termine, nell'art. 16, sesto comma, è fissato mediante rinvio alla previsione delle singole leggi d'imposta.

⁶ Cfr. TESAURO, *Il rimborso*, cit., p. 228; ID., *Profili sistematici*, cit., p. 145.

⁷ Così intendevano il silenzio *ex* art. 16 testo previgente giurisprudenza e dottrina prevalente; ma v. quanto da me osservato in *Profili sistematici*, cit., p. 146, in nota, ove scrivevo che il silenzio poteva non essere interpretato come rifiuto ma soltanto quale presupposto processuale il quale, una volta realizzatosi, non vuol dire che l'amministrazione rifiuta ma soltanto che è rimasta inerte per quel lasso di tempo che ad essa è consentito per evitare il ricorso.

⁸ Per la tesi del silenzio-imposizione, v. soprattutto TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano 1977, p. 172 ss.

⁹ Cfr. TESAURO, *Il rimborso*, p. 231: i rinvii, ivi contenuti, alla prescrizione civilistica, sono ora – ovviamente – superati dalla nuova formulazione dell'art. 16.

A titolo d'esempio, possono ricordarsi:

- l'art. 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, che pone un termine di decadenza di tre anni per la richiesta in restituzione dell'imposta di registro (il *dies a quo* varia a seconda delle ipotesi);
- l'art. 47 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, che pone un termine di decadenza di tre anni per la richiesta di rimborso dell'imposta sulle successioni;
- l'art. 37 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che pone un termine prescrizione (art. 2946 c.c.) per il rimborso delle ritenute dirette;
- l'art. 38 del citato D.P.R. n. 602, che pone un termine decadenziale di diciotto mesi per il rimborso dei versamenti diretti.

Ora, il nuovo testo dell'art. 16 del D.P.R. n. 636 pone una norma residuale: ossia, se mancano, nelle singole leggi d'imposta, disposizioni specifiche, l'istanza deve essere proposta «entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui sia sorto il diritto alla restituzione».

Quindi, se mancano norme specifiche, la lacuna (se di lacuna è corretto parlare) va colmata non già ricorrendo alla prescrizione codicistica, ma con il termine decadenziale di due anni fissato dall'art. 16.

Ovviamente, poiché le «disposizioni specifiche» prevalgono sulla disposizione «residuale» dell'art. 16, le prime valgono sia quando fissano un termine più ampio, sia quando fissano un termine più breve.

5. L'azione autonoma di rimborso

Accanto all'impugnazione del rifiuto di rimborso, ed accanto all'azione che ha come presupposto il silenzio dell'amministrazione, il nuovo testo dell'art. 20, quarto comma, prevede che «La Commissione tributaria, in ogni grado del giudizio, quando accerta un credito del ricorrente, può, su richiesta, condannare l'Amministrazione al pagamento».

Ad una prima lettura, sembra di capire che il legislatore preveda che quando, nel giudizio su di un atto impositivo, l'atto venga annullato e contemporaneamente venga accertato un credito (nascente dai pagamenti effettuati in via provvisoria nel corso del giudizio), l'amministrazione possa essere condannata al rimborso.

Una simile azione è puramente consequenziale rispetto a quella d'impugnazione, con la quale si cumula. Si attua, così, un principio di economia processuale, perché chi consegue l'annullamento di un atto impositivo non deve poi instaurare un nuovo giudizio per la restituzione dei pagamenti effettuati nelle more del giudizio d'impugnazione.

Ma la norma sembra consentire anche un'altra lettura. Dato che i rimborsi da indebito sono regolati dall'art. 16, si può pensare che, in virtù dell'art. 20, il contribuente possa instaurare un giudizio autonomo per l'accertamento (e con-

seguinte condanna) di qualsiasi suo credito, non derivante da indebito¹⁰.

Anche qui, dunque, v'è l'esigenza d'un più approfondito impegno interpretativo.

Nota soltanto, a proposito dell'art. 20, che esso, consentendo un'azione esercitabile in ogni grado del giudizio, introduce una deroga vistosa al principio che vieta il *novum* nei gradi di giudizio successivi al primo: deroga, comunque, giustificata dal fatto che dovrebbe trattarsi d'azione puramente consequenziale rispetto a quella (principale) d'impugnazione d'un atto impositivo.

Ciò non dovrebbe valere, comunque, per l'azione a tutela d'un credito non da indebito cui s'è accennato poc'anzi.

Infine, va notato che l'art. 20, riferendosi soltanto alle «Commissioni», impedisce di ritenere che il *petitum* di condanna possa essere formulato per la prima volta dinanzi alla Corte d'appello: il che comporta un'altra anomalia nel terzo grado del processo tributario, perché il *petitum* nuovo di condanna è possibile nel terzo grado dinanzi alla Commissione centrale, ma non nel terzo grado dinanzi alla Corte d'appello.

6. *Decisione di condanna e titolo esecutivo*

L'art. 20, come s'è detto, permette alla Commissione di emettere decisioni di condanna; l'art. 38, poi, dispone che la segreteria, «se la decisione di condanna al pagamento di somme è divenuta definitiva, ne rilascia copia in forma esecutiva».

Anche le Commissioni tributarie, dunque, possono emettere decisioni di condanna che, quando divengono definitive, assumono valore di titolo esecutivo. Ciò era già stato sostenuto da un autore in base al testo originario del D.P.R. n. 636¹¹, ma, a mio avviso, senza fondamento: ora, invece, la lettera della legge è ben chiara.

Da un punto di vista di critica della legge, vi è da chiedersi se non era da preferire una decisione di tipo ordinatorio¹², stante la difficoltà di portare ad esecuzione, nei confronti dell'amministrazione pubblica, un titolo esecutivo¹³.

Il fatto che la condanna divenga esecutiva solo con il passaggio in giudicato lascia aperto il problema della tutela del cittadino che abbia diritto ad un rimborso provvisorio¹⁴.

¹⁰ Sui crediti non derivanti da indebito cfr. i cenni contenuti in TESAURO, *Il rimborso*, cit., p. 41.

¹¹ RUSSO, *op. cit.*, p. 214.

¹² TESAURO, *Profili sistematici*, cit., p. 137.

¹³ In argomento cfr., da ultimo, l'ampia disamina di TRIMELONI, *L'esecuzione forzata sulle somme a credito degli enti locali territoriali*, in *Fin. loc.*, 1981, p. 1065.

¹⁴ Su tale nozione, ed in particolare sull'art. 40 D.P.R. n. 602/1973, cfr. DE MITA, *Le iscrizioni*, cit., p. 236.

CAPITOLO 7
IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE

VECCHI E NUOVI PROBLEMI IN TEMA DI TASSAZIONE DEI REDDITI DELLE SOCIETÀ PERSONALI *

SOMMARIO: 1. Il problema dell'imponibilità in complementare dei redditi derivanti da partecipazioni in società di persone; le sue soluzioni: profili sostanziali e profili probatori. – 2. Incertezze e contraddizioni della giurisprudenza; pregi di coerenza della decisione annotata. – 3. Incertezze e contraddizioni della Finanza e di alcune manifestazioni dottrinali. – 4. La soluzione adottata dal Testo Unico del 1958. – 5. La soluzione adottata nella recente legislazione di riforma. – 6. I nuovi problemi, in tema di accertamento dei redditi delle società personali, posti dalla legislazione di riforma.

1. Il problema dell'imponibilità in complementare dei redditi derivanti da partecipazioni in società di persone; le sue soluzioni: profili sostanziali e profili probatori

Il tema dell'imposizione dei redditi derivanti dalla partecipazione in società personali è sempre stato tra i più discussi e controversi, sin dalla legge istitutiva dell'imposta complementare¹. Le leggi delegate, che hanno dato nuovi assetti all'imposizione sui redditi, se han risolto qualche vecchio problema, ne han creati dei nuovi, onde è agevole prevedere che il tema continuerà, anche in futuro, ad essere oggetto di attenzione scientifica e di controversie pratiche.

Il punto fondamentale di contrasto è costituito, sotto il vigore della legge del 1923 e del Testo Unico del 1958, principalmente dal modo di configurare il fatto imponibile. Due concezioni si fronteggiano:

* *Giur. it.*, 1974, III, 2, cc. 23-32 (nota a Comm. distr.le delle imposte di Milano, 12 ottobre 1973).

¹L'art. 3 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3062, dopo aver escluso dall'ambito di applicazione dell'imposta complementare «i corpi morali, le società commerciali e tutti gli enti ed associazioni di ogni specie», stabiliva che «i redditi che le persone fisiche percepiscono dalle società ed enti predetti in qualità di impiegati, salariati, pensionati, assegnatari, soci, azionisti, amministratori, portatori di obbligazioni e qualsiasi altro titolo vanno tenuti a calcolo in confronto dei percipienti per essere colpiti d'imposta al nome della persona che ne ha la disponibilità».

- 1) quella per la quale presupposto della tassazione del reddito sociale presso i soci è il mero formarsi d'un reddito presso la società (teoria della produzione²); essa implica disconoscimento della distinzione società-soci e deroga alla regola generale, per la quale presupposto dell'imposta complementare è, da parte del soggetto d'imposta, il possesso, o percezione, o disponibilità³ del reddito tassato;
- 2) quella che riconduce anche la particolare ipotesi impositiva dei redditi fluenti da partecipazioni in società personali alla regola generale, che ancora la tassazione al possesso del reddito (teoria della percezione)⁴.

Molti equivoci nella trattazione del problema sono sorti dal non aver considerato che è solo nel quadro della teoria della percezione che si pone il problema di stabilire se, data la produzione del reddito sociale, da tale fatto si possa o si debba presumere che esso sia stato percepito. Soltanto per fissare le possibili

²Principale assertore della teoria della produzione è il FALSITTA, *Considerazioni sull'imposizione in complementare dei redditi delle società non personificate*, in *Riv. dir. fin.*, 1967, II, pp. 54-67 e *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, pp. 143-173, il quale si avvale sia di argomenti di carattere letterale sia della *ratio*, che presiederebbe all'art. 135, lett. c) del T. U. «Statuendo l'integrale imposizione presso i soci di tutto il reddito netto sociale il legislatore, in assenza di un'imposta che colpisca le riserve accantonate dalle società di persone, ha inteso arginare l'eventualità che codesti organismi si trasformino in strumenti di accantonamento del reddito prodotto e di elusione dell'imposta complementare» (*Lezioni*, cit., pp. 160-161). Vedi inoltre il cenno, breve ma incisivo di V. UCKMAR, *Il regime impositivo delle società*, Padova, 1966, p. 158, in nota.

³La varietà di locuzioni adoperate nel testo vuole riflettere l'idea che nessuna di esse è idonea a definire esattamente il presupposto dell'imposta complementare, come mi pare abbia in sostanza dimostrato il MICHELI, nei suoi due fondamentali contributi: *Considerazioni sul concetto di percezione del reddito rispetto all'imposta complementare*, in *Studi in onore di Ascarelli*, e in *Imp. dir. erar.*, 1964, p. 3 ss.; *Imposta complementare sui dividendi e società familiari*, in *Riv. dir. comm.*, 1965, II, p. 22. In particolare, in quest'ultimo saggio, egli conclude nel senso che la percezione «vada intesa nel senso di esigibilità, in senso giuridico, del dividendo (che non può non coincidere con la materiale messa a disposizione o messa in pagamento di esso), rispetto ai soci delle società di capitali», mentre «rispetto ai soci delle società di persone viene in considerazione solo il sorgere del diritto alla distribuzione dell'utile» (p. 34).

Circa il diritto del socio agli utili, la maggioranza della dottrina reputa che esso, nelle società personali, sorga con l'approvazione del rendiconto: BOLAFFI, *La società semplice*, Milano, 1947, pag. 366; BRUNETTI, *Trattato di diritto delle società*, vol. I, Milano, 1948, p. 372; GRAZIANI, *Il diritto del socio agli utili*, in *Riv. dir. comm.*, 1949, I, p. 265; PETTITI, *Contributo allo studio del diritto del socio al dividendo*, Milano, 1957, p. 29 ss.; GALGANO, *Il principio di maggioranza nelle società personali*, Padova, 1960, p. 256; FERRARA, *Gli imprenditori e le società*⁴, Milano, 1962, p. 238. *Contra*: VENDITTI, *Collegialità e maggioranza nelle società di persone*, Napoli, 1955, p. 87 e – dubitativamente – GRECO, *Le società nel sistema legislativo italiano*, Torino, s.d. ma 1959, p. 185 e FERRI, *Delle società (di persone)*, in *Commentario* a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, rist. 1961, p. 124.

⁴La dimostrazione più persuasiva, per la vastità del quadro sistematico in cui è inserita, di questa tesi è stata offerta dall'ANTONINI, nel saggio *L'imposta complementare sui dividendi di società non di capitali*, in *Riv. dir. fin.*, 1964, pp. 425-458, e nel volume *La soggettività tributaria*, Napoli, s.d., p. 176 ss.

alternative del problema probatorio, val la pena di precisare che può aversi:

- a) assenza di presunzione: onere, perciò, a carico della Finanza di dimostrare, perché un reddito si renda tassabile a carico del socio, che alla produzione (da parte della società) è seguita la percezione (da parte del socio); il che non esclude l'utilizzo d'una presunzione semplice di percezione previa dimostrazione, da parte della Finanza, della produzione fondata sulla massima di esperienza che il reddito prodotto viene poi generalmente distribuito⁵;
- b) presunzione legale relativa di distribuzione⁶;
- c) presunzione legale assoluta.

La teoria della produzione comporta:

- che base del computo per la determinazione della quota sociale attribuibile al socio sia l'intero reddito accertato a carico della società (compresa quindi la parte non distribuita perché gravata d'imposta o perché destinata all'auto-finanziamento);
- contemporaneità tra anno di produzione e anno di tassazione⁷.

⁵ Questa mi pare la tesi esatta, onde non direi, come dice la sentenza annotata, che «il legislatore ha introdotto nel sistema fiscale presunzioni di possesso» e che «la norma di cui alla lett. c) dell'art. 135 ha introdotto una presunzione *ex lege* di distribuzione». Mi pare invece che valga, *mutatis mutandis*, anche per le società di persone, ciò che acutamente il MICHELI ha rilevato in tema di società di capitali a ristretta base azionaria (*Imposta complementare sui dividendi e società familiari*, cit., p. 23): «Quella che l'amministrazione finanziaria assume come regola fissa di prova o di valutazione è invece una mera presunzione *hominis* che può trovare fondamento nel caso singolo, ma che non autorizza l'illazione che il fisco ritiene di dover trarre in ogni caso, pur che sussistano i presupposti che si sono visti: ristretta base azionaria (o appartenenza delle azioni ai membri di un gruppo familiare) e accertamento di reddito a carico della società in difformità della contabilità ufficiale».

⁶ Cfr.: Comm. centr., 8 luglio 1964, n. 69521, in *Dir. e prat. trib.*, 1965, con nota di MARONGIU e in *Imp. dir. erar.*, 1964, p. 1362, con nota di C. BERLIRI (secondo la quale il socio può fornire la prova contraria alla distribuzione dell'intero reddito netto della società; nella specie, è stata ritenuta prova sufficiente a vincere la presunzione di integrale distribuzione il fatto che la società abbia deliberato di distribuire solo una parte dell'utile e di destinare l'altra parte ad investimenti); Comm. centr., 25 marzo 1968, n. 96024, in *Riv. dir. fin.*, 1970, II, p. 225, con nota di GAZZERRO; Comm. centr., 7 luglio 1970, n. 7270, in *Imp. dir. erar.*, 1971, p. 1351.

⁷ Sui corollari della teoria della produzione, vedi FALSITTA, *Considerazioni sull'imposizione in complementare*, cit., p. 66 e *Lezioni*, cit., p. 166.

In giurisprudenza Comm. centr., 2 aprile 1971, n. 3901, in *Comm. centr. imp.*, 1971, I, p. 654, che ha fissato il principio dell'«esclusivo riferimento all'anno di produzione del reddito sociale percepito dai singoli soci, sull'intero ammontare accertato in bilancio ai fini della R.M. del detto anno di produzione, e non all'anno di percezione».

Inoltre: Comm. centr., 17 febbraio 1965, n. 73609, in *Riv. dir. fin.*, 1967, II, p. 54 (con nota di FALSITTA, *Considerazioni sull'imposizione in complementare*, cit.), secondo cui «considerati i redditi di cui trattasi relativamente ai partecipanti alle società di persone come percepiti nell'esercizio in cui sono stati prodotti, tali redditi vanno pertanto tassati non nel secondo anno successivo, ma in quello immediatamente successivo a quello di produzione».

Infine: Comm. centr., 11 dicembre 1970, n. 11134, in *Giur. it.*, 1971, III, 2, 58, giusta la quale «nelle società di persone, non dotate di una propria personalità giuridica, gli utili conseguiti e il

All'opposto, l'altra teoria implica:

- che non venga imputata al socio la parte di reddito accertato a carico della società, di cui deve escludersi *a priori* la distribuibilità⁸;
- riferimento temporale della tassazione al momento in cui il reddito prodotto è divenuto distribuibile⁹.

2. Incertezze e contraddizioni della giurisprudenza; pregi di coerenza della decisione annotata

La ragione per la quale, prima d'ogni altra cosa, ho schematicamente esposto le diverse possibili soluzioni del problema dell'imposizione dei redditi derivanti da società di persone è che non sempre dottrina e giurisprudenza hanno avuto piena consapevolezza del contrapporsi, in linea di diritto sostanziale, di due modi diversi di configurare la fattispecie imponibile, e dei diversi corollari che ciascuna impostazione comporta.

Quanto alla giurisprudenza, la dottrina ha vagliato soprattutto quella formata sotto il vigore della norma del 1923 – quella relativa al T. U. è molto recente

loro impiego (anche per gli accantonamenti in forma di riserve, che non costituiscono immobilizzazioni come nelle società di capitali) rientrano nella diretta e libera disponibilità dei soci, senza vincoli di legge ma del solo patto sociale, a sua volta derogabile dalla volontà dei soci stessi».

Un altro corollario della teoria della produzione è il seguente: automatica efficacia dell'accertamento di R. M., fatto a carico della società, ai fini della complementare dovuta dal socio. Ciò perché l'art. 141 dispone che l'accertamento dei redditi del contribuente soggetti all'imposta di R. M. spiega automatica efficacia ai fini della complementare, e, secondo la teoria in esame, i redditi sociali sono redditi del contribuente.

Recata alle sue conseguenze ultime, la teoria della produzione implica che, anche agli effetti dell'imposta sulle società dovuta da una società per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di persone, si colpisca il reddito sociale prescindendo dalla percezione, superando così la lettera dell'art. 148, lett. d), che ancora l'imponibilità appunto alla «percezione». Sul punto cfr. Comm. centr., 11 ottobre 1972, n. 9072, in *Imp. dir. erar.*, 1973, II, p. 179, che respinge la tesi dell'ufficio secondo cui le società di persone sarebbero forme di comunione nelle quali tutto il reddito prodotto appartiene ai soci senza necessità di apposita deliberazione motivando con la inesistenza d'una presunzione *juris et de jure* di distribuzione (confondendo, mi pare, tra teoria della produzione e presunzione di distribuzione).

⁸La teoria della percezione implica comunque, anche se si postula una presunzione legale di percezione del reddito societario, che si distingua tra reddito fiscale e reddito effettivo della società, a quest'ultimo soltanto applicandosi la presunzione (relativa o assoluta) di percezione.

In ciò si coglie la differenza tra teoria della produzione, che implica automatica attribuzione ai soci del reddito fiscale, e presunzione assoluta di percezione. Nel primo caso, la prova contraria è per il socio non tanto vietata quanto inutile; nel secondo è vietato provare che l'utile effettivo non è stato distribuito, mentre è possibile disputare sulla differenza tra reddito fiscale e reddito distribuibile, e, provare, ad esempio, che certi «recuperi fiscali» non rappresentano utili distribuibili.

⁹Salvo, beninteso, il caso patologico che i soci percepiscano gli utili prima che essi divengano distribuibili (prima cioè del rendiconto o della delibera di distribuzione, a seconda della tesi che si adotti).

– ed è significativo che essa venga, dai diversi autori, diversamente valutata.

Il FALSITTA¹⁰, ad esempio, ritiene che tale giurisprudenza, «sia pure non senza oscurità e contraddizioni», abbia seguito la tesi della produzione, ciò desumendo da due affermazioni giurisprudenziali: considerazione del reddito sociale come reddito di proprietà dei soci e tassazione dello stesso con riferimento all'anno di formazione.

Altri invece – forse i più¹¹ – ritengono la giurisprudenza favorevole alla teoria della percentuale: evento, quest'ultimo, oggetto d'una presunzione legale relativa.

La giurisprudenza formatasi sotto il vigore del Testo Unico del 1958, essendo di formazione recente (come si diceva), non è stata vagliata dalla dottrina. A me pare che essa non sia univoca, ed abbia accolto ora l'una, ora l'altra teoria.

Chi abbia più a fondo penetrato il significato dell'antica giurisprudenza non importa qui stabilire. Significativo appare comunque il contrasto che divide la dottrina, perché sintomo delle oscurità e contraddizioni – talora di concetti, talora soltanto di terminologia – che si riscontra nel quadro giurisprudenziale.

Alla luce di questi rilievi intorno ai precedenti, assumono maggior risalto i pregi della decisione annotata.

Alla decisione della Commissione Distrettuale di Milano, cui queste considerazioni si collegano, deve essere riconosciuto – indipendentemente dalla tesi che si propugni circa l'individuazione del presupposto d'imponibilità dei redditi di società personali – almeno il merito della coerenza. Di avere, cioè, seguito senza contraddizioni una certa tesi, di averla precisata e sviluppata con esattezza di termini e linearità di svolgimenti, senza cadere in quelle contraddizioni e confusioni che si riscontrano invece di frequente tanto nella dottrina che nella giurisprudenza.

¹⁰ *Lezioni*, cit., pp. 148-151. Egli cita a conforto della sua opinione Comm. centr., 5 novembre 1936, n. 95381, in *Giur. imp.*, 1937, p. 369; 8 marzo 1937, n. 98532, *ivi*, 1938, p. 87 e 18 luglio 1945, n. 77797, *ivi*, 1945. Si tratta di decisioni che da un lato ragionano in termini di presunzione di distribuzione e dall'altro fanno coincidere anno di produzione ed anno di percezione: con ciò confermando i rilievi circa le perplessità di questa giurisprudenza nel seguire coerentemente una teoria o l'altra.

¹¹ Secondo ANTONINI, *L'imposta complementare*, cit., p. 438, risulterebbe evidente che sotto il vigore della legge del 1923 «l'orientamento della giurisprudenza e la interpretazione dominante della dottrina era (ed, in una considerazione retrospettiva di dette norme, tuttora è) nel senso che il reddito delle società di persone poteva solo presumersi distribuito, salva la facoltà dei soci di fornire la prova contraria».

Per MARONGIU, *Presunzione di integrale distribuzione di reddito delle società di persone e prova contraria*, in *Dir. e prat. trib.*, 1965, II, p. 34, ad avviso della prevalente dottrina (BOIDI, *Commento alla legge sull'imposta complementare progressiva sul reddito*, Torino, 1956, pp. 46 ss.) e della giurisprudenza (Comm. centr., 5 novembre 1936, n. 93381 e 8 marzo 1957, n. 98532, in *Giur. imp. dir.*, 1937, p. 375 e 1938, p. 87), «doveva mantenersi ferma la distinzione tra società di capitali e società di persone e per queste ultime tutto il reddito accertato dovevasi considerare corrispondente a quello effettivamente ripartito tra i soci, salva la prova contraria per parte del contribuente».

Essa, nella prima parte, mostra di aderire alla tesi, per la quale presupposto d'imposta è in ogni caso la percezione (o possesso): e fedele a questa premessa è la seconda parte, nella quale si afferma che le imposte afferenti i redditi sociali vanno computate in sede di determinazione del reddito sociale. Si accoglie, quindi, un naturale corollario della teoria della percezione; laddove la teoria della produzione implica che di questi componenti negativi si tenga conto (nell'anno in cui sono pagati e non nell'anno di competenza) in sede di detrazioni dal reddito complessivo del socio¹²).

3. Incertezze e contraddizioni della Finanza e di alcune manifestazioni dottrinali

Incetuzze e contraddizioni, in questa materia, non sono addebitabili soltanto alla giurisprudenza. La Finanza ha dapprima affermato che l'art. 135, lett. c) «si uniforma al principio costantemente affermato dalla giurisprudenza, secondo cui è fondato presumere che tutto il reddito accertato per l'imposta mobiliare a nome delle società di persone sia stato ripartito tra i soci»¹³, ed ha poi decisamente fatta propria la teoria della produzione¹⁴. Nella dottrina, da molti autori non sembra chiaramente acquisita la distinzione tra i due diversi modi di concepire il presupposto dell'imposizione degli utili da partecipazioni sociali. Per fare qualche esempio, si può ricordare il BOIDI¹⁵, il quale mostra di intendere la possibilità per il contribuente di dimostrare che non tutto il reddito sociale è affluito nelle economie dei singoli soci come una «attenuazione» del principio di «meccanica ripartizione del reddito della società di persone», mostrando così di non avvedersi di ciò, che la possibilità di prova per il contribuente appartiene ad

¹² Si veda ancora FALSITTA, *Lezioni*, cit., il quale, enunciando i corollari della teoria della produzione, afferma che va attribuito ai soci l'intero reddito netto della società (senza tener conto della parte impiegata per fronteggiare il prelievo fiscale) ma che le imposte reali pagate dalla società possono essere detratte dai soci, in proporzione alla quota di ciascuno, dal reddito di complementare.

Su quest'ultimo punto cfr. PIETRANTONIO, *Redditi derivanti da partecipazioni in società di capitali di comodo*, in *Imp. dir. erar.*, 1961, p. 1141, il quale sostiene che il reddito della società da ripartirsi tra i soci debba essere depurato dell'imposta di R.M. gravante sulla società, argomentando dal fatto che l'articolo 135 lett. c), a differenza di quanto disposto nella lett. d) del medesimo articolo, non parli di redditi netti «determinati ai fini delle relative imposte». Il rilievo del P. converge con altri (su cui *infra*) ad avvalorare la tesi della percezione come più aderente alla lettera della legge.

¹³ Circ. 18 dicembre 1959, n. 84.

¹⁴ Nota 2 maggio 1967, n. 500132 della Div. V. Sia la circolare citata alla nota che precede, che quest'altra presa di posizione dell'amministrazione finanziaria sono ampiamente riportate ed analizzate da GAZZERRO, *I redditi di partecipazione in società di persone rispetto all'imposta complementare progressiva sul reddito*, in *Riv. dir. fin.*, 1970, II, p. 255.

¹⁵ Si veda il volume collettaneo *Testo unico imposte dirette*, Milano, s.d., p. 258.

un'orbita concettuale del tutto diversa da quella della meccanica ripartizione del reddito tra soci. Essa rappresenta, invero, non una attenuazione del principio della «rigorosa e meccanica ripartizione del reddito societario», ma, rifiuto di codesto principio e accettazione dell'opposto principio, per il quale fatto imponibile è la percezione.

Sconcertanti, a dir poco, le contraddizioni di POLI, che mostra più volte di accettare la teoria della produzione e più volte di accettare l'altra¹⁶. Egli dapprima aderisce alla teoria della percezione¹⁷, accompagnata dalla presunzione relativa di percezione del reddito prodotto¹⁸; poi nega il principio di distinzione tra società e soci¹⁹ ed infine abbraccia nettamente la teoria della produzione eleggendo l'autofinanziamento a presupposto d'imponibilità a carico del socio²⁰, negando la deduzione delle imposte dovute dalla società²¹ ed affermando la rilevanza, ai fini del computo del reddito del socio, delle perdite della società²².

4. La soluzione adottata dal Testo Unico del 1958

La soluzione del problema è stata ancorata, nella dottrina più consapevole, alla esistenza d'una deroga, da parte del diritto tributario, del principio civilistico di distinzione tra patrimonio sociale e patrimonio dei soci²³. In un sistema, come quello ora abrogato, nel quale i redditi venivano assoggettati a due livelli di tassazione, uno reale ed uno personale, la esclusione delle società personali dal novero dei soggetti delle imposte personali (complementare e imposta sulle

¹⁶ *L'imposta complementare progressiva sul reddito*, Milano, 1969.

¹⁷ *Op. cit.*, pp. 42-49. «Allorquando si fa riferimento al reddito prodotto non si abbandona il criterio dell'attribuzione del reddito in conseguenza della percezione, ma si fa luogo alla presunzione che in quei determinati casi il reddito prodotto sia stato percepito» (*ivi*, p. 44). «La determinazione sintetica del reddito complessivo netto... conferma che, in sede d'imposta complementare, l'elemento rilevante è la percezione del reddito, mentre nelle imposte oggettive è quello della produzione» (*ivi*, p. 45).

¹⁸ *Op. cit.*, pp. 49-53.

¹⁹ *Op. cit.*, p. 59, ove si apprende che il legislatore muove «dalla mancanza di distinzione tra persona-società e persone-soci», e p. 61, ove si propone di «identificare l'organizzazione con le persone che la compongono, con la conseguenza che ogni auto-finanziamento della società debba essere considerato come finanziamento dei soci, cioè come nuovo apporto dei soci al patrimonio comune».

²⁰ *Op. cit.*, p. 61. Ma si veda soprattutto p. 63, dove il POLI, espone le conclusioni del FALSITTA (sostenitore coerente della teoria della produzione), dichiara che esse «collimano con le nostre».

²¹ *Op. cit.*, pp. 230-231.

²² *Op. cit.*, pp. 233-235.

²³ Si vedano gli scritti di ANTONINI e FALSITTA, dianzi citati.

società) stava a significare disconoscimento, nella sfera della tassazione diretta a carattere personale, dell'autonomia patrimoniale e, quindi, della soggettività tributaria di tali enti.

Questo motivo di dissenso dall'impostazione dell'ANTONINI non mi pare però sufficiente per aderire al concetto, per il quale tutto il reddito prodotto dalla società, distribuito o non distribuito, debba essere tassato a carico dei soci.

Ragione di ciò è il carattere personale dell'imposta complementare. Non esiste reddito che non sia riferibile ad un soggetto²⁴: ma questa riferibilità assume valore diverso, a seconda che si verta in tema di imposizione reale o personale. Nell'ambito della prima, tutto il reddito prodotto deve essere tassato: non v'è reddito, che possa sfuggire all'imposizione reale²⁵. Altro il concetto che presiede all'imposizione personale, dove non tutti i redditi prodotti sono tassabili, ma quelli soltanto che entrino nella disponibilità di un soggetto, e siano da questi posseduti o goduti²⁶.

Conseguenza di ciò è che i redditi societari, che non vengono distribuiti, tassati con la R. M. a carico della società, sfuggono alla tassazione a carico dei soci (con la complementare o con l'imposta sulle società).

Queste affermazioni d'indole generale trovano conferma, per quanto riguarda i soci società di capitali, nella lettera d) dell'art. 148 («somme *percepites* a titolo di distribuzione o ripartizione degli utili di società ed associazioni di ogni tipo») e non è smentita dall'art. 135, il quale non dispone «che l'utile non distribuito è assoggettabile all'imposta complementare, ma si limita a fissare i criteri di determinazione quantitativa dell'imponibile quando peraltro ne ricorrano i presupposti stabiliti dagli artt. 131 e seguenti»²⁷).

Si tratta, in altre parole, di distinguere tra norme che indicano la composizione della situazione-base di una imposta, e norme che prescrivono i criteri valutativi dei singoli componenti la situazione-base²⁸). L'art. 135 reca nel suo seno

²⁴ Cfr. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, 9ª ediz., rist., Milano, 1968, p. 370. È forse criticabile il considerare il riferimento ad un soggetto come un requisito della nozione di reddito fiscale, poiché ogni bene giuridico, che non sia *res nullius*, appartiene ad un soggetto, sicché non v'è motivo di fare di questa relazione soggettiva un autonomo requisito della definizione fiscale di reddito. Ciò che invece è rilevante è il *tipo di relazione*, tra soggetto e reddito, che il diritto tributario prende in considerazione ai fini delle varie imposte. Vedi *infra*, nota 26).

²⁵ Ci si riferisce alla cosiddetta residualità dell'imposta di ricchezza mobile, sancita dall'art. 81 del T. U.

²⁶ Si raffrontino l'art. 81 e l'art. 130 del T. U.: il primo eleva a presupposto della R. M. la «produzione», il secondo il «possesso» d'un reddito.

²⁷ ANTONINI, *L'imposta complementare*, cit., p. 453. In giurisprudenza è significativa Comm. centr., 7 luglio 1970, n. 7272, in *Imp. dir. erar.*, 1971, p. 1351.

²⁸ Il quadro di teoria generale entro il quale questa distinzione si colloca è delineato con ogni desiderabile chiarezza da DE MITA, nell'intero primo capitolo de *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, s.d. (ma 1965), al quale si rinvia anche per i raggugli bibliografici

questa distinzione: esso si compone infatti d'un primo comma che è norma sulla composizione della base imponibile («Il reddito complessivo netto viene determinato sommando i singoli redditi e detraendo gli oneri indicati dall'art. 136») e d'un secondo comma che è per insuperabili ragioni letterali norma di valutazione («I singoli redditi sono *valutati* nel modo seguente ...»).

5. La soluzione adottata nella recente legislazione di riforma

Nel sistema disegnato dalla riforma, ai fini dell'imposizione dei redditi, la società di persone «non è vista nella prospettiva del rapporto tributario come centro d'imputazione di situazioni giuridiche o come fattore di riferimento di norme, nel senso che soggetti passivi sono i singoli soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili»²⁹).

Ai fini delle imposte personali, sui redditi delle persone fisiche e giuridiche, è disconosciuta ancora la soggettività tributaria delle società di persone; dei redditi, che esse producono, s'occupa una norma che non è solo di valutazione come l'articolo 135 del T. U. ma insieme d'attribuzione e di valutazione. Tali redditi «sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili» (art. 5 del D. P. R. 29 settembre 1973, n. 597).

Non credo destinato al successo il tentativo di dimostrare non accolta, o non integralmente accolta, la teoria della produzione. Un tentativo del genere potrebbe far leva su quell'aggettivo «effettiva» che accompagna la percezione, da cui occorre prescindere. Si potrebbe dire: si prescinde dalla percezione effettiva, non dalla percepibilità in astratto.

6. I nuovi problemi, in tema di accertamento dei redditi delle società personali, posti dalla legislazione di riforma

Problemi assai delicati si pongono per l'accertamento, previsto come atto unico «ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuti dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute

(per i quali vedi p. 23, nota 12). Egli distingue tra: norme di definizione della situazione-base, norme probatorie e norme di valutazione. Facendo applicazione di questa tripla distinzione al problema che si esamina in questa nota, può imputarsi ad alcuni di aver concepito l'art. 135, lett. c) come norma sulla situazione-base (teoria della produzione), ad altri di averlo concepito come norma probatoria (presunzione di percezione), laddove siamo in presenza soltanto d'una norma di valutazione.

²⁹D'ALESSIO, *La partecipazione agli utili nella imposizione sul reddito delle persone fisiche*, in *La riforma delle imposte dirette*, Atti del convegno svoltosi a Bari il 12 e 13 maggio 1973, Bari, 1973, p. 147.

dai singoli soci ed associati» (art. 40 del D. P. R. 29 settembre 1973, n. 600).

D'AMATI, commentando la legge delega, ha richiamato l'attenzione sull'impugnativa dell'accertamento unitario, concludendo per l'impugnabilità di esso, dovuta all'assenza di soggetti legittimati a chiederne l'annullamento. La società commerciale non personificata, come destinataria dell'atto – sostiene il D'AMATI – è l'unica legittimata ad impugnarlo, ma è però anche vero che la società, non essendo tenuta a pagare alcuna imposta (diversamente da quanto accade attualmente, in relazione all'imposta di ricchezza mobile), non può avere alcun interesse a promuovere azione giudiziale (art. 100, codice di proc. civile). L'interesse a formulare tale domanda è dei soci ma essi, non essendo forniti di soggettività formale, ai fini del procedimento tributario, non hanno la legittimazione ad impugnare l'avviso di accertamento spiccato nei confronti della società e potrebbero semmai intervenire nel procedimento come terzi interessati a sostenere le ragioni di una parte, in virtù dell'art. 105 codice di proc. civile, secondo comma. Di qui la conclusione che se la società non si può opporre al provvedimento per mancanza di interesse, il procedimento contenzioso non si può instaurare, sicché i soci neppure possono intervenire come terzi. Sembra quindi, in definitiva – tale il rimedio proposto dal D'AMATI – che al socio non resti altro che pagare e quindi agire in ripetizione, *ex art. 2033 codice civile*³⁰.

Sembra a noi che se le cose stessero in codesto modo, non vi sarebbe scampo per la nuova normativa, la cui incostituzionalità, in relazione all'art. 113 Cost., sarebbe lampante. Neppure pare esperibile l'azione di ripetizione poiché, a fronte d'un debito d'imposta illegittimamente costituito da un atto impositivo, la restituzione è conseguibile solo passando attraverso l'annullamento del debito, che solo in tal modo il debito diviene indebito. Ed al giudice ordinario, adito *ex art. 2033 codice civile*, non si può chiedere l'annullamento dell'imposizione (né la disapplicazione dell'atto, per ragioni che sarebbe troppo lungo stare qui a spiegare)³¹.

È allora da chiedersi se è davvero inevitabile la tesi dell'impugnabilità del-

³⁰ D'AMATI, *Singolo e soggetto complesso nella riforma delle imposte dirette*, in *La riforma*, cit., p. 106.

È da vedere anche l'intervento di MAGNANI, *Sull'accertamento dei redditi personali delle società personali*, *ivi*, il quale sembra anch'egli orientato nel senso di escludere, nel socio privo di poteri di rappresentanza della società, la legittimazione ad impugnare l'accertamento (pp. 237-8); l'anomala dissociazione tra soggetto passivo e soggetto destinatario dell'imposizione, soggiunge, darebbe luogo ad una sorta di sostituzione soggettiva nell'ambito del procedimento di accertamento (pp. 237).

³¹ Mi pare, cioè, che quando l'obbligazione sia stata costituita da un provvedimento impositivo, l'azione d'indebito si ponga, necessariamente, come conseguenziale d'una azione d'annullamento dell'imposizione. Sull'accessorietà della domanda di restituzione, quando sia subordinata alla eliminazione d'un atto giuridico (nella specie *ivi* esaminata: risoluzione d'un contratto di compravendita), v. SEGRE, *Competenza per le cause di restituzione d'immobili e concorso di azioni*, in *Giur. it.*, 1970, I, 1, 1547.

l'atto. Mancando, in proposito, una disciplina esplicita, non resta che ragionare secondo i principi generali: i principi, intendo, della legittimazione ad impugnare gli atti amministrativi, non quelli che regolano la legittimazione a promuovere i processi di cognizione (art. 100 codice di proc. civile).

Da questo punto di vista, sia che si adotti la veduta tradizionale, teleologicamente improntata, che muove dal criterio dell'interesse attuale personale e diretto, sia che si adottino altri criteri, come quello che ha riguardo ai soggetti cui l'atto si riferisce e nella cui sfera giuridica produce effetti³², la legittimazione ai soci mi pare non revocabile in dubbio, perché l'accertamento unitario, seppur indirizzato alla società, è a carico dei soci che determina il sorgere dell'obbligazione d'imposta.

Ciò vale a superare l'obiezione secondo la quale la mancanza di «soggettività formale» precluderebbe ai soci di opporsi all'accertamento. L'approfondimento del tema segnala peraltro come non per qualsiasi motivo sia qualsiasi socio legittimato, perché vi sono motivi di illegittimità dell'atto che riguardano ogni socio, e motivi che riguardano personalmente e particolarmente questo o quel socio³³. Nel secondo caso, è evidente che la legittimazione debba essere riconosciuta soltanto a chi è interessato al vizio di legittimità.

³² Cfr. ALLORIO, *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, ora in *Diritto processuale tributario*, 5^a ediz., Torino, 1969, p. 598, secondo cui titolare del diritto all'annullamento è ogni persona, di cui un diritto soggettivo o una potestà sia estinto o diminuito, o impedito o limitato nel suo sorgere, o un'obbligazione o una soggezione sia prodotta o aggravata, o impeditane l'estinzione o l'alleviamento, per effetto dell'atto, del cui annullamento, nel caso, si tratta. In argomento vedi pure PIRAS, *Interesse legittimo e giudizio amministrativo*, I, Milano, 1962, p. 174 ss.

³³ In tal senso, del resto, esplicitamente dispone l'ordinamento della Repubblica Federale Tedesca: cfr. MEILICKE, *Steuerrecht*, Berlin u. Frankfurt, 1965, p. 105.

NOVITÀ E PROBLEMI NELLA DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO *

SOMMARIO: *Parte prima*: 1. Premessa. – 2. La sistematica della nuova legge. – 3. La tecnica legislativa. – *Parte seconda*: 4. Le articolazioni dell'istituto: la registrazione, l'imposta e la tassa. – 5. La situazione base dell'imposta. – 6. Gli atti scritti e i contratti verbali. – 7. Gli atti invalidi. – 8. Unità dell'atto e pluralità dei negozi. – 9. Gli atti giudiziali. – 10. Le misure anti-evasione. – 11. Individuazione e liquidazione della base imponibile e liquidazione dell'imposta. – *Parte terza*: 12. La dichiarazione. – 13. Imposta principale, complementare e supplementare. – 14. Avviso di accertamento e avviso di liquidazione. – 15. Il concordato. – 16. L'ingiunzione. – 17. I termini.

PARTE PRIMA

1. *Premessa*

Il titolo assegnato a questa relazione e le finalità del convegno impongono di porre l'accento sulle innovazioni apportate dalla legge di delega per la riforma tributaria (9 ottobre 1971 n. 825) e dal decreto delegato di revisione dell'imposta di registro (D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634) alla disciplina d'uno dei più vetusti istituti del nostro ordinamento fiscale.

Esaurito il primo compito demandatogli dalla legge di delega – emanazione dei decreti – il legislatore delegato deve ora attendere ad un compito ulteriore: porre in essere quelle «disposizioni integrative e correttive» di cui è parola nell'art. 17 della legge di delega. Di ciò non possono non tener conto questa relazione e questo convegno.

Ciò non comporta che l'accento debba essere posto soltanto sugli aspetti della normativa delegata che sono suscettibili di critiche e fonte di perplessità. Occorre anche, invece, tentare una prima esegesi ed offrire qualche spunto sistema-

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, pp. 90-119 e AA.VV., *Risultati e prospettive della riforma tributaria in materia di imposizione indiretta* (Pavia, 13-14 dicembre 1974), Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura, Pavia, 1976, pp. 116-135.

tico, perché coloro che attenderanno alla elaborazione delle «disposizioni integrative e correttive» possano, alla luce dell'interpretazione delle norme, porre a confronto il significato oggettivo delle nuove norme con gli intendimenti perseguiti dal legislatore, e ricostituire le convergenze ritenute necessarie. Avendo il compito di trattare, in generale, dell'imposta di registro, non potrò occuparmi se non di alcuni tra gli aspetti più rilevanti della relativa disciplina.

Non solo: ma anche i pochi problemi, fra i tanti, che saranno oggetto di esame, dovranno essere necessariamente trattati in modo incompleto. Potrà accadermi di manifestare punti di vista diversi da quelli comunemente ricevuti. Debbo allora preavvertire che non potrò misurarne la validità attraverso il confronto con le tesi divergenti, e le critiche di queste ultime. Né mi soffermerò, quando i miei punti di vista riprendono – magari con lievi modifiche o sviluppi – tesi già accreditate, a dar conto del filone di elaborazione nel quale mi inserisco.

Ciò farò non solo per quelle necessità di sintesi che mi sono imposte dall'ampiezza del tema e dall'economia dell'indagine, ma perché possono essere dati per conosciuti i maggiori filoni dottrinali e giurisprudenziali che da più di un secolo danno testimonianza del tormentato lavoro di interpretazione e di applicazione della legge del registro.

Avverto infine che, di fronte a disposizioni anche lievemente ambigue, non cercherò di indicare l'interpretazione più plausibile ma darò risalto all'ambiguità: perché è ciò che occorre in questo momento.

2. La sistematica della nuova legge

La sistematica della nuova legge si articola in nove titoli.

Il primo disciplina il presupposto dell'imposta (art. 1) e il presupposto dell'obbligo di registrazione (artt. 2, 3, 4 e 5).

Il secondo disciplina la registrazione, sotto il profilo della competenza (art. 9); dei soggetti obbligati a richiederla (art. 10); delle modalità (art. 11 e 12) e dei termini (artt. 13, 14 e 18) della richiesta; delle modalità esecutive (art. 16) e degli effetti (art. 17). Nello stesso titolo è disciplinata la registrazione senza richiesta (art. 15).

Il titolo terzo, intestato «Applicazione dell'imposta», contiene due distinte categorie di norme: le norme che definiscono la situazione-base dell'imposta (artt. 19-38) – norme, cioè, di ordine sostanziale –; e alcune norme di ordine diverso: quella cioè che pone la disciplina fondamentale della «liquidazione dell'imposta» (individuazione dell'aliquota e quantificazione del dovuto) e quella che pone l'importante distinzione tra imposta principale, complementare e suppletiva.

Il titolo quarto, intestato «Determinazione della base imponibile», disciplina,

fondamentalmente, il processo di traduzione della situazione-base in base imponibile: la quantificazione, cioè, della base imponibile; anche qui, in un titolo quasi completamente consacrato a norme di ordine sostanziale, ne compare una di ordine diverso: la previsione della quantificazione dell'imponibile in via concordataria (art. 50).

Avendo inserito altrove le norme sul procedimento impositivo, il legislatore, dopo aver disciplinato la situazione-base e la base imponibile dell'imposta, passa poi a disciplinare la riscossione (titolo quinto), mentre sarebbe stato sistematicamente più opportuno dedicare un apposito titolo (in cui confluissero, ad esempio, gli artt. 39, 40, 49 e 50) al procedimento amministrativo di applicazione del tributo.

Il titolo quinto, dunque, è dedicato alla riscossione. Anche qui vi è qualche norma fuori posto: l'art. 55, ad esempio, che disciplina i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta.

Il sesto ha un titolo che lascia supporre che il contenuto ne sia eterogeneo («Disposizioni varie»); esso ha, invece, contenuto omogeneo, perché disciplina quegli obblighi collaterali, all'obbligazione fondamentale d'imposta, che servono a garantire l'adempimento del tributo.

Il titolo settimo è dedicato alle sanzioni, il nono alle disposizioni transitorie e finali, mentre dell'ottavo («Prescrizione e decadenza») non vi era affatto bisogno, potendo essere, le norme che contiene, poste accanto alle norme che disciplinano le attività a cui i termini si riferiscono.

3. La tecnica legislativa

Per ragioni storiche, e per una tendenza immanente al modo di legiferare in campo tributario, la vecchia legge del registro rispondeva a criteri di tecnica legislativa esasperatamente casistici.

La tentazione della casistica è un pericolo costante di qualsiasi legislatore; in particolare, di quello italiano, se è vero – come scriveva Carnelutti – che domina da noi l'idea che «il *non plus ultra* della perfezione legislativa dovrebbe essere una disperata casistica, onde il giudice somigli ad una marionetta comandata da un inestricabile groviglio di fili». La tentazione è tanto più forte per il legislatore tributario, il quale «è apparso in ogni epoca assillato dalla preoccupazione di delimitare il più possibile l'ambito soggettivo ed oggettivo dell'imposizione, nel timore di dar luogo, involontariamente, a zone franche dall'imposta» (Antonini).

L'*optimum* è una normativa nella quale le fattispecie imponibili comprendono vaste categorie. È il metodo casistico, è il prevedere delle «specie», non il prevedere dei «generi» che crea possibilità di lacune, che alimenta la litigiosità (soprattutto nella patria del cavillo), che ostacola la «certezza del diritto».

Bisogna dar atto al legislatore delegante di essere stato pienamente consapevole di questi principi di tecnica legislativa quando ha fissato come direttiva per il delegato quella di semplificare la tariffa e le tabelle e di raggruppare gli atti e fatti imponibili (art. 7 comma 2, n. 3); bisogna riconoscere al legislatore delegato di aver compiuto un grande sforzo di «semplificazione», cioè di sostituzione di previsioni di «genere» alle precedenti previsioni di «specie».

La perfezione legislativa è un'utopia: ma qualche passo per approssimarsi ad essa può essere ancora compiuto. Farò qualche esempio.

L'area normativa, nella quale più profondamente ha inciso il bisturi del riformatore, è quella degli allegati. La tariffa si compone di ventidue articoli, metà per gli atti da registrarsi incondizionatamente, metà per gli atti da registrarsi in caso d'uso. Semplificata così, al massimo, la tariffa (al punto da far dubitare che possa essere ancor valida l'osservazione di Troplong, secondo la quale il fisco che applica l'imposta di registro si fa *dottore in legge*), vien fatto di chiedersi se vi era davvero bisogno di giustapporre alla legge organica una tariffa, e se non era il caso di inglobare la tariffa nella legge organica.

Quanto alla tabella degli atti «per i quali non vi è obbligo di registrazione», di tale tabella hanno ragion d'essere quelle sole voci che rappresentino delle eccezioni rispetto alle norme che indicano gli atti da registrarsi in termine fisso o in caso d'uso. Ora, se si eliminano dagli undici articoli della tabella allegato *B* le disposizioni di valore puramente ricognitivo, sono ben pochi gli articoli che meritino di essere conservati: sicché anche qui si poteva operare un trasferimento di tali disposizioni nel corpo della legge.

Mi sembra, insomma, che il legiferare articolando il testo normativo in un testo organico, in più allegati (non senza dimenticare le note marginali) avesse ragion d'essere per una legge, come quella del 1923, estremamente casistica, mentre le poche norme della tariffa e della tabella attuali potevano essere accorpate nel testo organico.

L'opera di semplificazione compiuta con la riforma è stata comunque notevole. L'importanza di tale semplificazione si coglie non tanto sotto il profilo quantitativo, ossia sotto il profilo della diminuzione delle «voci» tariffarie, quanto soprattutto sotto il profilo qualitativo. Può dirsi infatti che, a una serie di voci che, nelle vecchie tabelle, distinguevano gli atti in ragione del «tipo» contrattuale, sia ora subentrata una distinzione che ha riguardo principalmente, anche se non esclusivamente, al tipo di effetti (effetti dichiarativi o costitutivi, effetti concernenti diritti reali ed effetti di ordine obbligatorio). Ciò renderà irrilevante in molti casi il qualificare l'atto sotto il profilo del «tipo» contrattuale e quindi attenuerà la litigiosità; d'altro canto, diventeranno meno frequenti i casi nei quali, attraverso un uso anomalo di un dato tipo contrattuale, si potrà mirare ad un risparmio d'imposta.

PARTE SECONDA

4. Le articolazioni dell'istituto: la registrazione, l'imposta e la tassa

Non solo gli aspetti procedurali ma anche taluni aspetti sostanziali dell'imposta di registro riuscirebbero incomprensibili se si trascurasse il fatto che tale imposta non sta a sé ma è intrecciata intimamente con un'attività amministrativa che non ha nulla di tributario. Mi riferisco, ovviamente, all'attività di registrazione, con efficacia di pubblicità notoria, che la pubblica amministrazione del registro compie sin da epoche remote, ponendosi così al servizio del traffico dei privati.

A quest'attività puramente e semplicemente amministrativa si connettono – secondo relazioni logiche e giuridiche diverse – due forme di prelievo tributario nettamente distinte:

– da un lato la *tassa*, che trova nella registrazione il suo fondamento e la sua ragion d'essere, tant'è che non sapremmo concepirla se non in rapporto alla registrazione; e dall'altro

– l'*imposta*, che si correla alla registrazione solo perché il legislatore ha positivamente collegato l'imposizione sull'atto alla registrazione di esso, ma trova la sua ragion d'essere logica e giuridico-costituzionale nella stipulazione d'un atto, tant'è che potremmo anche concepire l'imposta senza la registrazione.

I rapporti tra le tre articolazioni dell'istituto che stiamo studiando possono essere i più vari e storicamente sono stati i più vari. Nella legge vigente, la registrazione comporta sempre l'applicazione d'una delle due forme di prelievo: applicazione, però, alternativa e non cumulativa.

Mi illudo di aver colto, con le rapide osservazioni che precedono, la logica intrinseca dell'istituto del registro; se così è, se cioè siamo di fronte alla coesistenza e giustapposizione di due forme diverse di prelievo tributario, la cui giustificazione logica e giuridico-costituzionale è in un caso l'espletamento di un servizio amministrativo (tassa) e nell'altro la stipulazione di un atto assunta come fatto indice di attitudine contributiva, si delineano conseguentemente la chiave fondamentale di lettura e di interpretazione della legge ed il criterio fondamentale di verifica della legittimità costituzionale delle forme di prelievo positivamente sancite.

Il legislatore ha rispettato la logica della tassa quando ha previsto la tassazione fissa nelle ipotesi in cui l'atto registrato non può essere assunto come fatto indice di capacità contributiva. Le ipotesi sono le seguenti:

- a) atti registrati volontariamente (artt. 7 e 8);
- b) atti sottoposti a condizione sospensiva (art. 26, comma 2);
- c) atti risolutivi di contratto (art. 27);
- d) atti di ratifica o conferma e atti di nomina (artt. 28 e 29).

Che il legislatore parli di imposta in misura fissa e non di tassa non toglie che si sia qui di fronte ad un prelievo che ha per giustificazione lo svolgimento di un'attività amministrativa e non un'attività privata esprimente capacità contributiva. La misura fissa della imposizione è indice segnaletico che siamo in presenza d'una tassa; non è che la tassa non possa essere di misura variabile e l'imposta non possa essere in misura fissa. È che, essendo qui, nel nostro caso concreto, unico il tipo di servizio amministrativo, la tassa non può che essere fissa e la fissità del prelievo indica inequivocamente che siamo in presenza d'una tassa. Poiché invece i fatti che sono indice di capacità contributiva esprimono tale capacità in modo volta a volta diverso, l'imposta non può che essere variabile ossia commisurarsi volta a volta alla grandezza variabile del dato imponibile; quindi l'imposta è variabile e la variabilità dell'imposizione indica inequivocabilmente che siamo in presenza d'una imposta.

Come tutti gli istituti carichi di storia, anche il registro ha recepito nella sua evoluzione principii e valori diversi, che si sono sovrapposti incoerentemente. La riforma avrebbe dovuto ricondurre ad unità logica le ipotesi impositive, abrogare i prelievi rispondenti ad ideologie fiscali superate e non conformi al criterio costituzionale della capacità contributiva: razionalizzare, insomma, l'istituto per dare alle diverse articolazioni di esso coerenza interna e legittimità costituzionale.

Non si direbbe, invece, che quest'opera di revisione sia stata condotta a compimento.

È estranea alla logica delineata l'imposta sugli atti da registrarsi in caso d'uso. Vi è qui un'alternativa alla quale non si può sfuggire: o l'atto è assunto dal legislatore come indice di capacità contributiva o non è considerato fatto di capacità contributiva. E quindi il legislatore, nel primo caso, impone incondizionatamente l'obbligo di registrazione e di corresponsione d'una imposta; ovvero, se impone l'obbligo di registrazione ma non considera l'atto come indice di capacità contributiva, l'unica imposizione giustificata è quella fissa.

L'uso dell'atto nulla aggiunge e nulla toglie al fatto che l'atto sia o non sia indice contributivo; né l'uso, di per sé, è fatto di capacità contributiva. Invece, per diritto positivo, la registrazione in caso d'uso comporta talora l'applicazione d'una tassa (tariffa, seconda parte, artt. 2, 4, 6, 7, 8, 9, 10) e talora l'applicazione d'una imposta (ivi, artt. 1, 3, 5, 11).

È lecito domandarsi a che scopo il legislatore ha imposto l'obbligo di registrazione in casi in cui esso si limita a richiedere la corresponsione d'una tassa. Poiché l'introito è di portata minima, l'unica risposta plausibile è che il legislatore fiscale ha inteso adoperare l'obbligo di registrazione non già come strumento d'un prelievo ma come strumento di controllo e di rilevazione del commercio giuridico privato a contenuto patrimoniale. Si tratta insomma di una finalità che è esterna a quella fiscale della legge ma che è pur sempre una finalità fiscale perché attraverso tale controllo il fisco ha modo di arginare le evasioni ad altri tributi.

Mentre l'imposizione d'una tassa per la registrazione è sempre giustificata dal fatto stesso della registrazione (è insomma un corrispettivo in senso largo dell'attività amministrativa di registrazione e si correla al beneficio – precostituzione di prova – che gli amministratori conseguono da tale attività), sembra invece priva di giustificazione (come si è già accennato) il prelievo d'una imposta sugli atti da registrarsi in caso d'uso. Qui non si può dire che l'imposta si collega alla formazione dell'atto (altrimenti l'imposta sarebbe dovuta per ciò solo che l'atto è formato); essa, in realtà, si collega all'uso dell'atto: ma l'uso non giustifica un'imposta e giustifica soltanto una tassa per la registrazione dell'atto o per l'emanazione del provvedimento amministrativo in funzione del quale l'atto viene usato. Che questa sia la logica che ha ispirato il legislatore è attestato tra l'altro dalla norma secondo cui in caso d'uso l'imposta è dovuta solo da chi ha richiesto la registrazione (art. 55).

Una critica del tutto analoga può essere rivolta alla legge del registro quando colpisce con imposta le sentenze puramente dichiarative di diritti patrimoniali e le sentenze di condanna. Se si tiene presente che tale imposta si applica anche quando la sentenza concerne rapporti sui quali si applica l'imposta sul valore aggiunto, appare evidente che qui la giustificazione dell'imposta dovrebbe essere rappresentata o dalla registrazione o dall'esercizio della funzione giurisdizionale.

Si consideri anche il terzo comma dell'art. 21: è ivi stabilito che se un atto non soggetto a registrazione in termine fisso viene enunciato in una sentenza, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita. Qui, distinguendo tra parte eseguita e non eseguita, è evidente che il legislatore ha assunto a criterio di applicazione dell'imposta una coppia di eventi, la pronuncia giurisdizionale e la registrazione, nessuno dei quali è però fatto idoneo a giustificare logicamente e costituzionalmente un'imposta. Il fatto economico sottostante ossia l'esecuzione dell'atto o esprime o non esprime capacità contributiva: non si può dire che divenga tale per effetto della registrazione dell'atto e della pronuncia giurisdizionale; il presidio che la pronuncia giurisdizionale o la registrazione conferiscono alla vicenda giuridica attiene ad un ordine formale, dal quale nulla può discendere sul piano dell'obbligo costituzionale di contribuire alle spese pubbliche.

5. La situazione base dell'imposta

Mentre ai fini della registrazione e della tassa di registrazione ciò che rileva è l'atto come documento, nella logica dell'imposta rileva l'atto inteso come vicenda normativa (negozio, provvedimento ecc.). L'atto-negozio è l'oggetto o presupposto formale dell'imposta, mentre la giustificazione sostanziale del prelievo – la giustificazione cioè del prelievo a fronte dell'esigenza posta dall'art. 53 Cost.

– è il movimento di ricchezza, la vicenda economica sottesa all'atto.

La considerazione della vicenda economica rileva dunque su di un piano esterno a ciò che costituisce portato normativo della legge del registro. Ciò non significa, peraltro, che non abbia alcuna rilevanza sul piano della interpretazione delle disposizioni legislative: ma ciò avviene entro limiti precisi, come si accennerà tra breve.

L'applicazione dell'imposta è dunque legata non al substrato economico dell'atto giuridico, ma al dato giuridico formale; in altri termini, il dato economico rileva nei modi in cui emerge sul piano giuridico, e la vicenda giuridica è tassata in quanto «epifania» d'un sottostante evento economico.

È questo il significato profondo del principio, secondo cui «le imposte sono applicate secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente» (art. 19).

Solo se interpretato in questo modo, e cioè come il punto legislativo di emersione della definizione del presupposto formale dell'imposta contrapposto al presupposto sostanziale (capacità contributiva), l'art. 19 ha senso e significato. Diversamente, inteso cioè come disposizione diretta a fissare il criterio di valutazione degli atti ai fini della applicazione dell'imposta ovvero, secondo quanto indica la rubrica, il criterio di «interpretazione» degli atti, l'art. 19 appare destituito di qualsiasi senso e di qualsiasi funzione.

È invero difficile cogliere il senso d'una norma fiscale appositamente dettata per stabilire che, al fine di sussumere un atto entro un dato «tipo», al fine cioè di stabilire se un contratto è vendita, ad esempio, o locazione, occorra vedere non se nell'atto è detto «vendo» oppure «loco» o come le parti hanno intitolato l'atto, ma se una parte cede all'altra la proprietà, o le consente soltanto la detenzione della cosa.

Se quindi il significato della norma è che occorra, nell'applicare l'imposta, qualificare la vicenda giuridica ed a questa attenersi, benché il risultato economico sia quello normalmente conseguito per altre vie giuridiche, s'intende che la formulazione della norma non è delle più felici. La norma non indica tanto i criteri di «interpretazione» degli atti al fine fiscale, ma pone la definizione fondamentale di ciò che costituisce la situazione-base dell'imposta di registro. Essa ha per funzione non tanto (e non solo) quella di sancire che per qualificare un atto se ne deve individuare la sostanza e gli effetti al di là del titolo e della forma, ma quella di ancorare l'applicazione dell'imposta ai termini giuridici, non a quelli economici, dell'evento da tassare.

Anche l'art. 19, insomma, va inteso secondo la sua intrinseca natura, sebbene non vi corrisponda il titolo e la forma apparente.

6. *Gli atti scritti e i contratti verbali*

Deducendo dalle premesse, qualsiasi vicenda negoziale (in senso lato), qualsiasi vicenda di normazione concreta e particolare, dovrebbe essere sottoposta ad imposta se assunta e intesa come espressione d'una sottostante vicenda economica, indicativa di attitudine contributiva.

Senonché l'imposta sull'atto giuridico non sta a sé ma si congiunge alla registrazione, e quest'ultima ne turba il naturale sviluppo sollecitando il principio che non tutti gli atti, ma soltanto quelli scritti, sono soggetti ad imposta, perché soltanto per gli atti scritti, anzi, soltanto per i documenti, si può concepire la registrazione. Perciò «gli atti indicati nella tariffa» sono soggetti a registrazione, e quindi ad imposta, non in ogni ipotesi, ma soltanto «se formati per iscritto» (art. 2, n. 1).

Soggezione alla registrazione e soggezione all'imposta sono dunque, di regola, congiunte: si dà registrazione per gli atti scritti e quindi si ha imposta per gli atti scritti; per i contraenti verbali non c'è registrazione e quindi non c'è neanche imposta.

La regola di coincidenza tra oggetto della registrazione e oggetto dell'imposta soffre alcune eccezioni: vi sono cioè contratti verbali che pur essendo verbali e quindi non registrabili sono tuttavia soggetti ad imposta. Si tratta dei contratti indicati nell'art. 3: locazioni di immobili, locazioni e trasferimenti di aziende. L'importanza economica di tali contratti è tale, che il legislatore ritiene di dover porre per essi una deroga al principio del parallelismo scrittura-registrazione.

Facendo violenza alla natura delle cose, l'art. 3 stabilisce che «sono soggetti a registrazione i contratti verbali ...», quasi che la registrazione non fosse l'annotazione di un documento in un registro, ma la verbalizzazione dell'accordo verbale. In realtà, e ad onta di come si esprime l'art. 3, ciò che è soggetto a registrazione non è il contratto verbale ma la *denuncia* (come, correggendosi, ci indica lo stesso legislatore nell'art. 16).

I contratti verbali sono poi soggetti, in generale, ad imposta, quando siano enunciati in atti scritti soggetti a registrazione.

Accanto al criterio della forma dell'atto, vale a delimitare il presupposto dell'imposta un principio di territorialità. Da un lato sono sottoposti ad imposta gli atti scritti formati nel territorio dello Stato, quale che sia il luogo in cui si localizzino i loro effetti (art. 2, n. 1), dall'altro sono soggetti ad imposta gli atti che modificano diritti reali su immobili situati nello Stato, ovunque formati, ossia anche se formati all'estero (art. 2, n. 4).

7. *Gli atti invalidi*

Nell'art. 36 sopravvive un residuo della concezione del tributo di registro come tassa dovuta per la registrazione: il principio, cioè dell'irrilevanza della nullità e dell'annullabilità dell'atto.

Non solo il prelievo ma anche la ritenzione dell'imposta prelevata sugli atti nulli o annullati appare in contrasto con l'intima natura dell'imposta sugli atti registrati: l'imposizione si connette, infatti, all'atto giuridico in quanto produttivo d'una modificazione giuridica e quindi d'un evento economico espressivo di attitudine contributiva; non vi è, quindi, alcuna giustificazione – sia nella logica del tributo, che a fronte dell'esigenza posta dall'art. 53 Cost. – che possa sorreggere il principio per cui sugli atti nulli l'imposta si preleva come sugli atti validi e non si restituisce quando la nullità o l'annullamento siano giudizialmente pronunciati.

Alle perplessità che il principio (dell'imposizione sugli atti invalidi) suscita, s'accompagnano le critiche che possono essere espresse in ordine al modo con cui il principio è stato attuato nell'art. 36.

Tale articolo sancisce l'obbligo di registrare anche gli atti nulli (segnando così un regresso netto rispetto all'art. 11 della legge previgente, che non imponeva l'obbligo di registrare gli atti nulli ma fissava soltanto il principio che l'imposta era dovuta anche sugli atti comunque nulli di fatto sottoposti alla registrazione). Prendendo alla lettera l'art. 36, primo comma, è dunque da ritenere che anche nelle ben note ipotesi scolastiche di contratto nullo perché posto in essere nello scherzo o in una rappresentazione teatrale, sussista l'obbligo di provvedere alla registrazione e di pagare l'imposta. Il buon senso degli operatori pratici porrà rimedio alla svista del legislatore disattento.

Gli antichi commentatori della legge del registro giustificavano la tassazione degli atti nulli adducendo che l'ufficio non può star a indagare se l'atto, di cui gli vien domandata la registrazione, è valido o no. Ma ciò poteva giustificare il principio per le sole invalidità non emergenti dal tenore dell'atto, mentre non riguardava le invalidità testuali.

Comunque tale giustificazione non toglie, anzi, richiede che, dichiarata la nullità o pronunciato l'annullamento, l'imposta venga rimborsata (salvo trattenerne la tassa di registrazione o imposta fissa).

Il rimborso è previsto, ma con limitazioni tali (forse addirittura maggiori che nella vecchia legge) per cui, in pratica, sarà ben difficile che possano aversi dei rimborsi.

Il maggior ostacolo alla ripetibilità è nella regola per cui il rimborso non è ammesso quando la causa dell'invalidità è «imputabile alle parti».

Dice l'art. 36 che l'imposta «deve essere restituita, per la parte eccedente la misura fissa, quando l'atto sia dichiarato nullo o annullato, per causa non imputabile alle parti ...». Ciò potrebbe forse essere inteso nel senso che basta che la

invalidità sia stata causata *da una delle parti*, perché entrambe siano obbligate a sottoporlo a registrazione (art. 10) ed a pagare il tributo (art. 55). Quindi se, ad esempio, esercitando violenza su un possidente, un nullatenente lo costringe, *manu armata*, a sottoscrivere un contratto, il «violentato» dovrà registrare il contratto e pagare l'imposta; e quando avrà ottenuto una pronuncia che, appurata la *vis fisica*, dichiara la nullità del contratto (anche in contraddittorio con la Finanza), non potrà tuttavia ottenere la restituzione dell'imposta perché la causa della nullità è imputabile ad una delle parti.

Anche qui dobbiamo formulare l'augurio che il buon senso degli interpreti prevalga sull'iniquità della legge. Causa non imputabile «alle parti» può voler dire «ad entrambe le parti» oppure «ad una delle parti». L'equivoco andrebbe eliminato.

Se basta che la causa sia imputabile ad una delle parti, perché vi sia divieto di rimborso, allora saranno ben pochi i casi di rimborso. Le tre cause tipiche di annullamento (esclusa soltanto l'ipotesi di violenza esercitata da un terzo: art. 1440 c.c.) configurano tutte ipotesi di invalidità dell'atto imputabile a una delle parti.

In connessione con il tema della tassazione degli atti nulli, merita un cenno la regola, che non è nella legge, ma è tenacemente applicata dalla Finanza con l'avallo della giurisprudenza della tassazione della cosiddetta retrocessione che si avrebbe quando viene contrattualmente o giudizialmente dichiarata la nullità di un atto traslativo.

Non starò qui a ripetere le cose vivacemente dette dalla dottrina contro questa tassazione ingiusta e assurda: vorrei osservare soltanto che, quando la giurisprudenza ragiona in termini di inopponibilità al fisco dell'atto nullo, e sostiene che l'atto traslativo, nullo tra le parti, sarebbe invece *ai fini fiscali* traslativo di diritti e che l'atto dichiarativo della nullità sarebbe, sempre ai cosiddetti fini fiscali, produttivo d'una retrocessione, essa fonda tutto il suo costrutto su un equivoco di fondo.

La Finanza non è, nei confronti degli autori d'un contratto simulato, uno di quei terzi i quali, avendo dei diritti confliggenti con una delle parti, sono tutelati con la regola dell'inopponibilità della simulazione. La Finanza non si pone mai nella posizione di avente causa dal simulato acquirente, o di creditore del titolare apparente.

Essa si pone, invece, nei confronti delle parti contraenti, come titolare del rapporto d'imposta, agli effetti del quale rileva non l'inopponibilità della simulazione verso i terzi titolari di diritti confliggenti con quelli delle parti, non l'efficacia verso i terzi del contratto simulato, ma proprio l'efficacia *tra le parti* del contratto.

Se la vendita simulata è tassata come quella effettiva, ciò non è perché, agli effetti fiscali, la vendita è efficace ma perché, ai fini del rapporto d'imposta, la nullità dell'atto *tra le parti* è irrilevante. Anche di fronte al Fisco, la vendita nulla

è una vendita che non trasferisce diritti, e quindi la dichiarazione di nullità non è una retrocessione ma una dichiarazione di nullità.

8. *Unità dell'atto e pluralità dei negozi*

L'art. 20 – riprodotto dell'art. 9 della vecchia legge – enuncia un principio che non può non apparire ovvio quando si tenga fermo all'idea che l'imposta si collega all'atto-negozio e non all'atto-documento. Il bisogno di esplicitare che se più sono gli atti-negozi, plurima è l'imposizione, nasce dal bisogno di fugare la confusione tra atto-negozio e atto-documento e tra oggetto dell'imposta e oggetto della registrazione.

Se questa è la funzione dell'art. 20, sarebbe stata desiderabile una diversa, più perspicua formulazione della norma.

La parola atto vi compare nel senso di documento; sarebbe stato dunque preferibile usare la parola documento.

Permane la parola «disposizione» che ha dato luogo ad infinite controversie. La giurisprudenza, pur tra oscillazioni e incertezze mai cessate del tutto, è almeno tendenzialmente orientata a far coincidere il significato del termine «disposizione» con quello di «negozio»: sarebbe stato il caso di cristallizzare l'orientamento giurisprudenziale predominante.

L'art. 20, quindi, riferendosi all'atto e alle disposizioni non realizza alcun apprezzabile progresso rispetto all'art. 9 della vecchia legge.

Vi è di più: il primo comma dell'art. 20 dispone che se più disposizioni non connesse necessariamente sono contenute nello stesso atto, ciascuna è soggetta ad imposta «come se fosse un atto distinto». Quest'ultimo inciso, ripreso dalle vecchie leggi, non era e non è dei più felici, perché le più disposizioni sono soggette a più imposte non già «come se» fossero atti distinti, ma proprio perché *sono* atti distinti. Se poi l'inciso finale vuol dire: sono soggetti ad imposta come se fossero contenute in documenti distinti, allora l'inciso è inutile: basta dire che le imposte da applicarsi sono tante, quanti sono i negozi; non tante, quanti sono i documenti.

Formalisticamente, più atti, connessi o non connessi, dovrebbero generare più imposizioni. Unificando la tassazione quando gli atti sono più ma obbediscono ad un unico programma negoziale, la legge indica che occorre prendere in considerazione non i negozi singolarmente considerati ma il più vasto disegno in cui un negozio può essere situato.

Se più negozi, l'uno principale e l'altro strumentale, sono contenuti in un unico documento, l'imposizione è unica (art. 20, secondo comma).

Quando l'atto strumentale è invece contenuto in un documento autonomo, esso dovrebbe, in linea di principio, non essere soggetto ad imposta (salva l'applicazione della tassa di registrazione).

È questo il criterio per cui la ratifica, la convalida e la conferma sono soggette a tassa e non a imposta (art. 28); per cui analogo trattamento è fatto alla «dichiarazione di nomina» (art. 30).

Conferma e atto confermato, dichiarazione di nomina e negozio al quale la dichiarazione di nomina accede, e via dicendo, realizzano un unico disegno negoziale, sono espressione d'un unico «affare», e quindi l'imposta non può che essere unica: mentre le registrazioni sono due e quindi a quella registrazione alla quale non si collega una imposta si collega la tassa.

Analogo discorso può essere ripetuto per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, approvazione ed omologazione (art. 26).

L'idea per cui all'unicità di programma negoziale, ossia di vicenda o affare economico debba corrispondere unicità di tassazione, non solo quando il programma è realizzato con un negozio unitario ma anche quando è realizzato con più negozi, non si può dire chiaramente espressa nell'art. 20 e contrasta con orientamenti giurisprudenziali consolidati.

Come è noto, è massima tralaticia quella secondo cui l'unicità di tassazione postula che i vari negozi «risultino inscindibilmente connessi per virtù di una norma di legge o per loro intrinseca natura», e che la connessione non dipenda unicamente dalla volontà delle parti (Cass., 12 febbraio 1973, n. 406). Non si può negare che questo orientamento avrà ragione di perpetuarsi sotto il vigore della nuova legge del registro, dato il riferimento dell'art. 20 all'intrinseca natura delle disposizioni.

Ma è indubbio, d'altra parte, che un tale criterio di tassazione è tutt'altro che rispettoso della logica intrinseca dell'imposizione sugli atti giuridici e dei canoni costituzionali di capacità contributiva e di uguaglianza di trattamento.

Se due negozi sono tali per cui, per volontà di legge, l'uno non può stare senza l'altro, ma ciascun negozio riflette ed esprime una propria funzione economica, la tassazione è unica nonostante la pluralità degli «affari».

Se due negozi non sono, per intrinseca natura, inscindibilmente connessi, ma vengono in concreto posti in essere l'uno in funzione dell'altro (nel senso che la prestazione contemplata dall'uno è causa – corrispettivo – dell'altra), l'affare è unico, eppure la tassazione sarà duplice perché la connessione è stata instaurata dalle parti contraenti.

Tutto ciò non riflette la logica dell'imposta. Vero è che l'imposta colpisce il negozio giuridico considerato appunto come evento giuridico, ma il presupposto sostanziale dell'imposizione, ciò che la giustifica agli occhi dell'art. 53 della Cost., è il sottostante evento economico. L'imposta colpisce gli atti ma li colpisce in quanto simboli del sottostante fatto economico.

E dunque necessario che vi sia un rapporto di congruenza tra modo di tassazione dell'atto ed evento economico sottinteso dall'atto giuridico. Questo nesso è spezzato dall'indirizzo giurisprudenziale che è stato indicato e dalla norma (la vecchia e la nuova) che pare contestarlo.

Avremmo perciò desiderata, in fatto di tassazione di atti con pluralità di contenuti negoziali, una innovazione radicale. Una innovazione, cioè, di lessico («documento» invece di «atto»; «negozio» invece di «disposizione»); ed una innovazione di sostanza: un riconoscimento esplicito della regola per cui, nonostante la pluralità di negozi che attuano giuridicamente un unico disegno economico-negoziale, si ha unicità di tassazione.

9. *Gli atti giudiziari*

Tra gli atti scritti soggetti a registrazione in termine fisso, meritano particolare attenzione gli atti giudiziari, che vediamo menzionati negli artt. 21 e 35 della legge e nell'art. 8 della tariffa, parte prima. Quest'ultima norma reca la massima semplificazione possibile, sostituendo poche «voci» tariffarie alla ricca casistica precedente (casistica che, oltre tutto, riflettendo il codice di rito del 1865, esigeva dall'interprete un'opera di adattamento al codice del 1940).

Il tema sollecita una considerazione di ordine generale ed alcuni rilievi specifici.

La sottoposizione all'imposta di registro degli atti giudiziari è pienamente giustificata quando essi producono lo stesso tipo di effetti (ad esempio, trasferimenti di beni), che, se prodotti con atto privato, postulano l'imposta. Riesce invece difficile giustificare, dal punto di vista della capacità contributiva, l'imposizione sopra provvedimenti che, senza innovare sul piano giuridico-patrimoniale, danno riconoscimento a diritti preesistenti (adopero una terminologia che, volendo connotare tipi eterogenei di atti, è necessariamente imprecisa e generica). La vecchia idea, secondo cui il contribuente verserebbe allo Stato una sorta di corrispettivo per il servizio giudiziale («tassa giudiziale»), regge per la tassa ma non per l'imposta. Fruire degli apparati giudiziari non è un fatto di capacità contributiva.

Secondo le norme della nuova legge, gli atti giudiziari, sia dell'autorità giudiziaria ordinaria che degli organi giurisdizionali speciali, sono soggetti a registrazione e tassazione, a norma e nei limiti indicati dall'art. 8 della tariffa, parte prima. Tale essendo la regola generale, non si comprende perché la legge, nel sancire che gli atti giudiziari sono soggetti ad imposta anche se impugnati o impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato, limiti questa regola ai soli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria (art. 35). Argomentando *a contrario*, si deduce:

- o che gli atti delle giurisdizioni speciali sono soggetti ad imposta solo quando sono trascorsi in cosa giudicata;
- o che sono soggetti ad imposta anche se al momento della registrazione non sono passati in giudicato, e non vi è conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato.

La seconda alternativa incappa in una censura di incostituzionalità; residua la prima, che è anche intrinsecamente più plausibile.

La misura della tassazione (art. 8 della tariffa, parte prima) riflette tre regole fondamentali: a) le decisioni che importano trasferimento di diritti sono soggette alle stesse imposte dovute quando il medesimo trasferimento è provocato da un atto privato (con differenti aliquote, a seconda che si tratti di immobili, mobili o autoveicoli); b) le sentenze di condanna e quelle di mero accertamento di diritti reali sono soggette ad imposta proporzionale (rispettivamente dell'1,50 % e dello 0,5 %); c) le altre sentenze all'imposta fissa.

La tassazione delle sentenze di condanna e di mero accertamento con imposta proporzionale anziché con tassa fissa rappresenta la sopravvivenza d'un tipo di tassazione che manca di giustificazione, poiché tali sentenze non modificano la sfera giuridico-patrimoniale delle parti in lite ma, accertando lo *status quo*, si limitano a dichiararlo autoritativamente e, nel caso di condanna, di fornire al creditore lo strumento per l'attuazione coattiva di un diritto che preesiste alla sentenza (e la cui nascita potrebbe essere già stata tassata). In effetti, conservando l'imposta su tali provvedimenti giudiziari, il legislatore mostra di considerare ancora valido il principio dell'imposta di registro intesa come corrispettivo per un servizio reso dallo Stato al cittadino (nella specie, il servizio della giustizia).

Se tale è l'ideologia fiscale che ispira la tassazione delle sentenze di mero accertamento e di condanna, si spiega anche perché la nota marginale apposta all'art. 8 disponga che questa forma di imposizione ha luogo anche quando le decisioni riguardino cessioni di beni o prestazioni di servizio soggette all'imposta sul valore aggiunto. Questa disposizione è sembrata ad alcuni una deroga non giustificata al principio dell'alternatività tra imposta di registro e imposta sul valore aggiunto. La nota ci indica invece che l'alternatività opera solo quando l'imposta di registro si collega all'innovazione giuridica (e quindi economica) prodotta nelle private contrattazioni: qui l'alternatività ha ragion d'essere perché sia l'una imposta che l'altra traggono la propria *ratio* dal fatto della contrattazione. Ma quando l'imposta di registro, come nel caso dell'imposizione sulle sentenze, trae la propria *ratio* da un fatto diverso, ossia dal fatto della tutela giurisdizionale, il principio della alternatività non ha più ragion d'essere. Nulla vi è dunque di eccezionale nella nota marginale dell'articolo 8.

Piuttosto è eccezionale la tassazione con imposta, anziché con tassa fissa, delle sentenze di mero accertamento e di condanna: la critica, quindi, deve investire non solo la nota marginale ma anche le lettere *c*) e *d*) dell'art. 8.

10. Le misure anti-evasione

Ancorata la tassazione non alla sostanza economica del fenomeno (il che avrebbe richiesto un esame concreto, volta per volta, della modificazione eco-

nomica realizzata dalle parti, astraendo dal tipo contrattuale o negoziale adoperato) ma al tipo contrattuale o negoziale posto in essere dalle parti (nel presupposto che a ciascun tipo negoziale corrisponda un dato fenomeno economico), il legislatore non ha potuto ignorare che la corrispondenza biunivoca tra tipo negoziale e tipo di fenomeno economico non è costante, poiché un medesimo tipo negoziale può prestarsi a realizzare più fenomeni economici esprimenti diversa attitudine contributiva. Vi è di più: può accadere che i privati adoperino un certo schema giuridico, tassato in un dato modo, per realizzare un risultato economico che normalmente si ricollega ad un diverso schema giuridico, che il legislatore fiscale tassa più gravemente.

Il rimedio alle elusioni d'imposta ed alle evasioni non poteva essere rappresentato, per il legislatore italiano, dall'introduzione d'una clausola generale del tipo di quella presente nell'ordinamento tributario tedesco: una clausola del genere avrebbe mutato il senso di tutte le norme che commisurano la tassazione agli effetti giuridici degli atti, trasformandole in norme di valore non vincolante.

Il metodo che si è seguito (ricalcando del resto la vecchia disciplina) è quello della previsione specifica di misure anti-frode ed antielusione.

Ecco un repertorio delle norme più significative che rispondono alla finalità accennata.

A) Nella vecchia legislazione, le rinunce erano tassate con tassa fissa quando erano abdicative (e con imposta proporzionale quando erano traslative). La nuova legge unifica il regime: equipara le rinunce di qualsiasi tipo, che si riferiscono a diritti reali immobiliari, ai contratti traslativi (art. 1 della parte prima della Tariffa). Nell'intento di evitare che vengano gabellati per rinunce pure e semplici degli atti traslativi a titolo oneroso o a scopo liberale (dissimulanti cioè una donazione), qui probabilmente il legislatore è incorso in un vizio di costituzionalità. Nel caso di rinuncia pura e semplice, secondo la nuova legislazione, vi è imposta proporzionale, la quale grava sul soggetto che dismette il diritto: con la conseguenza che l'imposta grava su un soggetto che si depaupera e in capo al quale non è ravvisabile una situazione espressiva di capacità contributiva.

Si può rinunciare ad un credito, ad un diritto potestativo o ad un diritto reale. Sono certamente estranee alla previsione dell'art. 1 della Tariffa le rinunce ai crediti e ai diritti potestativi: è quindi da escludere che rientri nella sfera di applicabilità di tale norma la rinuncia ad una chiamata ereditaria, anche quando l'eredità includa dei diritti reali, poiché ciò a cui il chiamato rinuncia non è la proprietà dei beni ereditaria ma il diritto potestativo di divenire proprietario dei beni ereditari.

Nel caso di rinuncia ad un usufrutto o ad altri diritti reali di godimento, chi profitta dell'abdicazione è il nudo proprietario, la cui proprietà si riespande per effetto (indiretto) della rinuncia: l'imposta dovrebbe quindi gravare sul nudo proprietario e non sul rinunciante (o meglio, solo sul primo e non su entrambi).

Nel caso di rinuncia alla proprietà di un bene immobile, si determina quella

situazione giuridica che l'art. 827 del codice civile denomina «vacanza» ed eleva a presupposto dell'acquisto dell'immobile da parte dello Stato: anche qui, e più che negli altri casi, sembra assurdo porre l'imposta a carico del rinunciante.

B) È conservata e resa più drastica la norma diretta ad evitare evasioni dell'imposta sulle donazioni nei trasferimenti tra parenti. Secondo la legislazione abrogata (D.Lt. 8 marzo 1945, n. 90, art. 5), i trasferimenti di immobili tra parenti entro il terzo grado si presumevano liberalità, salvo che l'imposta sulle donazioni risultasse inferiore a quella proporzionale sulle vendite e che la provenienza del prezzo fosse comprovata con atti aventi data certa anteriore. A tale norma subentra l'art. 25 del nuovo decreto, che è così formulato: «I trasferimenti immobiliari posti in essere tra parenti in linea retta si presumono donazioni, con esclusione della prova contraria, se la relativa imposta risulti inferiore a quella dovuta in caso di trasferimento a titolo gratuito». Per enunciare una regola molto semplice, e cioè che i trasferimenti a titolo oneroso tra parenti sono tassati con l'imposta di registro o con l'imposta sulle donazioni, a seconda di quale tra le due imposte risulti più elevata, il legislatore ricorre qui ad una contorta espressione, che ha anche il difetto di essere dogmaticamente impropria. A parte i problemi dommatici e di formula legislativa, il mutamento di normativa va favorevolmente apprezzato: la vecchia norma finiva col discriminare tra furbi e sprovveduti, tra chi aveva l'accortezza di precostituirsi una prova simulata e chi tale accortezza non aveva.

Il secondo comma dell'art. 25 pone l'onere di dichiarare, nell'atto che si sottopone a registrazione («contestualmente»), se fra le parti contraenti sussista rapporto di parentela; in mancanza di tale dichiarazione la Finanza è autorizzata a ritenere che tra i contraenti sussista rapporto di parentela; le parti hanno un anno di tempo per rimediare alla dimenticanza fornendo alla Finanza la prova dell'inesistenza del rapporto di parentela: la presentazione di tale documentazione dà impulso al procedimento di rimborso. La circolare ministeriale del 10 gennaio 1973, n. 10 stabilisce che «ad evitare inutile aggravio di lavoro per le conseguenti pratiche di rimborso, gli stessi uffici sono autorizzati a consentire che la documentazione del grado di parentela sia prodotta, anche con separata dichiarazione, entro e non oltre il termine utile alla registrazione». Il rimedio escogitato dall'amministrazione non è conforme alla legge e non risolve il problema nel caso in cui la registrazione viene richiesta alla vigilia dello spirare del termine. A mio avviso, l'ufficio può qui avvalersi del secondo comma dell'art. 16: differire cioè la liquidazione per tre giorni, entro i quali il contribuente può presentare la dichiarazione di non parentela (o di parentela non di terzo grado). Questa soluzione ha il duplice pregio d'essere rispettosa della legge e di «funzionare» anche quando l'atto viene registrato nell'ultimo giorno utile. Contrariamente a ciò che dice la circolare, dovrebbe poi bastare la mera attestazione di non parentela, non accompagnata da documentazione, ai fini della liquidazione dell'imposta principale: fermo restando, l'onere di presentare poi la documenta-

zione, su richiesta dell'ufficio, quando quest'ultimo proceda al controllo della tassazione effettuata in sede di registrazione.

Andrebbe poi risolto esplicitamente il problema dell'applicazione dell'art. 25 in caso di rinuncia abdicativa, quando non si sappia subito chi profitterà della rinuncia.

C) Secondo la vecchia legge, nel tassare i trasferimenti di opifici andavano inclusi nella base imponibile anche i macchinari, sebbene non trasferiti. Anche qui i pratici dicevano che vi era una presunzione *iuris et de iure*. La c.d. presunzione era iniqua; costringeva alla fatica di smontare e rimontare macchinari; aveva dato alimento ad una infinità di liti.

L'art. 23 della nuova legge detta una disciplina molto più ragionevole. Esso, in sostanza, stabilisce che la tassazione si commisura agli effetti civilistici dell'atto. Per diritto civile (art. 818 c.c.), i contratti che hanno ad oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto. Con perfetta simmetria, il legislatore fiscale dice la stessa cosa («Nei trasferimenti immobiliari le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all'acquirente, a meno che siano esclusi espressamente dalla vendita ...»). Fin qui, dunque, il legislatore fiscale non dice nulla di suo e la norma è perfettamente inutile. Importante invece è la norma probatoria, che si legge nel seguito dell'art. 23: l'appartenenza dei macchinari ad un terzo o la cessione all'acquirente da parte di un terzo vanno provate con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione.

Ciò che interessa al fisco non è tanto la data certa (che potrebbe risultare, oltre che da registrazione, anche da altri elementi) ma la registrazione: il fisco si astiene dal tassare il trasferimento dei macchinari se chi acquista l'opificio dimostra di essersi già sottoposto all'imposta sull'acquisto dei macchinari.

L'art. 23 non dice, ma lo impone il buon senso, che se il venditore ha già precedentemente venduto allo stesso acquirente i macchinari, il trasferimento di questi ultimi non si presume, sebbene nella compravendita non si dica espressamente che i macchinari ne sono esclusi e sebbene l'acquirente non possa esibire al Fisco un atto registrato che attesti che i macchinari «appartengono a un terzo» o gli «sono stati ceduti da un terzo». Potrà eventualmente esibire un atto registrato che attesta che egli li ha acquistati in passato non da un terzo ma da chi gli vende l'opificio: stando alla lettera dell'art. 23, in una siffatta ipotesi l'imposta andrebbe nuovamente pagata. Ma, ripeto, il buon senso prima, ed il divieto di duplicazione poi – oltre che una interpretazione non strettamente letterale della norma – indicano che non si può tassare per la seconda volta il trasferimento dei macchinari, magari adducendo che, *ai fini fiscali*, il trasferimento già avvenuto dei macchinari è irrilevante quando si trasferisca poi l'opificio.

D) La dichiarazione di nomina, che segue ad un contratto per persona da nominare, è soggetta a tassa fissa: ma ad evitare che, con lo strumento della dichiarazione di nomina, si dissimuli un secondo passaggio (del bene originaria-

mente acquistato o una cessione del contratto), il legislatore fiscale pone a tutela del fisco talune regole, contenute nell'art. 30, che non innovano rispetto alla disciplina previgente. La lettura dell'art. 30 suggerisce un solo rilievo: perché la nomina sia considerata tale ai fini fiscali, occorre che venga fatta entro tre giorni dalla data del contratto al quale si riferisce. Poiché invece, per diritto civile, la nomina può essere fatta, se le parti così stabiliscono, anche in un termine più ampio (art. 1402 c.c.), può accadere che quella che è effettivamente dichiarazione di nomina venga tuttavia assoggettata all'imposta di trasferimento, sebbene trasferimento non vi sia. Vengono così tassati due trasferimenti, in un caso in cui il trasferimento è uno soltanto.

E) Altra norma anti-evasione è quella contenuta nell'art. 32, la cui formulazione non sembra del tutto ben riuscita. L'art. 32 riafferma il principio secondo cui, se un comunista riceve, in sede di divisione, più di quanto gli spetta, il di più si tassa come vendita. Le perplessità riguardano il modo di determinazione del valore della massa comune.

«Nelle comunioni ereditarie – dice la legge – la massa comune è costituita dal valore riferito alla data della divisione dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta sulle successioni». La norma non poteva essere formulata peggio di così. Ciò che si doveva o si voleva stabilire è che nel determinare la composizione della massa comune si è vincolati alla denuncia presentata ai fini dell'imposta sulle successioni e che è vietato includere nella massa beni ereditari non denunciati; non si comprende invece perché, nel valutare nuovamente questa massa ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro sulla divisione, si debbano seguire le norme dell'imposta sulle successioni anziché quelle dell'imposta di registro.

Nell'indicare l'assegnazione ai soci dei beni societari il *conditor* dell'art. 32 è incorso in una svista [li indica rinviando alla lettera e), invece che alla lettera c) dell'art. 4 della tariffa, parte prima]. Non c'è da stupirsi: la svista è in buona compagnia, con la decina di errori tipografici che costellano il testo del decreto.

Nell'indicare il modo di composizione delle altre comunioni, che è quello risultante «da precedente atto che abbia scontata l'imposta propria dei trasferimenti», il legislatore non ha tenuto conto del fatto che possono far parte della comunione beni derivanti da trasferimenti soggetti ad IVA, e quindi non soggetti all'imposta di registro sui trasferimenti.

F) Nell'ottica delle misure anti-evasione può essere considerato anche l'art. 60, che è così concepito: «I patti contrari al presente decreto, compresi quelli che pongono l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente, sono nulli anche fra le parti».

La disposizione ha una sua storia, poiché il bisogno di sancire una cosa del genere è stato sentito da tutte le leggi regolatrici dell'imposta di registro; nonostante ciò, ritengo che la disposizione, oltre ad essere mal formulata, sia completamente inutile e sia frutto d'un doppio equivoco.

Il primo equivoco attiene alla portata delle norme tributarie: queste, per ciò stesso che sono tributarie, concernono il fisco e le relazioni fisco-contribuente. Nulla vi è, nella legge del registro, che non riguardi il fisco e i rapporti fisco-contribuente, e riguardi invece le relazioni giuridiche tra contribuenti. Non si capisce, quindi, che oggetto abbia l'art. 60, dal momento che è logicamente inconcepibile una relazione di contrarietà tra le norme del decreto del registro ed un patto contrattuale. Sebbene l'opinione consolidata sia diversa, ritengo che non possa essere considerato contrario alla legge del registro il patto, ad esempio, con cui due contraenti s'accordino nel non registrare un contratto registrabile in termine fisso. Un patto del genere, invero, riguardo le parti nei loro rapporti reciproci, non potrebbe dirsi contrario all'obbligo legale (delle parti verso il fisco) di sottoporre a registrazione il contratto, perché non vi può essere relazione di contrarietà tra obblighi aventi direzione diversa. Non vi è contraddizione, insomma, tra il fatto che un soggetto si obblighi verso l'altro contraente a non registrare il contratto ed il fatto che tale soggetto sia obbligato verso il fisco a registrare il contratto. L'unico ipotizzabile patto contrario alla legge fiscale è quello intercorrente tra fisco e privati, con cui il primo esonera i secondi da un obbligo fiscale. Ma è sicuro che il legislatore nel formulare l'art. 60 non ha avuto di mira un'evenienza del genere.

Il secondo equivoco che sta a base dell'art. 60 concerne la portata soggettiva dei patti tra privati che la disposizione assume come contrari alla legge fiscale. Dice l'art. 60 che tali patti sono nulli «anche fra le parti». Poiché le private pattuizioni valgono tra le parti (art. 1372 c.c.), è ovvio che anche la nullità non può interessare se non le parti. Che significa allora quell'«anche» che leggiamo nell'art. 60? La risposta a questa domanda deve essere netta e precisa: non significa nulla.

Chi conosce i precedenti dell'art. 60 sa quanto a lungo si sia disputato sul punto, se i patti tra privati diretti ad evadere l'imposta di registro, dovessero considerarsi nulli non solo (ed ovviamente) nei confronti del fisco ma anche tra le parti contraenti. Qui il legislatore ha voluto risolvere la disputa: optando per la tesi che i patti in questione sono nulli anche fra le parti.

Vi è, però, tra l'art. 60 e l'art. 109 della legge del 1923 una differenza cospicua: l'art. 109 indicava la sua fattispecie in modo preciso, riferendosi a «qualunque patto tendente a ritardare la registrazione o il pagamento della tassa, ed anche il patto che il pagamento di esso o delle soprattasse debba andare a carico di quella tra le parti che col proprio inadempimento abbia reso necessaria la registrazione». L'art. 109, cioè, indicava in modo preciso e inequivocabile il tipo di patti oggetto della sanzione di nullità: fossero o meno, tali patti, da considerarsi contrari alla legge fiscale. L'art. 60, invece, individua il proprio oggetto nei patti «contrari al presente decreto». Ma poiché non sono ipotizzabili patti contrari al decreto fiscale, ne viene, di conseguenza, che l'art. 60 disciplina il nulla.

L'art. 60 menziona specificamente, per sancirne la nullità, i patti «che pon-

gono l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente». Qui l'oggetto della norma è precisamente individuato: parrebbe dunque di poter dire che, a questo proposito, non si può considerare come non scritto l'art. 60. Ma vi è da rilevare che i patti suddetti sono assunti non di per sé ma in quanto «compresi» tra quelli contrari al decreto fiscale. Anche qui insomma l'art. 60 colpisce un obiettivo che non esiste.

11. Individuazione e liquidazione della base imponibile e liquidazione dell'imposta

Volgendo lo sguardo al cammino percorso, vediamo che sono stati esaminati i principii fondamentali della legge del registro e sono stati fissati alcuni dei limiti oggettivi di applicazione dell'obbligo di registrazione e dell'obbligo di imposta.

Dovremo ora esaminare le norme sulla determinazione e quelle sulla valutazione della base imponibile, per poi passare a trattare del procedimento applicativo dell'imposta.

Sui primi due temi saremo brevissimi. La norma fondamentale in tema di individuazione della base imponibile è quella contenuta nell'art. 41, le cui statuizioni sono quasi tutte riconducibili ad un principio direttivo unitario: quello per cui in presenza di più prestazioni rileva ai fini dell'imposizione definitiva quella di maggior valore. L'art. 41 è in evidente connessione con l'art. 20: come nel caso di più negozi attuanti un unico disegno si tassa il negozio che dà luogo all'imposizione più onerosa, così nel caso di negozio che realizza uno scambio si tassa la prestazione di maggior valore. Tale principio è analiticamente enunciato dall'art. 41 per gli scambi di cosa contro prezzo, di cosa contro cosa, di cosa contro un *facere*, di *facere* verso un *facere* e via dicendo: la regola è però sempre la medesima ed è che si tassa la prestazione di maggior valore, intendendosi, per valore della cessione di un bene, il valore venale del medesimo.

Mentre l'art. 41 indica quale prestazione deve essere assunta come parametro della base imponibile, gli articoli successivi indicano il modo di tradurre in una grandezza monetaria la base imponibile: sono norme cioè di liquidazione della base imponibile.

In ordine a queste norme vanno segnalate alcune novità e qualche problema.

Si è ritenuto da taluno (Avezza), in contrasto con l'opinione espressa dal Ministero delle Finanze (circ. 10 gennaio 1973, n. 7) che per i trasferimenti dei fondi rustici rimangono in vita, perché non espressamente abrogate né incompatibili con le nuove norme, le leggi sulla valutazione automatica dei fondi rustici. Sembra a nostro avviso esatta l'opinione ministeriale, dovendosi ritenere le leggi sulla valutazione automatica implicitamente abrogate dall'art. 48 del nuovo de-

creto: ma sembra anche prevedibile che sul punto sorgeranno delle controversie, per cui sarebbe opportuna una norma abrogativa esplicita.

Mentre è da approvare la norma, che non vi era nella precedente legge, secondo cui in caso di pubblica espropriazione l'imposta si applica sull'indennizzo (art. 42, secondo comma), non si vede il motivo per non colpire il valore venale dei beni trasferiti a seguito di asta pubblica (art. 42, primo comma). Non condivido, ma non posso qui soffermarmi nel punto, l'orientamento della Corte costituzionale.

Per gli atti costitutivi e gli aumenti di capitale di società di capitali la base imponibile è costituita dal valore nominale delle azioni e dall'eventuale soprapprezzo, mentre nel caso di società di persone si tiene conto del valore degli apporti (art. 47). La ragione della distinzione non è nel fatto che in un caso vi è e nell'altro non vi è la personalità giuridica (come qualcuno ha opinato): se così fosse, la distinzione operata dal legislatore fiscale dovrebbe essere aspramente criticata, perché il dogma della personalità giuridica, ormai tramontato in sede di teoria generale, non può e non deve avere alcuna rilevanza in sede di trattamento fiscale degli enti collettivi.

Nell'*iter* logico di applicazione dell'imposta, alla individuazione e quantificazione della base imponibile (liquidazione dell'imponibile) segue la scelta dell'aliquota ossia la liquidazione dell'imposta. Importa sottolineare la distinzione logica tra codeste operazioni perché ad esse corrispondono, in sede procedimentale, atti giuridici diversi per natura e per efficacia giuridica.

PARTE TERZA

12. La dichiarazione

Nelle ricostruzioni teoriche del procedimento applicativo dell'imposta di registro rimane generalmente in ombra la dichiarazione. La ragione è duplice: da un lato si trascura la distinzione logica e giuridica tra attività inerente alla registrazione e attività applicativa del tributo, per cui riesce arduo distinguere la richiesta di registrazione dalla dichiarazione; dall'altro accade che gli elementi da portare a conoscenza del fisco sono generalmente racchiusi nello stesso atto da registrare, per cui la dichiarazione non si concreta in un atto e in un documento autonomamente percepibile.

Eppure, anche nel procedimento applicativo dell'imposta di registro, c'è una fase costituita dalla dichiarazione, indirizzata al fisco, del presupposto dell'imposta. Nella presentazione d'un atto al fisco è implicita, infatti, non solo l'istanza di registrazione ma anche la dichiarazione al fisco che il presupposto dell'imposta è quello emergente dall'atto da registrare.

Concretamente la dichiarazione tributaria si lascia percepire come atto autonomo solo in alcune poche evenienze particolari: *a*) quando il normale contenuto civilistico dell'atto da registrare non indica anche gli elementi da dichiarare, per cui le parti includono nel contratto anche dichiarazioni indirizzate esclusivamente al fisco (come la dichiarazione di non parentela, richiesta dall'art. 25, o la richiesta di esenzione); *b*) quando il contratto da registrare è un contratto verbale, nel qual caso le parti debbono denunciare il contratto e la denuncia funge da atto da registrare (mentre generalmente accade l'inverso, ossia è l'atto da registrare che funge da dichiarazione fiscale); *c*) quando si verificano eventi, successivi alla registrazione, che siano dotati di rilevanza fiscale.

13. *Imposta principale, complementare e supplementare*

Non diversamente che in altre imposte, la dichiarazione ha qui l'effetto di obbligare al pagamento di una imposta (imposta principale) che si commisura alla base imponibile emergente dalla dichiarazione stessa.

Distinto dal rapporto obbligatorio relativo all'imposta principale è quello che ha per base il diverso valore imponibile determinato dalla finanza, dopo la registrazione, mediante l'avviso di accertamento.

Il momento logicamente successivo, nell'*iter* applicativo del tributo, a quello di determinazione della base imponibile, è quello liquidativo dell'imposta, che si articola nella qualificazione dell'atto, nella scelta dell'aliquota e nell'applicazione della aliquota alla base imponibile.

Se l'ufficio erra nel liquidare l'imposta principale o l'imposta complementare, all'errore deve porre rimedio richiedendo il pagamento dell'imposta dovuta secondo legge: deve cioè rinnovare la liquidazione per adeguare l'imposta alla situazione-base emergente dalla dichiarazione o dall'imposizione. La somma differenziale che viene richiesta con la rinnovazione della liquidazione (dell'imposta principale o complementare) assume la denominazione di imposta supplementare.

L'imposta supplementare insomma ci appare come un'appendice o dell'imposta principale o dell'imposta complementare: essa deriva, in un caso, dalla nuova liquidazione dell'imposta richiesta in sede di registrazione, e nell'altro caso dalla nuova liquidazione dell'imposta richiesta sulla base della determinazione dell'imponibile operata dall'ufficio con l'avviso di accertamento.

Ciò significa che mentre imposta principale e imposta complementare si pongono come rapporti obbligatori distinti, l'imposta supplementare non corrisponde ad un rapporto obbligatorio autonomo ma è solo il completamento di ciò che esattamente è dovuto in base alla determinazione della base imponibile operata dal dichiarante (imposta principale) o a quella operata dall'ufficio (imposta complementare).

Le disposizioni positive testimoniano della validità di queste considerazioni in quanto regolano l'imposta supplementare solo sotto il profilo della liquidazione dell'imposta e della riscossione, mentre l'imposta complementare si collega ad una nuova determinazione della base imponibile. L'imposta complementare trae origine cioè da quella attività di «determinazione della base imponibile» regolata dal titolo IV del D.P.R. n. 634 del 1972 che sfocia in un «avviso di accertamento» contro il quale, nel termine di sessanta giorni, è dato di ricorrere alla Commissione di primo grado (art. 16 del D.P.R. n. 636/1972). La base imponibile dell'imposta supplementare non richiede invece di essere accertata: non lo richiede perché è stata dichiarata. Per essa non è previsto un «avviso di accertamento», cioè un atto impositivo. Per riscuoterla basta liquidarne l'ammontare: la liquidazione che la concerne (e di cui è parola nel secondo comma dell'art. 53), notificata al debitore, ha il semplice valore d'un invito al pagamento o di richiesta di pagamento, contro cui non è previsto alcun ricorso. Altra conferma della nostra tesi, che accomuna l'imposta principale e quella supplementare, considerandole oggetto di un'unica obbligazione, e distinguendole perciò dall'imposta complementare, oggetto d'una distinta obbligazione che si collega all'apposito «avviso di accertamento», si trae dall'art. 74, che disciplina il termine (decadenziale) entro il quale la finanza deve richiedere l'imposta. Or questo termine, mentre per la liquidazione e la richiesta dell'imposta complementare decorre «dalla data in cui l'accertamento di maggior valore è divenuto definitivo», per l'imposta supplementare decorre «dalla data di registrazione dell'atto». Liquidazione e richiesta dell'imposta presuppongono già determinata la base imponibile: e questa determinazione, per l'imposta supplementare, è quella che si ricava dalla dichiarazione, mentre la determinazione della base imponibile dell'imposta complementare è quella operata dall'ufficio con l'avviso di accertamento: di conseguenza, il termine per liquidare e richiedere l'imposta complementare vien fatto decorrere dall'avviso (dalla definitività dell'avviso) mentre quello relativo all'imposta supplementare vien fatto decorrere dall'atto tassato (dalla registrazione dell'atto). La legge non indica invece specificamente quale sia il termine entro il quale va liquidata e richiesta l'imposta supplementare che si rende necessaria per rimediare ad un errore commesso in sede di liquidazione dell'imposta complementare. Or se è vero che l'imposta supplementare fa corpo in questo caso con l'imposta complementare poiché entrambe le somme formano oggetto d'un unico rapporto obbligatorio, il termine per richiedere l'imposta supplementare non può essere se non quello previsto in generale dalla legge per la liquidazione e la richiesta dell'imposta complementare.

14. *Avviso di accertamento e avviso di liquidazione*

Ho sottolineato poc'anzi la distinzione tra determinazione della base imponibile e liquidazione dell'imposta ed ho accennato che la distinzione ha rilevanza non solo logica ma anche giuridico-positiva.

In effetti, mentre la determinazione dell'imposta mette capo all'emanazione d'un atto di tipo autoritativo (l'avviso di accertamento), la liquidazione mette capo ad un atto che manca delle prerogative dell'autoritarietà. In altri termini, l'avviso di accertamento opera qui la determinazione autoritativa non di tutti gli elementi dell'obbligazione ma soltanto della base imponibile, mentre la scelta dell'aliquota e l'applicazione dell'aliquota alla base imponibile sono oggetto di determinazione non autoritativa.

Inoltre, mentre l'avviso di accertamento attiene alla nascita dell'obbligazione, l'avviso di liquidazione si colloca nell'orbita della riscossione. Mentre contro i vizi del primo è previsto il rimedio dell'impugnazione dinanzi al giudice tributario, nessun rimedio specificamente diretto all'annullamento della liquidazione è previsto dalle norme del contenzioso (si veda l'art. 16 del decreto sul contenzioso).

La rilevata differenza tra avviso di accertamento ed avviso di liquidazione ha ovvie conseguenze in tema di ripetizione dell'indebito.

Gli errori di liquidazione dell'imposta non rendono necessaria l'impugnazione dell'atto di liquidazione, sicché il contribuente potrà chiedere il rimborso della somma o della maggior somma indebitamente pagata nel termine ordinario di prescrizione del diritto al rimborso.

Invece, se il contribuente ha motivo di lamentarsi della determinazione della base imponibile, l'indebito non si profila se non viene annullato in tutto o in parte l'atto d'accertamento. L'impugnazione dell'accertamento è un passaggio obbligato della ripetizione.

15. *Il concordato*

Per l'imposta di registro è stato conservato il concordato, che altro non è se non un particolare modo di manifestarsi dell'avviso di accertamento. Nella disciplina di tale atto spiccano alcune novità. Dalla lettura dell'art. 50 emerge: *a*) che non possono più essere avanzati dubbi sul fatto che il concordato, come l'avviso di accertamento, attiene alla sola determinazione dell'imponibile; *b*) poiché l'art. 50 stabilisce che nell'atto debbono essere indicati il valore dichiarato e quello accertato, ciò vuol dire probabilmente che non può procedersi a concordato se non vi è stata dichiarazione e se non vi è stato accertamento (la norma però può essere interpretata anche nel senso che il concordato non presuppone necessariamente la dichiarazione e l'accertamento ma, se tali atti sono

precedentemente intervenuti, è obbligatorio riferirsi ad essi); c) il concordato deve essere sottoscritto da tutti gli obbligati (di tale innovazione, per la verità, nessuno sentiva il bisogno).

16. L'ingiunzione

La linea di discriminazione tra imposizione e riscossione dell'imposta di registro va segnata includendo nell'imposizione l'avviso di accertamento e il concordato e nella seconda l'avviso di liquidazione e l'ingiunzione.

Quanto all'ingiunzione, deve affermarsi che essa si pone come atto di pura riscossione, e non può inglobare anche l'avviso di accertamento (come riteneva in passato la giurisprudenza e larga parte della dottrina). Anzi l'ingiunzione deve essere preceduta, quando si tratta di imposta complementare, dall'avviso di accertamento e dall'avviso di liquidazione; quando riguarda un'imposta supplementare, deve essere preceduta dall'avviso di liquidazione (che potremmo definire come richiesta bonaria dell'imposta).

Ciò non emerge da una disposizione esplicita ma dall'insieme del sistema. La legge regola minutamente il modo di riscossione non coattiva dell'imposta; prevede, *in primis*, la notifica dell'avviso di liquidazione o richiesta dell'imposta (art. 53, comma 1 e 2; art. 54, comma 2; art. 74, comma 3); accorda all'obbligato un termine di sessanta giorni nel quale effettuare il pagamento, sanzionando l'inosservanza di tale termine con una soprattassa (art. 68); prevede, poi, in via per così dire residuale, il ricorso all'ingiunzione (da considerarsi quindi come l'estrema *ratio* alla quale l'ufficio ricorre di fronte al contribuente renitente).

17. I termini

Alla varietà di situazioni soggettive e di atti precedentemente descritta corrisponde una varietà di termini.

Il termine imposto all'ufficio per liquidare e richiedere il pagamento è di tre anni ed è di decadenza, ma il *dies a quo* varia a seconda che si tratti del rapporto obbligatorio nascente dalla base imponibile dichiarata dal contribuente o di quella accertata dall'ufficio.

Il termine decorre dalla richiesta di registrazione per la richiesta dell'imposta principale e dalla data di registrazione per l'imposta suppletiva diretta a correggere errori compiuti nella liquidazione dell'imposta principale (art. 74, comma 2, n. 1 e n. 3). Poiché richiesta di registrazione e data di registrazione coincidono (art. 16), si può dire che unico è il termine per la richiesta dell'imposta (principale e suppletiva) che trae vita dalla base imponibile dichiarata dal contribuente.

L'avviso di accertamento deve essere notificato nel termine di un anno dal pagamento dell'imposta principale (art. 49); dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo decorre poi il termine triennale per la liquidazione e la richiesta di pagamento dell'imposta complementare posta in essere dall'avviso di accertamento (art. 74, comma 2, n. 2); nello stesso termine, come si è accennato, deve essere richiesta l'imposta supplementare diretta a correggere errori commessi nella liquidazione dell'imposta complementare.

Se l'ufficio rispetta i termini predetti per la liquidazione e la richiesta dell'imposta, decorre poi il termine prescrizione ordinario di dieci anni: sul regime di tale termine (decorrenza, interruzioni ecc.) non vi è che da rinviare alle norme del codice civile. Data l'applicabilità di tali norme, del tutto superfluo appare nella legge del registro l'art. 76 (secondo il quale «Il diritto a riscuotere l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni»).

LA NORMA «RESIDUALE» DELL'ART. 80 D.P.R. N. 597: NORMA INUTILE O INCOSTITUZIONALE? *

Come è noto, il D.P.R. n. 597 del 1973, che regola l'imposta sul reddito delle persone fisiche, reca una disposizione di c.d. chiusura, ovvero residuale, ai sensi della quale concorre a formare il reddito complessivo «ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente decreto». I commentatori «benevoli» han rilevato che l'art. 80 garantirebbe la completezza del sistema, con il duplice effetto di soddisfare esigenze di equità e di impedire subdole elusioni.

L'Autore che ha condotto più in profondità l'analisi dei «redditi diversi», ossia Gaffuri (del quale si veda il saggio *I redditi diversi* in *Dir. prat. trib.*, 1979,1, spec. p. 831 ss.), ha usato espressioni duramente critiche nei confronti del *conditor* della norma: il tenore della norma, dice Gaffuri, è estremamente generico e perfino equivoco; l'art. 80, più che l'effetto di un atteggiamento prudente del legislatore, appare addirittura un anacronismo; l'impossibilità di isolare nella realtà economica un caso pratico, di autentica ricchezza prodotta, che non trovi utile collocazione in una delle fattispecie fiscali specifiche, rende superflua la norma, introdotta nella disciplina positiva per l'ancestrale timore di qualche vuoto dell'imposta; in definitiva, l'art. 80 è privo di rilevanza pratica e finisce per essere la manifestazione di un compiacimento estetico.

Gaffuri fonda questi suoi giudizi, da un lato, sull'impossibilità di intendere la «residualità» dell'art. 80 allo stesso modo in cui, nel sistema abrogato, era intesa la «residualità» dell'imposta di ricchezza mobile, e, dall'altro, sull'analisi critica dei casi, nei quali l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile l'art. 80.

Le conclusioni cui perviene Gaffuri appaiono saldamente dimostrate e quindi da condividere. Ma a me sembra che la dimostrazione dell'inutilità dell'art. 80 possa essere rafforzata con un ulteriore, duplice ordine di considerazioni.

Il primo ordine di considerazioni è di carattere sistematico e consiste in ciò, che, alle disposizioni concernenti le singole categorie reddituali, segue sempre, nel decreto n. 597, una norma residuale o di chiusura. Alla norma che individua e definisce *I redditi fondiari* (art. 21) segue una norma che ricomprende nella

* *Corr. trib.*, 1981, p. 1872.

tassazione *I redditi di natura fondiaria* (art. 78); l'art. 41 individua con metodo casistico i redditi di capitali, ma l'elencazione si chiude con una indicazione di natura residuale («ogni altra rendita o provento in misura definita derivante dall'impiego di capitale»); i redditi di lavoro e quelli d'impresa sono categorie di per sé ampie, ma ciò che sfugge agli artt. 49 e 51 è, a seconda dei casi, tassabile o ai sensi dell'art. 76 (operazioni speculative non imprenditoriali) o ai sensi dell'art. 77 (attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente).

La conclusione che si trae da una visione complessiva del D.P.R. n. 597, ed in particolare dalle norme del titolo sui «redditi diversi» che precedono l'art. 80, è che la funzione di chiusura e residuale che viene solitamente assegnata all'art. 80 è una funzione cui assolvono già, in relazione alle singole categorie reddituali, altre norme del decreto Irpéf.

L'art. 80, dunque, è una norma inutile, non solo perché non v'è posto, nel nuovo sistema impositivo sui redditi, per una residualità del tipo di quella cui assolveva l'imposta di ricchezza mobile (come imposta che colpiva qualsiasi reddito non tassato con le altre imposte reali); non solo perché l'Irpef è strutturata in maniera tale che le diverse categorie reddituali tipiche (dai redditi fondiari ai redditi diversi) esauriscono la previsione delle ipotesi possibili di reddito tassabile, ma anche perché la funzione di chiusura è già assolta, nello stesso decreto Irpéf, ed in relazione alle singole categorie, da altre norme.

L'art. 80, in questa chiave, risulta essere, dunque, una norma di «seconda chiusura» e, perciò, una norma doppiamente, sicuramente inutile.

L'Autore che, a mio avviso, più di ogni altro ha «valorizzato» l'art. 80 è stato il Micheli, il quale scrive che la norma in esame, «dettata a chiusura del sistema, e quindi ispirata ad una ovvia ragione fiscale, impedisce che si possa giungere a caratterizzare in qualche modo il reddito complessivo che è oggetto del tributo e ciò perché una simile nozione non potrebbe essere ricostruita neppure sulla base dei singoli redditi tipici disciplinati dalle norme del decreto Irpéf, stante appunto la previsione residuale riferita ad *ogni altro reddito diverso*, e quindi il richiamo da parte del legislatore a qualsiasi fenomeno comportante un incremento di ricchezza, anche se non assimilabile a quelli espressamente indicati» (*Corso di diritto tributario*, 3^a ed., Torino 1976, p. 371; ma vedi pure p. 322).

L'interpretazione ora riferita, in sostanza, eleva l'art. 80 al rango di norma che racchiuderebbe addirittura la definizione generale del presupposto dell'imposta, presupposto che non sarebbe dato dalla molteplicità di ipotesi reddituali tipizzate dal legislatore nelle singole categorie, ma da qualsiasi fenomeno comportante un incremento di ricchezza. Ora a me pare, nonostante l'autorevolezza della fonte, che una simile interpretazione non sia sostenibile. Né la legge delega, né il decreto delegato mostrano che il legislatore abbia inteso «rivoluzionare» il sistema in misura tale da sostituire la nozione di reddito quale ricchezza derivante (a dirla con il Quarta) da una «energia o forza produttiva»; ne è testi-

monianza, a tacer d'altro, l'art. 76, che richiedendo l'intento speculativo ai fini della tassazione delle plusvalenze, esclude dall'imposta il realizzo di plusvalenze non speculative; infine, la *sedes materiae* dell'art. 80 fa escludere che con esso il legislatore abbia voluto sostituire alla nozione di «reddito-prodotto» altra nozione, di ben diversa ed indefinita portata.

Se dunque l'interpretazione del Micheli non può essere condivisa in quanto interpretazione che vede radicalmente modificata ed ampliata la nozione tradizionale di reddito tassabile, a mio avviso l'art. 80 non può essere inteso in alcun modo o misura come norma che rende incerti i confini di ciò che sia il reddito complessivo tassabile con Irpef.

Se così fosse, l'art. 80 sarebbe una sorta di *norma tributaria in bianco*. E poiché il diritto tributario, per ragioni costituzionali (art. 23 della Costituzione), non può contenere norme del genere, è giocoforza concludere che l'art. 80, se non è inutile, è incostituzionale.

RIPORTO DELLE PERDITE E LA INCOSTITUZIONALITÀ DELLA SUA ESCLUSIONE DALL'IMPONIBILE DELL'ILOR *

SOMMARIO: 1. Reddito totale e reddito annuale; provvisorietà del reddito annuale; il fondamento economico del riporto delle perdite. – 2. Il riporto delle perdite, in avanti ed all'indietro, come strumento indispensabile per l'adeguamento della tassazione al reddito reale; cenni comparatistici. – 3. Il riporto delle perdite nell'evoluzione del nostro sistema tributario (cenni). – 4. Una proposta di direttiva comunitaria. – 5. Contrasti tra legge delega e decreto delegato ILOR: a) violazione del principio di identità tra imponibile IRPEG ed imponibile ILOR. – 6. *Segue*: b) violazione, da parte del legislatore delegato, del principio di tassazione del «reddito netto». – 7. *Segue*: c) alterazione, da parte del legislatore delegato, della natura economica dell'ILOR. – 8. *Segue*: d) violazione, da parte del legislatore delegato, della delega, nella parte in cui è imposto il criterio dell'adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo i principi di competenza economica. – 9. L'apparente antitesi tra «autonomia del periodo d'imposta» e «riporto delle perdite»; gli equivoci sull'autonomia. – 10. Conclusioni.

1. Reddito totale e reddito annuale; provvisorietà del reddito annuale; il fondamento economico del riporto delle perdite

Non v'è opera (di economia aziendale, di ragioneria, di diritto tributario e commerciale) sul reddito d'impresa, che non ponga in evidenza il seguente concetto: che il reddito dell'attività d'impresa si può calcolare in modo certo solo alla fine dell'attività, quando l'impresa cessa; solo in quel momento si potrà conoscere se l'investimento effettuato ha dato dei frutti, ed in che misura, o se l'operazione si è risolta in una perdita, perché non è stato conservato il capitale investito.

Il «vero» reddito dell'impresa è dunque soltanto il reddito «totale».

Il reddito calcolato annualmente è un mero «spediente», che vien messo in atto per la necessità *pratica* di rilevare, periodicamente, l'andamento della gestione; il «saldo» del conto economico di un esercizio sociale è un dato arbitrario e provvisorio, non espressivo di un risultato «effettivo» e «definitivo».

* *Boll. trib.*, 1988, pp. 5-11.

Scrivendo LUIGI EINAUDI: «La divisione del tempo in intervalli, finiti, ad es., l'anno dal 1° gennaio al 31 dicembre, è artificio. Necessario, ma artificio. Supporre che la vita di un'impresa possa essere spezzata in esercizi finiti annui è supporre l'assurdo. Non si può sapere se una impresa ha fornito ai suoi proprietari profitti ovvero perdite se non quando essa è morta e tutte le sue attività sono state liquidate. Paragonando allora gli incassi e le spese, ridotti a valori attuali ad un dato momento, potremo giudicare dell'esito dell'impresa.

Finché essa rimane in vita ed opera, il giudizio è provvisorio. Andrà ingoiata la riserva da perdite future? Basterà a fronteggiarla?

Nel dividere il tempo in intervalli annui e nel redigere conti riferiti distintamente ad ognuno di quegli intervalli, i contabili obbediscono alla necessità di orientarsi, di avere una norma per l'avvenire, di sapere se il successo arride o non all'impresa, di non sentire, nell'atto di prelevare fondi a fini di spesa privata, rimorso di aver recato nocimento alla vita di essa. Se anche per ipotesi inverosimile, il possessore dell'impresa potesse astenersi da prelievi sino alla liquidazione finale, non potrebbe astenersene lo stato, le cui spese sono continue nel tempo e debbono essere continuamente fronteggiate da entrate ugualmente distinte nel tempo.

Ma dalla necessità in cui gli uomini sono di dividere il tempo in intervalli finiti non discende la razionalità della frantumazione e dei calcoli che su questa si istituiscono. Trattasi di meri espedienti empirici, che i contabili definitivi, solo perché necessari, pretenderebbero di trasformare in regole di ragione, atte, esse soltanto, ad attuare la giustizia tributaria»¹.

Questi concetti, espressi, in forma letterariamente tanto felice, da Luigi Einaudi, si ritrovano in tutte le opere sul reddito d'impresa. Il risultato *totale* deriva da componenti definitivamente determinate e si presenta quindi «come un risultato in tutto consuntivo ed in se stesso compiuto»; non così può dirsi del reddito d'esercizio. «Questo reddito, invero, non si può ritenere come un risultato in se stesso economicamente compiuto, giacché la sua entità, da un lato ... si riconnette intimamente ai redditi rilevati in passati esercizi, dall'altro, ... si ricollega pure strettamente ai risultati che si rileveranno nei successivi esercizi ed alle previsioni che in sede di bilancio si fanno, intorno alle future condizioni dell'azienda»². Perciò il reddito d'esercizio appare piuttosto come un risultato frammentario; esso non si può assimilare al frutto di una determinata operazione condotta a compimento nell'esercizio sociale, poiché riflette stime e valutazioni concernenti operazioni in corso (dove poste come le giacenze iniziali e finali di magazzino, gli ammortamenti, le quote di spese pluriennali, le riserve, gli accantonamenti, ecc.); perciò lo si è definito, volta a volta, come entità provvisoria, astratta, ipotetica (ONIDA), o come entità soltanto pensata (ZAPPA).

¹ L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino 1940, p. 185.

² P. ONIDA, *Il bilancio d'esercizio delle imprese*, Milano, 1951, p. 22.

Un legislatore fiscale che fondasse la tassazione del reddito d'impresa sul risultato del singolo esercizio, ignorando i precedenti ed i successivi, fonderebbe perciò la tassazione non su un indice effettivo di capacità contributiva, ma su un dato provvisorio, arbitrario, ipotetico, ecc.

Se il reddito «vero» dell'impresa è soltanto il reddito «totale»; se, d'altro canto, preme l'esigenza d'un prelievo «annuale», l'unico strumento per conciliare le due contrapposte esigenze è quello di bilanciare il risultato di più esercizi sociali: il c.d. riporto delle perdite risponde appunto a questa finalità.

Questi insegnamenti dell'economia aziendale non sono estranei, come vedremo, ai principi e criteri direttivi della legge di delega per la riforma tributaria.

2. Il riporto delle perdite, in avanti ed all'indietro, come strumento indispensabile per l'adeguamento della tassazione al reddito reale; cenni comparatistici

Se il risultato del singolo esercizio è un dato convenzionale e provvisorio, da compensare e bilanciare con i risultati degli altri esercizi (precedenti e successivi), è solo questo bilanciamento che consente di assidere la tassazione su basi non meramente fittizie.

Si consideri, per spiegare questo concetto con un esempio assai semplice, un'impresa che sorga con un capitale di 100; si supponga che questa impresa duri quattro anni e che, dopo un inizio florido (con un reddito, poniamo, di 20), chiuda i successivi esercizi con perdite che, dopo avere «ingoiato» il reddito del primo anno (20), intacchino il capitale. Se le perdite, nei tre anni successivi al primo, ammontino a 50, esse, dopo aver «ingoiato» il reddito del primo anno (pari a 20), intaccano il capitale (per 30).

Il risultato totale è una perdita; chi ha investito 100 chiude recuperando 70, quindi con una perdita di 30.

In una tale ipotesi lo Stato non dovrebbe prelevare imposte; nel nostro ordinamento, tuttavia, lo Stato tassa in via definitiva il reddito del primo anno (con IRPEF o IRPEG, e con ILOR); ciò è una conseguenza iniqua dell'inesistenza, nel nostro ordinamento, di una norma che consenta il «riporto all'indietro» delle perdite.

Il nostro ordinamento appresta un rimedio solo per l'ipotesi in cui gli anni in perdita precedono quelli che si concludono con un utile; ma ciò solo ai fini IRPEF ed IRPEG, ed entro il limite temporale di cinque anni.

Da questo punto di vista, il nostro sistema fiscale è uno dei più arretrati, sia perché non ammette il riporto all'indietro (di compensare, cioè, le perdite di un anno con gli utili di esercizi precedenti), sia perché limita a cinque anni il periodo di riporto in avanti, sia perché lo esclude del tutto per l'ILOR.

Non ci risultano esservi, nei paesi industrializzati, legislazioni fiscali le quali

neghino il riporto delle perdite. Ecco i dati concernenti un largo gruppo di Stati³.

Il riporto in avanti per cinque anni è ammesso in Belgio, Francia, Germania, Danimarca, Spagna, Lussemburgo, Giappone e Grecia; altri paesi l'ammettono per un arco temporale più ampio; e cioè: otto anni in Olanda, quindici negli Stati Uniti; sette in Svizzera e in Canada; in Inghilterra e Irlanda non vi sono limiti temporali; in Australia il limite è di sette anni. Per certe particolari perdite, nei vari Stati, il limite è più ampio o non vi è alcun limite.

Il riporto all'indietro è consentito in Germania (due anni); Olanda (due anni); Stati Uniti (tre anni); Inghilterra (tre anni); Canada (tre anni), e Francia (tre anni).

3. Il riporto delle perdite nell'evoluzione del nostro sistema tributario (cenni)

Nel sistema tributario italiano, solo negli ultimi decenni sono state introdotte norme dettagliate sul reddito d'impresa, miranti a colpire il reddito «effettivo». Sino al 1936, veniva colpito il reddito «medio»; in base alla legge 2 maggio 1907, n. 222 assumeva rilevanza il reddito medio biennale che rimaneva fisso per un quadriennio dall'anno per il quale veniva effettuato l'accertamento. Era ammessa soltanto, su richiesta del contribuente, una revisione in diminuzione per il secondo biennio. Tale sistema non colpiva gli incrementi patrimoniali (la nozione di reddito, quindi, era molto ristretta) e non colpiva i redditi *una tantum*.

Dal 1936 (legge 7 agosto 1936, n. 1639), la stabilità quadriennale venne ridotta alla media biennale, ed il reddito imponibile doveva essere determinato in modo da tener conto solo dei redditi continuativi. Con la legge 17 luglio 1942 venne sospesa la revisione biennale, ma non fu abbandonato il concetto di ordinarietà del reddito.

In un tale sistema, mirante a colpire il reddito medio ordinario (in un sistema, cioè, di tipo catastale), era evidente che non potesse porsi un problema di riporto delle perdite.

Ecco perché il problema assume rilievo solo con la legge 5 gennaio 1956, n. 1; già la legge 11 gennaio 1951, n. 25 aveva operato una breccia nel sistema del reddito «medio» imponendo la dichiarazione annuale ed abolendo la «conferma per silenzio»; la legge del 1956, completando quella del 1951, diede riconoscimento legislativo al principio del «reddito effettivo»; nella tassazione furono inclusi i redditi *una tantum* e gli incrementi patrimoniali dell'impresa.

³ Questi dati sono tratti da un allegato alla proposta di direttiva comunitaria sull'armonizzazione delle legislazioni del riporto delle perdite; la proposta è del 6 settembre 1984; ho aggiunto qualche dato a mia disposizione e operato qualche aggiornamento.

Ulteriori utili indicazioni sono fornite da G.C. CROXATTO, *Divergenze tra reddito contabile e reddito fiscale di impresa: una comparazione con le legislazioni straniere*, in AA.VV., *Problemi societari e fiscali di attualità*, Milano, 1974, p. 263 ss.

Con la legge del 1956 (e poi con il testo unico del 1958) giungeva a compimento una doppia evoluzione, in tema di tassazione (con l'imposta di ricchezza mobile) dei redditi d'impresa.

Da un lato, al concetto di reddito medio ordinario era sostituito quello di reddito effettivo; erano colpiti, quindi, anche i redditi occasionali.

Inoltre, il concetto di reddito era dilatato, con l'inclusione, in esso, degli incrementi patrimoniali (artt. 81, 100, 101 e 106 del T.U. del 1958).

In questo sistema, che tassava il reddito «effettivo», comprensivo di ogni incremento, sia derivante dalla gestione (ricavi), sia derivante dal patrimonio (pluvalenze e sopravvenienze), non poteva non ricevere riconoscimento il riporto delle perdite.

Ed infatti l'art. 25 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, e poi l'art. 112 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, consentirono di compensare la perdita di un esercizio con gli utili degli esercizi successivi, con il limite del quinquennio.

La legge di delegazione del 1971, anche alla luce dei lavori preparatori (e degli studi che l'avevano preceduta, condotti dalla Commissione Cosciani e dal Comitato Visentini) appare ispirata al principio dell'adeguamento della tassazione al reddito calcolato secondo criteri economico-aziendali.

Tale principio è espresso, in modo chiaro, nell'art. 2, n. 16 della legge di delegazione n. 825 del 1971, ove si pone il seguente criterio direttivo: «determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo»; inoltre, viene fissato il criterio della «determinazione analitica dell'imponibile in base alle risultanze del bilancio o del rendiconto ...», da intendere non solo in termini di riferimento *formale* alle risultanze contabili, ma in termini *sostanziali*, come recezione dei canoni economico-aziendali di determinazione del reddito.

Il legislatore delegato accordò il riporto delle perdite ai soggetti passivi IRPEG esercenti imprese commerciali (art. 17 D.P.R. n. 598), ma (incoerentemente) lo negò ad altri soggetti (società di persone, ad es., ed imprenditori individuali); e lo escluse, in assoluto, per l'ILOR.

Per completare l'esposizione dell'evoluzione del principio, va poi ricordato che il riporto delle perdite, dapprima previsto solo nell'IRPEG (art. 17 e 24), è stato poi esteso alle società di persone e agli imprenditori individuali (d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, conv. con legge 17 febbraio 1985, n. 17).

Il testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) regola il «riporto delle perdite» nell'art. 8 (ai fini IRPEF), e nell'art. 102 (che riproduce l'attuale art. 17 del D.P.R. 598, sebbene la Commissione parlamentare avesse proposto l'eliminazione del limite temporale); nell'art. 118, infine, riproduce la norma vigente, disponendo (per l'ILOR) che il reddito complessivo è assunto al lordo delle perdite di esercizi precedenti. La Commissione parlamen-

tare aveva invece proposto: «al fine di perseguire la piena unificazione delle basi imponibili delle imposte personali e del tributo reale, di eliminare la limitazione del divieto del riporto a nuovo delle perdite agli effetti dell'ILOR».

4. Una proposta di direttiva comunitaria

Per dare completezza di informazione all'esame del problema, è utile riferire di una proposta di direttiva comunitaria che, nel 1984, la Commissione ha presentato al Consiglio, concernente specificamente l'armonizzazione delle legislazioni degli stati membri in materia di riporto delle perdite.

Nella motivazione della proposta la Commissione ha considerato che l'avvicinamento dei carichi fiscali delle imprese costituisce un obiettivo fondamentale per la Comunità; preso atto che si tratta di un obiettivo ambizioso, da raggiungere a tappe, la Commissione ha ritenuto che il settore del riporto delle perdite presenta una importanza tutta particolare e lo ha assunto, per questo, come obiettivo prioritario.

Il testo proposto indica specificamente, per ciascuno Stato, quali sono le imposte alle quali si applica la direttiva e, per l'Italia, indica non solo l'IRPEF e l'IRPEG, ma anche l'ILOR.

Le norme, di cui si è proposta l'adozione, sono, in sintesi, le seguenti:

- la perdita di un esercizio può essere imputata, a scelta dell'impresa, sull'insieme dei redditi di uno o due esercizi precedenti (vi è poi stata una proposta rettificativa che eleva a tre anni il limite), ovvero sui redditi degli esercizi successivi, secondo il loro ordine cronologico, senza limiti di tempo;
- quando la perdita è imputata a redditi che sono stati distribuiti e che hanno dato origine ad un credito d'imposta, il rimborso d'imposta risultante dal riporto all'indietro della perdita è ridotto sino a concorrenza dell'ammontare del credito d'imposta, che non sia stato neutralizzato da imposizioni di conguaglio.

Sulla proposta di direttiva si è espressa favorevolmente la *Confédération fiscale européenne* mettendo in risalto che l'armonizzazione del trattamento fiscale delle perdite è collegata al principio per cui il reddito imponibile non può essere superiore al reddito «totale» (*the total tax base of an undertaking should not exceed the total results [profits and losses] realized during the lifetime of that undertaking*).

Il Parlamento europeo, con una risoluzione del 1985, ha approvato la proposta di direttiva, sottolineando che le divergenze attuali di regolamentazione fiscale, particolarmente in materia di riporto delle perdite sugli esercizi anteriori, sono una causa di distorsione tra le imprese della Comunità, ed inoltre che l'adozione della direttiva appare necessaria soprattutto per le imprese di cui deve essere sostenuta la capacità d'investimento.

Il *trend* in questa materia è dunque ben chiaro; ma il legislatore italiano, nel predisporre il testo unico delle imposte dirette, è andato per la sua strada.

Che è, come sappiamo, una strada sbagliata.

5. *Contrasti tra legge delega e decreto delegato ILOR: a) violazione del principio di identità tra imponibile IRPEG ed imponibile ILOR*

Esaminiamo, ora, i molteplici profili di contrasto tra legge delega e decreto delegato n. 599. Ovviamente il discorso vale anche per il testo unico.

La legge delega pone, in materia di ILOR, un principio direttivo assai evidente: quello dell'identità tra imponibile IRPEG ed imponibile ILOR. Quest'ultimo tributo è una sorta di sovrimposta, quindi ha lo stesso parametro del tributo-base.

Tale principio direttivo è espresso in modo univoco nell'art. 4, n. 2, ove è prescritta la «applicazione dell'imposta (cioè dell'ILOR), nei confronti delle persone giuridiche e degli altri soggetti di cui ai nn. 1 e 8) dell'art. 3, al reddito complessivo *netto* determinato ai fini dell'imposta sulle persone giuridiche ovvero, quando tale imposta non è applicata, con i criteri indicati nell'art. 3».

Ora, il reddito complessivo *netto*, determinato ai fini IRPEG, è un reddito al netto delle perdite degli anni precedenti; il reddito tassabile con ILOR, non ridotto dalle perdite «riportate a nuovo» è un'entità diversa da quella determinata ai fini IRPEG.

Questo divario tra le due imposte è esattamente il contrario di quel principio di identità (o uniformità) tra i «redditi netti» rilevanti nei confronti delle due imposte, che la delega legislativa ha sancito in modo univoco.

6. *Segue: b) violazione, da parte del legislatore delegato, del principio di tassazione del «reddito netto»*

Abbiamo già visto che la legge delega impone di tassare, ai fini ILOR, il «reddito complessivo netto»; tassare un reddito, senza considerare le perdite degli esercizi precedenti, significa tassare un reddito «lordo»; tassare un reddito *netto* vuol dire tassare un reddito «al netto delle perdite dei precedenti esercizi».

Quando, nei riguardi di una impresa commerciale, si può registrare un «reddito netto», «secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo» (art. 4, n. 2, coordinato con l'art. 2, n. 16)?

Il reddito di una impresa commerciale è un *plus* rispetto al capitale investito.

Ipotizziamo una impresa, con capitale 100, che nei primi due esercizi accumuli perdite pari a 20; ipotizziamo che, nel terzo esercizio, realizzi un utile di 20.

Secondo la norma, che esclude il riporto delle perdite, sull'utile realizzato nel terzo anno occorre applicare l'imposta ignorando ciò che è accaduto in passato: ignorando, cioè, se l'utile realizzato nel terzo anno è un «reddito netto» (cioè un *plus* rispetto al capitale) o, al contrario, pura reintegrazione del capitale investito.

Nell'esempio fatto, l'utile realizzato nel terzo anno, ben lungi dall'incrementare il patrimonio, lo reintegra.

Applicare l'imposta su quell'utile equivale a tassare, non un «reddito netto», ma il capitale dell'impresa, snaturando, così, l'imposta, che – pur appearing come imposta sul reddito – colpisce in realtà il capitale (nel momento in cui viene reintegrato).

7. Segue: *c) alterazione, da parte del legislatore delegato, della natura economica dell'ILOR*

Il concetto appena enunciato merita di essere ripreso perché esso integra un distinto profilo di violazione, da parte del *conditor* del decreto delegato ILOR, della legge di delegazione.

Le perdite nette dell'esercizio diminuiscono il capitale netto dell'impresa (si allude al capitale o patrimonio netto nel senso aziendalistico dell'espressione); le perdite comportano una diminuzione delle riserve e, se le riserve non assorbono le perdite, una riduzione del capitale. Quando le perdite intaccano il capitale (il capitale nominale), «non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente» (art. 2433 cod. civ.).

Reddito e perdite dell'esercizio esprimono la misura (a consuntivo del singolo esercizio) dell'incremento o del decremento del capitale netto (capitale nominale più riserve).

Quando la perdita è coperta con le riserve, si verifica l'annullamento di utili sui quali è stata pagata l'imposta (IRPEG ed ILOR); l'assenza, nel nostro ordinamento tributario, del «riporto all'indietro» delle perdite impedisce di adeguare la tassazione al reale andamento economico dell'impresa; rimane così acquisita al fisco l'imposta prelevata su utili «provvisori», elisi da perdite successive.

L'inconveniente, ai fini IRPEG, può trovare rimedio se l'impresa realizza utili negli esercizi successivi; questi utili reintegrano la riserva e, nella misura in cui si compensano con le perdite, non scontano l'imposta.

Ai fini ILOR, non v'è rimedio: l'utile, realizzato negli anni successivi a quello in perdita, viene tassato; esso non è un *plus* rispetto al patrimonio netto, ma ne è semplice reintegrazione. Esso viene *artificiosamente* considerato, tuttavia, per effetto del divieto di riporto delle perdite, come un *plus* rispetto al capitale, sebbene sia, per natura economica e per vincolo giuridico, ricostituzione del capitale netto, non distribuibile ai soci.

La tassazione, quindi, viene ad incidere non sopra un incremento del patri-

monio (cioè non sul reddito), ma sul patrimonio stesso; così l'imposta cessa di essere un'imposta sul reddito ed opera come imposta patrimoniale.

Il che è esattamente il contrario di ciò che la legge delega prevede; la legge delega configura l'ILOR come imposta sul reddito (netto), non come imposta di tipo patrimoniale.

L'esclusione del riporto delle perdite, oltre a trasformare l'ILOR in una imposta patrimoniale (incidente sulla ricostituzione del patrimonio d'impresa), dà vita ad un fenomeno di *doppia imposizione*: quando gli utili ripianano perdite precedenti e ricostituiscono, ad esempio, le riserve, esse ricostituiscono una ricchezza che, quando è stata acquisita, è stata già sottoposta ad imposta; quindi l'imprenditore è tassato: *a*) quando acquisisce per la prima volta il reddito che destina alle riserve; *b*) quando acquisisce nuovi utili che ricostituiscono le riserve annullate da una perdita.

Anzi, l'imposizione viene ad essere reiterata ogni volta che le riserve sono eliminate da perdite e sono poi ricostituite con nuovi utili; ciò può accadere un numero indefinito di volte, e quindi può aversi una *reiterazione indefinita* di prelievo sulla medesima ricchezza.

8. Segue: *d) violazione, da parte del legislatore delegato, della delega, nella parte in cui è imposto il criterio dell'adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo i principii di competenza economica*

L'art. 4 della delega presuppone e richiama altre norme in tema di reddito d'impresa, ossia:

- la norma che impone «la determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo i principii di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo» (art. 2, punto 16; tale criterio è richiamato dall'art. 3, punto 5; l'art. 3, a sua volta, è richiamato integralmente dall'art. 4, punto 2);
- la norma che impone la «determinazione analitica dell'imponibile in base alle risultanze del bilancio o del rendiconto» (art. 3, punto 6; l'art. 3 è richiamato dall'art. 4, punto 2).

Ora, la regola che esclude, ai fini ILOR, il riporto delle perdite, viola anche i due suddetti criteri della delega.

Contro queste considerazioni, non vale rilevare che ogni periodo d'imposta è autonomo, se di questo assioma non viene indagato il fondamento economico né la conformità ai principii della delega.

Tutto quanto si è detto in precedenza smentisce, in linea generale, il postulato dell'autonomia, e pone il «riporto delle perdite» in una luce ben diversa: gli utili di un esercizio costituiscono reddito solo per la parte non destinata ad as-

sorbire le perdite precedenti. Le perdite di un esercizio riducono il patrimonio netto dell'impresa; gli utili successivi sono tali solo dopo che è stato reintegrato il patrimonio netto.

Einaudi, nel brano citato, aveva ben scolpito la situazione: l'autonomia dei periodi d'imposta è un artificio; finché l'impresa rimane in vita, la «riserva» (cioè gli utili di un esercizio non distribuiti) non costituiscono profitto per l'imprenditore, perché perdite future potrebbero «ingoiarla»; le perdite riducono le riserve; gli utili successivi sono «profitto» per l'imprenditore solo dopo che è stata ricostituita la riserva (il patrimonio netto).

L'autonomia dei periodi d'imposta, intesa in tal modo, viola la delega, perché adeguare la tassazione alle regole dell'economia d'azienda, basare la tassazione sul «bilancio», vuol dire tener conto, non (soltanto) del risultato dell'esercizio, ma (anche) della incidenza del risultato dell'esercizio sul patrimonio dell'impresa.

È significativo che la legge delega usi il termine «bilancio». Nel linguaggio degli aziendalisti, ed in quello del codice civile (artt. 2423-2435), il bilancio indica:

- o il solo «stato patrimoniale» (art. 2423 dice che gli amministratori devono redigere il bilancio con il conto profitti e perdite);
- o il rendiconto generale, comprensivo dello stato patrimoniale e del conto profitti e perdite (art. 2435, ad es.).

Le perdite pregresse risultano dallo stato patrimoniale; la legge delega, ancorando la determinazione del reddito d'impresa alle regole aziendalistiche ed al bilancio, implicitamente impone di dare rilevanza alle perdite pregresse.

Tutto ciò non è smentito dal richiamo al c.d. principio di autonomia; tale principio non ha – nella legge delega – alcun riconoscimento.

9. *L'apparente antitesi tra «autonomia del periodo d'imposta» e «riporto delle perdite»; gli equivoci sull'autonomia*

L'affermazione ricorrente per cui ogni periodo d'imposta è del tutto autonomo e dà luogo ad una separata vicenda impositiva ha un significato ambiguo. Essa significa, infatti, due cose diverse, una esatta, l'altra sbagliata.

A) Vi è, per ogni periodo d'imposta, una separata vicenda impositiva, nel senso che, ad ogni periodo, si collega un autonomo *effetto giuridico* (rapporto d'imposta), cui si riannoda un autonomo procedimento impositivo (dichiarazione dei redditi, avviso di accertamento) ed, eventualmente, un autonomo processo.

In questo primo senso, è giusto e corretto discorrere di «autonomia di ciascun periodo d'imposta».

B) È invece sbagliato proclamare un mitico principio di «autonomia del periodo d'imposta» se ci si riferisce, non all'effetto giuridico (rapporto d'imposta),

ma alla *fattispecie* costitutiva di quell'effetto; vale a dire alle *singole componenti* (e alla *quantificazione e valutazione delle singole componenti*) della *base imponibile* (reddito o perdita) di ciascun periodo d'imposta.

In questo secondo significato non vi è autonomia da nessun punto di vista (economico-aziendale, civilistico, fiscale).

La vita dell'impresa è un *continuum*; le connessioni che uniscono le molteplici operazioni dell'attività imprenditoriale «vietano di parlare, in senso proprio ed assoluto, di reddito di singoli esercizi»⁴.

I redditi (o le perdite) che «convenzionalmente» si attribuiscono ad un esercizio sono le risultanze di calcoli comprendenti costi e ricavi pluriennali, che solo arbitrariamente vengono frazionati ed imputati ad un singolo esercizio.

«La dottrina e la pratica, in materia di bilanci d'esercizio, sempre hanno ammesso le evidenti relazioni tra costi di esercizi passati e ricavi di esercizi futuri, direttamente riferibili a particolari operazioni»; inoltre, «l'attento studio dell'economia d'impresa ha permesso di porre in risalto le più ampie relazioni tra la complessa struttura di tutti i costi e ricavi di un esercizio e quella dei costi e dei ricavi di esercizi anteriori e successivi»⁵.

Tutto ciò trova conferma nella articolata disciplina del calcolo del reddito d'impresa e del capitale o patrimonio netto dell'impresa, contenuta nel codice civile e nelle leggi fiscali.

Se passiamo in rapida rassegna la disciplina civilistica e quella fiscale della materia, balza subito evidente che ogni singolo componente è in relazione al passato e al futuro della vita dell'impresa; sono pochi e – si direbbe – eccezionali i casi in cui un componente è rilevato e stimato ignorando gli accadimenti del passato e le previsioni formulabili circa il futuro.

Limitiamo, per brevità, le esemplificazioni alla disciplina fiscale:

- i ricavi si considerano conseguiti in un preciso momento temporale (art. 53 D.P.R. 597), e si imputano ad un dato esercizio, ma i costi generali correlativi abbracciano più esercizi;
- le plusvalenze diventano componenti positive di reddito quando sono realizzate (art. 54 D.P.R. n. 597; art. 12 D.P.R. n. 598) ma esse derivano da costi sostenuti in esercizi precedenti; il discorso, in termini rovesciati, vale anche per le minusvalenze;
- le sopravvenienze (attive e passive) derivano, per definizione, dalla connessione di poste di esercizi diversi (art. 57 D.P.R. n. 597);
- le giacenze e le rimanenze di magazzino esprimono, in modo tipico, operazioni in corso; lo stesso dicasi per gli ammortamenti e, in generale, per tutti i costi pluriennali; gli accantonamenti, infine, vengono effettuati in un certo esercizio per fronteggiare oneri futuri.

⁴ ONIDA, *op. cit.*, p. 24

⁵ ONIDA, *op. cit.*, p. 32.

La regola, in materia di determinazione del reddito d'impresa, non è dunque l'autonomia e la separatezza dei fatti collocabili entro ciascun periodo d'imposta; la regola è, al contrario, quella della connessione; il riporto delle perdite non è dunque un'eccezione, rispetto ad una presunta regola d'autonomia (smen-tita, come si è visto, dalla normativa in materia di reddito fiscale d'impresa).

Ricondotto il principio di autonomia dei periodi d'imposta nei suoi esatti confini (il principio attiene all'effetto giuridico, non alla base imponibile), appare evidente che *il riporto delle perdite*, ben lungi dall'essere una deroga, è *una regola fiscale generale, che riflette una regola generale* (non una deroga) *civilistica*.

Dal punto di vista civilistico (oltre che economico-aziendale), quando si verifica una perdita, sorge per l'imprenditore l'obbligo di ripianarla o con gli utili di precedenti esercizi (con le riserve, cioè, che sono utili accantonati in precedenti esercizi per fronteggiare eventuali perdite future) o – se le riserve non bastano o sono state già utilizzate – con gli utili che saranno prodotti.

Quando poi le perdite assorbono le riserve ed intaccano il capitale nominale, sorge l'obbligo di ridurre il capitale (salvo che non sia reintegrato con nuovi conferimenti).

L'istituto del «riporto delle perdite» non è altro che il riflesso, sul piano fiscale, delle regole civilistiche; civilisticamente, l'utile non è disponibile se non supera le perdite: fiscalmente, l'utile del singolo esercizio non è «vero reddito», per la parte in cui ripiana perdite precedenti.

Dove il riporto delle perdite non è ammesso, la conseguenza è che vi è *prelievo d'imposta senza reddito*; con quali riflessi, in termini di ortodossia costituzionale, è inutile dire⁶!

10. Conclusioni

In via conclusiva, sembra di poter riassumere nel modo seguente i profili di illegittimità costituzionale dell'art. 4, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, nella parte in cui esclude l'applicazione, ai fini ILOR, dell'art. 17 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598; esso infatti appare viziato per violazione:

- a) dell'art. 53 Cost., in quanto l'imposta è prelevata su utili «fittizi», non costituenti, per l'imprenditore commerciale, che abbia subito perdite negli esercizi precedenti, un reddito o profitto effettivo; ciò costituisce, altresì, violazione dell'art. 1, primo comma, della legge di delegazione 9 ottobre 1971, n. 825, ove è richiamato il criterio costituzionale della capacità contributiva, quale criterio-guida di tutta la delega, e quindi anche dell'art. 4;
- b) dell'art. 4 della legge di delegazione, che impone al legislatore delegato il cri-

⁶Tra l'altro, se non vi fossero limitazioni al riporto delle perdite, verrebbe eliminato (o attenuato) l'interesse all'incorporazione di società con perdite non utilizzate.

terio o principio della identità di base imponibile tra imposta sul reddito delle persone giuridiche ed imposta locale sui redditi;

- c) del medesimo art. 4 della legge di delegazione, in quanto la norma che esclude il riporto delle perdite comporta la tassazione, non del reddito «netto» (al netto delle perdite, come prescritto dal legislatore delegante), ma del reddito «lordo» (al lordo delle perdite degli esercizi precedenti);
- d) del medesimo art. 4 della legge di delegazione, in quanto l'esclusione del riporto delle perdite trasforma l'imposta locale sui redditi in una imposizione patrimoniale, con effetti di imposizione reiterata;
- e) dell'art. 2, punto 16, della legge di delegazione, ove si prescrive, in tema di determinazione del reddito d'impresa, il criterio dell'adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo; tale norma è esplicitamente richiamata dall'art. 4, punto 2, che rinvia all'art. 3, il quale, a sua volta, richiama l'art. 2;
- f) dell'art. 3, punto 6, della legge di delegazione (richiamato dall'art. 4, punto 2), ove si prescrive il calcolo del reddito netto imponibile, ai fini dell'imposizione reddituale «in base alle risultanze del bilancio o del rendiconto» (comprensivi, tali documenti, del conto dei profitti e delle perdite e dello stato patrimoniale).

Tali conclusioni valgono, ovviamente, anche per l'art. 118 del testo unico.

ESEGESI DELLE REGOLE GENERALI SUL CALCOLO DEL REDDITO D'IMPRESA *

SOMMARIO: Sezione I. *Regole generali*. – 1. Calcolo del reddito d'impresa. – 2. Rinvio alle norme civilistiche. – 3. Variazioni in aumento. – 4. Variazioni in diminuzione. – 5. Conflitto tra norme fiscali e civilistiche. – Sezione II. *Il principio di competenza*. – 6. Il principio di competenza. – 7. Il rinvio dei costi incerti e indeterminabili. – 8. Costi deducibili per cassa. – 9. Ricavi imponibili per cassa. – 10. Incostituzionalità delle deroghe alla competenza. – Sezione III. *La deducibilità dei costi*. – 11. Quadro delle regole di deducibilità. – 12. Il principio di inerenza. – 13. Costi sottratti alla regola dell'inerenza. – 14. Spese generali e deduzione proporzionale. – 15. L'iscrizione nel conto economico. – 16. Deroghe al principio d'iscrizione: le componenti negative non iscrivibili. – 17. I costi afferenti ricavi non registrati. – 18. La registrazione nelle "apposite" scritture. – Sezione IV. *Regole di valutazione*. – 19. Il costo dei beni strumentali e delle merci. – 20. La patrimonializzazione degli interessi passivi. – 21. Il costo dei beni rivalutati. – 22. La determinazione del valore normale. – 23. La conversione degli elementi espressi in valuta estera. – 24. Esercizi di durata inferiore o superiore all'anno. – 25. Il *transfer price*. – 26. Regole procedurali: rettifica delle valutazioni.

SEZIONE I. REGOLE GENERALI

1. *Calcolo del reddito d'impresa*

Il reddito imponibile d'impresa è il risultato di una somma algebrica, la cui prima componente è il risultato netto del conto dei profitti e delle perdite (utile o perdita)¹; a questo dato si apportano addizioni e sottrazioni. È questo il senso della formula legislativa secondo cui "il reddito d'impresa ... è determinato apportando al risultato netto del conto dei profitti e delle perdite, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione

*AA.VV., *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi ed altri scritti. Studi in onore di Antonio Emanuele Granelli*, Editoriale tributaria italiana, Roma, 1990, pp. 217-245.

¹Il risultato dell'esercizio è indicato non solo nel conto dei profitti e delle perdite ma anche nello stato patrimoniale; sarebbe dunque più corretto affermare che il primo elemento del calcolo del reddito imponibile d'impresa è il risultato netto del bilancio di esercizio.

conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del presente capo"².

Questo enunciato legislativo, inteso alla luce dell'insieme delle norme fiscali sul reddito d'impresa, assume un duplice significato:

- significa, in primo luogo, rilevanza dei conti dell'imprenditore, redatti a fini civilistici, anche ai fini fiscali³;
- significa, in secondo luogo, che il calcolo del reddito d'impresa, a fini fiscali, è regolato, non solo dalle norme espressamente dettate dalla legge fiscale, ma in via residuale anche dalle norme civilistiche sulla formazione del bilancio.

Questa doppia rilevanza – dei conti e delle norme del diritto commerciale – viene generalmente riconosciuta affermando che vi è un legame tra bilancio commerciale e bilancio fiscale⁴, ossia un "nesso di dipendenza" del reddito imponibile dall'utile di bilancio⁵.

Tale "nesso di dipendenza" come vedremo assume particolare rilievo per i costi, in quanto, per regola generale, non possono essere dedotti fiscalmente costi che non siano iscritti nel conto dei profitti e delle perdite⁶.

²T.U., art. 52.

³Per un quadro delle disposizioni che si coordinano al principio di rilevanza fiscale delle scritture contabili e del bilancio, sia sul piano sostanziale, sia sul piano procedurale e probatorio, cfr. E. POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano 1989, p. 145 ss.

⁴Bilancio fiscale è un'espressione correntemente usata per indicare il calcolo del reddito imponibile d'impresa; calcolo che viene realizzato negli atti, ove trovano attuazione le norme sulla determinazione dell'imposta (dichiarazione dei redditi, avviso di accertamento, ecc.); nessuno pensi che, accanto al bilancio commerciale, vi sia la previsione normativa di un altro bilancio, redatto solo a fini fiscali.

⁵Non accettabile pare la formula proposta da G. FALSITTA, *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milano, 1985, p. 5 ss. secondo la quale vi sarebbe un nesso di "pregiudizialità-dipendenza" del reddito fiscale dell'impresa da quello risultante dal bilancio commerciale.

Pregiudizialità-dipendenza è una formula che la dottrina adopera per indicare che una fattispecie si compone di effetti giuridici conseguenti ad altra fattispecie; qui il bilancio commerciale rileva, ai fini fiscali, non per i suoi effetti giuridici, ma in quanto fatto; evidente è poi che la formula non può essere adoperata per indicare il fenomeno del concorso di norme. Se ragionassimo in termini di pregiudizialità-dipendenza, in caso di invalidazione del bilancio dovremmo arrivare alla conclusione che, cadendo il bilancio, cade il presupposto del tributo.

Sui rapporti tra bilancio civilistico e determinazione fiscale del reddito esiste una assai vasta (e non sempre pregevole) letteratura; cfr., tra i tanti (oltre il volume ora citato di Falsitta): A. CICONANI, *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, 1980, p. 94 ss.; G.E. COLOMBO, *Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazioni, autonomia o inquinamenti?*, in *Riv. soc.*, 1980, p. 1171; E. NUZZO, *Modalità di documentazione delle divergenze esistenti tra utile di bilancio e reddito tassabile*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, 1, p. 596; ID., *Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Giur. comm.*, 1985, 1, p. 810; G. FALSITTA, *I rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale alla luce della quarta direttiva Cee*, in *Rass. trib.*, 1987, 1, p. 113.

⁶T.U., art. 75, comma 4.

2. Rinvio alle norme civilistiche

La formula legislativa per cui il reddito d'impresa è calcolato (ai fini fiscali) muovendo dal risultato netto del conto dei profitti e delle perdite significa che, là dove le norme fiscali nulla prevedono, hanno rilievo, anche ai fini fiscali, le norme civilistiche sul calcolo dell'utile d'impresa.

Il calcolo del reddito imponibile dell'imprenditore è regolato, ovviamente, solo da norme fiscali; ma poiché in queste vi è, per le componenti reddituali non espressamente regolate dalle norme fiscali, un rinvio alle norme civilistiche, si può dire che la disciplina del reddito imponibile risulta da un concorso di norme (fiscali e civilistiche)⁷.

Le norme civilistiche sono norme che impongono criteri di determinazione delle poste di bilancio di esercizio; sono norme imperative, norme, cioè, la cui violazione provoca l'invalidità della deliberazione di approvazione del bilancio⁸.

In quanto richiamate dalla norma fiscale, le norme civilistiche sono, per così dire, "fiscalizzate"; anch'esse diventano norme-parametro per la determinazione del reddito imponibile.

Per effetto di questo richiamo, tutti i componenti positivi, che debbono essere iscritti nel bilancio d'esercizio, sono anche componenti positivi del calcolo del reddito imponibile d'impresa⁹.

In conclusione, sono componenti positivi del reddito imponibile:

- le poste *di fatto* inserite nel conto dei profitti e delle perdite, con la sola eccezione di quelle espressamente non rilevanti ai fini fiscali¹⁰;

⁷ Tale formula non va intesa in senso letterale: le norme civilistiche, richiamate da quelle fiscali, diventano anch'esse norme fiscali; in altri termini, la norma fiscale rinviante fa proprio il contenuto materiale della norma civilistica; tutte le norme che regolano il reddito imponibile sono, per definizione, norme fiscali.

⁸ Un tempo si pensava che la deliberazione di approvazione del bilancio fosse immune da controlli giurisdizionali; il pensiero dei giuristi sulla sovranità dell'assemblea e sulla insindacabilità dei criteri coi quali una società si amministra convergeva con quello degli aziendalisti sull'assenza di parametri ai quali raffrontare la correttezza delle valutazioni di bilancio. Si è poi scoperto che anche le valutazioni più discrezionali hanno un limite nella ragionevolezza e che esistono norme che neppure la volontà "sovrana" di assemblea può valicare (basti pensare ad un bilancio con poste omesse o fittizie, o ai vizi del procedimento di approvazione). Sul finire degli anni sessanta, si è imposto in giurisprudenza un nuovo, più rigoroso orientamento. Cfr. G.E. COLOMBO, *Il bilancio di esercizio*, Torino, 1987, p. 11 ss.

⁹ Il dato positivo che fonda (o conferma) questa affermazione è nell'art. 74, comma 3, del testo unico, ai sensi del quale "I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite".

¹⁰ Ciò in base all'art. 52, ove è dato rilievo al risultato netto del conto dei profitti e delle perdite; il dato di bilancio, quindi, è componente della fattispecie imponibile, e non soltanto elemento probatorio o strumento di conoscenza dei fatti aziendali.

- le poste che, secondo le norme civilistiche, debbono essere inserite nel conto dei profitti e delle perdite;
- altri componenti, la cui considerazione è imposta da norme fiscali.

3. *Variazioni in aumento*

Abbiamo visto che il calcolo del reddito (fiscale) d'impresa è una somma algebrica, il cui primo addendo è il risultato netto del conto dei profitti e delle perdite.

A tale primo addendo si apportano “variazioni in aumento” e “variazioni in diminuzione”; tali variazioni sono da effettuare nei casi in cui le norme fiscali impongono criteri di calcolo (di singole componenti) diversi da quelli seguiti nella compilazione del bilancio di esercizio.

Le variazioni in aumento possono dipendere da due tipi di norme fiscali:

- norme che impongono di includere nel calcolo del reddito imponibile elementi attivi non inclusi nel bilancio, o inclusi in misura minore di quanto prescritto dalla norma fiscale;
- norme che impongono di escludere, dal computo del reddito imponibile, elementi passivi inclusi nel bilancio (o computati in misura superiore a quella fiscalmente ammessa); la maggior parte delle norme fiscali in materia di costi sono norme che ne limitano la deducibilità, e quindi da esse conseguono “variazioni in aumento” del reddito (ossia, secondo il linguaggio gergale, “recuperi a tassazione di costi fiscalmente non ammessi”).

Come esempio di norma del primo tipo si può menzionare quella che impone, per le operazioni tra società collegate, di tener conto del valore normale dei beni che una società italiana ha venduto ad una società estera collegata, in luogo del corrispettivo pattuito e contabilizzato (ove minore rispetto al valore normale).

Gli esempi di norme del secondo tipo potrebbero essere numerosissimi, poiché tutte le norme in tema di costi sono norme che pongono dei limiti e quindi implicano delle “variazioni in aumento” quando quei limiti siano superati in sede civilistica.

4. *Variazioni in diminuzione*

Le variazioni in diminuzione possono derivare, in primo luogo, da norme che escludono la rilevanza fiscale di poste attive del bilancio; ciò si verifica quando, nel bilancio civilistico, siano compresi proventi esenti, o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, o tassati con imposta sostitutiva, o soggetti a tassazione separata¹¹.

¹¹ T.U., art. 58.

Le variazioni in diminuzione possono dipendere, in secondo luogo, dalla computabilità, in sede fiscale, di costi non computati nel bilancio civilistico.

Una simile evenienza, peraltro, ha carattere eccezionale, perché in via generale è esclusa dalla norma, per la quale “le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza”.

La deduzione è peraltro ammessa, in via di eccezione:

- a) per i componenti negativi “che pur non essendo imputabili al conto dei profitti e delle perdite sono deducibili per disposizioni di legge”;
- b) per i componenti negativi “imputati al conto dei profitti e delle perdite di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme ... che dispongono o consentono il rinvio”;
- c) per i componenti negativi “specificamente afferenti i ricavi e altri proventi che ... risultano da elementi certi e precisi”¹².

In presenza di tali ipotesi eccezionali, quindi, può aversi la deduzione fiscale di costi estranei al conto economico.

5. *Conflitto tra norme fiscali e civilistiche*

Considerato il principio della indeducibilità fiscale di costi e spese non iscritti nel conto economico, è stato ampiamente discusso il problema se possa darsi la deduzione di componenti negativi, quando tale deduzione espressamente consentita da norme fiscali riguardi costi non inclusi o civilisticamente non includibili nel conto economico¹³.

La discussione riguarda, in particolare, le norme fiscali di favore, previste per fini di incentivazione dell'autofinanziamento (o per altre finalità agevolative)¹⁴.

Talvolta tali norme fanno dipendere un determinato beneficio (fiscale) da una certa posta di bilancio: ad esempio, le norme fiscali consentono forme di ammortamenti (ammortamenti anticipati e finanziari) che civilisticamente non sono consentiti¹⁵; consentono la sospensione della tassazione delle sopravvenienze, che siano accantonate in appositi fondi¹⁶.

In simili ipotesi, la norma fiscale presenta la consueta struttura (logico-ipotetica) di ogni norma giuridica: se il destinatario della norma pone in essere

¹² T.U., art. 75, comma 4.

¹³ Su tale discussione, si vedano gli autori citati da POTTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, cit., p. 280.

¹⁴ Vedile indicate da FALSITTA, *Il bilancio di esercizio*, cit., p. 109 ss.; ID., *I rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, cit., p. 116 (tale autore le denomina norme sovvenzionali).

¹⁵ T.U., art. 67, comma 3.

¹⁶ T.U., art. 55, comma 3.

un certo comportamento (nella specie, pone in essere una certa posta di bilancio), ne scaturisce una certa conseguenza, in termini di calcolo dell'imponibile e dell'imposta (ossia una riduzione del carico fiscale).

Poiché la fattispecie della norma tributaria è un comportamento che risulta essere vietato dalla norma civilistica, si profila un conflitto tra norma tributaria e norma civilistica; conflitto dato dal fatto che una norma (quella fiscale) assume come fattispecie un evento, che un'altra norma considera illecito.

L'imprenditore è così di fronte ad un dilemma: o fruire del beneficio fiscale, violando un precetto civilistico; o osservare le norme sulla compilazione del bilancio, rinunciando al beneficio fiscale.

In simili norme fiscali, molti autori vedono un fattore di "inquinamento" del bilancio civilistico (in quanto compilato in maniera non conforme ai corretti principi contabili); altri pongono in rilievo che, in simili ipotesi, la formazione del bilancio civilistico, in quanto condizionata da norme fiscali, soggiace al principio detto di "dipendenza rovesciata"¹⁷.

Per risolvere il conflitto, sono state prospettate diverse tesi, che interpretano diversamente le norme fiscali, oppure negano l'illecito civilistico. Più precisamente:

- a) alcuni hanno interpretato le norme tributarie nel senso che esse avrebbero come fattispecie, non determinate poste del bilancio civilistico, ma poste di altri conti, appositamente redatti a fini fiscali (in certi casi, sarebbe sufficiente inserire una voce di "variazione in diminuzione" nella dichiarazione dei redditi): è la tesi, questa, correntemente denominata del "doppio binario";
- b) altri, invece, tengono fermo il principio che l'imprenditore, per fruire dei benefici fiscali, non può non "inquinare" il bilancio civilistico, inserendovi le poste richieste dalla norma fiscale; ed un buon argomento, a sostegno di que-

¹⁷Normalmente, come abbiamo visto, è il cosiddetto bilancio fiscale che dipende dalle norme civilistiche; qui il rapporto è invertito, perché sono le norme fiscali che condizionano il bilancio civilistico.

Ma la formula "dipendenza rovesciata" non mi pare che rappresenti il fenomeno in maniera dogmaticamente corretta; essa presuppone che vi sia una dipendenza diretta (delle norme fiscali da quelle civilistiche) ed una dipendenza rovesciata (delle norme civilistiche da quelle fiscali). Ora, la formula è espressiva, ma va usata con cautela perché può indurre in errore: cioè può far pensare che la norma fiscale sia una norma che disciplina il bilancio alla stessa maniera delle norme istituzionalmente deputate a tale compito. Invece così non è.

Infatti, mentre le norme civilistiche pongono certe regole (sulla redazione del bilancio) la cui violazione invalida il bilancio (la norma civilistica collega il potere di annullare il bilancio ad un dato comportamento; la norma civilistica può quindi essere rappresentata come una norma che pone un dovere, la cui violazione genera l'invalidità dell'atto); la norma fiscale, invece, non pone alcun dovere che riguardi la formazione del bilancio; essa ipotizza che nel bilancio vengano iscritte determinate poste, ed a queste poste collega conseguenze che non riguardano la validità del bilancio ma la quantificazione del debito fiscale. Realizzare la fattispecie della norma tributaria, quindi, non è, per l'impresa, un dovere, ma una facoltà.

sta interpretazione delle norme fiscali, sta nella *ratio* delle norme fiscali di favore: esse sono dettate per favorire l'autofinanziamento; non conseguirebbero, quindi, il loro scopo, se la società distribuisse ai soci ciò che la legge fiscale esenta da tassazione (o agevola in altro modo) appunto in funzione dello sviluppo dell'autofinanziamento; si sostiene, allora, che il conflitto possa essere superato ravvisando, nella legislazione civilistica del bilancio, la facoltà di operare in deroga alle norme ordinarie; si ritiene, cioè, che una posta di bilancio intesa alla fruizione di un'agevolazione, non sia invalida, perché le norme civilistiche che regolano il bilancio consentirebbero gli "inquinamenti" giustificati da norme fiscali (purché nella relazione venga messo in evidenza che il bilancio non è stato redatto secondo le ordinarie regole del diritto civile, ma è stato "deformato" per fruire di un'agevolazione fiscale).

L'orientamento che tende a prevalere in giurisprudenza e nella prassi sembra essere il secondo, che ha anche qualche appiglio nella direttiva comunitaria sui conti delle imprese¹⁸.

Si deve ritenere che il testo unico abbia recepito il secondo orientamento. Se infatti si considerano le disposizioni specificamente dettate in materia, ad esempio, di sopravvenienze attive, di ammortamenti anticipati, di accantonamenti per rischi su crediti per interessi di mora, ci si avvede che la norma fiscale condiziona il beneficio a determinate appostazioni di bilancio, onde diventa impossibile sostenere che l'effetto agevolativo abbia per fattispecie, non una determinata posta del bilancio, ma poste di altri conti¹⁹.

SEZIONE II. IL PRINCIPIO DI COMPETENZA

6. *Il principio di competenza*

L'attività d'impresa è un *continuum*, che convenzionalmente viene frazionato in esercizi annuali²⁰; fiscalmente, ad ogni esercizio corrisponde un periodo d'imposta²¹.

¹⁸ Cfr. FALSITTA, *I rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale alla luce della quarta direttiva*, cit., p. 123.

¹⁹ In senso conforme POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, cit., p. 159, il quale osserva che "il legislatore esige che l'invocato beneficio fiscale si traduca in una consapevole e stabile opzione, finalizzata all'effettivo potenziamento finanziario dell'azienda e formalizzata ufficialmente nel bilancio, evitando che la norma di favore si riduca ad una mera operazione di risparmio fiscale da attuarsi nella sola sede della redazione della dichiarazione dei redditi".

²⁰ Scriveva L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1940, p. 185: "La divisione del tempo in intervalli finiti, ad esempio, l'anno dal 1° gennaio al 31 dicembre, è artificio.

La delimitazione temporale del presupposto pone il problema di imputare i fatti economici della vita dell'impresa ad un dato periodo; il problema trova soluzione, per i redditi d'impresa, nel principio di competenza²².

Tale principio comporta che i ricavi e gli altri proventi siano rilevati quando il bene o il servizio, prodotto dall'impresa, è alienato, e che i costi siano correlati ai ricavi che hanno concorso a produrre (principio di correlazione tra costi e ricavi)²³; in ciò il diritto tributario non si discosta dal diritto civile²⁴. Alternativo al principio di competenza è quello di cassa, che attribuisce rilievo al momento di incasso dei proventi ed a quello di pagamento delle spese²⁵.

Le norme fiscali sul reddito d'impresa, dopo aver fissato in via generale il principio di imputazione in base alla competenza economica, lo specificano poi con una serie di norme particolari²⁶, cioè:

- i corrispettivi delle cessioni di beni mobili si considerano conseguiti alla data della consegna o spedizione, ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo;
- i corrispettivi delle cessioni di immobili e aziende si considerano conseguiti alla data di stipulazione dell'atto, ma se vi è differimento dell'effetto dell'atto, vale la data in cui si verifica l'effetto traslativo;

Necessario, ma artificio. Supporre che la vita di un'impresa possa essere spezzata in esercizi finiti annui è supporre l'assurdo. Non si può sapere se una impresa ha fornito ai suoi proprietari profitti ovvero perdite se non quando essa è morta e tutte le sue attività sono state liquidate. Paragonando allora gli incassi e le spese, ridotti a valori attuali in un dato momento, potremo giudicare dell'esito dell'impresa".

²¹ T.U., art. 7.

²² Dispone l'art. 75, comma 1, del testo unico, che "I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi ... concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni".

²³ Come precisa MAZZA, *op. cit.*, p. 276, il reddito d'esercizio riguarda operazioni (o segmenti di operazioni) attribuite ad un dato intervallo di tempo, ossia all'esercizio inteso quale unità economica riferita ad un dato intervallo di tempo.

²⁴ Gli aziendalisti distinguono tra principio di competenza economica (che si identifica con il principio di correlazione) e principio di competenza temporale (che si identifica con le regole di imputazione temporale dei costi e dei ricavi). Secondo i principi contabili elaborati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, il principio di competenza comporta che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)". In argomento vd. di recente, A. CIOGNANI, *Il principio di competenza nel testo unico con particolare riguardo all'art. 75, commi 1, 2, 3, in AA.VV., Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 567 ss. e G. MAZZA, *Il principio di competenza nella normativa tributaria*, in *Riv. it. rag. econ. aziend.*, 1988, p. 274 ss.

²⁵ Il principio di cassa ha valore generale per i redditi diversi da quelli d'impresa.

²⁶ Contenute nell'art. 75, comma 2.

- per le prestazioni di servizi, conta la data di ultimazione;
- criteri simmetrici valgono per i costi (i costi si deducono in correlazione ai ricavi che hanno prodotto).

Il legislatore precisa poi, nella norma riguardante la cessione di beni mobili o immobili, che “Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà” e che “La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà”.

7. *Il rinvio dei costi incerti e indeterminabili*

La regola dell'imputazione in base al principio di competenza patisce, per quel che riguarda i costi, più eccezioni: una è di portata generale, le altre attono a singole componenti.

La deroga di portata generale è la seguente: i costi, quando non sono certi nell'*an*, ed oggettivamente determinabili nel *quantum*, non sono attribuiti ad un dato esercizio in base al principio di competenza, ma al successivo periodo in cui divengono certi e oggettivamente determinabili²⁷.

In tal caso, vi è divario tra periodo in cui sono computati nel bilancio, e periodo in cui rilevano ai fini fiscali; si può quindi avere una variazione in aumento del reddito fiscale rispetto a quello civilistico, nell'anno in cui i costi (essendo incerti) sono rilevati agli effetti civilistici ma non a quelli fiscali; quando diventano certi, sono rilevati solo ai fini fiscali, e quindi si ha una variazione in diminuzione.

La *ratio* di tale disciplina è evidente. Diritto tributario e diritto civile dettano criteri diversi: il primo “ammette” i costi solo se sono certi ed oggettivamente determinabili; il secondo “impone” la rilevazione dei costi, anche se sono soltanto probabili. Il diritto tributario tutela il fisco, il diritto civile tutela altri interessi, e quindi segue il cosiddetto “criterio di prudenza”. Vi è dunque “disimmertia” tra l'uno e l'altro settore dell'ordinamento, come vi è “disimmertia” in diritto civile circa la rilevazione dei costi e dei ricavi: i primi debbono essere rilevati sol che siano probabili, i secondi solo se certi²⁸.

Molto si è discusso e molto si può discutere sui requisiti della certezza e

²⁷ T.U., art. 75, comma 1.

²⁸ Secondo l'art. 31 della quarta direttiva, occorre osservare il “principio di prudenza”, il quale comporta, per gli utili, che “possono essere indicati esclusivamente utili realizzati alla data di chiusura del bilancio”; invece, “occorre tener conto di tutti i rischi prevedibili ed eventuali perdite che traggono origine nel corso dell'esercizio o di un esercizio anteriore anche se tali rischi o perdite siano noti solo tra la data di chiusura del bilancio e la sua compilazione”.

MAZZA, *op. cit.*, p. 276, rileva che “vanno acquisiti al sistema di bilancio i costi che fossero soltanto ragionevolmente temuti ed esclusi i ricavi pur se fondatamente attesi”.

della oggettiva determinabilità²⁹. Queste due formule contengono delle “clausole generali”³⁰, e le clausole generali sono, direi per loro natura, fonte di discussione.

8. Costi deducibili per cassa

Deroghe specifiche al principio di competenza si hanno:

- per la deduzione degli oneri fiscali e contributivi³¹;
- per i compensi dovuti agli amministratori di società in nome collettivo e in accomandita semplice³².

Anche gli ammortamenti anticipati possono essere visti in chiave di deroga alla competenza.

In ordine alla deduzione degli oneri fiscali, va notato che vi è una discrepanza tra la rubrica dell'articolo (che usa la dizione “oneri fiscali”) e il resto della norma, che si riferisce soltanto alle imposte (“Le ... imposte sono deducibili nell'esercizio in cui ne avviene il pagamento”). Vi è da domandarsi, allora, se le “tasse” siano da dedurre per cassa o per competenza.

Ritengo che la norma sia da applicare alle imposte e non sia da applicare alle tasse, sia perché il testo della norma prevale sulla rubrica, sia perché la rubrica è stata formulata in modo sintetico (è stato usato il termine “oneri”, riferito sia a quelli fiscali ed a quelli contributivi, ed è il testo della norma che poi indica quali siano gli oneri fiscali e contributivi cui la norma si riferisce). Il problema può avere concreta rilevanza, ad esempio, per la tassa sulle concessioni governative, che va dedotta, quindi, a mio parere, per competenza e non per cassa (il fatto che sembra avere, nei confronti delle società di capitali, più carattere di imposta, che quello di tassa, non è rilevante: il legislatore la qualifica come “tassa” e l'operatore pratico deve attenersi a tale qualifica, anche se, come tassa, è illegittima, perché presenta natura economica di imposta).

Un altro problema che può sorgere concerne l'iva che viene corrisposta in via di rivalsa ai propri fornitori di beni o di servizi; in taluni (rari) casi, essa non è

²⁹ Certezza e oggettiva determinabilità del costo stanno per attendibilità della rilevazione, secondo MAZZA, *op. cit.*, p. 282, il quale soggiunge che l'attendibilità deriva dalla ‘piramide’ del sistema delle scritture contabili. “Di questa piramide il bilancio occupa la cuspide; vi sottostia il tronco (‘vulgo’ la contabilità), poi quello dell'archivio documentale e infine, alla base, l'effettiva operazione. Se la piramide è compatta, le componenti del reddito sono attendibili e di competenza anche fiscale, in quanto certe e in ogni caso anche accertabili”.

³⁰ Clausola generale non significa, come molti credono, norma di portata generale, ma formula indeterminata: come, ad esempio, il rinvio all'equità, alla buona fede, ecc.

³¹ T.U., art. 64, comma 4.

³² T.U., art. 62, comma 2.

deducibile, e quindi sorge il problema se il relativo costo vada dedotto per cassa, ai sensi della norma in esame, o per competenza, secondo il canone generale. La questione mi pare da risolvere in senso negativo, perché imposta è soltanto il debito verso l'erario, non quello (privatistico) derivante dalla rivalsa dell'Iva.

Infine, la deduzione per cassa riguarda le imposte ma non gli interessi dovuti al fisco per ritardato pagamento di imposte.

Ciò che giustifica tali soluzioni è il rilievo che le questioni che sorgono sull'estensione delle norme che pongono il principio di cassa sono da risolvere con criterio interpretativo restrittivo, trattandosi di norme "eccezionali" (rispetto al canone generale della competenza).

Per l'imposta decennale sull'incremento di valore degli immobili, è previsto che "la deduzione è ammessa nel periodo in cui avviene il pagamento o per quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi"³³.

9. Ricavi imponibili per cassa

Deroghe al principio di competenza concernenti le componenti positive si hanno nei seguenti casi:

- per gli utili derivanti dalla partecipazione in società ad enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche: questi proventi rilevano nell'esercizio in cui sono conseguiti³⁴;
- per le plusvalenze, che possono essere frazionate in cinque anni³⁵;
- per le sopravvenienze da risarcimento di danni³⁶;
- per la valutazione delle rimanenze finali in base ai corrispettivi pattuiti nelle opere, forniture e servizi di durata pluriennale³⁷.

10. Incostituzionalità delle deroghe alla competenza

Come è noto, la legge di delegazione stabiliva il criterio della "determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali secondo criteri di

³³ Art. 64, comma 2.

³⁴ T.U., art. 56, comma 2. Pertanto, gli utili delle partecipate, approvati ma non distribuiti, non concorrono a formare il reddito della società partecipante, pur se inseriti nel bilancio di quest'ultima in base al principio di competenza; ne deriverà una "variazione in diminuzione" nell'anno di competenza, ed una "variazione in aumento" nell'anno di distribuzione. Non ha pertanto ragione d'essere la preoccupazione cui accenna MAZZA, *op. cit.*, p. 277, nota 5.

³⁵ T.U., art. 54, comma 4, modificato dal D.L. n. 69/1989.

³⁶ T.U., art. 55, comma 2.

³⁷ Art. 68.

adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo"³⁸. Quindi tutte le deroghe al criterio della competenza economica, in tanto sono legittime, in quanto trovino giustificazione alla luce di altri principi, che possono aver legittimato il legislatore delegato a discostarsi dal principio-base della competenza economica.

Possono dunque essere affacciati molti dubbi di costituzionalità sulle deroghe al principio di competenza, che sono state illustrate precedentemente, e che comunque si trovano nel testo unico³⁹.

L'esigenza di incentivazione dello sviluppo economico, indicata nella legge di delegazione, giustifica le deroghe a favore del contribuente, che abbiamo rilevato in materia di componenti positive.

Ma possono essere nutriti molti dubbi sulle deroghe (sfavorevoli per il contribuente) in materia di componenti negative; ad esempio, si può dubitare della legittimità della deroga in materia di costi incerti nell'esistenza o non determinabili oggettivamente⁴⁰.

Forse qualche deroga trova giustificazione alla luce dell'esigenza di "prevenire l'inadempimento dell'obbligo tributario"⁴¹, ma di certo non tutte possono essere giustificate in base a tale criterio.

In ogni caso, resta fermo che le norme che pongono deroghe alla competenza debbono essere interpretate con criterio restrittivo, sia perché norme di deroga d'un principio generale, sia per ragioni di "interpretazione adeguatrice".

³⁸L. 9 ottobre 1971, n. 825, art. 2, n. 16).

³⁹Cfr. G. NANULA, *Il principio di competenza economica nella tassazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, 1, p. 206.

⁴⁰T.U., art. 75.

⁴¹L. 29 dicembre 1987, n. 550; tale legge indica come criterio anche quello di adeguare la legislazione alle direttive comunitarie, per cui è da verificare se vi sono scostamenti rispetto alla quarta direttiva sui conti delle società (il che rileva sia in termini di incostituzionalità delle norme delegate, sia in termini di disapplicazione delle norme interne, e di diretta applicazione della direttiva).

SEZIONE III. LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI

11. Quadro delle regole di deducibilità

I componenti negativi del reddito d'impresa sono tenuti in conto nella determinazione del reddito se rispondono a determinate condizioni. Ecco l'elenco di tali condizioni.

- A) La prima regola deriva dal principio di competenza (di cui si è già detto): i costi sono fiscalmente deducibili nell'esercizio di competenza (ma, se sono incerti nell'anno nel *quantum*, sono dedotti nell'esercizio in cui acquistano tali requisiti)⁴². Imputare i costi all'esercizio di competenza significa correlarli ai ricavi di quell'esercizio⁴³.
- B) Altro requisito è che i costi siano iscritti nel conto dei profitti e delle perdite⁴⁴; in altri termini, il contribuente non può calcolare ai fini fiscali componenti negativi che non abbia computato nel bilancio di esercizio, né, va aggiunto, può computare in sede fiscale dei costi in misura superiore di quanto sia stato iscritto nel conto economico. Sul punto ci soffermeremo più avanti.
- C) Terza regola: sono deducibili i componenti negativi che si riferiscano ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi tassabili [principio dell'inerenza)⁴⁵. Il principio assume particolare rilievo quando vi siano proventi tassati e proventi esenti; in simile evenienza, occorre distinguere tra costi specificamente imputabili ad attività tassabili, e costi specificamente imputabili ad attività non tassabili: i primi sono deducibili, i secondi non lo sono. I costi che si riferiscono indistintamente a tutta l'attività d'impresa (cosiddette spese generali) sono deducibili in misura proporzionale (tenuto conto del rapporto tra proventi di un tipo e proventi dell'altro).
- D) L'ultima regola concerne una particolare categoria di componenti negativi, ossia quelli per i quali è stabilita la registrazione in apposite scritture contabili prescritte dalla legislazione fiscale ai fini delle imposte sui redditi; tali costi non sono ammessi in deduzione se la registrazione è stata omessa o se è stata effettuata in modo sostanzialmente irregolare. Le "apposite scritture" sono il libro dei compensi a terzi, il registro dei beni ammortizzabili e le scritture ausiliarie di magazzino.

⁴² Art. 75, che pone il principio di competenza, tanto per i componenti positivi, quanto per quelli negativi.

⁴³ Circa il principio di correlazione tra costi e ricavi, per cui i costi seguono i ricavi, vi è nelle risoluzioni ministeriali una evoluzione di pensiero dell'amministrazione finanziaria verso l'accettazione del principio di correlazione.

⁴⁴ T.U., art. 75, comma 4.

⁴⁵ T.U., art. 75, comma 5.

12. *Il principio di inerenza*

Come accennato, i costi sono deducibili se si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito. È stato osservato che “Il principio dell’inerenza implica che detti componenti negativi debbono trovarsi in rapporto di stretta correlazione con l’attività produttiva di ricavo imponibile e cioè in rapporto di causa ed effetto”. È stato poi rilevato che “il concetto dell’inerenza è stato ampliato nella normativa del 1973, collegandolo non più ai ricavi, ma all’attività dell’impresa, come è stato chiarito più volte dall’Amministrazione finanziaria secondo la quale appunto l’inerenza non è legata ai ricavi ma all’attività dell’impresa, con la conseguenza che si rendono deducibili anche i costi ed oneri in proiezione futura, come le spese promozionali e comunque quelle dalle quali derivano ricavi in successioni di tempo (cfr. circolare n. 30 del 7 luglio 1983; risoluzione n. 9/1603 del 12 febbraio 1985)”⁴⁶.

Anche qui, vista la regola generale, occorre esaminare le disposizioni che la accompagnano.

Il principio di inerenza pone l’esigenza di discriminare tra più categorie di costi:

- costi che si riferiscono ad attività o beni imponibili (tali costi sono integralmente deducibili);
- costi che si riferiscono ad attività o beni non imponibili (tali costi sono integralmente non deducibili)⁴⁷;
- costi che si riferiscono, promiscuamente, ad operazioni imponibili e non imponibili (tali costi sono deducibili in proporzione);
- costi non soggetti alla regola dell’inerenza.

Soffermiamoci sulle ultime due categorie di costi.

13. *Costi sottratti alla regola dell’inerenza*

In primo luogo, il principio di inerenza non vale per “gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale”: tali componenti negativi, osserva la relazione ministeriale, sono sempre deducibili, non essendo ad essi riferibile il requisito dell’inerenza a cespiti imponibili⁴⁸.

A proposito di “oneri fiscali”, sono sorti problemi circa il trattamento degli in-

⁴⁶ LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1988, p. 673.

⁴⁷ Tra i costi e le altre componenti negative integralmente non deducibili sono da comprendere, ad esempio, le minusvalenze e le perdite relative a titoli i cui frutti, interessi ecc. sono esenti da imposta: cfr. S. SAMMARTINO, *La deducibilità delle spese e la nozione di “costo dei beni”*, in AA.VV., *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 609.

⁴⁸ LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi*, cit., p. 673.

teressi passivi corrisposti al fisco; la questione è, in sostanza, se essi debbano essere ricompresi tra gli oneri fiscali (e quindi soggetti al regime della deduzione per cassa, senza il limite della deduzione proporzionale prevista per gli interessi passivi) o se debbano essere ricompresi tra gli interessi passivi (e quindi se debbano essere dedotti per competenza, con il limite della deduzione proporzionale)⁴⁹.

L'amministrazione ha sempre sostenuto la seconda tesi, e tale tesi, secondo la relazione ministeriale al testo unico, sarebbe da confermare perché, si legge nella relazione, "si è ritenuto superfluo indicare specificamente che rientrano nell'accezione di interessi passivi anche le somme corrisposte a norma del decreto n. 602/1973, in quanto appare indubbia la loro natura di interessi passivi, ancorché accessori dell'imposta". Il problema non è, però, se gli interessi passivi dovuti al fisco siano o no interessi passivi (posta così, la questione non ha motivo di esser posta), ma se debbano essere considerati dando rilievo alla loro natura di interessi passivi o alla loro natura di "oneri fiscali".

Occorre, in altri termini, confrontare la norma sugli interessi passivi, e quella sugli oneri fiscali, per stabilire quale delle due esprime una norma generale, derogata dall'altra. Ora a me pare decisivo il seguente dato letterale: la norma che sottrae al principio di inerenza gli oneri fiscali li sottrae nella loro totalità, né si riesce a scorgere la ragione per la quale le imposte si deducono a prescindere da nessi di inerenza, ed i relativi interessi passivi dovrebbero invece sottostare all'inerenza.

Non a caso, mentre la norma che deroga alla competenza (art. 63) menziona solo le imposte, quella che deroga all'inerenza menziona, in generale, tutti gli oneri fiscali.

Il confronto tra le due norme ci indica anche come risolvere il problema dell'Iva indeducibile, che può essere fatto rientrare nella generica dizione di "oneri fiscali", sottratto al criterio dell'inerenza, ma non come abbiamo visto nella nozione tecnica di "imposta", usata nella norma che deroga al principio di competenza⁵⁰.

14. Spese generali e deduzione proporzionale

Occupiamoci, ora, delle cosiddette spese generali, ossia delle spese ad imputazione promiscua.

⁴⁹ Cfr. SAMMARTINO, *La deducibilità delle spese e la nozione di "costo dei beni"*, cit., p. 602.

⁵⁰ Nel medesimo senso (ma senza dubitare se l'iva pagata in via di rivalsa sia o no un'imposta) SAMMARTINO, *La deducibilità delle spese e la nozione di "costo dei beni"*, cit., p. 605, il quale pone in evidenza che l'Iva pagata a monte da chi effettua operazioni esenti resta non deducibile per chi ha optato per la dispensa dagli adempimenti formali ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972.

La legge stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi, qualora si riferiscano indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi⁵¹.

In proposito va ricordato che la corrispondente norma del testo previgente stabiliva che la regola della deduzione proporzionale si applicava ai costi non suscettibili di imputazione specifica, e, per il calcolo della proporzione, richiamava il comma 1 dell'art. 58⁵².

La nuova disposizione reca tre innovazioni, che meritano di essere rilevate:

- la prima: usa la formula “attività e beni”, mentre la precedente si riferiva soltanto alle attività; con ciò viene tolto il dubbio se la norma riguarda anche i costi relativi ai beni (ad esempio gli ammortamenti);
- la seconda: non usa più la formula “imputazione specifica”, e quindi conferma anche sotto tale profilo l'innovazione già suggerita con la formula “attività e beni”;
- la terza: richiama i primi tre commi dell'art. 63 (mentre la previgente disposizione richiamava solo il comma 1 dell'art. 58), e quindi modifica il calcolo della proporzione.

La prima e la seconda innovazione concernono un unico problema: quello dei costi soggetti alla regola della deduzione proporzionale. Sotto il vigore della precedente normativa, era sorto un contrasto interpretativo, che si può riassumere nei termini seguenti:

- a) da una parte si sosteneva che la regola della deduzione proporzionale si applicava a tutte le componenti negative del reddito d'impresa, compresi, in particolare, gli accantonamenti, le minusvalenze e le perdite (questa era la tesi propugnata dall'amministrazione finanziaria);
- b) di contro, si sosteneva che la regola non riguardava tutti i costi non suscettibili di imputazione specifica, ma soltanto quelli non considerati espressamente nelle norme relative al reddito d'impresa; secondo questa tesi, quindi, sfuggivano alla regola (ed erano integralmente deducibili), ad esempio, gli accantonamenti al fondo rischi su crediti, le minusvalenze su titoli e quelle derivanti dalla cessione di cespiti, mentre erano deducibili in proporzione le spese per il personale, i contributi ad associazioni sindacali e di categoria, le imposte indirette, le spese di manutenzione, ecc.

Ora, le innovazioni introdotte inducono a ritenere che il legislatore abbia recepito la prima delle due interpretazioni riferite. Induce a pensarlo la duplice circostanza, già posta in evidenza, ossia:

⁵¹ Art. 75, comma 5, che richiama l'art. 63, commi 1, 2 e 3.

⁵² D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, art. 75, comma 2.

- la sostituzione dell'espressione “beni ed attività” all'espressione “attività”;
- l'eliminazione dell'espressione “imputazione specifica”, che aveva dato luogo a dubbi e distinzioni, che il legislatore ha inteso eliminare.

15. *L'iscrizione nel conto economico*

Altra condizione di deducibilità dei costi è che essi siano “imputati al conto dei profitti e delle perdite dell'esercizio di competenza”⁵³. Occorre, cioè, che i costi imputati in base al criterio della competenza siano iscritti nel conto economico dell'esercizio.

Tale norma (che ha carattere assoluto per i costi generali, mentre vi è una deroga per i costi specifici) ha due implicazioni, che è importante mettere in evidenza:

- a) se un costo (reale, documentato, inerente e di competenza dell'esercizio), non è stato iscritto nel conto economico, esso non può essere considerato in sede fiscale, né dal contribuente in sede di dichiarazione, né dall'amministrazione in sede di accertamento;
- b) se un costo “stimato” (ad esempio, una quota di ammortamento) è stato quantificato, nel conto economico, in misura inferiore alla quota fiscalmente ammessa, il contribuente non può dedurre in sede fiscale una quota superiore a quella iscritta nel conto economico: lo impedisce il “nesso di dipendenza” tra “bilancio fiscale” e “conto economico”, che trova nella norma in esame una sua incisiva espressione.

16. *Deroghe al principio d'iscrizione: le componenti negative non iscrivibili*

La regola dell'iscrizione nel conto economico soggiace a tre deroghe; essa non vale:

- per le componenti negative che, “pur non essendo imputabili al conto dei profitti e delle perdite sono deducibili per disposizione di legge”⁵⁴;

⁵³ Art. 75, comma 4; in precedenza, l'art. 74 si riferiva al “conto dei profitti e delle perdite allegato alla dichiarazione”; il mutamento di formulazione toglie un appiglio all'ipotesi che possa esservi un conto allegato alla dichiarazione diverso da quello civilistico; toglie un appiglio, cioè, alla tesi detta del doppio binario.

⁵⁴ Sulle possibili applicazioni pratiche di questo principio cfr.: F. DEZZANI, *Imputazione dei componenti positivi e di quelli negativi di reddito*, in *Il fisco*, 1987, p. 6456, che indica, a titolo di esempio, le partecipazioni agli utili spettanti ai dipendenti e agli amministratori delle società in nome collettivo e agli associati di associazioni in partecipazioni, deducibili anche se non imputati ai sensi dell'art. 62, ultimo comma del testo unico e il costo dei dipendenti chiamati a svolgere funzioni presso uffici elettorali; G. VERNA, *Norme generali per le variazioni fiscali al risultato di*

- per le componenti negative iscritte nel conto economico di un esercizio precedente, “se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme del presente capo che dispongono o consentono il rinvio”⁵⁵; per le spese ad imputazione specifica, correlate a ricavi o altri proventi non iscritti.

Occorre soffermarsi su quest’ultima previsione, che ha dato e dà luogo a dubbi e perplessità.

17. I costi afferenti ricavi non registrati

La regola per cui i costi non iscritti nel conto economico non sono deducibili vale soltanto per i costi generali. Non vale per i costi specifici perché sono deducibili “le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi”, quando “risultano da elementi certi e precisi”: la deducibilità di tali spese ed oneri assume rilievo in sede di accertamento; essa implica che, se sono “recuperati a tassazione” dei ricavi non dichiarati, essi vanno depurati delle spese e degli oneri specificamente afferenti. Se, ad esempio, l’Amministrazione finanziaria, accertato che un’impresa ha sostenuto costi non registrati, ne desume che sono stati conseguiti dei ricavi ugualmente non registrati, il maggior utile da accertare è pari al supero dei ricavi rispetto ai costi.

La nuova norma implicitamente “condanna” come illegittima la prassi degli uffici delle imposte, i quali rilevavano i ricavi ma non i costi (trasformando, così, l’imposta sul reddito netto in un’imposta sul giro d’affari). Qualcuno ha ritenuto di poter giustificare simili aberrazioni affermando che “l’Ufficio, quando rettifica in aumento la parte attiva, non ha il dovere di aumentare anche la parte passiva”⁵⁶, che è come dire che l’ufficio non ha il dovere di applicare imparzialmen-

bilancio, in *Boll. trib.*, 1988, n. 9, p. 693, che indica il caso dell’ammortamento dei beni ricevuti in affitto o usufrutto.

Si veda anche LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *op. cit.*, p. 670, i quali osservano che la norma si applica alle spese ed oneri di cui non sia oggettivamente possibile, o di cui non sia “obbligatoria” l’imputazione al conto economico. Impossibilità oggettiva si avrebbe “quando, per effetto di specifiche norme regolanti la redazione del bilancio di alcune società, la contabilizzazione di talune componenti negative è rinviata al successivo esercizio”.

La seconda ipotesi, invece, si avrebbe quando “la deduzione dei costi ed oneri spetta, oltre che in applicazione di un principio generale, in quanto prevista da specifiche disposizioni normative ma senza subordinarla alla formalità dell’imputazione al conto economico”.

⁵⁵VERNA, *op. loc. cit.*; LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *op. loc. cit.*

⁵⁶LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *op. cit.*, p. 666, che aggiungono che l’Ufficio non ha il dovere di adeguare anche la parte passiva perché ciò sarebbe “contrario all’intangibilità del bilancio e alla ripartizione dell’onere probatorio”. Ma l’intangibilità del bilancio è un’invenzione (qui il problema è quello di determinare il reddito, ed a tali effetti nessuno mai si è sognato, men che meno il fisco, di dire che il bilancio è un tabù), e l’onere della prova non c’entra: nessun contribuente ha

te la legge, e di determinare con criteri di oggettività il carico fiscale, ma deve spremere dai cittadini il massimo che può, alla maniera dei gabellieri *dell'ancien régime*. Qualcun altro parlava di “sanzione impropria”, persuaso d'aver scovato un argomento in una formula esoterica⁵⁷.

Su questa questione molto si è detto, prima e dopo l'emanazione del testo unico⁵⁸. Vi è ancora chi vede nella legge, non un “opportuno correttivo”⁵⁹ delle prassi precedenti, ma la legittimazione (per taluni addirittura aggravata) di quelle prassi⁶⁰. La lettera della legge, invece, a me pare chiara ed univoca. Posta la regola (generale) che “le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati all'esercizio di competenza”, la regola è poi derogata, perché “le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi, che, pur non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite, concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi, salvo quanto stabilito nel successivo comma 3”⁶¹. In buona sostanza, dunque, siamo in presenza di due norme, di cui una riguarda i costi la cui afferenza non è specifica, l'altra i costi ad afferenza specifica.

mai preteso che l'ufficio si facesse carico di cercare e provare i costi; ha solo chiesto che si tenesse conto dei costi emersi dalla verifica o dimostrati dallo stesso contribuente, o ha chiesto di essere ammesso a provare i costi correlativi ai maggiori ricavi accertati.

⁵⁷ La formula “sanzione impropria” mi pare un'espressione empirica, priva di qualsiasi contenuto tecnico: un'espressione, dunque, da respingere. Sanzione è un concetto dai confini piuttosto incerti: qui siamo invece in presenza di un'imposta applicata male, non di una imposta applicata “a titolo di sanzione”. Imposta e sanzione sono nozioni incerte, ma una *contaminatio* mi pare che dia corpo ad un *monstrum*.

⁵⁸ Cfr., da ultimo, M. MAFFEZZONI, *La deducibilità dei costi neri dall'art. 74 Irpef all'art. 75 del nuovo testo unico*, in *Boll. trib.*, 1988, n. 20, p. 1507, e la bibliografia richiamata.

Sul tema, mi sia permesso di ricordare: un mio vecchio articolo (*Costi non registrati e metodi di accertamento*, in *Corr. trib.*, 1980, n. 1, p. 11); il mio intervento al Convegno di Sanremo del 1980 su *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Padova, 1981, p. 293; e l'articolo *Conseguenze sostanziali delle irregolarità contabili*, in *Rass. mens. imp.*, 1987, p. 951.

⁵⁹ Come ammettono LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *op. cit.*, p. 667.

⁶⁰ Vd. gli autori citati da MAFFEZZONI, *op. cit.*, p. 1509, nota 13.

⁶¹ La formulazione della norma poteva essere più concisa; sarebbe stato sufficiente, a mio avviso, che la regola generale fosse formulata nel modo seguente: “I componenti negativi, eccetto quelli afferenti specifici ricavi, non sono ammessi in deduzione se non imputati al conto economico dell'esercizio”.

Infatti, a parte che la norma di eccezione ripete la formula della norma generale, sta di fatto che:

- la prescrizione che i costi “risultino da elementi certi e precisi” significa, semplicemente, che occorre che risultino provati: ma nulla rileva nel mondo del diritto, che non sia provato; e la prova, ovviamente, deve essere certa e precisa, perché nessuna norma ha mai legittimato prove incerte e imprecise;
- la precisazione che è fatto salvo il disposto dell'ultimo comma è pur essa inutile, trattandosi di norma speciale (rispetto al disposto del comma 4); nessuno avrebbe mai potuto seriamente sostenere che il comma 4 vanificasse il sesto.

Quando dunque sono accertati maggiori ricavi, sono da dedurre quei costi correlati, che si può pensare non siano compresi tra i costi già registrati e dedotti; occorre, in altre parole, correlare ai ricavi “neri” i costi “neri”. La norma è di applicazione relativamente facile quando, sulla base di costi “neri”, la finanza accerta (con le percentuali di ricarico), ricavi neri. Le cose si complicano quando i ricavi sono tratti da altri elementi: in tal caso occorre chiedersi se, ai maggiori ricavi, corrispondono maggiori costi che non sono stati registrati.

La prova di tali costi non è preclusa dalla regola per cui “I contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze”, essendo stato previsto che “Tuttavia è ammessa la prova, sulla base di elementi certi e precisi, delle spese e degli oneri” di cui alla norma in esame⁶².

Infine, va rilevato che, oltre alle “ordinarie” sanzioni per infedele dichiarazione, si applica una pena pecuniaria da uno a cinque decimi dell’ammontare delle spese ed oneri ammessi in deduzione⁶³.

18. La registrazione delle “apposite” scritture

L’ultima regola di deducibilità concerne “le spese e gli altri componenti negativi di cui è prescritta la registrazione in apposite scritture contabili ai fini delle imposte sul reddito”: questi costi “non sono ammessi in deduzione se la registrazione è stata omessa o è stata eseguita irregolarmente, salvo che si tratti di irregolarità meramente formali”⁶⁴.

È stata proposta un’interpretazione molto ampia della portata di questa norma: secondo tale interpretazione, la norma risponderebbe all’esigenza “della corrispondenza tra le risultanze delle scritture contabili, del bilancio e della dichiarazione tributaria”, corrispondenza che si osserva “non si vede come e perché dovrebbe valere soltanto per gli ammortamenti e per i compensi a terzi”⁶⁵.

Viene così contraddetta un’interpretazione largamente diffusa, secondo la quale le apposite scritture non sarebbero le “apposite scritture (prescritte) ai fini delle imposte sui redditi”, ma sarebbero tutte le scritture, perché tutte sarebbero prescritte a tale fine.

La tesi non è sostenibile, sia per ragioni di formulazione letterale della nor-

⁶² D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 61, comma 3, modificato con effetto dal 2 marzo 1989, dal comma 4 dell’art. 30 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con L. 27 aprile 1989, n. 154.

⁶³ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 51, ultimo comma, modificato, con effetto dal 2 marzo 1989, dal comma 3 dell’art. 30 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con L. 27 aprile 1989, n. 154.

⁶⁴ Art. 75, ultimo comma.

⁶⁵ LA ROSA, *op. cit.*, p. 6222.

ma, sia per la *ratio*: il legislatore ha qui voluto porre una specifica prescrizione per rafforzare un obbligo contabile non previsto in sede civile.

Piuttosto, la norma mi pare che affidi all'interprete la soluzione di un *rebus*. L'indeducibilità dipende dall'omissione della registrazione, o da irregolarità "sostanziali", o da irregolarità "non meramente formali". I vizi di registrazione sono dunque di quattro tipi: a) omissioni; b) irregolarità sostanziali; c) irregolarità "non meramente" formali; d) irregolarità "meramente" formali. Forse le omissioni coincidono con le irregolarità sostanziali, ma la distinzione tra irregolarità "meramente" e "non meramente" formali mi pare sfugga ad ogni possibilità di razionalizzazione.

SEZIONE IV. REGOLE DI VALUTAZIONE

19. *Il costo dei beni strumentali e delle merci*

In sede di esegesi della disposizione relativa al "costo dei beni"⁶⁶, si è notato che "il legislatore del testo unico ... ha recepito la distinzione tra spese e costi, largamente accolta in ragioneria, secondo la quale le prime si riferiscono alle voci di conto economico, mentre i secondi attengono alle partite del conto patrimoniale"⁶⁷. Corretta che sia o non sia codesta scelta lessicale, l'interprete non può che prenderne atto, ed attenersi nell'intendere le disposizioni del testo unico.

Occorre distinguere due nozioni di costo dei beni, "la prima riferita ai beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e la seconda riferita ai beni strumentali"⁶⁸.

Il costo dei beni è dato dalla somma dei seguenti elementi:

- a) corrispettivo dell'acquisto, al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;
- b) contributi;
- c) oneri accessori di diretta imputazione (esclusi gli interessi passivi e le spese generali);
- d) interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisizione o costruzione dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa;
- e) interessi passivi sui prestiti contratti per la costruzione di immobili alla cui costruzione è diretta l'attività dell'impresa.

⁶⁶ Art. 76, comma 1.

⁶⁷ SAMMARTINO, *La deducibilità delle spese e la nozione di "costo dei beni"*, cit., p. 610.

⁶⁸ SAMMARTINO, *La deducibilità delle spese e la nozione di "costo dei beni"*, cit., p. 611.

In proposito, si può osservare quanto segue.

Il primo punto da considerare concerne il trattamento delle quote di ammortamento già dedotte.

In proposito, è sorto il dubbio se le quote di ammortamento, da non sottrarre al corrispettivo, siano quelle fiscali o quelle civilistiche, e si è optato per la prima soluzione in base al rilievo che, altrimenti, vi sarebbe un fenomeno di doppia imposizione⁶⁹.

Gli interessi passivi e le spese generali sono soggetti alle regole già esaminate⁷⁰; essi non rientrano, quindi, tra gli oneri accessori di diretta imputazione.

Oneri accessori di diretta imputazione sono, ad esempio, le spese di registrazione, quelle notarili, le spese di trasporto, di mediazione, di assicurazione, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in via di rivalsa (quando non sia deducibile), ecc.⁷¹.

20. La patrimonializzazione degli interessi passivi

Di regola, gli interessi passivi (sostenuti per l'acquisto di un bene) non si comprendono nel costo; ma vi sono due deroghe, che riguardano (come si è già detto):

- gli interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisizione o costruzione dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa;
- gli interessi passivi sui prestiti contratti per la costruzione di immobili alla cui costruzione è diretta l'attività dell'impresa.

Con riguardo agli interessi passivi del primo tipo, si è osservato che la loro patrimonializzazione sarebbe ora prevista come "facoltà e non più come criterio inderogabile per cui essi, ove non sia esercitata tale facoltà, sono deducibili nell'esercizio in cui vengono a maturazione"⁷²; non è peraltro indicato il motivo per il quale, quello che un tempo era inderogabile, sarebbe ora derogabile; e poiché dal confronto tra precedente e nuova disposizione, non risulta (sotto questo profilo), differenza alcuna, non resta che concludere che il criterio è ora inderogabile come in precedenza.

La patrimonializzazione è ammessa fino all'esercizio di entrata in funzione; la

⁶⁹ SAMMARTINO, *La deducibilità delle spese e la nozione di "costo dei beni"*, cit., p. 613.

⁷⁰ *Retro*, n. 14.

⁷¹ LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p. 678, i quali enunciano la poco plausibile idea che tra bene acquisito ed oneri accessori vi sarebbe un nesso "come di causa ad effetto"; in realtà, il nesso non è causale, ma nesso giuridico di pregiudizialità-dipendenza.

⁷² LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p. 679.

disposizione assume come fatto giuridicamente rilevante l'entrata in funzione, mentre la disposizione previgente dava rilievo anche alla possibilità di entrata in funzione⁷³; la differenza di formulazione delle due disposizioni non è dunque priva di conseguenze, per cui è da respingere l'opinione di chi ritiene, invece, che la nuova disposizione non abbia innovato⁷⁴.

Altro caso, in cui è ammessa la patrimonializzazione degli interessi passivi, è quello dei prestiti contratti per la costruzione di immobili-merce. La norma riguarda dunque le imprese edili, ed ha lo scopo – si è osservato – di evitare, per tali imprese, “sfasature temporali tra costi e ricavi e le gravi conseguenze economiche ad esse connesse”⁷⁵.

21. Il costo dei beni rivalutati

Il costo dei beni rivalutati comprende le plusvalenze iscritte in bilancio che hanno concorso a formare il reddito o che non vi concorrono, nemmeno in caso di successivo realizzo⁷⁶.

La norma riguarda, da un lato, le plusvalenze già tassate in quanto iscritte, e, dall'altro, le plusvalenze iscritte ma non tassate (e non tassabili) per effetto di disposizioni speciali in tema di rivalutazione.

La disposizione, quindi, ha valore puramente iterativo di quanto si deduce dalle disposizioni in tema di rivalutazione.

⁷³ L'art. 58 del D.P.R. n. 597 stabiliva, per tali interessi passivi, la patrimonializzazione “fino al periodo d'imposta anteriore a quello in cui ne è o può esserne iniziata l'utilizzazione”.

⁷⁴ La tesi si basa sul rilievo che “la *ratio* della norma va ricercata nell'esigenza di non far concorrere alla formazione del reddito imponibile costi che non trovano corrispondenza nei ricavi di esercizio e cioè gli interessi passivi sui prestiti per l'acquisizione di beni ancora in fase di formazione o di costruzione o di completamento, i quali costituendo un onere accessorio di diretta imputazione, vanno compresi nel costo di acquisizione dei beni stessi per essere ricostituiti attraverso la procedura dell'ammortamento” (LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p. 680). Il rilievo dà per scontato l'assunto che il costo dei beni, utilizzabili ma non utilizzati, concorra alla produzione dei ricavi dell'esercizio; il che (vero o non vero che sia, secondo i canoni dell'economia aziendale), se vale come critica della norma, non vale come argomento per sostituire, al significato letterale della disposizione, un concetto che è contrario alla lettera della legge.

Né l'assunto può essere convalidato, come pure si assume (*ibidem*), dall'orientamento seguito dall'Amministrazione nell'interpretazione della norma previgente: non si vede, infatti, in base a quale fondamento le direttive ministeriali derivate dalla norma previgente possano valere al fine di intendere la nuova disposizione come identica a quella previgente.

⁷⁵ LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p. 682.

⁷⁶ Art. 76, comma 1, lettera c).

22. La determinazione del valore normale

Il testo unico disciplina congiuntamente la determinazione del valore normale, la valutazione dei proventi o costi in natura, e la conversione in moneta italiana delle poste espresse in valuta estera, richiamando, per il reddito d'impresa, le regole dettate tra le disposizioni generali del testo unico, e precisando (superfluamente) che si tiene conto della data in cui corrispettivi e costi si considerano conseguiti e sostenuti.

Per le operazioni in valuta estera, peraltro, si dà rilievo al momento in cui i corrispettivi sono percepiti, ed i costi "effettivamente sostenuti" (cioè pagati), quando ciò avviene prima della data in cui tali operazioni assumono rilievo economico-reddituale.

Per le operazioni in valuta estera, quindi, la regola generale è quella della conversione in lire delle singole operazioni, con riferimento al cambio del giorno in cui l'operazione ha rilievo economico o manifestazione finanziaria.

Il rapporto di cambio da considerare è quello accertato mensilmente dal Ministro delle finanze, su conforme parere dell'ufficio italiano cambi⁷⁷.

23. Conversione degli elementi espressi in valuta estera

La regola della conversione delle singole operazioni, con riferimento al cambio della loro data, concerne le normali operazioni con l'estero delle imprese italiane.

Questa regola generale è derogata in due casi⁷⁸:

- a) per le stabili organizzazioni all'estero, si tiene conto della data di chiusura dell'esercizio e le differenze di conto dell'esercizio precedente non concorrono alla formazione del reddito;
- b) per le imprese che, in conformità all'ordinamento valutario, intrattengono "conti autorizzati" o "conti speciali" in valuta estera⁷⁹, le poste si valutano secondo il cambio della data di chiusura dell'esercizio ed è consentita la contabilità plurimonetaria.

La conversione alla chiusura dell'esercizio è prevista per le stabili organizzazioni all'estero di imprese italiane e per le imprese che istituiscono conti "autorizzati" o "speciali" in valuta estera.

Per quel che riguarda le stabili organizzazioni all'estero, atteso che la conversione in lire dei saldi dei conti della contabilità separata tenuta in Italia per la

⁷⁷ Art. 76, comma 7.

⁷⁸ Art. 76, comma 2.

⁷⁹ Cfr. il D.M. 10 marzo 1989, n. 105.

stabile organizzazione estera si effettua in base al cambio della chiusura dell'esercizio, si pone il problema se tali conti, nel corso dell'esercizio, possano essere mantenuti in valuta estera (in attesa della conversione finale globale), o se debbano essere via via convertiti in lire.

Il problema nasce dal fatto che la contabilità plurimonetaria è stata espressamente consentita per le imprese che intrattengono conti in valuta, ma non per le imprese con stabili organizzazioni all'estero.

Se la contabilità plurimonetaria non fosse consentita per le stabili organizzazioni all'estero, la casa madre dovrebbe tenere una distinta contabilità dei fatti amministrativi della stabile organizzazione, convertendo, per ciascuna operazione (secondo il criterio generale dettato per le imprese che hanno rapporti con l'estero), l'importo in valuta estera in lire italiane secondo il cambio della data in cui l'operazione rileva. Tale contabilità, inoltre, si affiancherebbe a quella tenuta secondo le regole imposte dall'ordinamento fiscale dello Stato in cui ha sede la stabile organizzazione.

Opportunamente la nuova norma attribuisce rilievo al risultato complessivo dell'esercizio imputabile alla stabile organizzazione; ciò toglie autonomo rilievo ai risultati delle singole operazioni, ed impone di ritenere:

- che la contabilità della stabile organizzazione deve essere tenuta in valuta estera (così interpretando o “reinterpreto” la norma relativa alla distinta contabilità della stabile organizzazione);
- che, determinato a fine esercizio il risultato della gestione della stabile organizzazione, questo venga recepito in bilancio dalla casa madre sulla base del cambio alla data di chiusura del periodo d'imposta.

Non ha dunque ragion d'essere il problema, se, non essendo state modificate le norme sulla tenuta della contabilità, la contabilità separata della stabile organizzazione debba essere tenuta in valuta nazionale o valuta estera, poiché il principio dettato in sede sostanziale non può non riflettersi sul contenuto delle corrispondenti disposizioni di ordine strumentale (disposizioni sulla contabilità)⁸⁰.

In relazione alla norma che consente la contabilità plurimonetaria, è sorto il problema se le poste attive e passive cui la norma si riferisce siano rappresentate soltanto dal movimento del conto bancario “autorizzato” o “speciale”, oppure, più ampiamente, dai ricavi e costi derivanti da rapporti con l'estero.

⁸⁰ Ci si riferisce all'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; una volta modificata la normativa circa la rilevanza reddituale dei fatti di gestione della stabile organizzazione, una interpretazione di tipo evolutivo di tale norma (una interpretazione, cioè, che tenga conto delle sopravvenute modifiche operate dal testo unico) rende legittimo il ritenere che, dal (non modificato) testo del citato art. 14 possa essere estratta una norma diversa dal passato (a parte il rilievo che, già in passato, si riteneva consentita la contabilità in valuta estera).

Con queste motivazioni, quindi, può essere accolta la tesi enunciata da M. JANNUZZI, *La contabilità plurimonetaria delle imprese operanti all'estero*, in *Corr. trib.*, 1989, p. 1085.

La tesi restrittiva (quella, cioè, secondo cui la plurimonetarietà è limitata ai conti bancari) vanifica di molto la portata della norma e comporta una doppia valutazione: una in lire con riferimento alla data di effettuazione dell'operazione (o del relativo movimento finanziario), una in valuta con riferimento al conto bancario (salvo convertire il conto alla fine dell'esercizio).

Sembra però preferibile la tesi secondo cui la norma concerne non soltanto il conto, ma tutte le operazioni con l'estero destinate a confluire nei conti (autorizzati o speciali) in valuta⁸¹.

24. *Esercizi di durata inferiore o superiore all'anno*

Nel caso in cui l'esercizio sociale abbia durata inferiore o superiore all'anno, taluni componenti positivi e negativi sono ragguagliati alla durata dell'esercizio.

La norma riguarda:

- i proventi immobiliari⁸²;
- i ricavi delle imprese di allevamento⁸³;
- gli ammortamenti ordinari⁸⁴;
- gli ammortamenti relativi alle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione⁸⁵;
- gli accantonamenti per rischi su crediti⁸⁶;
- gli accantonamenti per lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili⁸⁷;
- gli accantonamenti delle imprese di costruzione di opere pubbliche⁸⁸.

25. *Il transfer price*

Il testo unico contiene una norma intesa ad evitare che, nei rapporti economici tra un'impresa italiana ed un'impresa estera facenti parte d'un medesimo "gruppo", vengano poste in essere pratiche elusive o fraudolente, mediante la

⁸¹ M. JANNUZZI, *La contabilità plurimonetaria delle imprese operanti all'estero*, cit., p. 1086.

⁸² Art. 57.

⁸³ Art. 78.

⁸⁴ Art. 67, comma 1.

⁸⁵ Art. 67, comma 7.

⁸⁶ Art. 71.

⁸⁷ Art. 73, comma 1.

⁸⁸ Art. 73, comma 2.

fissazione di prezzi di trasferimento commisurati più alla convenienza fiscale che alla "verità economica"⁸⁹.

L'imprenditore italiano, che cede beni o presta servizi ad un'impresa estera collegata, potrebbe praticare prezzi inferiori a quelli di mercato, comprimendo così i propri utili.

Oppure potrebbe acquistare beni o servizi dalla società estera, a prezzi superiori a quelli correnti, con lo stesso risultato elusivo.

Per arginare queste pratiche, il legislatore ha previsto che i prezzi siano valutati in base al valore normale, se ne deriva aumento del reddito per l'impresa italiana⁹⁰.

In altri termini, la norma implica che, ai fini fiscali, abbiano rilievo, in luogo dei prezzi pattuiti, i prezzi diversi che corrispondono al "valore normale" dei beni o servizi negoziati.

L'Amministrazione quindi potrà, ad esempio, rettificare in diminuzione i costi sopportati da un'impresa italiana per l'acquisto di prodotti da una società-madre straniera; inoltre, potrà rettificare in aumento i prezzi di vendita di beni da parte dell'impresa italiana nei confronti della società estera controllante⁹¹.

Per "valore normale" si intende il prezzo di libera concorrenza⁹²; la legislazione italiana recepisce il principio consigliato dall'OCSE del prezzo che sarebbe stato pattuito per operazioni simili da imprese indipendenti. In altri termini, il prezzo praticato viene confrontato con quello che sarebbe praticato tra imprese indipendenti o tra un'impresa del gruppo ed un terzo indipendente⁹³.

⁸⁹La manipolazione del prezzo di trasferimento è una delle tecniche classiche di elusione (o frode) fiscale internazionale, che le legislazioni fronteggiano sostituendo, ai prezzi pattuiti, valori determinati con criteri astratti.

⁹⁰T.U., art. 76, comma 5.

⁹¹L'impresa italiana, per evitare la rettifica del reddito dichiarato, deve essa stessa "rettificare" nella dichiarazione dei redditi, i costi o i ricavi contabilizzati.

⁹²Secondo l'art. 9 del testo unico, "per valore normale si intende (...) il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o simili, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi".

⁹³Nella circolare 22 settembre 1980, n. 9/2267, per operare il confronto, vengono indicati due metodi: quello di rivendita e quello del costo maggiorato.

Viene indicato il caso di una società estera X che vende i beni alla sua affiliata italiana Y che a sua volta rivende i beni al prezzo di 100; il valore normale della cessione dei beni venduti da X a Y sarà calcolato deducendo da 100 le spese di distribuzione (ad esempio: 10) ed una percentuale adeguata a titolo di margine di profitto (ad esempio: 5); il valore normale sarà quindi pari a 85; se il prezzo praticato è superiore a 85, ai fini fiscali dovrà essere operata una "variazione in aumento".

Se la verifica non può essere operata sulla base del prezzo di rivendita, adotta il metodo del costo maggiorato. Si calcola, cioè, il costo del bene per la società estera venditrice, e a tale costo si aggiunge una percentuale a titolo di margine di utile.

La norma si applica ai rapporti⁹⁴:

- a) tra imprese italiane e società non residenti che controllano direttamente o indirettamente l'impresa italiana;
- b) tra imprese italiane e società estere, quando i due soggetti dell'operazione siano entrambi controllati da una medesima società; tra società non residenti e imprese italiane, quando queste ultime esplicano per le prime attività di commercializzazione dei prodotti.

Si discute se la disciplina del *transfer price* si applichi anche alle operazioni concluse tra una società italiana e una stabile organizzazione estera di una società appartenente ad un paese terzo; parte della dottrina lo esclude in base al rilievo che la norma considera i rapporti tra "imprese" italiane e "società" estere, mentre la stabile organizzazione estera di una società straniera sarebbe entità diversa dalla società cui appartiene.

Ma una simile interpretazione restrittiva non supera il rilievo che la stabile organizzazione non è entità soggettiva a sé, diversa dalla società cui appartiene, e che, quindi, il rapporto s'instaura non tra impresa italiana e stabile organizzazione, ma tra impresa italiana e società non residente, proprietaria della stabile organizzazione⁹⁵.

26. Regole procedurali: rettifica delle valutazioni

Nel testo unico vi è anche una regola di tipo procedurale (regola che, quindi, doveva essere posta in altra sede); secondo tale regola, "la rettifica da parte dell'ufficio delle imposte delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio non

⁹⁴ Cfr. S.M. CARBONE, *Presupposti soggettivi per l'adozione del "transfer price"*, in AA.VV., *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, cit., p. 255.

⁹⁵ Anche CARBONE, *op. cit.*, p. 258, ma con altra motivazione, respinge la tesi restrittiva indicata nel testo; egli rileva, in particolare, che il termine "società non residente" usato nell'art. 76, comma 5, "risulta idoneo a comprendere forme giuridiche non espressamente previste dal nostro codice civile, ma non per questo motivo inidonee all'esercizio di un'attività imprenditoriale (ad esempio, il 'Gie' francese, i 'trusts' anglosassoni o le 'Anstalten'" del Liechtenstein) nell'ambito dell'ordinamento italiano ... Ed inoltre la nozione ora accennata consente di comprendere nell'ambito di operatività della norma in esame sia i rapporti tra una società estera e la propria stabile organizzazione in Italia, sia i rapporti tra una stabile organizzazione italiana di una società estera ed un'altra società controllata da quest'ultima operante in un ordinamento diverso da quello italiano, sia, infine, i rapporti tra una società italiana ed una stabile organizzazione estera di una società straniera che a sua volta controlla la società italiana".

Sono invece esclusi dall'ambito di operatività della norma – nota ancora Carbone – "tutti quei trasferimenti di ricchezza dall'Italia verso l'estero relativi a rapporti in cui il controllo sul soggetto estero beneficiario del trasferimento è esercitato da una società italiana: e cioè sia i rapporti tra una società controllante italiana ed una società estera da essa direttamente o indirettamente controllata sia i rapporti posti in essere tra una società estera ed una impresa italiana ambedue controllate da una società italiana" (ivi, p. 259).

ha effetto per gli esercizi successivi; tuttavia l'ufficio delle imposte deve tenerne conto in sede di rettifica delle valutazioni relative a tali esercizi"⁹⁶.

L'apparente contraddizione dei due enunciati svanisce, se essi vengono interpretati come portatori, il primo, di una regola generale (le rettifiche di un esercizio non hanno valore per l'anno successivo), e, il secondo, di una deroga (le rettifiche di un esercizio hanno valore se l'ufficio rettifica anche l'esercizio o gli esercizi successivi). Pertanto, quando l'ufficio delle imposte rettifica un valore relativo ad un esercizio (elevando, ad esempio, il valore delle giacenze finali), tale rettifica si ripercuote sull'esercizio successivo (e quindi sulle giacenze iniziali) non in modo automatico (legittimando, quindi, il contribuente ad agire per il rimborso), ma solo se l'ufficio procede alla rettifica del reddito dichiarato per il successivo esercizio⁹⁷.

⁹⁶ Art. 76, comma 6.

⁹⁷ In materia di rimanenze, già il comma 6 dell'art. 59 stabilisce che "le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo"; norma il cui significato non è quello assolutamente ovvio di porre un collegamento tra rimanenze finali ed esistenze iniziali, ma di impedire al contribuente di considerare modificato l'ammontare delle giacenze iniziali di un periodo, per il solo fatto che l'ufficio abbia rettificato le giacenze finali del periodo precedente.

Si potrebbe osservare che l'ufficio, rettificato il valore finale di un periodo, è obbligato, per ciò stesso, a rettificare quello successivo, almeno per rettificare le giacenze; ma c'è chi ritiene che l'ufficio non deve attivarsi se si limita a rettificare i costi, "con il conseguente ridimensionamento del prelievo fiscale", perché una simile conseguenza "mal si concilia con la funzione accertativa che è protesa all'acquisizione di materia imponibile" (LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p. 688). La questione, quindi, è ideologicamente condizionata da ciò che si pensa che gli uffici delle imposte debbano fare: se applicare imparzialmente la legge, come vuole l'art. 97 della Costituzione, o applicarla a senso unico, disapplicando la Costituzione.

IL REGIME IVA DELLE ATTIVITÀ DEGLI ENTI PUBBLICI *

SOMMARIO: 1. Le attività commerciali degli enti non commerciali. – 2. La non imponibilità delle attività degli enti pubblici svolte «in quanto autorità». – 3. L'ideologia «pancommercialistica» del Ministero delle finanze. – 4. Esame dei casi controversi. Le attività editoriali degli enti pubblici. – 5. La cessione di terreni ed aree fabbricabili. – 6. Le cessioni di fabbricati. – 7. Le locazioni immobiliari. – 8. Le concessioni di loculi cimiteriali. – 9. L'assistenza domiciliare agli anziani. – 10. Conclusioni.

1. Le attività commerciali degli enti non commerciali

Come è noto, l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di impresa (D.p.r. n. 633/72, art. 1); per esercizio di impresa «si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali e agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa» (art. 4, comma 1), ma, mentre per le società ed enti commerciali sono commerciali tutte le cessioni di beni e tutte le prestazioni di servizi (art. 4, comma 2 e 3), per gli enti non commerciali «si considerano effettuate nell'esercizio di impresa *soltanto* le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole» (art. 4, comma 4).

Per gli enti non commerciali, quindi, ed in particolare per gli enti pubblici non economici, occorre discriminare, tra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, quelle fatte nell'esercizio di impresa, da quelle non fatte nell'esercizio di impresa (ossia, riprendendo la formula della direttiva, quelle fatte «in quanto pubblica autorità»). Occorre, quindi, stabilire cosa intende l'art. 4 per esercizio di impresa.

Come già accennato, l'art. 4 identifica il concetto di esercizio di impresa con quella di esercizio delle attività considerate negli artt. 2135 e 2195 del cod. civ.

Va però considerato il contenuto normativo di cui fanno parte le norme civilistiche richiamate dalla norma fiscale.

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, pp. 103-118. Relazione svolta a Brescia il 23 novembre 1990, al Convegno "Contabilità e revisione negli enti pubblici".

Il codice civile definisce dapprima l'imprenditore (art. 2082); poi pone dei criteri per discriminare, entro la categoria dell'imprenditore, le due specie dell'imprenditore commerciale e dell'imprenditore agricolo.

L'art. 2195, quindi, non definisce l'imprenditore (commerciale), ma la commercialità (dell'imprenditore).

Le disposizioni fiscali non richiamano l'art. 2082; non lo richiamano perché pongono un'autonoma definizione di imprenditore, che è basata sull'esercizio (di date attività) per «professione abituale», «anche senza organizzazione di impresa».

Nell'art. 2082, la definizione di imprenditore poggia su più elementi: a) professionalità; b) organizzazione; c) fine della produzione o dello scambio.

Nella definizione fiscale, non è menzionato il fine, ed è espunto espressamente il requisito dell'organizzazione; la definizione fiscale poggia soltanto sull'elemento «professione abituale».

Quindi, in sintesi, fiscalmente è imprenditore «chi esercita per professione abituale un'attività commerciale».

Ora, posto che sappiamo quali sono le attività commerciali, cosa s'intende per «professione abituale» quando ci riferiamo, non ad una persona fisica, ma ad un ente pubblico?

Il requisito della professionalità, secondo la dottrina commercialistica, significa «abitualità»; il diritto tributario, usando il sintagma «professione abituale», di certo non intende significare «abitualità abituale». Cosa significa, allora, «professione abituale»?

Nel diritto fiscale, proprio perché è qualificata dall'abitualità, la professionalità non significa abitualità; ha un altro significato, che, nel caso degli enti pubblici, può voler qualificare un'attività che l'ente pubblico svolge, in contrapposizione a quelle di erogazione, con criteri di economicità.

È dunque la economicità di un servizio, contrapposta alla pura erogazione, il punto su cui far leva; sono allora fiscalmente commerciali i «servizi pubblici economici», non lo sono «i servizi pubblici di erogazione».

Nella letteratura commercialistica più moderna, non si ritiene più che il fine di lucro sia un requisito dell'impresa; il che trova corrispondenza nel diritto tributario, ove non assume rilievo il fatto oggettivo che vi sia o no un profitto, e non ha alcuna rilevanza la destinazione del profitto: il che consente di delineare, accanto alla figura dell'impresa privata, la figura dell'impresa pubblica, riconducendo così imprenditore privato e pubblico entro l'unica comprensiva categoria dell'impresa [cfr. Galgano, *L'imprenditore*, Bologna, 1986, p. 38].

L'attività d'impresa, peraltro, se non è caratterizzata dal fine di lucro come requisito essenziale, è però caratterizzata dalla «economicità», il cui concetto è stato precisato proprio con riguardo all'impresa pubblica: economicità significa che lo svolgimento dell'attività importa «che chi la compie ritragga, almeno tendenzialmente, dalla cessione dei beni e servizi prodotti quanto occorre per compensare i fattori produttivi impiegati» [Ottaviano, *Sulla sottoposizione dell'im-*

presa pubblica alla medesima regolamentazione di quella privata, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1962, 275]; questo requisito ricorre per molti enti pubblici economici, le cui leggi istitutive richiedono che l'attività sia svolta con «criteri di economicità»; «produrre con criteri di economicità significa – il punto è ormai acquisito – produrre in condizioni di pareggio di bilancio: l'attività produttiva deve alimentarsi con i suoi stessi ricavi e non comportare erogazione 'a fondo perduto' della dotazione patrimoniale dell'ente e dei contributi che l'ente riceve dallo Stato. Il capitale investito nella attività produttiva deve quanto meno riprodursi al termine di ciclo produttivo» [Galgano, *op. cit.*, p. 4].

2. La non imponibilità delle attività degli enti pubblici svolte «in quanto autorità»

Ulteriori elementi per delimitare il concetto di attività commerciale degli enti pubblici provengono dal diritto comunitario. Mi riferisco alla sesta direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto.

In tale direttiva, posto il principio generale che anche gli enti pubblici, che svolgono attività industriali e commerciali, sono soggetti Iva (non in base al n. 5 dell'art. 4, ma in base al n. 1), l'art. 4, n. 5, regola, nel suo insieme, le attività economiche svolte dagli enti pubblici «in quanto autorità», ponendo tre principi:

- il principio di *non assoggettamento* delle attività svolte dagli enti pubblici in quanto autorità (comma 1); le attività autoritative non sono soggette ad imposta, perché non si tratta di attività industriali o commerciali; esse sono non soggette, prima ancora che per il disposto del n. 5, comma 1, per il disposto del n. 1 dell'art. 4;
- il principio di *assoggettamento* (delle attività degli enti pubblici svolte in quanto autorità) quando vi è concorrenza con i privati (comma 2);
- il principio di *assoggettamento* delle attività elencate nell'allegato D, anche quando sono attività svolte dagli enti pubblici in quanto autorità.

Con la sentenza 17 ottobre 1989, in causa n. 231/87 e 129/88, in *Fin. loc.*, 1989, p. 1412 (ma si veda anche la successiva sentenza 15 maggio 1990, in causa n. 4/89, *ivi*, 1990, 765), la Corte di giustizia ha precisato che le attività svolte dagli enti pubblici in quanto autorità sono le attività da essi svolte secondo il regime giuridico (di diritto pubblico) loro proprio.

Inoltre, ha posto due principi, che meritano di essere messi in risalto.

Si tratta dei principi enunciati ai numeri 1 e 4 del dispositivo della sentenza, ossia dei principi seguenti:

- «spetta a ciascuno Stato membro scegliere la tecnica normativa più consona per trasporre nel diritto nazionale il principio del non assoggettamento sancito dall'art. 4, n. 5, comma 1, della sesta direttiva»;
- «un ente di diritto pubblico può invocare l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva,

per opporsi all'applicazione di una disposizione nazionale che sancisca il suo assoggettamento all'Iva per un'attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell'allegato D della direttiva e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di una certa importanza».

Pertanto, la mancata trasposizione nel diritto nazionale dell'art. 4, n. 5, della direttiva non impedisce ai comuni ed agli enti pubblici di opporsi all'applicazione dell'imposta sulle funzioni amministrative che presentino i requisiti di non assoggettamento secondo la direttiva; quindi, più precisamente:

- a) i comuni possono opporsi all'applicazione dell'Iva sulle funzioni amministrative, quando esse costituiscono esplicazione di pubblica autorità e sono svolte dai comuni secondo il regime loro proprio; possono del pari opporsi a pretese d'imposta, quando tali funzioni sono svolte in regime misto, ma è preminente il regime pubblicistico;
- b) i comuni non possono opporsi all'applicazione dell'Iva sulle loro funzioni amministrative, quando tali funzioni, anche se svolte in quanto autorità e secondo il regime del diritto pubblico, hanno per oggetto attività che anche i privati possono compiere ed il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza;
- c) i comuni non possono opporsi all'applicazione dell'Iva sulle attività indicate nell'allegato D, anche quando tali attività sono svolte da tali enti in quanto pubbliche autorità e secondo il regime giuridico loro proprio.

3. L'ideologia «pancommercialistica» del Ministero delle finanze

In Italia, la prassi dei comuni è tuttora informata a quanto stabilito da una circolare ministeriale del 1976, che indica una serie di attività soggette ad imposta, con un elenco formato da 26 voci. La circolare, peraltro, non indica alcun criterio orientativo per distinguere le attività imponibili da quelle non imponibili, ma sappiamo, esaminando l'insieme delle pronunce ministeriali sulla materia, che l'ideologia (definisco ideologia ogni dottrina giuridica che risulti sganciata da dati positivi) del Ministero si può riassumere così: «sono attività commerciali, soggette ad Iva, tutte le attività economiche rientranti nell'art. 2195 c.c.; quindi, dovunque c'è la cessione di un bene, o prestazione di un servizio, c'è Iva, anche se si tratta di attività di stretto diritto pubblico».

Esaminando le voci dell'elenco di attività che, secondo la circolare del 1976, sono da sottoporre ad Iva, si constata che:

- alcune attività corrispondono letteralmente alle attività dell'allegato D della direttiva, richiamato dal comma 3 del § 5 dell'art. 4 della direttiva (n. 1 – distribuzione di acqua, gas, elettricità e vapore; n. 3 – trasporti di persone; n. 4 – trasporti di cose; n. 8 – servizi portuali ed aeroportuali; n. 10 – gestione di mense, spacci; n. 12 – depositi);

- altre riflettono l'elenco di pubblici servizi che i comuni possono gestire direttamente ai sensi del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 2587;
- altre attività, infine, sono da considerare sicuramente di natura pubblico-autoritativa, e quindi sicuramente escluse da imposta, ai sensi della direttiva. Se ciò fosse esatta esegesi della legge italiana sull'Iva, se ne dovrebbe conclusivamente dedurre che tale legge è in evidente contrasto con la direttiva perché:
 - per la direttiva non sono soggette ad Iva le attività pubbliche svolte da enti pubblici in quanto autorità, anche se da tali attività l'ente pubblico riceve «diritti, canoni, contribuzioni o retribuzioni»;
 - per la circolare ministeriale, invece, sono soggetti ad Iva tutti i servizi resi da enti pubblici, anche se di natura pubblico-autoritativa, quando dal servizio l'ente ritragga un corrispettivo.

Il Ministero delle finanze ha seguito ad uniformarsi all'ideologia «pancommercialistica» anche dopo la pubblicazione della pronuncia della Corte di giustizia. Di tale sentenza non vi è traccia nelle manifestazioni del pensiero ministeriale successive alla pronuncia della Corte.

Sappiamo invece che non tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da enti pubblici sono soggette ad imposta; lo sono soltanto quelle svolte nell'esercizio di impresa, e quindi non lo sono quelle che non sono svolte «per professione abituale» e quelle svolte «in quanto pubblica autorità».

Per dimostrare la portata pratica di questa conclusione, saranno ora esaminati alcuni casi controversi.

4. *Esame di casi controversi. Le attività editoriali degli enti pubblici*

Esaminiamo, innanzitutto, alcune attività editoriali di enti pubblici. Le pubblicazioni degli enti pubblici sono di vario tipo (bollettini ufficiali; BUSARL; listini mensili dei prezzi; elenco ufficiale dei protesti cambiari; fogli annunci legali, ecc.).

Il Foglio degli annunci legali non è mai stato assoggettato ad Iva, per mancanza del presupposto soggettivo del tributo (come riconosciuto dal Ministero con telegramma del 10 gennaio 1973).

Circa le altre pubblicazioni, è da considerare la risoluzione ministeriale n. 626131 del 13 ottobre 1989, concernente il regime Iva di alcune pubblicazioni del Poligrafico dello Stato.

Secondo il Ministero, la Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, parte prima, e la Raccolta Ufficiale degli Atti Normativi della Repubblica Italiana, «rientrano, ai limitati effetti applicativi dell'imposta sul valore aggiunto, nelle categorie dei periodici, anche in assenza del requisito della registrazione presso la Cancelleria del Tribunale, formalità, questa, esclusa dall'art. 9 del R.d. 4 marzo 1926, n. 37, in quanto pubblicazione edita a cura dell'Amministrazione dello Stato».

Pertanto, secondo il Ministero, dette pubblicazioni sono assoggettate, a partire dal 1° gennaio 1990, all'imposta sul valore aggiunto con aliquota del 4 per cento.

Secondo il Ministero, inoltre, la parte seconda della Gazzetta Ufficiale, e il Foglio degli annunci legali della Provincia, non sono – ai fini Iva – dei periodici, e devono perciò essere assoggettati ad imposta con aliquota ordinaria.

A mio avviso, invece, il trattamento fiscale delle pubblicazioni sopra indicate non può essere determinato prescindendo dal vedere se sono edite nello svolgimento di un compito strettamente pubblicistico, non in concorrenza con i privati.

Nella disciplina dell'Iva, non tutte le pubblicazioni sono soggette ad imposta, ma soltanto: *a)* le pubblicazioni poste in vendita nell'esercizio di una attività commerciale; *b)* le pubblicazioni periodiche «registrate come tali ai sensi della legge 8 febbraio 1948, n. 47».

Le pubblicazioni soggette ad imposta, quindi, non sono tutte quelle edite «periodicamente», ma solo quelle che sono soggette alle «disposizioni sulla stampa», ai sensi della citata legge del 1948.

Le pubblicazioni in esame, invece, non sono soggette alle richiamate disposizioni; quindi esse sono estranee al precetto fiscale che, come abbiamo visto, richiama espressamente la legge del 1948.

Il Ministero delle finanze, come già riferito, considera la Gazzetta Ufficiale soggetta ad imposta «anche in assenza del requisito della registrazione presso la Cancelleria del Tribunale»; invece, l'assenza di tale requisito non è fiscalmente irrilevante, perché espressamente previsto dall'art. 74 mediante richiamo della legge sulla stampa.

È poi decisivo richiamare quanto statuito in giurisprudenza, a proposito del Poligrafico dello Stato e della pubblicazione della Gazzetta Ufficiale.

La Cassazione ha distinto, tra le attività svolte dal Poligrafico dello Stato, quelle aventi natura imprenditoriale da quelle non imprenditoriali; tra queste ultime ha incluso l'attività relativa alla Gazzetta Ufficiale, affermando quanto segue: «La stampa, la gestione e la vendita della Gazzetta Ufficiale ai sensi dell'art. 2, l. 13 luglio 1966, n. 559 e dell'art. 2 del regolamento di attuazione, approvato con D.p.r. 24 luglio 1967 n. 806, rientrano tra i compiti che l'istituto Poligrafico e Zecca dello Stato svolge nell'interesse pubblico mediante strumenti sottratti alla disciplina di diritto privato, inquadrandosi nell'ambito del procedimento pubblicistico che attiene alla pubblicazione delle leggi e dei provvedimenti normativi dello Stato, di cui tendono a rafforzare la conoscibilità da parte dei destinatari [Cass. civ., 21 giugno 1988, n. 4222, in *Giur. it.*, 1988, I, 1, 1718]. La Cassazione ha conseguentemente escluso che tale attività possa essere considerata di tipo imprenditoriale.

Tutto ciò porta ad escludere – in contrasto con quanto affermato dal Ministero – la soggezione ad imposta della Gazzetta Ufficiale; di qui il passo è breve per concludere che, in generale, l'editoria degli enti pubblici svolta in regime pubblicistico e per la finalità di portare a conoscenza del pubblico determinati

atti giuridici (leggi regionali, atti delle società, protesti cambiari, ecc.), sia attività non imprenditoriale, estranea alla sfera di applicazione dell'imposta.

Merita qualche considerazione particolare il regime giuridico-fiscale del BUSARL.

Tale Bollettino è uno strumento di pubblicità legale degli «atti» e «fatti» relativi alle società commerciali [cfr. E. Bocchini, *Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata*, in *Digesto comm.*, vol. II, Torino 1987, p. 249]; non essendo stato istituito il registro delle imprese, la pubblicità delle società commerciali avviene attraverso l'iscrizione degli atti nei registri delle società tenuti dalle cancellerie dei tribunali ed il deposito degli atti stessi presso tali cancellerie; a tale forma di pubblicità si aggiunge l'inserzione di una serie di atti nel BUSARL, in base alla disciplina prevista dal D.p.r. 29 dicembre 1969, n. 1127 (e relativi decreti ministeriali di attuazione). Il contenuto degli atti da iscrivere ed i termini e gli effetti dell'iscrizione sono regolati dal codice civile.

Il Bollettino regionale, istituito dalla legge 12 aprile 1973, n. 256, e regolamentato con D.m. 19 agosto 1974 e con D.m. 1° giugno 1988, n. 206, si distingue dal Bollettino nazionale, in quanto mentre il Bollettino nazionale riguarda le società quotate in borsa, quello regionale riguarda le società aventi sede nella regione [cfr. Bocchini, *Il BUSA regionale*, in *Giur. comm.*, 1974, I, 826].

Anche per il BUSARL, dunque, si può concludere che esso non è soggetto ad imposta, in quanto: *a)* la relativa attività editoriale è svolta in regime pubblicitario, per fini di conoscenza legale di determinati atti, nell'assolvimento, da parte di enti pubblici, di compiti istituzionali; *b)* non è soggetto alla legge sulla stampa.

5. La cessione di terreni ed aree fabbricabili

In origine (ossia in base al testo originario del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, n. 2), non vi erano speciali disposizioni concernenti le cessioni di terreni; tali cessioni, quindi, erano soggette ad imposta come tutte le cessioni di beni poste in essere da soggetti Iva.

Il D.p.r. 23 dicembre 1974, n. 873, con effetto dal 1° gennaio 1975, esclude dall'Iva «cessioni che hanno per oggetto terreni, comprese le aree edificabili, nonché le pertinenze e le scorte cedute contestualmente».

Sopravvenne poi la Sesta direttiva comunitaria in materia di Iva (17 maggio 1977, n. 77/388 Cee), ed il legislatore italiano, per adeguare la normativa nazionale a quella comunitaria, modificò la disciplina della materia, includendo nell'imposizione quelle cessioni di terreni che rientrano nel ciclo economico produttivo-distributivo che dev'essere assoggettato ad imposta, senza eccezioni od esclusioni.

Più precisamente, nella sesta direttiva è previsto l'assoggettamento ad Iva delle cessioni di terreni edificabili (considerando tali quelli «attrezzati o no, de-

finiti tali dagli Stati membri») effettuate nell'esercizio di impresa (art. 4, § 3, lett. *b*); è inoltre prevista la possibilità di esonerare dal tributo soltanto «le cessioni di fondi non edificabili diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'art. 4, § 3, lett. *b*)».

Conseguentemente, l'art. 2, comma 2, lett. *c*), del D.p.r. n. 633/72, è stato modificato (dal D.p.r. 29 gennaio 1979, n. 24): fermo il non assoggettamento, in generale, delle cessioni di terreni all'imposta sul valore aggiunto, è stata introdotta una eccezione, concernente le cessioni che hanno per oggetto «terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria».

La direttiva comunitaria non definisce il concetto di «terreno edificabile», rinviandone la determinazione agli Stati membri. Sono però significativi i lavori preparatori della direttiva (mi riferisco alla proposta di sesta direttiva, presentata dalla Commissione al Consiglio il 29 giugno 1973; ed alle modifiche alla proposta, presentate dalla Commissione al Consiglio dopo il parere reso dal Parlamento): secondo le proposte, il concetto di terreno edificabile era definito in sede comunitaria, ma in termini assai ristretti (il concetto di terreno edificabile era collegato al concetto di edificio e di fabbricato); per superare i contrasti, il testo definitivo della direttiva rinvia alla legislazione degli Stati, ma mi pare di poter desumere dai lavori preparatori della direttiva e dal testo definitivo che in sede comunitaria si mirasse alla tassazione, non di ogni terreno suscettibile di utilizzazione urbanistica, ma soltanto dei terreni destinati alla costruzione di fabbricati ed edifici (e quindi principalmente, se non esclusivamente, alla edilizia privata).

Inoltre, è significativo il coordinamento, nel corpo dell'art. 4 della direttiva, del § 3, lett. *b*) (che tratta dei terreni edificabili), con il punto *a*) dello stesso § 3 e con il § 5.

Da tale lettura coordinata si desume, da un lato, che la tassazione delle aree fabbricabili completa la previsione (immediatamente precedente) della tassazione delle cessioni di fabbricati; e, dall'altro, che esulano dalla previsione le aree ed i fabbricati destinati ad attività e servizi tipicamente pubblici.

Poste queste premesse, diviene agevole intendere la sfera di applicazione della norma del D.p.r. n. 633/72, che assoggetta ad Iva le aree suscettibili di utilizzazione edificatoria.

La formula «terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria» non dovrebbe avere significato diverso da quella di «terreno edificabile», o di «area fabbricabile»; non dovrebbe avere, cioè, significato diverso da quello attribuibile alla dizione usata nella direttiva comunitaria.

È da osservare, inoltre, che la norma del D.p.r. n. 633 rinvia alla legislazione urbanistica la determinazione del concetto di area edificabile («terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni»).

Ora, secondo le disposizioni urbanistiche, aree fabbricabili (o edificabili) sono quelle destinate ad edilizia residenziale, le aree con destinazione produttiva, industriale, artigianale, turistica, commerciale, ecc.

Non sono quindi da considerare edificabili le aree destinate, secondo la disciplina urbanistica, a servizio pubblico, viabilità, e parcheggi.

Inoltre, è da ritenere che non siano soggette ad imposta le aree c.d. bianche, ossia prive di specifica destinazione di piano regolatore generale. La situazione di tali aree è provvisoria, ed esse sono equiparate, dalla legislazione urbanistica, alle aree agricole, ai sensi dell'art. 4 della legge n. 10/77.

6. *Le cessioni di fabbricati*

Molto controversa è la soggezione ad Iva delle cessioni di fabbricati da parte di enti pubblici.

In una risoluzione del 31 marzo 1983 (n. 352577), il Ministero ha escluso che la cessione di un fabbricato da parte di un Comune debba essere assoggettata ad Iva, rilevando, correttamente, che tale trasferimento non è effettuato nell'esercizio di attività commerciale, perché il fabbricato non era stato acquistato per essere utilizzato nell'esercizio di attività commerciali.

Invece, in una precedente risoluzione (12 dicembre 1981, n. 332285), il Ministero aveva affermato che «le cessioni di immobili (case di abitazioni, infrastrutture, terreni edificabili, ecc.) sono operazioni oggettivamente imponibili e che essendo poste in essere dai Comuni con carattere di frequenza per realizzare le molteplici finalità espressamente previste dalla legge, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto».

Insomma, per il Ministero non vi sarebbe nessuna differenza tra una società immobiliare ed un ente pubblico!

Anche qui, invece, è imprescindibile vedere se vi è un'attività imprenditoriale dell'ente pubblico o no, secondo i criteri generali indicati all'inizio di questo scritto.

7. *Le locazioni immobiliari*

Poniamoci ora il problema se i contratti di locazione di immobili comunali siano da assoggettare, come per il passato, all'imposta di registro, oppure se siano da assoggettare all'imposta sul valore aggiunto, a seguito e per effetto di recenti innovazioni legislative.

La tesi dell'assoggettamento ad Iva (secondo i sostenitori di detta tesi) si collega alla modifica dell'art. 10, n. 8, del D.p.r. n. 633, apportata dall'art. 35-bis del decreto legge n. 69/1989.

A mio avviso, tale tesi non ha fondamento, in quanto la modifica dell'art. 10 n. 8 (che è norma di esenzione) non ha comportato alcun ampliamento dell'ambito di applicazione dell'imposta ed è stata originata da ragioni che nulla hanno a che vedere con le locazioni immobiliari da parte di enti non commerciali.

Come è noto, le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili costituiscono «prestazioni di servizi» (secondo la definizione contenuta nell'art. 3 del D.p.r. n. 633); esse sono soggette ad Iva quando sono poste in essere nell'esercizio d'impresa (artt. 1 e 4 D.p.r. n. 633); esercizio di impresa, per gli enti commerciali, è ogni cessione o prestazione di servizi da essi posta in essere; per gli enti non commerciali, quale è il Comune, sono soggette ad Iva (come è noto) soltanto le prestazioni che costituiscono esercizio di impresa commerciale od agricola (art. 4, comma 4).

Ora, il patrimonio immobiliare del comune non costituisce un'azienda, e la concessione in uso di tali immobili a terzi, non costituisce, per il comune, attività commerciale, ma è assimilabile a quella di un qualsiasi proprietario di immobili, che lo utilizza e ne gode il reddito concedendolo in locazione.

I relativi contratti, quindi, esulano dalla sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, e sono soggetti all'imposta di registro.

Alla luce delle stesse considerazioni generali, va considerata la norma dell'art. 10, n. 8, del D.p.r. n. 633. Tale norma dispone che sono «esenti» da Iva le locazioni e gli affitti di beni immobili, ma l'esenzione riguarda, non tutte le locazioni e gli affitti da chiunque posti in essere, ma soltanto quelle poste in essere nell'esercizio di attività commerciali; le locazioni poste in essere da enti non commerciali, al di fuori dell'esercizio di impresa, esulano dall'art. 10 perché esulano, in generale, dall'Iva.

Si ha, quindi, un triplice regime:

- a) soggezione ad imposta di registro, e non ad Iva, delle locazioni poste in essere da enti non commerciali (e da non imprenditori), al di fuori dell'attività d'impresa;
- b) soggezione ad Iva delle locazioni poste in essere nell'esercizio di impresa;
- c) esenzione da Iva (in deroga al principio *sub b*) di determinate locazioni, poste in essere nell'esercizio di impresa.

La modifica legislativa, riguardando soltanto la norma di esenzione, non tocca il principio enunciato *sub a*).

La nuova norma di esenzione ha per oggetto le locazioni di fabbricati non strumentali; quindi, le locazioni di immobili strumentali restano soggette ad Iva, quelle di immobili non strumentali sono esenti.

Il legislatore, modificando l'art. 10, n. 8, ha inteso eliminare i dubbi interpretativi (e le distorsioni applicative) sorti a proposito del recupero, da parte delle imprese edili, dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi relativi alla costruzione di case di civile abitazione destinate alla locazione e all'affitto; infatti il legislatore, non soltanto ha modificato l'art. 10, n. 8, ma ha abrogato l'art. 19-*bis* del D.p.r. n. 633.

Pertanto, poiché la modifica della norma di esenzione non ha comportato un ampliamento della sfera di applicabilità del tributo, resta fermo che non sono soggetti ad Iva i rapporti di locazione posti in essere, al di fuori di attività di tipo commerciale, da soggetti che hanno natura di enti non commerciali.

Dovrebbe a questo punto esser chiaro che le perplessità sorte a seguito delle modifiche apportate all'art. 10, n. 8, derivano da un erroneo inquadramento di tale norma, nel sistema delle norme dell'Iva.

Per stabilire se una operazione è soggetta o no ad Iva, occorre considerare le norme generali di tali imposte (artt. 1 e 4, sui requisiti soggettivi ed oggettivi dell'imponibilità).

L'art. 10 è, rispetto alle citate norme generali, una norma eccezionale, o derogatoria: le operazioni in esse considerate sono, in deroga a quanto previsto in via generale, esenti da Iva.

Ma ciò che non rientra nell'esenzione non è, per ciò, solo, imponibile; lo è se presenta i requisiti (soggettivi ed oggettivi) previsti dalla norma generale.

In altri termini, per stabilire se una operazione è soggetta o no ad Iva, vanno considerate le norme generali, non la norma di esenzione; perciò, non tutto ciò che non è esente, è imponibile, ma soltanto ciò che è imponibile secondo gli artt. 1 e segg.; in altri termini ancora, se un'operazione non è esente, ciò non vuol dire che è imponibile, perché potrebbe trattarsi di operazione «esclusa».

Per quel che riguarda gli immobili che il comune prende in affitto, la soggezione del rapporto ad Iva o ad imposta di registro, va determinata considerando lo *status* del locatore rispetto all'Iva; pertanto il contratto sarà soggetto ad Iva solo se posto in essere nell'esercizio di impresa; inoltre, sarà esente da IVA se, pur essendo posto dal locatore nell'esercizio di impresa, rientra tra le locazioni esenti di cui al n. 8 dell'art. 10.

Quindi:

- a) i fabbricati dati in locazione al comune da locatori che non siano soggetti passivi Iva e che concedono il bene in locazione nell'esercizio di impresa, sono «esclusi» da Iva;
- b) i fabbricati dati in locazione al comune da enti commerciali sono soggetti ad Iva se sono beni strumenti "per natura" (aliquota del 19%); gli immobili strumentali "per destinazione" sono invece esenti;
- c) gli immobili adibiti ad uso di civile abitazione dati in locazione da imprese che li hanno costruiti per la vendita o acquistati per la rivendita sono soggetti ad Iva (aliquota del 4%).

Nella direttiva comunitaria, sono esentate da Iva le locazioni immobiliari, ma sono eccettuate le locazioni di aree destinate al parcheggio di autoveicoli (art. 13, lett. B, comma 1).

L'esenzione delle locazioni immobiliari è disciplinata dall'art. 10, n. 8, del D.p.r. 633, il cui testo è stato recentemente riformulato dall'art. 35-*bis* del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito con legge 27 aprile 1989, n. 154.

Secondo il nuovo testo dell'art. 10, n. 8, sono esentate da Iva le locazioni immobiliari ma non sono esentate le locazioni di aree destinate a parcheggio di veicoli.

Vi è dunque una precisa indicazione di commercialità dell'attività in questio-

ne; trattandosi di attività che viene svolta tanto dai privati quanto dagli enti pubblici, non ritengo ricorrano le condizioni per considerare tale attività come pubblico-autoritativa, e quindi esclusa da imposta sul valore aggiunto. Essa è dunque da assoggettare ad Iva.

8. *Le concessioni di loculi cimiteriali*

In materia, ricordo innanzitutto che, a norma dell'art. 26-*bis* del decreto legge 28 dicembre 1989, n. 415, convertito con legge 28 febbraio 1990, n. 38, gli *impianti cimiteriali* sono equiparati alle opere di urbanizzazione primaria (vedi: art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847; art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865; art. 17, comma 44, della legge 11 marzo 1988, n. 67).

Pertanto, la costruzione e l'ampliamento dei cimiteri, e le opere connesse, sono soggette all'aliquota Iva nella misura ridotta del 4 per cento (in tal caso, il Comune è consumatore finale; la ditta appaltatrice dei lavori dovrà fatturare con aliquota ridotta).

Per quel che riguarda invece la *concessione di aree e loculi cimiteriali*, occorre porsi il problema se tali concessioni debbano essere assoggettate ad Iva (con conseguente fatturazione ed applicazione dell'imposta da parte del Comune), o se debba essere applicata l'imposta di registro.

Sinora, i Comuni hanno applicato l'Iva, conformandosi alla circolare ministeriale 22 maggio 1976.

Recentemente, il Ministero (con risoluzione n. 550606 del 15 marzo 1990), si è invece espresso nel senso che le concessioni di aree cimiteriali sono da assoggettare ad imposta di registro, in base al disposto del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, nel quale l'art. 5, punto 2, della prima parte della tariffa assoggetta a tale imposta le concessioni su beni demaniali. Tale risoluzione, criticabile nella motivazione, è senz'altro da accettare nelle conclusioni. La risoluzione è da criticare nella motivazione in quanto la non soggezione ad Iva deriva, non dal fatto che è applicabile l'imposta di registro, ma dal fatto che le concessioni di beni demaniali non possono essere considerate operazioni di natura commerciale.

Infatti: tenendo presente quanto statuito dalla Corte di giustizia (estraneità all'Iva delle operazioni di diritto pubblico); tenendo presente che l'operazione in questione è strettamente pubblicistica (i cimiteri sono beni il cui regime giuridico è di tipo demaniale; il rapporto concessorio è di tipo pubblicistico), non si può non concludere per l'estraneità di tale operazione all'imposta sul valore aggiunto.

Si aggiunga, inoltre, la considerazione, che, anche se così non fosse, la mera locazione di beni, da parte di un ente non commerciale, non implica esercizio di attività commerciale, ma è semplice godimento del proprio patrimonio.

Pertanto, alle concessioni amministrative in esame si applica l'imposta di registro, ai sensi dell'art. 45 del testo unico 26 aprile 1986, n. 161, con aliquota del 2 per cento (tariffa all. A, art. 5, comma 1, lett. *b*).

Resta, infine, da dire dei *servizi prestati nell'ambito cimiteriale*, non inquadrabili tra le attività istituzionali. Per tali servizi (ad es., servizi delle lampade votive), è da ritenere che si applichi l'iva, secondo le modalità esaminate dal Ministero delle finanze con la circolare 27 aprile 1973, e disciplinate dal Decreto ministeriale 16 dicembre 1980.

9. *L'assistenza domiciliare agli anziani*

L'assistenza e la beneficenza pubblica sono materie di competenza regionale. Dubbi sono sorti in alcune regioni, nelle quali l'assistenza è, dalle regioni, affidata ai comuni, i quali utilizzano finanziamenti regionali ed anche contributi degli stessi assistiti.

Si tratta, è appena il caso di rilevarlo, di materia strettamente pubblica, svolta dalla regione e dai comuni per l'assolvimento di un preciso dovere statutario, secondo regole di diritto pubblico.

L'assistenza, nella disciplina dell'Iva, è considerata nelle norme seguenti.

La sesta direttiva comunitaria in materia di Iva (del 17 maggio 1977), con disposizione da considerare direttamente applicabile ed immediatamente efficace (con disposizione prevalente, quindi, sopra eventuali norme nazionali difformi), stabilisce che sono esenti da imposta «le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'*assistenza sociale* e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dello Stato membro interessato».

Nella legislazione nazionale, in attuazione di tali disposizioni, sono esentate da Iva (ai sensi dell'art. 10, n. 21, del D.p.r. n. 633) «le prestazioni proprie dei brefotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri, e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie».

Nell'esaminare i problemi fiscali, occorre distinguere tra:

- rapporto regione-comuni;
- rapporto comuni-assistiti.

Il rapporto regione-comuni è un rapporto di finanziamento da ente pubblico ad ente pubblico, del tutto estraneo al campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto [cfr. Forte N., *Contributi concessi da enti pubblici. Problematiche circa la loro imponibilità*, in *Fisco*, n. 21, 1989, p. 3254].

Il finanziamento dato dalla regione ai comuni non è soggetto ad Iva neppure se ricondotto al concetto di «contributo».

In proposito, nella disciplina dell'Iva, vi sono da considerare due norme:

- secondo l'art. 11, lett. a) della VI Direttiva, la base imponibile è costituita dal corrispettivo, «comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni»;
- secondo l'art. 14 del D.p.r. n. 633, la base imponibile è costituita dal corrispettivo, «aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti» (cioè da soggetti diversi da chi acquista il bene o riceve il servizio).

Tali norme, peraltro, appaiono estranee al caso in esame, perché esse trovano applicazione quando costituiscono integrazione del prezzo del servizio (vedi ris. min. 8 giugno 1973, n. 522963, e ris. min. 15 aprile 1981, n. 330149).

Nel nostro caso, infatti, i finanziamenti in questione sono dati ai comuni, i quali a loro volta, li utilizzano per lo svolgimento di un servizio pubblico: il rapporto regione-comune, quindi, non è equiparabile al rapporto privatistico committente-prestatore del servizio, né il contributo dato dalla regione concorre in qualche modo alla formazione di un prezzo.

Il rapporto comuni-assistiti, invece, va inquadrato nell'Iva alla luce della normativa citata, ossia va considerato esente in quanto attività di assistenza sociale (cfr. Ris. min. 17 aprile 1986, n. 322651, in tema di comunità terapeutiche; ris. min. 17 febbraio 1987, n. 345266, in tema di centri assistenziali per giovani).

Nella prassi, l'assistenza domiciliare viene considerata imponibile; a mio avviso, anche l'assistenza domiciliare dovrebbe essere trattata come attività esente, in base alla norma della direttiva comunitaria che esenta l'assistenza sociale.

Tale conclusione non è condivisa dal Ministero (ris. min. 24 luglio 1986, n. 395895, a proposito dell'assistenza svolta da cooperative, per conto di enti pubblici ed USSL).

Secondo le tesi più diffuse, si ritiene:

- che le attività in parola non sono, *ai fini civilistici*, attività d'impresa, in quanto prive del requisito della economicità;
- che, peraltro, *ai fini fiscali*, la riconducibilità di tali attività ad una di quelle comprese nell'art. 2195 cod. civ., ne determina il carattere commerciale, ai fini delle imposte dirette, nonché l'assoggettabilità ad Iva.

A mio avviso, la riferita interpretazione della normativa fiscale dev'essere disattesa, alla luce del diritto e della giurisprudenza comunitaria.

Ciò in base a due ordini di considerazioni:

- la prima è che le attività in parola sono attività indubbiamente pubblicistiche, come tali non sottoponibili ad Iva anche se riconducibili tra quelle commerciali ai sensi dell'art. 2195 c.c. (richiamato dalle norme fiscali);
- la seconda è che l'attività assistenziale è attività esente in base alla direttiva; e tale norma comunitaria esentativa mi sembra di diretta applicazione; per cui, applicandosi la norma comunitaria, dev'essere disapplicata la normativa na-

zionale nella parte in cui limita l'esenzione all'esistenza svolta mediante ricovero dell'assistito, escludendo quella domiciliare.

Da ultimo, va precisato che il fatto che gli assistiti corrispondano, al comune, un contributo, non determina l'imponibilità delle prestazioni di assistenza domiciliare; tale contributo, infatti, non è quantificato in relazione al valore del servizio ricevuto, ma in base ad altri parametri (il reddito dell'assistito); non si è in presenza, quindi, di un «controvalore», tale da determinare l'inquadramento del servizio tra quelli resi dietro corrispettivo (cfr. Corte di giustizia delle Comunità Europee, 8 marzo 1988, in causa n. 102/86, in questa *Rivista*, 1989, II, 3, nonché la sentenza 5 febbraio 1981, in causa 154/80).

In materia di assistenza, il Ministero ha di recente affermato che le prestazioni domiciliari di assistenza agli anziani, inabili adulti, handicappati psico-fisici e minori, sono esenti se rese da cooperative e consorzi (ai sensi dell'art. 5, comma 4, del decreto legge n. 70/88, convertito con legge 154/88); perciò «le medesime prestazioni effettuate, invece, dai comuni o dalle unità sanitarie locali nei confronti dei suindicati soggetti, dietro corrispettivo, sia con proprio personale ovvero tramite lavoratori autonomi, sono da assoggettare regolarmente al tributo, non rientrando tali ultimi rapporti nella disposizione di esenzione contenuta nell'art. 5 del D.L. n. 70/88» [circ. 22 maggio 1990, n. 33/430416, in *Boll. trib.*, 1990, p. 919].

Tale pronuncia ministeriale non mi sembra influente; essa si basa sul fatto che, nella normativa nazionale, è dichiarata esente l'assistenza resa in case di riposo, e l'assistenza domiciliare è esentata solo quando resa da cooperative e consorzi; la pronuncia ministeriale non tiene conto del fatto che l'assistenza è esente, in base alla direttiva, senza distinzione tra assistenza in case di riposo e assistenza domiciliare.

Inoltre, la circolare afferma la tassabilità dell'assistenza domiciliare resa «dietro corrispettivo»; perciò non vi è tassabilità dell'assistenza domiciliare: *a*) resa da enti pubblici gratuitamente (o con contributo dell'assistito che non costituisce corrispettivo ed è rapportato alle possibilità economiche dell'assistito); *b*) resa dagli enti pubblici nell'esercizio di un'attività amministrativa non qualificabile come attività d'impresa.

10. Conclusioni

Le sentenze della Corte di giustizia hanno fissato principi di importanza fondamentale per la tassazione con Iva delle attività dei comuni, degli altri enti territoriali, e degli enti pubblici in genere. Quella giurisprudenza non è passata inosservata; è stata ed è oggetto di esame da parte di moltissimi enti pubblici, i quali, sinora, hanno sottoposto a tassazione attività che, secondo la Corte, sono al di fuori del tributo. Sono state assunte iniziative per ottenere dal legislatore la modi-

ficazione della legislazione nazionale, ma le formule di cui si sente parlare sembrano dettate da disegni gattopardeschi (o da scarsa conoscenza della portata della sentenza: c'è chi pensa – sbagliando di grosso – che la sentenza non cambia nulla).

Molti enti esitano ad adeguarsi ai principi comunitari, per il timore di accertamenti, liti, sanzioni, ecc. C'è chi propaga idee (eversive) di questo genere: fino a quando la legislazione nazionale non sarà modificata, gli enti dovrebbero continuare ad applicare indebitamente il tributo (tanto, dice cinicamente qualcuno, alla fine pagano i cittadini, non gli enti...). C'è anche chi aspetta improbabili circolari (come se l'applicazione del diritto comunitario fosse soggetta all'*exequatur* del Ministero!).

Va allora ricordato che la Corte non ha subordinato l'efficacia delle norme comunitarie alla legislazione nazionale; i legislatori degli stati hanno soltanto il compito di trasporre, nel diritto nazionale, il principio di non assoggettamento ad Iva degli enti pubblici stabilito nella direttiva, con la tecnica normativa più consona al diritto interno, ma la direttiva ha efficacia diretta; perciò «un ente di diritto pubblico può invocare l'art. 4, n. 5 della sesta direttiva per opporsi all'applicazione di una disposizione nazionale che sancisca il suo assoggettamento all'Iva per un'attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell'allegato D della sesta direttiva, e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza».

Gli enti pubblici devono, a questo punto, passare in rassegna le loro attività; finora essi, adeguandosi all'interpretazione ministeriale della legislazione nazionale, hanno sottoposto ad imposta una serie di attività di natura strettamente pubblicistica che, invece, secondo la direttiva (come delucidata dalla Corte), non sono imponibili.

Per la sesta direttiva, invece, non sono imponibili le attività svolte dagli enti pubblici «in quanto autorità». Quali sono queste attività? Secondo la Corte sono tali le attività svolte dagli enti pubblici nell'ambito del «regime loro proprio»; non lo sono quelle di diritto comune, svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati. Ciascun ente pubblico ha un «regime proprio» fissato da fonti varie degli ordinamenti nazionali (leggi, regolamenti, statuti, ecc.). Dove, quindi, secondo il nostro diritto nazionale, constatiamo che un'attività è svolta dall'ente pubblico in quanto autorità, nel senso illustrato dalla Corte, possiamo e dobbiamo senz'altro escluderla da imposta, anche se si tratta di operazione rientrante nell'art. 2195 c.c. (norma che è di portata tanto vasta, che è facile ricomprendervi ogni – anche inimmaginabile – tipo di attività economica).

Va poi considerato che vi sono, nella direttiva, previsioni di attività esenti; l'art. 13 stabilisce una serie di esenzioni «a favore di alcune attività di interesse pubblico»; anche l'art. 13 è norma di diretta efficacia – gli Stati possono soltanto stabilire condizioni «per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni» –; e poiché non tutte le esenzioni previste dall'art. 13 della direttiva

sono recepite dalla legislazione nazionale, se ne deve concludere che vi sono ipotesi di attività pubbliche da considerare esenti in base alla direttiva, anche se non riprodotte nel diritto nazionale.

In conclusione, il regime Iva degli enti pubblici va «rivisitato» con una serie di verifiche:

- occorre verificare se vi sono attività che, pur rientrando nell'art. 2195 c.c., sono da considerare «fuori tributo» perché svolte dall'ente pubblico secondo il regime suo «proprio», tenendo presente che anche tali attività sono comunque soggette ad imposta: (I) quando si tratti di attività comprese nell'elenco dell'allegato D della direttiva; e (II) quando sono svolte in concorrenza con i privati (*rectius*: quando il loro non assoggettamento potrebbe distorcere la concorrenza);
- occorre verificare se si tratti di attività che, non essendo tra le attività esenti elencate nell'art. 10 del D.p.r. n. 633, siano invece «esentate» dall'art. 13 della direttiva.

DISAVANZO DI FUSIONE E DEDUCIBILITÀ FISCALE DELL'AVVIAMENTO*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Evoluzione normativa. – 3. La normativa civilistica. – 4. *Segue*.
5. Il problema fiscale.

1. Premessa

Con questa sentenza, la Cassazione torna ad occuparsi del trattamento fiscale del disavanzo di fusione, a distanza di quasi tre lustri da quando, nel 1986, fu stabilito (con riguardo ad una fusione avvenuta sotto il vigore del TU delle imposte dirette del 1958) che ove l'incorporante, «allo scopo di neutralizzare il maggior costo delle azioni da essa possedute ed annullate in occasione della fusione rispetto al valore di libro dei cespiti presso l'incorporata, effettui una rivalutazione dei beni dell'incorporata, siffatta rivalutazione non è comunque assoggettabile a tassazione, sia che essa si concreti nella rivalutazione effettiva e diretta di uno o più cespiti autonomamente individuati sia che essa si estrinsechi nella rivalutazione indiretta dell'intera azienda acquisita mercé l'iscrizione di una posta a titolo di avviamento».

In quella sentenza, la Corte aveva menzionato anche l'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1973, n. 598, affermando che l'interpretazione da essa data del Testo Unico del 1958 «ha successivamente trovato conferma nel disposto dell'art. 16 D.P.R. n. 598 del 1973, cui è da riconoscere la natura di norma interpretativa con efficacia retroattiva»¹.

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2001, II, pp. 6-14 (nota a Cass., sez. trib., 24 luglio 2000, n. 9666).

¹ Cass., 3 luglio 1980, n. 4382, in *Giur. it.*, 1987, I, 1, p. 1446 e in questa *Rivista*, 1987, II, p. 90, con commento di TREMONTI, *Note sulla disciplina fiscale della fusione di società e dell'iscrizione in bilancio dell'avviamento*. Nel medesimo senso si è espressa più volte anche la Commissione tributaria centrale (cfr., ad es., la decisione 3 novembre 1993, n. 3015, in questa *Rivista*, 1994, II, p. 123, con nota di FLORENZANO). Nella giurisprudenza di merito, tra le tante, cfr. Comm. trib. reg. di Torino, 8 maggio 1997, n. 12, in *Fisco*, 1997, p. 11070; Comm. trib. reg. di Genova, 6 maggio 1997, n. 71, *ivi*, 1997, p. 11074; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 24 marzo 1997, n. 6, in *Giur. it.*, 1997, III, 2, p. 96; Comm. trib. prov. di Novara, 15 settembre 1995, n. 295, in *Rass. trib.*, 1995,

Nel Testo Unico del 1986, la materia è disciplinata dall'art. 123, il cui testo originario non dava adito a dubbi, perché espressamente prevedeva l'intassabilità «delle plusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze ed il valore di avviamento, iscritte in bilancio in luogo e fino a concorrenza del disavanzo».

La norma era formulata in modo tale da risultare applicabile sia alle fusioni senza concambio, sia a quelle con concambio; la norma fu poi modificata, in modo da non essere più applicabile alle fusioni con concambio.

Il testo dell'art. 123, dopo le modifiche, dispone infatti che «delle plusvalenze iscritte in bilancio non si tiene conto fino a concorrenza della differenza tra il costo delle azioni o quote delle società incorporate annullate per effetto della fusione e il valore del patrimonio netto delle società stesse risultante dalle scritture contabili».

Il riferimento alla differenza tra costo delle azioni annullate e valore del patrimonio netto delle società incorporate rende applicabile la norma al solo disavanzo da annullamento.

Non vi è più la precisazione riguardante l'avviamento e le rimanenze, ma la norma non pone limitazioni di sorta: tutte le plusvalenze iscritte in bilancio, entro il limite del disavanzo, non sono tassabili, quale che sia il bene cui afferiscono.

Invece, l'Amministrazione finanziaria, su impulso del Secit – anche perché sollecitata dall'ampiezza quantitativa del fenomeno – ha seguito a censurare l'iscrizione in bilancio dell'avviamento dell'incorporata, sottoponendo ad imposta le quote annuali di ammortamento.

2. *Evoluzione normativa*

Prima di esaminare il problema affrontato in questa sentenza, va detto che, dal 1994, la disciplina della materia è mutata (questa sentenza si riferisce alle fattispecie anteriori all'entrata in vigore delle norme del 1994).

La norma del Testo Unico che consente l'utilizzo del disavanzo non è stata formalmente abrogata, ma ad essa sono seguite le seguenti tre innovazioni.

L'art. 27 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 (di accompagnamento alla legge finanziaria 1995), stabilì che dal 1° gennaio 1995 non fosse più possibile utilizzare in sede fiscale il disavanzo da fusione per iscrivere valori in franchigia d'imposta².

II, p. 1916; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 24 marzo 1997, n. 6, in *Corr. trib.*, 1997, p. 1337; Comm. trib. prov. di Milano, 4 maggio 1996, n. 239, in *Giur. it.*, 1997, III, 2, p. 46; Comm. trib. prov. di Udine, 14 settembre 1995, n. 271, *ivi*, 1996, III, 2, p. 17; Comm. trib. prov. di Belluno, 22 agosto 1995, n. 84, in *Rass. trib.*, 1995, II, p. 1918; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 21 aprile 1994, n. 148, in *Giur. it.*, 1995, III, 2, p. 26.

²Quella disposizione, al comma 1, così recitava: «Le fusioni e le scissioni di società sono, agli effetti delle imposte sui redditi, neutrali. Conseguentemente, il disavanzo di fusione e di scissione

Il D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, conv. con L. 22 marzo 1995, n. 85, ha invece subordinato il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio al pagamento di una imposta sostitutiva, con aliquota del 27%.

Infine, l'art. 6 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, attribuisce riconoscimento fiscale ai nuovi valori iscritti per effetto del pagamento di un'imposta sostitutiva o, anche in assenza di pagamento dell'imposta sostitutiva, quando i nuovi valori iscritti derivino da plusvalori già sottoposti a tassazione.

Viene in tal caso conservato il riconoscimento del valore fiscale della partecipazione annullata, e se ne consente il «ribaltamento» sui beni provenienti dall'incorporata, in quanto il valore della partecipazione riflette valori già tassati (sicché, se quei valori non fossero riconosciuti fiscalmente, si avrebbe doppia tassazione)³.

3. La normativa civilistica

Torniamo ora al problema deciso dalla sentenza annotata.

Come è noto, «un'operazione di fusione per incorporazione in una società che sia già titolare dell'intero capitale dell'incorporata non implica alcuna reale variazione quantitativa del patrimonio dell'incorporante, determinando invece soltanto la necessità di una riorganizzazione contabile, per effetto della quale alla posta rappresentativa della partecipazione, ormai scomparsa, si sostituiranno, nel bilancio della stessa incorporante, i valori patrimoniali attivi e passivi che prima erano registrati nel bilancio della società partecipata (...). Da ciò consegue che, nel caso in cui il valore d'iscrizione in bilancio della partecipazione, prima della fusione, era inferiore a quello del patrimonio netto della partecipata, l'indicata sostituzione farà emergere, nel bilancio della incorporante, dopo la fusione, una differenza di segno positivo; mentre, nel caso opposto, risulterà una differenza di segno negativo. Differenze alle quali, con terminologia fatta propria anche dal legislatore tributario, si suole dare il nome, rispettivamente, di "avanzo" e "disavanzo" di fusione»⁴.

Ora, secondo la tesi dell'Amministrazione finanziaria, la società incorporan-

non è utilizzabile per iscrizioni di valori in franchigia d'imposta, a qualsiasi voce, forma o titolo operate»; ed al comma 2: «Le disposizioni del comma 1, relative ai disavanzi di fusione, si applicano alle operazioni deliberate successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge». Sulla natura innovativa di tale disposizione, e sulla sua inapplicabilità alle operazioni compiute prima della sua entrata in vigore, cfr. Comm. trib. prov. di Rimini, 31 ottobre 1995, n. 335, in *Giur. it.*, 1996, III, 2, p. 70.

³ I valori si hanno per riconosciuti quando, in precedenti passaggi, le plusvalenze insite nelle azioni o quote annullate sono state già tassate (come «reddito diverso», o come reddito d'impresa, da chi ha ceduto le azioni dell'incorporata alla società incorporante).

⁴ Cass., 17 dicembre 1996, n. 11284.

te, nell'iscrivere nel proprio bilancio i beni provenienti dall'incorporata, non potrebbe dare autonomo rilievo all'avviamento.

Si sostiene, dunque, che l'iscrizione in bilancio dell'avviamento sarebbe lecita in caso di acquisto diretto di un'azienda; non lo sarebbe, invece, in caso di acquisto delle azioni o quote di una società, seguito dall'incorporazione.

Al riguardo, può essere opportuno rammentare che il codice civile non ha mai consentito l'iscrizione in bilancio del valore di avviamento «originario» (ossia dell'avviamento «proprio» della società, «autoprodotto» dalla stessa società), ma ha sempre ammesso l'iscrizione dell'avviamento «derivativo», vale a dire dell'avviamento di una azienda (già «avviata»), acquisita da terzi⁵.

Quando viene acquisita un'azienda, il costo dell'avviamento deve gravare sul bilancio dell'acquirente; e, poiché non sarebbe corretto far gravare tale costo interamente sull'esercizio in cui avviene l'acquisto, il costo viene «patrimonializzato» e, quindi, ammortizzato.

Posta questa premessa, non v'è ragione alcuna per discriminare tra il caso in cui l'azienda («avviata» da altri) venga direttamente «comperata» con un contratto di compravendita, ed i casi in cui l'acquisizione dell'azienda avviene con altre modalità (conferimento o acquisto della partecipazione totalitaria, seguita da fusione per incorporazione).

Non ha alcun fondamento – né economico, né giuridico – la tesi secondo cui l'iscrizione dell'avviamento, ammessa nel caso in cui il relativo costo è stato sostenuto acquistando direttamente l'azienda, non sarebbe consentita quando l'azienda è acquisita mediante acquisto della partecipazione totalitaria della società (proprietaria dell'azienda «avviata») e successiva incorporazione.

Per pareggiare contabilmente il disavanzo di fusione, la società incorporante provvede a rivalutare i beni dell'incorporata; è infatti corretta «l'iscrizione, nel bilancio dell'incorporante successivo alla fusione, dei beni provenienti dall'incorporata per valori superiori a quelli che essi avevano nel bilancio dell'incorporata, così da pareggiare l'ammontare al quale era iscritta in bilancio la partecipazione (totalitaria) nell'incorporata»⁶.

⁵In tal senso, si è sempre espressa la dottrina giuridica commercialistica. Cfr.: COLOMBO, *Il bilancio di esercizio*, in *Trattato delle società*, diretto da Colombo e Portale, vol. VII, Torino, 1994, p. 261; ID., *Il bilancio di esercizio. Strutture e valutazioni*, Torino, 1987, p. 187; TANTINI, *Fusione e concentrazione: il conferimento d'azienda*, in *Trattato di diritto comm. e dir. pubbl. dell'economia*, diretto da Galgano, vol. VIII, Padova, 1985, p. 396; SANTINI, *Concentrazione d'azienda e valore di avviamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, p. 386; PORTALE, *I bilanci straordinari, delle società per azioni*, in AA.VV., *Il bilancio di esercizio. Problemi attuali*, Milano, 1978, p. 551; DE GREGORIO, *La valutazione dell'avviamento nel bilancio delle imprese sociali*, in *Studi Scialoja*, 1953. Per la dottrina contabile, basti citare ZAPPA, *Le valutazioni di bilancio*, Milano, 1920, p. 578, secondo cui «La rilevazione di conto dell'avviamento nelle scritture sistematiche si suole credere limitata ai casi nei quali l'avviamento, essendo pervenuto all'azienda per negoziazione, ha un costo effettivo».

⁶Così App. Milano, 4 marzo 1992, in *Giur. it.*, 1992, I, 2, p. 593, e in *Società*, con nota di COLOMBO, *Differenza di fusione nel bilancio successivo all'incorporazione*.

E poiché il valore di un'azienda è dato, non soltanto dai beni materiali, ma anche dall'avviamento, è necessario non solo attribuire il giusto valore ai singoli beni (fisici o immateriali) dell'azienda dell'incorporata, ma anche dare autonomo rilievo all'avviamento, perché solo così viene iscritto in bilancio il valore complessivo dell'azienda acquisita.

I dubbi che potevano derivare, in passato, dalla formulazione dell'art. 2427 c.c. (nel testo vigente prima della novella del 1991), che parlava di «somma pagata a tale titolo per l'acquisto dell'azienda», sono stati «in sostanza superati da progressivi approfondimenti dottrinali»⁷.

La dottrina ha infatti ritenuto che, tanto nel caso di azienda acquisita mediante conferimento, come nel caso di fusione, l'art. 2427 non impediva, anzi imponeva, di iscrivere l'avviamento, dato che la norma richiedeva, non già che fosse espressamente pagata una somma quale diretto corrispettivo dell'avviamento (che non è certo «alienabile» come un bene a sé stante), ma che fosse comunque sostenuto un costo avente come giustificazione il valore di avviamento dell'azienda⁸.

Iscrivere l'avviamento in bilancio non è una facoltà, ma un obbligo: l'iscrizione è infatti imposta dal principio di competenza, oltre che dalla considerazione che l'avviamento derivativo è un «servizio durevole» che il precedente titolare dell'azienda trasmette al nuovo titolare⁹.

In conclusione, quando viene effettuata una incorporazione, dev'essere annullata la partecipazione e devono essere rilevati in bilancio i valori che sostituiscono la partecipazione annullata¹⁰; accanto al valore dei singoli beni dell'azienda che compongono l'azienda, dev'essere rilevato il valore dell'avviamento.

E l'avviamento deve essere rilevato in bilancio iscrivendo all'attivo un'apposita voce, e non già «accogliendo il suggerimento un po' farisaico di qualcuno che ritiene possibile distribuire il valore di avviamento aumentando il valore dei singoli beni materiali iscrivibili in bilancio»¹¹.

⁷ COLOMBO, *Il bilancio di esercizio*, in *Trattato*, cit., p. 263, che ha costantemente sostenuto un'interpretazione estensiva dell'art. 2427 c.c., ritenendo che l'avviamento «derivativo» debba essere sempre iscritto, se la sua acquisizione ha comportato un costo.

⁸ COLOMBO, *Il bilancio di esercizio*, in *Trattato*, cit. Insomma, scrive Colombo, «se la società A, dopo aver acquistato per 1500 tutte le azioni della società B, la incorpora, ed i beni già di B possono essere iscritti in bilancio (pur al valore attuale anziché a quello di libro) solo per 1000, la differenza di 500 – c.d. differenza di fusione – può corrispondere al prezzo pagato, in sede di acquisto della partecipazione, per l'avviamento, e deve potersi iscrivere come tale».

⁹ Cfr. COLOMBO, *Il bilancio di esercizio. Strutture e valutazioni*, cit., p. 188, con indicazioni di dottrina conformi.

¹⁰ Altrimenti si avrebbe un bilancio «zoppo», ha osservato icasticamente Cass., 3 luglio 1986, n. 4382, cit.

¹¹ SANTINI, *Concentrazione d'azienda e valore di avviamento*, cit.

4. Segue

I dubbi che si potevano nutrire circa il significato del testo previgente dell'art. 2427 c.c. sono stati eliminati dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, che ha recepito la IV e la VII Direttiva Cee in materia di bilanci annuali e di bilanci consolidati, ed ha espressamente previsto l'iscrivibilità dell'avviamento nella voce 5. lett. *b*) dell'attivo della situazione patrimoniale, dettando apposito criterio di valutazione (art. 2426 c.c., n. 6)¹².

Per l'avviamento «derivativo», a differenza che per quello originario, viene sostenuto un costo, che non può non essere rilevato in bilancio¹³.

Ora, quando viene acquisito il pacchetto azionario di una società proprietaria di un'azienda già organizzata ed avviata, viene di regola pagato un prezzo superiore al valore dei singoli beni, in quanto il valore dell'azienda è formato anche dall'avviamento¹⁴.

La sentenza annotata afferma al riguardo che «l'onerosità dell'acquisto dell'avviamento pacificamente sussiste quando sia comprata l'azienda, globalmente intesa, per un prezzo esplicitamente o implicitamente riferibile anche al valore della complessiva organizzazione imprenditoriale, superiore al valore delle sue componenti».

Prosegue la sentenza: «Ove l'azienda di una società di capitali confluisca in altra società di capitali mediante l'acquisto delle quote od azioni e poi incorporazione, l'onerosità in questione è *in re ipsa*, quando le due indicate operazioni si presentino sostanzialmente unitarie, in assenza di un'apprezzabile soluzione di continuità fra l'una e l'altra, perché in tale ipotesi il prezzo pagato per dette quote od azioni, secondo il valore di mercato, necessariamente include una porzione riferibile al valore di avviamento (se sussistente)»¹⁵.

¹² La relazione ministeriale al novellato art. 2426 c.c. chiarisce che «in ordine all'avviamento, le formule "se acquisito a titolo oneroso" e "nei limiti del costo sostenuto" consentono di superare i dubbi originati dalla precedente formulazione dell'art. 2427 c.c. sull'iscrivibilità dell'avviamento in caso di acquisto oneroso ma non mediante un prezzo (permuta, conferimento) e in caso di mancata specifica indicazione della parte di costo imputata ad avviamento (acquisto di partecipazione e successiva incorporazione: e si veda, al riguardo, il primo capoverso del n. 4 dell'articolo in esame».

¹³ L'avviamento «autoprodotta» non può essere iscritto in bilancio unicamente perché «il bilancio d'esercizio non ha lo scopo di far emergere il valore del complesso aziendale a valori attuali di mercato»; «valutazioni a ciò orientate anticiperebbero, al momento di riferimento della valutazione, gli utili sperati per il futuro e sarebbero pertanto incompatibili con la funzione di misurazione dell'utile realizzato» (COLOMBO, *Il bilancio di esercizio*, in *Trattato*, cit., p. 263).

¹⁴ COLOMBO, *Il bilancio di esercizio*, in *Trattato*, cit., p. 262.

¹⁵ Sulle ragioni per cui il disavanzo può non corrispondere all'avviamento e alle plusvalenze dei beni aziendali, vedi MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993, p. 267.

La sentenza prosegue rilevando che, se vi è separazione temporale tra acquisto delle quote od azioni ed incorporazione, il costo della partecipazione «è solo eventualmente ascrivibile all'avviamento della società partecipata all'epoca dell'incorporazione».

Posto dunque che una parte del costo sia ascrivibile all'avviamento, non v'è dubbio che tale costo non può non concorrere negativamente al computo del reddito.

Sicché, se si nega l'iscrivibilità dell'avviamento e, quindi, la deduzione del relativo ammortamento, l'alternativa è quella della deduzione totale, nel periodo d'imposta della fusione, del disavanzo, come *perdita da fusione*¹⁶.

Ma, esclusa la possibilità di dedurre il disavanzo come perdita, tale differenza (se imputabile ad avviamento) non può che assumere rilievo, appunto, come costo dell'avviamento (dell'incorporata), deducibile mediante quote annuali di ammortamento.

5. Il problema fiscale

Il Testo Unico delle imposte sui redditi consente l'utilizzo del disavanzo da annullamento per la rivalutazione del patrimonio acquisito dall'incorporante.

La differenza tra costo delle partecipazioni e valore contabile del patrimonio acquisito non è, di per sé, significativa di una perdita, perché il costo delle partecipazioni deve essere confrontato, non con il valore contabile, ma con il valore reale del patrimonio acquisito.

Occorre perciò esaminare in quale modo può avvenire, e in qual modo rileva fiscalmente (secondo il Testo Unico), l'emersione dei valori reali del patrimonio acquisito.

La società incorporante può far emergere i valori reali dei beni dell'incorporata rivalutandoli, ossia attribuendo ad essi il loro valore reale, superiore (in ipotesi) a quello che avevano nel bilancio della società di provenienza; si ha, così, una emersione di plusvalenze.

La mera iscrizione in bilancio delle plusvalenze ne determinava, in passato, la tassabilità¹⁷; non vi era però tassabilità, entro il limite del disavanzo da annullamento, a norma dell'art. 128¹⁸.

Perciò, l'iscrizione in bilancio dell'avviamento e la rivalutazione dei singoli

¹⁶ Cfr. LUPI, *Profili tributari della fusione di società*, Padova, 1989, p. 124, ove, in nota, indicazioni di dottrina e giurisprudenza favorevoli alla deducibilità del disavanzo come perdita.

¹⁷ Ai sensi della lett. c) del comma 1 dell'art. 54 del TUIR, abrogata dall'art. 21, comma 3, della L. 27 dicembre 1997, n. 449.

¹⁸ TUIR, art. 123, comma 2, modificato dall'art. 7, comma 6, della L. 11 marzo 1988, n. 67 (legge finanziaria).

beni aziendali (beni di ogni tipo: beni patrimoniali, beni strumentali, merci, ecc.) non erano componenti positive di reddito, nei limiti del disavanzo.

Questa lettura dell'art. 123 è stata contrastata dall'Amministrazione finanziaria, che ha sostenuto che, a seguito delle modifiche apportate a tale disposizione dall'art. 7 della L. 11 marzo 1998, n. 67, il disavanzo di fusione non potrebbe essere attribuito alle rimanenze ed all'avviamento.

Tale conclusione sarebbe una conseguenza dell'eliminazione, dal testo (originario) del comma 2 dell'art. 123 TUIR, dell'inciso «comprese quelle relative alle rimanenze ed il valore dell'avviamento iscritto in luogo e fino a concorrenza del disavanzo».

Va però in proposito notato quanto segue.

In primo luogo, nessuna norma fiscale esclude la iscrिवibilità dell'avviamento a seguito di fusione, ma, anzi, il comma 1 dell'art. 123 del TUIR espressamente prevede che venga iscritto (escludendo così che possa essere tassato come plusvalenza realizzata dalla società fusa). Al riguardo, la sentenza annotata precisa che il disavanzo in discorso non diventa «reddito» per il solo fatto che è iscritto nel bilancio dell'incorporata come avviamento.

In secondo luogo, il comma 2 dell'art. 123 non esclude affatto l'iscrivibilità dell'avviamento, ma dispone che le plusvalenze dei beni della società incorporata, iscritte in bilancio dalla società incorporante utilizzando il disavanzo di fusione, non sono tassabili nei limiti del disavanzo.

La modifica del comma 2 dell'art. 123, su cui si basa la tesi fiscale, non dimostra affatto quanto si pretende dal fisco.

Il testo originario del comma 2 dell'art. 123 del TUIR disponeva: «Nella determinazione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante non si tiene conto dell'avanzo o disavanzo iscritto in bilancio per effetto del rapporto di cambio delle azioni o quote o dell'annullamento delle azioni o quote di alcuna delle società fuse possedute da altre, né delle plusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze ed il valore di avviamento, iscritte in bilancio in luogo e fino a concorrenza del disavanzo».

Tale comma è stato modificato dal sesto comma dell'art. 7 della L. 11 marzo 1988, n. 67; nella nuova formulazione, l'art. 123 dispone che «delle plusvalenze iscritte in bilancio non si tiene conto fino a concorrenza della differenza tra il costo delle azioni o quote delle società incorporate annullate per effetto della fusione e il valore del patrimonio netto delle società stesse risultante dalle scritture contabili».

Nella nuova formulazione della norma, in effetti, non vi è nulla che impedisca all'incorporante di utilizzare il disavanzo di fusione iscrivendo una posta a titolo di avviamento.

La differenza tra testo originario e testo modificato sta solo in ciò: il testo originario specificava (superfluamente) che il disavanzo poteva essere utilizzato, tra l'altro, rivalutando il magazzino e iscrivendo una posta a titolo di avviamen-

to; il legislatore della novella, invece, ha statuito in modo generale (senza inutili specificazioni) l'intassabilità, fino a concorrenza del disavanzo, delle plusvalenze iscritte¹⁹.

Del resto, il testo dell'art. 123 non fu modificato per innovare in tema di avviamento, ma soltanto per chiarire la portata della norma in materia di disavanzo derivante da concambio²⁰.

Non è quindi in alcun modo possibile desumere, dal testo modificato dell'art. 123, una norma che impedisca di utilizzare il disavanzo di fusione per l'iscrizione di una posta a titolo di avviamento, non essendo stata introdotta alcuna distinzione tra plusvalenze derivanti da rivalutazione di singoli cespiti e rivalutazione indiretta dell'intera azienda, fatta mediante iscrizione dell'avviamento.

Né ha pregio sostenere che il novellato art. 123, comma 2, del TUIR consentirebbe la rivalutazione in esenzione di imposta solo di beni plusvalenti in senso stretto (*ex art. 54 TUIR*), e che sarebbe, perciò, precluso l'utilizzo del disavanzo per la rivalutazione delle merci e per l'iscrizione dell'avviamento. In realtà, non è affatto vero che di plusvalenza si possa parlare soltanto con riferimento ai beni indicati nell'art. 54 del TUIR; come è stato notato, vi sono numerose norme del testo unico che riferiscono il termine «plusvalenze» anche al magazzino ed all'avviamento²¹.

¹⁹ Cfr. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa*, cit., p. 276.

²⁰ Le modifiche all'originario testo dell'art. 123 sono derivate dal proposito di escludere l'utilizzabilità a fini rivalutativi del disavanzo da concambio e non a vietare l'iscrivibilità dell'avviamento e la rivalutazione dei beni merce mediante utilizzo del disavanzo da annullamento. Cfr. ZIZZO, *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, Milano, 1996, p. 135.

²¹ La tesi dell'Amministrazione finanziaria è compiutamente esposta e confutata da ZIZZO, *La fusione di società*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale mi redditi. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesaro, Torino, 1996, p. 511.

ASPETTI FISCALI DELLA TRASFORMAZIONE ETEROGENEA *

SOMMARIO: 1. Premesse civilistiche. – 2. Profili fiscali della trasformazione endosocietaria. – 3. Nozione fiscale e nozione civilistica della trasformazione eterogenea. – 4. Effetti fiscali della trasformazione eterogenea “decommercializzante”. – 5. Le perdite pregresse del soggetto “decommercializzato”. – 6. La tassazione delle riserve di utili dopo la trasformazione. 7. Effetti fiscali della trasformazione eterogenea “commercializzante”. – 8. Calcolo della plusvalenza. – 9. Una questione di doppia tassazione. – 10. Trasformazione da e in società semplice.

1. *Premesse civilistiche*

Prima della riforma recente del diritto societario, la trasformazione di società, in senso tecnico, era soltanto quella endosocietaria (art. 2498 cod. civ.); era il cambiamento del tipo di società, nel senso definito dall'art. 2249 cod. civ. Perciò non era regolata, e neppure ammessa, ad esempio, la trasformazione in società di un'associazione, o di una comunione. La trasformazione delle fondazioni, prevista dall'art. 28 cod. civ., era vista come fattispecie assai diversa dalla trasformazione di società, pur avendo, in comune, la continuazione del medesimo soggetto. Era ammessa la trasformazione delle società consortili, ma non il passaggio società-consorzio. Si ammetteva la trasformazione delle società semplici in società commerciali e viceversa, come pure delle società irregolari e di fatto. Alla trasformazione di una cooperativa in società si opponeva una norma espressa¹, ma, in generale, data la diversità di scopo, non si ammetteva il passaggio cooperativa-società lucrativa.

Disposizioni speciali hanno previsto ipotesi atipiche di trasformazione. Ciò è avvenuto negli anni '90, nel quadro delle privatizzazioni. Basti qui un cenno rapido (non esaustivo) alla trasformazione in società per azioni degli istituti di credito di diritto pubblico², degli enti di gestione delle partecipazioni statali e

* *Tributimpresa*, 2005, n. 2, pp. 5-15.

¹ Legge 17 febbraio 1971, art. 14.

² Legge 30 luglio 1990, n. 218, seguita dal decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356.

degli altri enti pubblici economici (Eni, Enel, Ferrovie, ecc.)³, dei consorzi tra enti locali⁴, delle aziende municipali⁵, delle compagnie e gruppi portuali⁶.

La riforma del diritto societario (di cui al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, efficace dal 1° gennaio 2004) ha rivoluzionato la materia. In luogo dei tre articoli che, secondo il testo originario del codice civile, disciplinavano la trasformazione (artt. 2498, 2499 e 2500), ora abbiamo undici articoli (dall'art. 2498 all'art. 2500-novies). A parte le semplificazioni procedurali, la riforma ha ampliato notevolmente l'istituto, introducendo, accanto alla forma tradizionale di trasformazione endosocietaria (detta anche omogenea), la trasformazione eterogenea, ossia il passaggio dalla forma societaria ad altra forma (art. 2500-septies) e viceversa (art. 2500-octies).

Dal punto di vista civilistico, la trasformazione omogenea è la trasformazione da un tipo all'altro di società commerciale. È omogenea perché non muta la causa del contratto di società, ossia si rimane nel quadro dell'art. 2247 cod. civ. (attività economica intesa alla divisione degli utili). La trasformazione eterogenea, invece, ossia da società in ente non societario e viceversa, implica mutamento dello scopo, o causa (da causa lucrativa a causa consortile o mutualistica o ideale).

L'art. 2500-septies prevede la trasformazione da società di capitali in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni.

Una società di capitali può trasformarsi in cooperativa, sostituendo, alla causa lucrativa, quella mutualistica. Una società di capitali può diventare comunione di azienda, perché i soci intendono porre termine all'esercizio dell'impresa e dare in affitto l'azienda a terzi.

Una società di capitali può diventare fondazione perché, ad esempio, il socio (unico o di grande maggioranza) intende attribuire all'impresa una forma giuridica che la preservi dalle (paventate) tendenze dissoltrici degli eredi.

Una società di capitali può trasformarsi in associazione (non riconosciuta), se i soci intendono porre termine all'attività d'impresa e conservarne il patrimonio per fini non d'impresa.

L'art. 2500-octies cod. civ. prevede, inoltre, che i consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni possono trasformarsi in società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni (non sono qui menzionate le cooperative e le associazioni).

³Decreto legge 5 dicembre 1991, n. 386 e decreto legge 11 luglio 1992, n. 333.

⁴Legge 8 giugno 1990, n. 142, art. 60.

⁵D. lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 115.

⁶L. 28 gennaio 1994, n. 880, artt. 21 e 22.

Per quanto riguarda le cooperative, abbiamo visto che l'art. 2500-septies prevede la trasformazione da società di capitali in cooperative; l'art. 2500-octies non prevede l'inverso, ma il divieto di trasformazione delle cooperative in società lucrative⁷ è derogato, per le cooperative che non siano a mutualità prevalente, dall'art. 2545-decies (che ammette la trasformazione delle cooperative a mutualità non prevalente in società semplice o in società commerciali o in consorzio).

Si tratta, in tutti i casi, di trasformazione in senso proprio: muta la forma giuridica, non l'identità del soggetto, per cui si ha piena continuità dei rapporti giuridici⁸.

2. Profili fiscali della trasformazione endosocietaria

Gli aspetti principali della trasformazione endosocietaria "classica" (da un tipo all'altro di società commerciale) hanno trovato, da tempo, soluzioni condivise. Già prima della riforma tributaria degli anni '70, discutendo di tassazione dell'avviamento, si riteneva non esservi avviamento tassabile per effetto della trasformazione del tipo di società, tanto nel caso di trasformazione da un tipo all'altro nell'ambito delle società personali, quanto nel caso di trasformazione da società di persone in società di capitali e viceversa. Si escludeva la tassazione anche nel passaggio da società di fatto o irregolare a società regolare, ma si affermava la tassazione nel caso di passaggio da ditta individuale a società⁹.

A seguito della riforma degli anni '70, la trasformazione è stata regolata prima dall'art. 73 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e dall'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, poi dall'art. 122 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Messa in chiaro (nel primo comma) la neutralità della trasformazione, che come altre operazioni straordinarie non costituisce né realizzo, né distribuzione delle plusvalenze, l'art. 122 disciplinava sia le trasformazioni che implicavano, sia quelle che non implicavano, mutamento dell'imposta applicabile. Ma, per ragioni facilmente intuibili, dava particolare risalto al mutamento di imposta applicabile (comma secondo), facendone scaturire l'interruzione del periodo d'imposta; disciplinava, infine, nei commi terzo e quarto, la sorte delle riserve¹⁰.

Nel testo unico "novellato", l'art. 122 è divenuto art. 170. Ma senza muta-

⁷ Su cui cfr. G. TATARANO, *L'impresa cooperativa*, Milano, 2002, p. 442.

⁸ F. GALGANO, *Il nuovo diritto societario*, in *Trattato. dir. comm. e dir. pubbl. econ.*, diretto da F. Galgano, vol. XXIX, Padova, 2003, p. 522; ID., *Diritto commerciale. Le Società*, Bologna, 2004, p. 494.

⁹ Cfr. A. LA TORRE, *Rassegna di giurisprudenza sull'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1970, p. 258.

¹⁰ Cfr. E. GRAZIANO, *La trasformazione di società*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1996, p. 477 ss.

menti di contenuto. I temi disciplinati sono, ancora, le plusvalenze, l'interruzione del periodo d'imposta e le riserve. L'esegesi dell'art. 170 è quindi una replica dei commenti alla disposizione precedente¹¹.

Per le plusvalenze, è confermata la norma che afferma la neutralità della trasformazione omogenea, ed è riaffermata l'interruzione del periodo d'imposta. La trasformazione assume particolare rilievo fiscale quando è trasformazione progressiva (da società di persone in società di capitali) o regressiva (da società di capitali in società di persone), ossia come già accennato quando il mutamento di tipo societario produce mutamento dell'imposta da applicare. Se una società di persone si trasforma in una società di capitali, o viceversa, si ha un passaggio dall'imposizione del reddito societario mediante imputazione ai soci a quella societaria (Ires). È quindi necessario interporre una frattura tra periodo d'imposta precedente e periodo successivo alla trasformazione. Il primo periodo d'imposta decorre dall'inizio dell'esercizio fino alla data in cui ha effetto la trasformazione; il secondo dal giorno successivo a quello in cui ha effetto la trasformazione fino alla fine dell'esercizio sociale. Si applicano, a ciascuno dei due periodi, le regole fiscali cui la società è soggetta in ragione della sua forma sociale, per cui è necessaria la redazione di due appositi conti economici, relativi ai due periodi d'imposta, e la presentazione di distinte dichiarazioni dei redditi.

La trasformazione non modifica lo *status* fiscale delle riserve; opera *ex tunc*. Il nuovo regime fiscale non vale per i gli utili prodotti prima della trasformazione, il cui regime fiscale si cristallizza.

Le riserve costituite prima della trasformazione con utili tassati in capo ai soci per imputazione conservano dunque il loro originario *status* fiscale anche dopo la trasformazione; non devono perciò essere più tassate quando la società trasformata le distribuisce ai soci, purché siano iscritte in bilancio con la indicazione della loro origine¹². Se così non fosse, sarebbero tassati due volte.

In sostanza, le riserve delle società di persone non sono più tassate a seguito della trasformazione, ma è necessario: a) che siano rilevate nella contabilità e nel bilancio della società di capitali risultante dalla trasformazione; b) che ne sia indicata l'origine.

La disciplina delle riserve prodotte da società di persone non si applica alle riserve da rivalutazione monetaria, che, per le società di persone, sono liberamente disponibili; né si applica alle riserve di capitale e ai fondi indicati all'art. 47, comma 4 (fondo sovrapprezzo azioni, riserve formate con interessi di con-

¹¹ Cfr. E. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, VII ed., Torino, 2005, p. 195.

¹² Il comma 3 dell'art. 170 stabilisce che, a seguito di trasformazione da società di persone in società soggetta ad Ires, "le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci a norma dell'art. 5", che siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, "non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione e l'imputazione di esse a capitale non comporta l'applicazione del comma 6 dell'art. 47".

guaglio versati dai soci, ecc.). In pratica se, dopo la trasformazione, la società riduce il capitale sociale, distribuendo riserve ai soci, la distribuzione non è presupposto d'imposta.

Il principio di cristallizzazione dello *status* fiscale delle riserve vale anche per le trasformazioni regressive. Se una società di capitali, cui non si applica il regime di trasparenza, si trasforma in società di persone, e nel suo bilancio vi sono riserve costituite con utili, non si ha automatica imputazione ai soci di quegli utili, perché la trasformazione non tocca le riserve preesistenti. Le riserve conservano il loro *status* fiscale originario di utili tassabili come dividendi presso i soci solo a seguito di distribuzione (ferma restando che devono essere iscritte in bilancio con il "marchio d'origine"). Pertanto, sono tassate solo quando sono distribuite ai soci, o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio. Senza questa tassazione, vi sarebbe un salto d'imposta.

In definitiva, quindi, in caso di passaggio da società di capitali a società di persone, alle riserve costituite prima della trasformazione continuano ad applicarsi le norme relative ai dividendi distribuiti dalle società soggette ad Ires, anche se la società non è più soggetta a tale imposta.

La regola può penalizzare le società di persone che iniziano ad operare in regime di contabilità semplificata (o che lo adottato in seguito), perché, in assenza del bilancio, non può esservi indicazione del "marchio d'origine" delle riserve, che, perciò, debbono considerarsi distribuite per presunzione di legge.

Gli utili distribuiti dalla società di persone, ma derivanti da redditi prodotti dalla *ex* società di capitali, concorrono a formare il reddito del socio percettore, secondo le regole generali della tassazione dei dividendi (con applicazione dell'aliquota del 12,50% ai dividendi derivanti da partecipazioni non qualificate e non detenute nell'esercizio di impresa; e con concorso al reddito imponibile nella misura del 40 per cento negli altri casi).

Resta ferma, *ex art.* 47, l'intassabilità se vengono distribuite riserve di capitale (riserve cioè formate con sovrapprezzi di emissione, interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori, versamenti dei soci a fondo perduto o in conto capitale o con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta, con la connessa regola della riduzione del valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione).

Non è disciplinato il riporto delle perdite. Nella trasformazione progressiva, le perdite pregresse delle società di persone, essendo state imputate ai soci, non sono interessate dalla trasformazione; invece, nella trasformazione regressiva, si può ritenere che le perdite realizzate prima dalla trasformazione, dalla società di capitali, possono essere riportate a nuovo e compensate con gli utili della risultante dalla trasformazione, applicando l'art. 8, comma 3, e l'art. 84, comma 1¹³.

¹³ Cfr. G. ZIZZO. *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, Milano, 1996, p. 250. Ci sembra priva di fondamento la tesi secondo cui il riporto delle perdite non sarebbe ammesso nei casi in cui la trasformazione comporti l'acquisto o la perdita della personalità giuridica (tesi

3. Nozione fiscale e nozione civilistica della trasformazione eterogenea

Passiamo ora ai profili fiscali della trasformazione eterogenea, che, prima dell'introduzione, nel Testo unico, dell'art. 171, non era ignota all'ordinamento tributario. L'art. 126 del T.u.i.r., prima della recente "novellazione", estendeva, "in quanto applicabili", alle trasformazioni degli enti diversi dalle società, le norme riguardanti le trasformazioni delle società. Occorreva dunque "adattare", alle trasformazioni eterogenee, le previsioni dell'art. 122. Ora, l'art. 171 è specificamente dedicato alle trasformazioni eterogenee.

Dal punto di vista del regime fiscale dei beni posseduti dal soggetto che si trasforma, ciò che rileva non è tanto il mutamento di causa del contratto sociale, o dello scopo sociale, e neppure il mutamento di imposta applicabile, ma il mutamento di attività o, meglio ancora, di destinazione (e, quindi, di regime fiscale) dei beni. E proprio a tale modifica fa riferimento l'art. 171 disciplinando la c.d. fusione eterogenea. E, per tale ragione, la figura tributaria della trasformazione eterogenea differisce dunque da quella civilistica.

Per il diritto tributario, assumono rilievo di trasformazione eterogenea due tipi di operazione:

- a) la trasformazione da società di capitali in soggetto non commerciale (*trasformazione decommercializzante*);
- b) la trasformazione da soggetto non commerciale in società di capitali (*trasformazione commercializzante*).

L'art. 171, comma 1, sotto la rubrica "trasformazione eterogenea", considera una fenomenologia non del tutto coincidente con quella civilistica.

Il codice civile considera eterogenea la trasformazione di una società per azioni (capo V), di una società in accomandita per azioni (capo VI) o di una società a responsabilità limitata (capo VII), in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni. La norma fiscale (art. 171, comma 1), invece, prende in considerazione la trasformazione di una società soggetta ad Ires in ente non commerciale.

Le categorie soggettive dei soggetti *ante* e *post* trasformazione, nei due casi, non coincidono.

La norma civilistica considera, come società da trasformare, soltanto le società di capitali; la nozione fiscale è più ampia, perché prende in considerazione tutte le società commerciali soggette ad Ires e, quindi, anche le società cooperative e di mutua assicurazione.

Sul versante del soggetto *post* trasformazione, la norma civilistica considera i consorzi, le società consortili, le società cooperative, le comunioni d'azienda, le associazioni non riconosciute e le fondazioni.

espressa da M. LEO-F. MONACCHI-M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, VI ed., Milano, 1999, p. 1581, sulla scorta di una risoluzione della Direzione regionale del Veneto del 19 dicembre 1994, *ivi citata*).

La norma fiscale, invece, si riferisce alla categoria (tributaria) degli enti non commerciali (oltre che alle comunioni d'azienda).

Ciò significa che vi sono ipotesi di trasformazioni eterogenee agli effetti civilistici che non sono tali agli effetti tributari. Ad esempio, la trasformazione di una società per azioni in società consortile, o società cooperativa, è trasformazione eterogenea dal punto di vista civilistico (perché muta la causa del contratto sociale), non lo è dal punto di vista tributario (perché si rimane nel dominio dei soggetti commerciali).

La trasformazione di una società di capitali in consorzio è trasformazione (sempre) eterogenea dal punto di vista civilistico; dal punto di vista fiscale, invece, bisogna distinguere il caso in cui il soggetto trasformato è un consorzio-ente commerciale da quello in cui è un consorzio ente-non commerciale¹⁴.

Bisogna al riguardo ricordare che la delega per la riforma prevede il trasferimento degli enti non commerciali dall'area dei soggetti passivi dell'imposta sulle società a quella dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (che sarà ridenominata, perciò, Imposta generale sul reddito). Quando (e se) sarà attuata questa parte della delega, la trasformazione eterogenea di una società commerciale in ente commerciale comporterà mutamento di imposta applicabile.

Per ora, ciò non accade e, quindi, la trasformazione eterogenea va esaminata considerandola come mutamento di regime fiscale interno all'Ires (da soggetto commerciale ad ente non commerciale), senza mutamento di imposta applicabile.

4. Effetti fiscali della trasformazione eterogenea "decommercializzante"

Le differenze, dal punto di vista fiscale, tra trasformazione omogenea ed eterogenea, riguardano innanzitutto il regime dei beni, ossia le plusvalenze. La trasformazione eterogenea in senso fiscale non è neutrale, perché comporta, di consueto, un mutamento di regime fiscale dei beni, immessi o estromessi dal regime dei beni d'impresa.

Con riguardo alla trasformazione eterogenea "decommercializzante", l'art. 171, comma 1, del T.U.I.R. prevede che "*i beni della società si considerano realizzati in base al valore normale, salvo che non siano confluiti nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso*". L'operazione comporta dunque la tassazione, in base al valore normale, dei beni della società che si decommercializza, salvo che non confluiscano nell'attività (secondaria) di impresa del soggetto trasformato.

Segue (nella seconda parte del comma 1) la disciplina delle riserve (di utili), che restano in sospensione d'imposta se dopo la trasformazione sono iscritte in

¹⁴ Su questa ambivalenza dei consorzi cfr. M. INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004, p. 59 ss.

bilancio con indicazione della loro origine; sono, invece, tassate, se non sono più iscritte in bilancio o sono iscritte senza indicazione della loro origine, o se pur iscritte in bilancio con indicazione della origine sono distribuite ai soci o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite.

Nella seconda parte del comma 1 vi è inoltre una norma che concerne la trasformazione della società commerciale in comunione d'azienda. Ciò comporta l'applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. *b*), in tema di "redditi diversi"; la plusvalenza da cessione dell'azienda è tassata come "reddito diverso" dei proprietari.

Con riguardo alla trasformazione eterogenea "commercializzante", l'art. 171, comma 2, equipara, dal punto di vista fiscale, la trasformazione al conferimento, in quanto i beni (dell'ente non commerciale) assumono la qualifica di "beni relativi all'impresa".

Sia la decommercializzazione, sia la commercializzazione, sono dunque considerate "realizzative". Ma va precisato che il perno della disciplina fiscale non è il mutamento in sé della forma giuridica del soggetto, ma il mutamento di attività, o, più precisamente, di destinazione (e, quindi, di *status* fiscale) dei beni, ossia l'ingresso o l'uscita dei beni dal regime d'impresa.

Come detto, a norma dell'art. 171, comma 1, dei T.U.I.R., "*i beni della società si considerano realizzati in base al valore normale, salvo che non siano confluiti nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso*". Se i beni confluiscono nell'azienda o complesso aziendale, non muta il loro *status* di "*beni relativi all'impresa*". E, quindi, la trasformazione, di per sé, è fiscalmente indolore. Per stabilire se i beni continuano ad essere beni d'impresa occorre riferirsi all'art. 144 del T.u.i.r., che richiama le norme che disciplinano l'individuazione dei beni d'impresa dell'imprenditore individuale (art. 65, commi 1 e 3 *bis*).

Non è, invece, indolore la "decommercializzazione" dell'ente e dei beni, ossia la cessazione dell'utilizzo dei beni per l'esercizio di una attività commerciale. Nell'art. 171, comma 1, viene detto che i beni "*si considerano realizzati in base al valore normale*". Di fatto, le plusvalenze non sono realizzate. Ma il legislatore vuole con tale espressione intendere che le plusvalenze sono tassate "come se" fossero realizzate. Vuole, cioè, collegare al mutamento di regime dei beni (al loro ingresso nel regime dei beni d'impresa) le stesse conseguenze fiscali che si avrebbero se i beni fossero ceduti. Ciò che provoca la tassazione non è dunque il realizzo delle plusvalenze, ma la cessazione del regime dei beni d'impresa, ossia la destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Secondo una espressione corrente, si chiude un "ciclo fiscale". E prende corpo un componente positivo, pari al valore normale, che si contrappone al costo fiscale (del bene). Si tassa dunque una plusvalenza, che, come prevede l'art. 86, comma 3, è pari alla differenza tra valore normale e costo non ammortizzato.

Se cessa del tutto l'attività d'impresa, la decommercializzazione può interessare un'intera azienda; diventa quindi tassabile la differenza tra valore normale e

costo fiscale dell'azienda. Sennonché, il valore normale dell'azienda comprende l'avviamento che, con la decommercializzazione dell'ente, si dissolve. Una sua tassazione sarebbe priva di causa fiscale. Se ne deve affermare, perciò, la non tassazione.

Per stabilire il valore normale, bisogna far ricorso all'art. 9, secondo cui (in sintesi): a) per i beni-merce, si fa riferimento al valore di mercato; b) per i titoli quotati, alle quotazioni di borsa; c) per i titoli non quotati, al patrimonio netto della società partecipata o, per quelle di nuova costituzione, al valore dei conferimenti. Naturalmente, le plusvalenze che fruiscono della *participation exemption* non sono tassabili.

5. Le perdite pregresse del soggetto "decommercializzato"

Nulla dice l'art. 171 in tema di perdite, ma è agevole constatare che la società commerciale, trasformata in ente non commerciale, che non esercita alcuna attività commerciale, "perde le perdite", ossia perde il diritto di riportare a nuovo le perdite pregresse, derivanti dalla precedente attività commerciale. Perdite e profitti degli enti non commerciali si compensano all'interno di una medesima categoria reddituale (ex art. 144); le perdite derivanti dall'attività d'impresa di una società non commerciale non possono quindi essere compensate con redditi di altra natura (ad esempio, redditi fondiari, o di capitale), prodotti dal medesimo soggetto, che si sia trasformato in ente non commerciale.

Nel caso, invece, in cui l'ente non commerciale, derivante dalla trasformazione, prosegua in via secondaria un'attività commerciale, le perdite della pregressa attività commerciale (*ante* trasformazione) potranno essere utilizzate dopo la trasformazione, ma solo a compensazione dei redditi d'impresa.

6. La tassazione delle riserve di utili dopo la trasformazione

Nel comma 1, secondo periodo, dell'art. 171 è disciplinata la tassazione, a carico dei soci o associati dell'ente risultante dalla trasformazione, delle riserve di utili.

Come già accennato, non vi è tassazione se, dopo la trasformazione, le riserve sono iscritte in bilancio con indicazione della loro origine; sono, invece, tassate, se non sono più iscritte in bilancio o sono iscritte senza indicazione della loro origine, o se pur iscritte in bilancio con indicazione della origine sono distribuite ai soci o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite.

Il problema è analogo a quello che si pone quando una società di capitali si trasforma in società di persone. Si tratta di stabilire se le riserve conservano lo *status* di riserve (di utili) tassate solo se distribuite, o se sono tassate mediante

imputazione ai soci, secondo il regime delle società di persone. Non a caso, la disciplina delle riserve, contenuta nell'art. 171, comma 1, ricalca il comma 4 dell'art. 170, su cui ci siamo già soffermati.

Anche nel caso di trasformazione eterogenea, la non tassazione delle riserve è subordinata al loro mantenimento in bilancio, con indicazione del "marchio d'origine". La sorte fiscale delle riserve è dunque diversa, secondo che l'ente non commerciale, risultante dalla trasformazione, eserciti o non eserciti, in via secondaria, un'attività commerciale.

Se la società commerciale si trasforma in associazione, le riserve saranno tassate a carico degli associati, applicando la disciplina dei dividendi¹⁵.

Se la società commerciale si trasforma in comunione d'azienda, potrebbe accadere che le riserve debbano essere tassate a carico dei membri della comunione come redditi diversi (senza *participation exemption*, dunque), nel primo periodo d'imposta successivo alla trasformazione (non essendovi più un bilancio nel quale iscrivere le dette riserve), pur trattandosi di utili prodotti da una società di capitali. Va però considerato probabile che le riserve vengano trasferite con le altre attività e passività aziendali all'imprenditore che prenderà in affitto l'azienda, che potrà iscriverele nel suo bilancio indicandone l'origine.

In ogni caso in cui le riserve vengano inserite in bilancio con indicazione della loro origine, la tassazione avverrà nel periodo in cui sono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio. Ciò può verificarsi solo se l'ente non commerciale svolge una attività d'impresa, perché solo in tal caso può accadere che le riserve vengano utilizzate per coprire perdite dell'attività di impresa.

Se l'ente risultante dalla trasformazione è un ente non commerciale "puro" (ad esempio una associazione o fondazione), che non esercita alcuna attività di impresa e non dispone di un bilancio di esercizio in cui inserire le riserve con indicazione dell'origine, le riserve di utili sono potenzialmente tassabili nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione (art. 171, comma 1, lett. b).

Va però osservato che l'ente non commerciale, risultante dalla trasformazione (fondazione, associazione, ecc.) non è, di norma, un ente che ripartisce utili.

Se è una fondazione, non vi sono soci o associati sui quali far ricadere la tassazione. È quindi probabile che questi utili (già tassati come utili della società che li ha prodotti) non saranno ulteriormente tassati, perché non vi sarà (mai) né distribuzione, né soci o associati, sui quali far cadere la tassazione.

La partecipazione del socio della società che si trasforma in ente non commerciale si estingue. Se sono detenute da una società, il socio non potrà più iscrivere nel proprio bilancio la partecipazione in un ente commerciale che non

¹⁵ Si veda l'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 171, che rinvia al quinto comma dell'art. 170, che, a sua volta, richiama il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società soggette ad Ires.

esiste più. Il valore fiscale della partecipazione si dissolve; per dedurlo come componente negativo, occorre che ricorrano gli estremi dell'inerenza.

7. Effetti fiscali della trasformazione eterogenea "commercializzante"

Passiamo ora alla trasformazione di un ente non commerciale in società¹⁶. L'art. 2500-octies cod. civ. prevede, come abbiamo visto, che i consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni possano trasformarsi in società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni.

È dunque possibile, per esempio, la trasformazione di una fondazione in società di capitali (non è prevista la trasformazione di una fondazione in cooperativa)¹⁷.

Gli effetti fiscali non sono indicati in modo diretto, ma, anche qui, con una *fictio*. I beni non d'impresa "si considerano" conferiti. Non c'è conferimento, è "come se" conferimento vi fosse. Gli effetti della trasformazione sui beni sono indicati con la tecnica della equiparazione tra fattispecie. Anzi, vi è qui una doppia equiparazione, perché la trasformazione da soggetto non commerciale in società di capitali è fiscalmente equiparata ad un conferimento. Ed il conferimento, a sua volta, è fattispecie di cui il legislatore fiscale indica gli effetti in modo indiretto, equiparandola alla cessione onerosa. In conclusione, con riguardo ai beni dell'ente commerciale, la trasformazione "commercializzante", essendo equiparata ad un conferimento, è alla fine equiparata, per la proprietà transitiva, ad una cessione.

Ecco perché il nuovo art. 67 del Testo unico (che sostituisce il precedente art. 81), prevede espressamente, al comma 1, lettera n), che sono tassabili come

¹⁶Per un primo approccio cfr. F. TESAURO-A. CONTRINO-R. LUPI, *Il carattere realizzativo delle trasformazioni di enti e società con immissione (od estromissione) di patrimoni dal regime dei beni d'impresa*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, p. 407.

¹⁷Sotto il profilo procedurale, il quarto comma del citato art. 2500-octies dispone che "La trasformazione di fondazioni in società di capitali è disposta dall'autorità governativa, su proposta dell'organo competente. Le azioni o quote sono assegnate secondo le disposizioni dell'atto di fondazione o, in mancanza, dell'articolo 31", cioè "in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto". Il 2° comma dell'art. 31, poi, statuisce che qualora né l'atto costitutivo né lo statuto dispongano, "se trattasi di fondazione provvede l'autorità governativa, attribuendo i beni ad altri enti che hanno fini analoghi".

Secondo l'art. 223-octies delle disposizioni di attuazione del codice civile, "La trasformazione prevista dall'art. 2500-octies del codice civile è consentita alle associazioni e fondazioni costituite prima del 1° gennaio 2004 soltanto quando non comporta distrazione, dalle originarie finalità, di fondi o valori creati con contributi di terzi o in virtù di particolari regimi fiscali di agevolazione. Nell'ipotesi di fondi creati in virtù di particolari regimi fiscali di agevolazione, la trasformazione è consentita nel caso in cui siano previamente versate le relative imposte".

redditi diversi le plusvalenze “realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all’art. 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti”.

Le plusvalenze dei beni dell’ente non commerciale che si trasforma in società commerciale, dunque, sono trattate fiscalmente come quelle che, se realizzate da un “privato”, sono tassate come redditi diversi, ai sensi dell’art. 67, comma 1. Ad esempio, se l’ente non commerciale possiede delle partecipazioni non qualificate, deve applicarsi l’art. 67, comma 1, lett. c-bis, e l’imposta sostitutiva sui *capital gain*.

Anche qui, la trasformazione è trattata come se fosse “realizzativa”. Le plusvalenze non sono tassate perché realizzate, ma perché muta il regime giuridico dei beni del soggetto trasformato. Ossia perché i beni sono sottoposti al regime dei beni d’impresa.

8. Calcolo della plusvalenza

La determinazione del costo, o valore, fiscale dei beni al momento del loro ingresso nel regime di impresa, ad eccezione dell’ipotesi di una loro acquisizione a titolo oneroso e di quella prevista dall’art. 65, comma 3-bis (passaggio dei beni strumentali dal patrimonio personale dell’imprenditore individuale a quello d’impresa), non è espressamente disciplinata da alcuna norma del Testo unico, ma la relazione allo schema di Decreto Legislativo, istitutivo dell’Ires, afferma che “*ai beni dell’ente non commerciale immessi nella società va attribuito il valore normale e non il costo storico, con la conseguenza che le relative plusvalenze sono imponibili in base, appunto, al valore normale; questo valore è poi assunto come costo fiscalmente riconosciuto della società*”¹⁸.

Peraltro, le norme del T.U.I.R. non prevedono in modo specifico, con riguardo alla trasformazione eterogenea, un criterio di determinazione del “*valore normale*”. Ciò non vuol dire che si è in presenza di una lacuna. Data l’equiparazione della trasformazione ai conferimenti, occorre far capo all’art. 9.

Le operazioni di conferimento, come accennato, sono equiparate, ai fini fiscali, alle cessioni a titolo oneroso, il cui corrispettivo è rappresentato dalle partecipazioni ricevute in cambio del bene conferito (art. 9, comma 5).

Tenuto conto della equiparazione della trasformazione eterogenea ad un conferimento, si può concludere che la plusvalenza è determinata come differenza tra il valore normale dei beni “conferiti” (ossia dal patrimonio netto dell’ente trasformato, calcolato attribuendo, ad ogni bene che lo compone, il valore normale) e il loro costo storico.

¹⁸ In senso conforme F. SOGNI, *Debitore d’imposta e plusvalenza imponibile nella trasformazione eterogenea*, in *Tributimpresa*, 2004, n. 4, p. 43.

Dato per noto il valore di partenza (costo fiscale) del patrimonio dell'ente che si trasforma, vi è da individuare il valore finale, ossia il valore normale del patrimonio (valore che costituirà il costo fiscale del patrimonio della società risultante dalla trasformazione). Normalmente, la plusvalenza è pari alla differenza tra corrispettivo e costo fiscale¹⁹.

Qui, però, non c'è un corrispettivo in senso stretto, ma assegnazione delle azioni ai soci della società risultante dalla trasformazione. Opera, pertanto, la regola generale, prevista dall'art. 9, comma 2, secondo cui “*in caso di conferimenti o apporti in società o altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti*”, che va determinato secondo i criteri posti dal comma 4.

In particolare, ci si deve riferire al punto dell'art. 9, comma 4, lett. b), dove si dice che, se la conferitaria è di nuova costituzione, rileva il valore del bene conferito. Il valore che conta, insomma, è il valore normale del compendio dei beni dell'ente non commerciale che diventa società commerciale.

Ne può scaturire una plusvalenza imponibile e, di conseguenza, un nuovo valore fiscale, presso il soggetto trasformato, che costituisce valore di partenza del patrimonio ai fini delle successive vicende “impositive” delle plusvalenze (come avviene nei conferimenti “realizzativi”).

Le partecipazioni assumono un valore fiscalmente riconosciuto che riflette il valore corrente del patrimonio che è divenuto “patrimonio d'impresa”. Questo valore costituirà punto di partenza per il calcolo del *quantum* imponibile nelle successive vicende impositive delle partecipazioni sociali.

9. Una questione di doppia tassazione

L'ente non commerciale che si trasforma in società commerciale non riceve nessun corrispettivo. La tassazione trova la sua spiegazione nel mutamento della condizione fiscale dei beni che diventano beni d'impresa. Si chiude un ciclo: le plusvalenze dei beni “non d'impresa” cessano di essere tali (per cui devono essere tassate come redditi diversi, se ne ricorrono i presupposti), e diventano “beni d'impresa”.

Il tributo sulla plusvalenza ha come soggetto passivo l'ente che si trasforma: questo pagamento di imposta è dunque lo scotto che si paga per la trasformazione dei “beni non d'impresa” (dell'ente non commerciale) in “beni relativi all'impresa”.

¹⁹Per la quantificazione delle plusvalenze da partecipazioni, si consideri l'art. 68, comma 6, del T.U.I.R., secondo cui le plusvalenze indicate nella lettera c-bis) dell'art. 67 “sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito (...) ed il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione ...”.

La trasformazione eterogenea è equiparata al conferimento ma, nella trasformazione, può verificarsi, però, un fenomeno di doppia imposizione (economica), che non si verifica nel conferimento.

Nel conferimento, i protagonisti dell'operazione sono due, conferente e conferitario; il primo, a fronte del conferimento, riceve delle partecipazioni; ed è tassato per la plusvalenza, data dalla differenza tra il valore fiscale delle partecipazioni ricevute e il valore fiscale dei beni conferiti.

Nella trasformazione eterogenea c'è una terza categoria di soggetti: i soci della società risultante dalla trasformazione. Ora se i soci sono persone fisiche o enti non commerciali (soggetti IRES in generale), non si pone nessun problema di doppia tassazione.

Ma se i soci sono società di capitali (soggetti IRES) si verifica un fenomeno di doppia imposizione²⁰: in sostanza viene assoggettata ad imposizione sia la plusvalenza dei beni posseduti dalla società risultante dalla trasformazione sia l'attribuzione delle partecipazioni al socio della società trasformata.

Si ha dunque un fenomeno di doppia imposizione economica, che non sembra evitabile secondo le norme vigenti. Non è infatti possibile considerare il passaggio dei beni dell'ente non commerciale nella sfera dei beni d'impresa come evento fiscalmente indifferente; non è possibile, cioè, considerare rilevante soltanto l'attribuzione delle partecipazioni della "nuova" società di capitali.

10. *Trasformazione da e in società semplice*

Il Testo unico omette di considerare espressamente il caso in cui una società commerciale (di capitali o di persone) si trasforma in società semplice ed il caso, inverso, in cui una società semplice si trasforma in società commerciale²¹.

La trasformazione di una società di capitali in società semplice (c.d. decommercializzazione) è analoga alla trasformazione di una società di capitali in ente non commerciale. I beni della società di capitali cessano di essere "beni d'impresa", e ciò comporta la tassazione delle plusvalenze nel caso in cui la trasformazione realizza una destinazione dei beni plusvalenti a finalità estranee all'impresa²².

²⁰ Come segnalato da F. SOGNI, *Debitore d'imposta e plusvalenza imponibile nella trasformazione eterogenea*, cit., p. 40.

²¹ Cfr.: A. VIGNOLI, *Trasformazione di società semplice in società di capitali ed immissione dei beni nel regime dei beni d'impresa*, in AA.VV., *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa* (a cura di R. Lupi, D. Stevanato), Milano, 2002, p. 363 ss.; V. FICARI, *Sulle trasformazioni imprenditoriali nell'imposizione sul reddito tra vecchi confini e nuovi scenari*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1365.

²² T.U.I.R., artt. 85, comma 2 e 86, comma 1 lett. c).

Il caso, inverso, in cui una società semplice si trasforma in società di capitali, dev'essere riguardato come trasformazione di soggetto non commerciale in soggetto commerciale. La disposizione che equipara la trasformazione al conferimento riguarda, secondo la lettera dell'art. 171, comma 2, la trasformazione degli "enti non commerciali" in società commerciale.

Si pone quindi il problema se l'art. 171, comma 2, possa applicarsi anche alla trasformazione delle società semplici in società commerciale. A me pare che la risposta al quesito non possa essere positiva.

Non è infatti possibile estendere analogicamente la disposizione relativa alle trasformazioni di enti non commerciali in società commerciali alle trasformazioni "commercializzanti" delle società semplici. Non mi sembra possibile neppure intendere estensivamente la formula "ente non commerciale" come comprensiva sia degli enti non commerciali (intesi in senso stretto come categoria di soggetti passivi Ires) sia delle società semplici, perché a ciò si oppone un dato letterale non superabile, e cioè l'espressa menzione, nel testo del comma 2 dell'art. 171, della trasformazione disciplinata dall'art. 2500-octies del codice civile, che non contempla la trasformazione della società semplice.

Non va trascurata, però, una esigenza sistematica. E cioè "*il principio generale del sistema in base al quale i componenti di reddito debbono rilevare nel medesimo regime nel quale sono maturati e non in un regime diverso*"²³. Da ciò deriva che i beni della società semplice che si trasforma in società commerciale debbono fare ingresso nel regime d'impresa con il valore normale del momento in cui assumono la qualifica di beni d'impresa. Se così non fosse, le plusvalenze maturate dalla società semplice, prima della trasformazione, sarebbero incongruamente tassate, dopo la trasformazione, come se si trattasse di plusvalenze maturate in regime d'impresa.

²³ Così la Risoluzione 19 luglio 2002, n. 242/E, concernente il trasferimento, all'interno di un ente non commerciale, dei beni dalla sfera istituzionale a quella d'impresa. In senso conforme M. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993, p. 151; *contra*: G. ZIZZO, *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, cit., p. 45, ove altre indicazioni, che richiama la disposizione sul passaggio di un bene, di proprietà di un imprenditore individuale, dalla sfera personale a quella imprenditoriale.

INDEDUCIBILITÀ DEI COSTI ILLECITI: PROFILI CRITICI DI UNA NORMA DI ASSAI DUBBIA COSTITUZIONALITÀ *

Il legislatore ha posto fine, nel 1993, alla discussione sull'imponibilità dei proventi (prezzo, prodotto e profitto) da reato. Ha sancito infatti la tassabilità dei «proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo»¹. Alla norma sui proventi illeciti ha poi aggiunto una norma sui costi illeciti, inserendo², nello stesso art. 14 della legge n. 537/1993, il comma 4-*bis*, che sancisce l'indeducibilità di costi e spese «riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato». La prima norma dispone (o chiarisce) che è fiscalmente irrilevante l'illiceità (penale, amministrativa o civile) di un provento. L'illiceità non impedisce la tassazione. La norma sui proventi è una norma tributaria, nel presupposto e negli effetti. La norma sui costi, all'opposto, attribuisce rilevanza fiscale all'illiceità penale dei costi. È una singolarissima norma nella cui fattispecie ha un ruolo decisivo la qualifica giuridica penalistica degli atti, fatti o attività cui sono riconducibili i costi e le spese: è cioè una norma ad effetti fiscali con fattispecie penalistica. È una norma-centauro. Come il centauro è metà uomo, metà cavallo, così questa norma è metà penale, metà tributaria. Ora, se proviamo a scovare e portare alla luce la *ratio* della legge, qui possiamo dire subito che l'indeducibilità non ha alcuna *ratio* di natura tributaria. Una norma fiscale priva di *ratio* fiscale è, già solo per questo, costituzionalmente illegittima, perché viola il principio di capacità contributiva, di cui devono essere espressione le fattispecie che generano effetti fiscali. Che la norma sia priva di *ratio* fiscale è condiviso dall'Agenzia, quando osserva che la norma è caratterizzata da un «intento indirettamente sanzionatorio dell'attività illecita»³. Il profilo sanzionatorio non è però solo negli intenti del legislatore, ma nella fatti-

* *Corr. trib.*, 2012, pp. 426-430.

¹ Art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537.

² Con l'art. 2, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

³ Circolare 26 settembre 2005, n. 42/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

specie della norma, che include tra i suoi componenti la commissione di un reato, facendone seguire però un effetto fiscale. L'illiceità penale è presa in considerazione come se avesse valore economico, e come se fosse indice di capacità contributiva; la determinazione del reddito non è fatta dipendere da fatti economici, espressivi di capacità contributiva, ma da una qualifica giuridica (penalistica). La tassazione al lordo deroga al principio che prevede la deduzione di ogni costo inerente alla produzione di proventi di ogni genere, leciti od illeciti. «Ma una siffatta deroga agli ordinari principi in materia di tassazione non sembra possa rientrare nell'alveo della discrezionalità concessa al legislatore dalla Carta costituzionale ed in particolare dall'art. 53, giacché determina evidente alterazione dei criteri normativi di quantificazione del tributo a mezzo di un'irragionevole amplificazione della base imponibile. Ne consegue che vengono ad essere assoggettate ad imposta somme che non sono espressione della capacità contributiva dell'impresa, cioè di quella potenzialità economica cui deve essere commisurato il prelievo fiscale, e che vengono incluse nel reddito imponibile, sommate alle componenti positive, ivi compresi i proventi derivanti dalle stesse attività penalmente rilevanti cui si riferiscono i costi indeducibili»⁴. La norma viola dunque l'art. 53 Cost.

Limitazione della indeducibilità dei costi da reato solo in materia di IRPEF

Intanto, l'Amministrazione finanziaria sta facendo largo uso di questa norma. In attesa della pronuncia della Corte costituzionale è utile qualche rilievo eseguitico. Per prima cosa, vi è da dire un'ovvietà: che solo le persone fisiche possono commettere reati. *Societas delinquere non potest*. Ma l'Agenzia delle entrate ritiene che il principio potrebbe essere aggirato per l'insostenibile ragione che «nel caso di società, enti o associazioni, ovviamente, occorre fare riferimento alla denuncia di reato a carico degli amministratori o dei legali rappresentanti»⁵. È però evidente che questa tesi dell'Agenzia non ha alcun fondamento. Se la norma concerne i reati, e se solo le persone fisiche possono commettere reati, non si vede come possa essere applicata a chi non commette (e non può commettere) reati. La norma vale, dunque, solo per le persone fisiche. Il che equivale a dire che si applica all'IRPEF, mai all'IRES⁶. Inoltre, essendo dettata in materia red-

⁴ Comm. trib. reg. Veneto, Sez. XXI, Ord. 11 aprile 2011, n. 27, in Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

⁵ Circolare n. 42/E del 2005, cit.

⁶ Come è confermato, se ce ne fosse bisogno, dalla rubrica dell'art. 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 («Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche»).

dituale (si veda l'esplicito riferimento alle categorie di reddito), la norma non si applica né all'IRAP, né ad altre imposte.

Rapporti tra tassazione dei proventi illeciti e indeducibilità dei costi da reato

I commi 4 e 4-*bis* sono topograficamente vicini, regolano temi affini, ma non sono un «combinato disposto», non si applicano congiuntamente. È dunque errata l'esegesi della circolare, secondo cui il legislatore «inserendo il comma 4-*bis* nell'art. 14 citato, ha inteso ulteriormente specificare le modalità di tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ma solo con riferimento agli illeciti penalmente rilevanti». E cioè errato sostenere, come afferma l'Agenzia, che, quando si applica il comma 4, deve applicarsi anche il 4-*bis*, con la conseguenza che, quando i proventi sono illeciti, non possono essere mai dedotti i costi (anche se leciti). Il comma 4-*bis* non richiama il comma 4. Vi è scritto che esso opera «nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1», del Testo Unico, non che opera nella determinazione dei redditi penalmente illeciti, di cui si parla nel comma 4. Nel testo del comma 4-*bis* non è richiamato il comma 4, e non vi è nulla che autorizzi a sostenere la tesi, secondo cui il comma 4-*bis* si applica ogni volta che si applica il comma 4. Va anzi notato che, nel dettare il comma 4-*bis*, il legislatore non ha espunto, dal comma 4, la regola per la quale «i relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria». Resta dunque fermo che, quando vi sono proventi illeciti, i costi (se non sono illeciti) si deducono secondo le norme ordinarie.

Se il comma 4-*bis* fosse una sorta di accessorio del comma 4, da applicare solo quando si applica il comma 4, ne deriverebbe una conseguenza non prevista e non desiderata dall'Agenzia, e cioè che i costi illeciti sarebbero deducibili quando i proventi sono leciti (come se valesse il principio che il fine giustifica i mezzi). In realtà, tra i due commi non c'è collegamento. I costi sono indeducibili, non quando sono correlati a proventi illeciti, ma quando sono di per sé illeciti, a prescindere dai proventi. Vi possono essere costi leciti, da cui scaturiscono proventi illeciti, e, viceversa, costi illeciti, da cui derivano proventi leciti. Chi paga una tangente, per ottenere un pubblico appalto, sostiene un costo illecito, ma i ricavi dell'appalto sono leciti. Vi possono essere poi proventi illeciti (derivanti cioè da un'attività vietata), cui sono correlati costi leciti. In tal caso, i proventi si tassano, ma i costi sono deducibili, perché leciti. Se qualcuno esercita abusivamente la professione medica, o prescrive farmaci dopanti, sono illeciti i proventi, ma non è certo illecito (e indeducibile), ad esempio, il canone di affitto dell'ambulatorio, o lo stipendio della segretaria. Non è dunque condivisibile, nella sua genericità, la tesi secondo cui, «nel caso in cui l'illiceità coinvolga la complessiva attività esercitata dal contribuente,

l'indeducibilità riguarderà tutti i costi e le spese sostenuti in relazione all'attività stessa»⁷. Nessuna norma, e non il comma 4-*bis*, di cui ci occupiamo, impedisce la deduzione di costi leciti. L'illiceità dell'attività, o dei proventi, non si proietta sui costi.

Natura innovativa e derogatoria della norma sulla indeducibilità dei costi da reato

La norma⁸ è innovativa o interpretativa? Che sia interpretativa è stato sostenuto al fine di accreditarne l'applicazione retroattiva, supponendo che sia sempre esistito, nell'ordinamento fiscale, il divieto di dedurre i costi riconducibili a reato. Ma non c'è nulla, nel comma 4-*bis*, che consenta di considerarlo interpretativo. Mancano, nel testo del comma 4-*bis*, le espressioni solitamente usate dal legislatore quando intende dare ad una disposizione qualifica e valenza interpretative. Manca la disposizione (di significato incerto) interpretata. Escluso dunque che il comma 4-*bis* sia interpretativo, l'Agenzia afferma che «la disposizione in commento, pur se collegata ad una norma a carattere interpretativo come quella del comma 4 dell'art. 14, deve essere considerata innovativa»⁹. La norma è dunque innovativa, ma – ancora una volta – non è affatto vero che il comma 4 e il comma 4-*bis* siano portatori di norme collegate. Una norma innovativa non può essere collegata ad una norma interpretativa. Alle norme interpretative va applicato il principio di trasparenza: occorre cioè riferirsi, non alla norma interpretativa, ma alla norma interpretata. Abbiamo visto, però, che il comma 4 si riferisce ai proventi, il comma 4-*bis* ai costi. Il comma 4-*bis* non ha alcun collegamento con le norme sui proventi, cui si riferisce la norma interpretativa (contenuta nel comma 4). Il comma 4-*bis* non va dunque collegato alle norme (sui proventi) interpretate dal comma 4, ma alle norme (ordinarie) sui costi. Il comma 4-*bis*, in conclusione, non è né una norma interpretativa, che si collega ad un'altra norma interpretativa, né una norma innovativa, che si innesta su una norma interpretativa, ma una norma innovativa che deroga, per i costi penalmente illeciti, alle norme ordinarie in tema di deduzione dei costi (inerenti) nel calcolo dei redditi.

⁷ Circolare n. 42/E del 2005, cit.

⁸ Contenuta nel comma 4-*bis*.

⁹ Circolare n. 42/E del 2005, cit.

Clausola di salvaguardia per i diritti costituzionali

La disposizione contiene una clausola di salvaguardia perfettamente inutile, quando fa salvi i diritti costituzionalmente garantiti, e appare dettata dalla cattiva coscienza del legislatore. Per dare un senso alla clausola, l'Agenzia ha proposto di intenderla come autorizzazione a dedurre i costi della difesa nel giudizio penale; che sono, però, costi che si sostengono dopo che sono stati sostenuti i costi illeciti, e quindi estranei alla produzione del reddito cui si riferisce la norma: costi, quindi, non deducibili dai redditi cui si riferisce il comma 4-*bis*. Tra i diritti costituzionalmente garantiti vi è la «presunzione di innocenza», cioè il diritto di non subire le conseguenze di un reato, prima della condanna definitiva. Recita l'art. 27, secondo comma, Cost.: «L'imputato non è considerato colpevole sino alla condanna definitiva». Ora, se si può ammettere che sia emanato un avviso di accertamento, prima della condanna definitiva, di certo non è però consentito, prima della condanna definitiva, che sia portato ad esecuzione l'avviso di accertamento che presuppone un reato. L'esecuzione dell'effetto di un reato (qual è l'inededucibilità dei costi), se non è preceduto da un giudicato di condanna, viola l'art. 27 Cost.

Accertamento del reato

La norma sull'inededucibilità dei costi si applica quando i costi derivano da fatti, atti o attività che realizzano un reato. Sarebbe ragionevole farne dipendere l'applicazione dall'accertamento giudiziale del reato, con sentenza passata in giudicato. Ma, si può obiettare che, se così fosse, la norma sarebbe in pratica spesso inapplicabile, perché la condanna definitiva interviene, spesso, dopo la scadenza del termine per la notifica degli avvisi di accertamento. Se dunque non si può attendere il giudicato penale, chi stabilisce, anche solo per l'applicazione del comma 4-*bis*, che è stato commesso un reato? Senza alcun aggancio testuale, l'Agenzia ritiene «che l'inededucibilità recata dalla norma consegua già alla trasmissione al pubblico ministero della notizia di reato a carico del contribuente, come previsto dagli artt. 331 e 347 c.p.p.»¹⁰. L'art. 331 c.p.p. impone l'obbligo di denuncia penale ai pubblici ufficiali e agli incaricati di pubblico servizio; l'art. 347 c.p.p. obbliga la polizia giudiziaria a trasmettere le notizie di reato al pubblico ministero. In sostanza, qualsiasi pubblico ufficiale, o incaricato di pubblico servizio, o agente della polizia giudiziaria, per il solo fatto di trasmettere una notizia di reato al pubblico ministero, renderebbe applicabile la

¹⁰ Circolare n. 42/E del 2005, cit.

norma. Avuta notizia di una denuncia (anche se palesemente infondata), gli Uffici finanziari potrebbero, per ciò solo, «nell'esercizio degli ordinari poteri di accertamento», recuperare a tassazione «i costi dedotti in violazione della norma in commento, sempre con riferimento ai costi sostenuti a partire dal 1° gennaio 2003 e riconducibili a reati in relazione ai quali sia stata trasmessa al pubblico ministero la notizia di reato ai sensi dei citati artt. 331 e 347 c.p.p.». La norma non richiede, come osserva la circolare, «che il fatto penalmente rilevante sia oggetto di un'azione penale già avviata o sia già stato accertato con sentenza di condanna». Anzi, non richiede neppure la trasmissione della notizia di reato al pubblico ministero. Richiede, però, che qualcuno attribuisca la qualifica di reato al fatto, atto o attività cui sono riconducibili i costi e le spese, colpiti dalla norma.

È dunque lo stesso Ufficio dell'Agenzia delle entrate, che, incredibilmente, nell'avviso di accertamento, prima di statuire sul *quantum* dell'imponibile e dell'imposta, deve esprimere un giudizio di illiceità penale. Occorre che l'avviso rechi una doppia motivazione: sul reato e sul tributo. Non è un *unicum*. Anche quando si avvale del raddoppio dei termini, previsto in materia di accertamento dei redditi e dell'IVA, nell'avviso di accertamento deve esservi una motivazione a contenuto penalistico. Nel caso di raddoppio del termine, l'Ufficio deve indicare che ricorrono i presupposti dell'obbligo di denuncia (deve indicare che vi è «obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74»). Nel caso di ineducibilità dei costi, invece, occorre affermare che è stato commesso un reato (e non semplicemente che è stata presentata una denuncia al pubblico ministero). L'Agenzia, quando si riferisce alla trasmissione della notizia di reato¹¹, mira ad accreditare l'idea che la norma sui costi si applichi per il solo fatto che vi sia trasmissione di una notizia di reato (da parte di chicchessia). Non è così. È la stessa Amministrazione finanziaria che deve pronunciarsi sul reato. Il presupposto dell'obbligo di denuncia è diverso dal presupposto di un reato. Si aggiunga che vi sono anche notizie di reato di cui non si conosce l'autore, e non sarà certo l'Agenzia che potrà individuare il colpevole. Qui l'Amministrazione sembra avere il compito non facile di pronunciarsi sull'esistenza di un reato, e, quindi, sia sulla condotta, sia sull'elemento soggettivo. L'avviso di accertamento che recupera costi illeciti non può dunque indicare un reato in modo generico, ma deve indicare in modo preciso chi è l'autore, quali sono i fatti illeciti, ecc.; non è fuori ruolo richiamare, al riguardo, i requisiti che l'art. 417 c.p.p. prescrive per la richiesta di rinvio a giudizio. Si

¹¹ Circolare n. 42/E del 2005, cit.

aggiunga che, nel caso di raddoppio dei termini, l'Agenzia deve pronunciarsi sull'obbligo di denuncia di reati fiscali; qui, invece, deve pronunciarsi su reati comuni. Anche sotto questo aspetto, la norma presta il fianco a non lievi dubbi e criticità.

CAPITOLO 8
FISCALITÀ LOCALE E REGIONALE

ASPETTI CRITICI DELL'IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI, ALLA LUCE DELLA GIURISPRUDENZA *

SOMMARIO: 1. L'Ici nell'evoluzione della finanza locale. – 2. L'imposta comunale sugli immobili. Aspetti generali. – 3. La legittimità costituzionale della tassazione degli immobili. – 4. I soggetti passivi. – 4.1. Il titolare del diritto di superficie. – 4.2. L'affittuario. – 4.3. Il curatore fallimentare. – 5. La base imponibile. – 5.1. Gli immobili industriali. – 6. Esenzioni. – 7. Questioni processuali.

1. *L'Ici nell'evoluzione della finanza locale*

La riforma tributaria del 1971 ridusse fortemente l'autonomia tributaria degli enti locali e, in particolare, dei comuni (sopprimendo, ad esempio, l'imposta di famiglia e l'imposta di consumo). Furono lasciati in vita pochi tributi, scarsamente produttivi di gettito (tra cui l'imposta sulla pubblicità, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e la tassa per la raccolta dei rifiuti). Fu in sostanza concentrata nello Stato la leva fiscale e gli enti locali (in specie, i comuni) furono finanziati, negli anni '70, quasi totalmente con trasferimenti statali¹.

Le ragioni dell'accentramento erano di vario genere: si pensava, da un lato, che un sistema centralizzato di prelievo fosse necessario alla programmazione economica; e si riteneva, dall'altro, che in tal modo fossero eliminati gli elevati costi di gestione dei tributi locali, insieme con le disuguaglianze tra cittadini di

* *Fin. loc.*, 2004, n. 10, pp. 13-29.

¹ In materia di finanza locale, non sono più in vigore le disposizioni del testo unico per la finanza locale (t.u.f.l.) approvato con r.d. 14 settembre 1931, n. 1175.

Il repertorio dei tributi originariamente previsti da quel testo è uno spaccato di storia economica e del costume: basti pensare che vi era un'imposta generale sul bestiame e un'imposta sugli animali caprini; un'imposta sui bigliardi e una sui pianoforti; un'imposta sui domestici e una sulla circolazione dei veicoli a trazione animale e sui velocipedi. Molte di quelle forme impositive piuttosto arcaiche e talvolta pittoresche furono soppresse nel quarantennio che va dal 1931 al 1971.

Con la legge di riforma del 1971, furono soppresse, tra le altre: l'imposta di famiglia e l'imposta sul valore locativo; l'imposta di consumo (sostituita dall'Iva); l'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili (sostituita dall'Invim).

Straordinaria vitalità ha dimostrato l'imposta sui cani, che è stata soppresa nel 1992.

zone diverse e con gli abusi nell'accertamento degli imponibili².

In seguito, come è noto, si è avuta un'inversione di tendenza³. Negli anni '70 furono istituiti i tributi urbanistici (c.d. legge Bucalossi), la tassa per la tutela delle acque (c.d. legge Merli) e la tassa sulle concessioni comunali⁴, la Socof e l'Iciap.

Un primo segno di svolta si è avuto nel 1990, con la legge 8 giugno 1990, n. 142, che riformò l'ordinamento degli enti locali; quella legge introdusse importanti principi in materia di autonomia tributaria degli enti locali⁵. A partire dalla legge del 1990, si è dunque rafforzata la spinta verso una più accentuata autonomia impositiva degli enti locali, indicata (impropriamente) come federalismo fiscale⁶.

In sintonia con la legge del 1990, la legge 23 ottobre 1992, n. 421 delegò il Governo a rivedere la finanza locale; in attuazione della delega, fu istituita l'imposta comunale sugli immobili (Ici)⁷. Il nostro ordinamento fiscale, in tal modo, si allineava a quello di tanti altri Stati, ove la tassazione immobiliare è tradizionalmente riservata agli enti locali, perché si tratta di una forma di imposizione di cui è facile individuare e localizzare i presupposti e quantificare, con il sistema catastale, l'imponibile.

Inoltre, in attuazione di quella delega, con il d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 furono riformate l'imposta comunale sulla pubblicità (e i diritti sulle affissioni), la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani⁸.

² Alla fine degli anni '70, per rimediare al forte indebitamento degli enti locali, furono emanati i c.d. decreti Stammati che ridussero l'autonomia sul versante delle uscite. Nonostante ciò, la spesa pubblica continuò a crescere.

³ Cfr. A. MAIOCCHI, *Il finanziamento degli enti locali e l'autonomia impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, p. 434.

⁴ Il d.P.R. 24 luglio 1977, n. 3, attribuì ai comuni funzioni amministrative che in precedenza erano statali; a seguito di ciò, fu istituita la tassa sulle concessioni comunali, collegata all'emissione di atti e provvedimenti amministrativi da parte del Comune, nell'esercizio di funzioni trasferite (d.l. 10 novembre 1978, n. 702, conv. con l. 8 gennaio 1979, n. 3).

⁵ Secondo la legge n. 142, le comunità locali sono dotate di "autonomia finanziaria nell'ambito delle leggi e del coordinamento della finanza pubblica" (art. 2, comma 4); tale autonomia è "fondata su certezza di risorse proprie e trasferite" (art. 54, comma 2); infine, gli enti sono titolari di "potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente" (art. 54, comma 3).

Cfr. L. DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, I, p. 59.

⁶ Il nostro federalismo fiscale (espressione usata ed abusata in modo improprio) è l'opposto del *fiscal federalism* statunitense (che indica un rafforzamento del potere fiscale dello Stato federale, in parallelo con la riduzione dei "localismi").

⁷ L'imposta comunale sugli immobili è stata istituita con d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in base alla delega contenuta nella l. 23 ottobre 1992, n. 421.

⁸ D.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, emesso in base alla delega contenuta nell'art. 4 della l. 23 ottobre 1992, n. 421.

L'Ici ha preso il posto dell'Ilor sugli immobili; non poteva più applicarsi l'Ilor, nei casi in cui si applicava l'Ici⁹.

Il quadro delle principali entrate tributarie locali è oggi composto, in sintesi, dall'Ici e da una serie di tributi commutativi, o entrate parafiscali (canoni, tariffe), che si collegano più o meno direttamente a servizi resi ai contribuenti dal comune o da altro ente locale¹⁰.

Nel corso degli anni '90 è stato ridisciplinato il potere normativo degli enti locali. Sulla base della legge delega 23 dicembre 1996, n. 62, il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (che istituisce l'Irap) contiene la disciplina generale del potere regolamentare dei comuni e delle province in materia tributaria (art. 52), insieme con una disposizione specifica sulla potestà regolamentare dei comuni in materia di imposta comunale sugli immobili (art. 59).

2. L'imposta comunale sugli immobili. Aspetti generali

Istituita con il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in attuazione della delega contenuta nell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, l'imposta comunale sugli immobili (Ici) è un tributo sul patrimonio: è l'unica imposta sul patrimonio di un certo rilievo del nostro sistema fiscale¹¹.

I comuni sono i "soggetti attivi" dell'Ici: essi hanno il potere di fissarne l'aliquota e di disciplinarne, con regolamento, diversi profili (nel rispetto, s'intende, delle previsioni di legge). Essi possono dettare regole in materia di presupposto, esenzioni, base imponibile, accertamento e riscossione¹². I comuni accertano e riscuotono il tributo, ma, per l'accertamento, essi si avvalgono – tra l'altro – dei dati catastali, che sono gestiti dall'Agenzia del territorio. Il potere di deliberare

⁹Perciò è stato ritenuto che, per i contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (Irppeg), il cui periodo di imposta non coincide con l'anno solare, deve escludersi la sovrapposizione dell'Ilor e dell'Ici (Cass., sez. V, 28 ottobre 2002, n. 1023, in *Riv. giur. edil.*, 2002, I, p. 829).

¹⁰Cfr. A. GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Digesto comm.*, vol. XVI, Torino, 1999; L. DEL FEDERICO, *La tassazione locale degli immobili: aspetti di criticità, esperienze di diritto comparato e proposte di riforma*, in *Fin. loc.*, 2004, p. 15.

¹¹Sulla natura dell'Ici cfr. L. PERRONE, *L'imposta comunale sugli immobili: primi spunti critici*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 744.

In generale, sul particolare tributo, cfr. M. TRIMELONI, *Autonomia impositiva per gli enti locali: l'imposta comunale sugli immobili*, in *Fin. loc.*, 1992, p. 1067; ID., *Esame e prime interpretazioni del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 sull'Ici*, in *Fin. loc.*, 1993, p. 454; M. BASILAVECCHIA, *Imposta comunale sugli immobili (Ici)*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. III, Milano, 1999, p. 669; G. MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000; E. MARELLO, *Imposta comunale sugli immobili*, in *Dig. comm.*, Agg., Torino, 2003, p. 441.

Utile la lettura di R. MARTINI, *Ici. Guida ragionata all'applicazione dell'imposta*, Napoli, 2003.

¹²D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 59.

l'aliquota, risolvendo una questione dibattuta, è attribuito alla giunta, per effetto dell'art. 42, comma 2, lett. *f*), che riserva al consiglio la competenza in materia di istituzione e ordinamento dei tributi, con esclusione della determinazione delle aliquote¹³.

Presupposto del tributo è il possesso di: *a*) fabbricati; *b*) aree fabbricabili; *c*) terreni agricoli. I fabbricati sono sempre imponibili, anche quando sono improduttivi. Sono imponibili anche i fabbricati delle imprese, sia che si tratti di immobili strumentali (ad esempio, un capannone industriale), sia che si tratti di beni-merce (ad esempio, fabbricati oggetto di compravendita) o di beni-prodotto (fabbricati costruiti da imprese edili).

3. La legittimità costituzionale della tassazione degli immobili

L'Ici è un'imposta sul patrimonio: lo è sia dal punto di vista della definizione legislativa del presupposto e dei soggetti passivi, sia dal punto di vista del criterio di determinazione della base imponibile.

L'imposta è stata oggetto di forti critiche, non solo di carattere politico (vi è nel nostro ordinamento una tradizionale avversione ai tributi sul patrimonio), ma anche di natura giuridico-costituzionale. La Consulta ha però ritenuto non fondate le questioni di costituzionalità finora sollevate. Sono due le sentenze da segnalare: la sentenza n. 263 del 1994¹⁴ e la sentenza n. 111 del 1997¹⁵.

A) A proposito di reddito tratto dal valore del bene, nella sentenza n. 263 del 1994 la Corte ha affermato, in materia catastale, che "*l'attitudine del bene immobile a produrre reddito è ricollegata non tanto al valore locatizio, quanto al valore di mercato del bene in sé*"; si ritiene, insomma, che vi sia "*una connessione fra valore del bene e idoneità dello stesso a produrre reddito*". Viene così dato rilievo fiscale al valore del bene, più che al suo profilo reddituale, che è, poi, quel che conta per l'applicazione d'una imposta patrimoniale, come l'imposta comunale sugli immobili.

B) Dal punto di vista costituzionale, si è eccepito che tassare solo gli immobili sarebbe contrario al principio di uguaglianza, ma la Corte ha opposto che

¹³ La competenza della giunta non concerne soltanto la determinazione ordinaria, anno per anno, dell'aliquota, "potendo essa legittimamente essere estesa ad ogni evenienza, anche straordinaria ed eccezionale in cui si ponga la necessità di modificare o fissare in misura diversa l'aliquota medesima" (Cons. Stato, sez. V, 23 maggio 2003, n. 2782, in *Fisco*, 2003, p. 4465).

¹⁴ Corte cost., 24 giugno 1994, n. 263, in *Fin. loc.*, 1994, p. 1187, con nota di M. TRIMELONI, *La sentenza della Corte costituzionale sull'Ici*, e, *ivi*, 1995, p. 1133, la nota di R. BAGGIO, *Note a margine della sentenza della Corte costituzionale n. 263 del 1994 in materia di costituzionalità dell'Ici*.

¹⁵ Corte cost., 22 aprile 1997, n. 111, in *Giur. it.*, 1997, I, 477, con nota di E. MARELLO, *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale* e in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, p. 467, con nota di G. FALSITTA, *L'Ici e l'espropriazione senza indennizzo degli immobili*.

rientra nella discrezionalità del legislatore la scelta dei presupposti fatto.

Si legge nella sentenza della Corte cost. n. 111/1997, che “*non è di per sé lesivo del principio di uguaglianza e di capacità contributiva il fatto che il legislatore individui, di volta in volta, quali indici rivelatori di capacità contributiva, le varie specie di beni patrimoniali sia di natura mobiliare che immobiliare, come risulta dalla legislazione vigente, in ordine alla quale si possono esemplificativamente ricordare: l'imposta del patrimonio netto delle imprese (legge 26 novembre 1992, n. 461), l'imposta sui fondi comuni di investimento mobiliare (legge 23 marzo 1983, n. 77), l'imposta sul valore globale netto dell'asse ereditario (decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346), l'imposta sulla proprietà di autoveicoli ed autoscafi (decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, convertito nella legge 28 febbraio 1983, n. 53)*”.

C) È stato eccepito che il tributo dovrebbe tener conto anche dei debiti contratti per l'acquisto dell'immobile, ma la Corte ha replicato (sentenza n. 111/1997) che:

- *l'imposizione Ici non tende a colpire solo i proprietari ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste dall'art. 3, in quanto idonee, nella loro varietà ad individuare di norma coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei comuni, a beneficio dei quali il gettito viene, a regime, destinato, in sostituzione di tributi contestualmente soppressi;*
- *in ogni caso non è irrazionale la mancata considerazione dei mezzi impiegati per acquisire o costruire l'immobile; mezzi che a ben vedere afferiscono quali passività non a questo ultimo, bensì al patrimonio generale del soggetto che li assume in carico.*

D) A proposito dei criteri di determinazione della base imponibile, è stato eccepito che il metodo dei moltiplicatori fissi si porrebbe in contrasto con il principio di effettività della capacità contributiva e con il principio di ragionevolezza a causa della elevatezza dei coefficienti, della vincolatività e/o incontrovertibilità dei valori ottenuti attraverso di essi, nonché, infine, della illogicità ed irrazionalità insita nella mancata previsione di correttivi idonei a tenere conto dell'esistenza di regimi vincolistici di determinazione del canone, comportanti una depressione sia del reddito sia del valore dell'immobile. Anche queste questioni sono state dichiarate non fondate dalla Corte, nella sentenza del 1997.

4. I soggetti passivi

L'aspetto che merita di essere indagato è il collegamento tra soggetto passivo e oggetto del tributo¹⁶. Secondo l'art. 3, soggetti passivi dell'imposta sono il

¹⁶ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Profili eccentrici di soggettività passivi dell'Ici: l'utilizzatore nel leasing, i concessionari demaniali, il diritto di abitazione, il fallimento, l'eredità giacente*, in *Fin. loc.*, 2004, p. 64.

proprietario ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie¹⁷.

La norma sui soggetti passivi ha subito due modifiche normative: la prima, nel 1997, ha incluso tra i soggetti passivi il titolare del diritto di enfiteusi e del diritto di superficie (in precedenza, era soggetto passivo il concedente, con diritto di rivalsa); la seconda, del 2000, ha inserito tra i soggetti passivi il concessionario di beni demaniali.

4.1. *Il titolare del diritto di superficie*

A proposito del diritto di superficie, va ricordato che si era dubitato della costituzionalità, sotto il profilo della conformità alla delega, della norma secondo cui, per gli immobili concessi in superficie, soggetto passivo dell'Ici è il proprietario del suolo (concedente), non il proprietario del fabbricato (c.d. superficario)¹⁸. Si riteneva violato il criterio direttivo fissato dalla legge di delegazione, che indica come soggetto passivo i proprietari in genere, e, quindi, anche il proprietario superficario (art. 4, comma 1, numeri 1 e 2, della legge n. 421 del 1992).

La Corte costituzionale, con sentenza n. 200 del 28 maggio 1999¹⁹, interpretò la legge delegata in modo diverso, muovendo dalla premessa che “*in linea di principio, le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali (e qualche giudice ritenga di darne), ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali*”.

Con interpretazione adeguatrice, ha ritenuto la Corte che il legislatore delegato avesse inteso assoggettare ad imposta il titolare del diritto di superficie, in linea con quanto previsto per il titolare del diritto di usufrutto, uso e abitazione. Mancando nella legge delega un qualsiasi riferimento al superficario – ha osservato la Corte – quale soggetto passivo dell'Ici, il legislatore delegato ha ritenuto di individuare nel concedente il soggetto passivo dell'imposta, accordandogli al tempo stesso un diritto di rivalsa nei confronti del superficario.

Ciò vale, però, solo se non è stato costruito alcun fabbricato. Si tratta insomma di distinguere la posizione del superficario, che ha il diritto di costruire, dal superficario che ha già costruito, ed è dunque proprietario di un fabbricato costruito su suolo altrui. Prima della costruzione del fabbricato, è soggetto passivo il proprietario del suolo, con diritto di rivalsa sul superficario; dopo, l'Ici è dovuta (soltanto) dal proprietario superficario del fabbricato, e non è più dovuta dal proprietario del suolo.

¹⁷ L'Ici è un'imposta reale: qualsiasi titolare dei diritti reali sopra indicati può essere soggetto passivo del tributo. Del tutto superflualmente, quindi, il legislatore specifica che sono soggetti passivi del tributo anche i non residenti.

¹⁸ M. TRIMELONI, *Ici: questioni in tema di diritto di superficie*, in *Fin. loc.*, 1995, p. 667.

¹⁹ In *Fin. loc.*, 2000, p. 205.

E ciò per l'ovvia ragione – conclude la Corte – che il suolo sul quale insiste il fabbricato, non essendo qualificabile né come area edificabile, né come terreno agricolo (cfr. lettere *b*) e *c*) dell'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992), non rientra nel novero di quei beni che l'art. 1 dello stesso decreto legislativo dichiara tassabili.

La linea interpretativa seguita dalla Corte costituzionale è stata recentemente confermata dalla Cassazione, che, con la sentenza n. 1173 del 23 gennaio 2004, ha precisato che, secondo il disposto di cui agli artt. 952 e segg. c.c., il superficario *ad aedificandum*, nel momento in cui ha realizzato la costruzione in questione, diviene esclusivo titolare dell'inerente separato diritto di proprietà, ed in tale veste è soggetto passivo dell'Ici²⁰.

Perciò, si è ritenuto che, se è stato concesso il diritto di superficie su un territorio comunale, l'edificazione del fabbricato rende applicabile l'imposta a carico del proprietario del fabbricato. Numerose, in proposito, le sentenze che riguardano cooperative edilizie²¹.

4.2. L'affittuario

Se l'immobile è dato in affitto, non è previsto che il proprietario possa rivaleersi sul conduttore, ma, se l'immobile è oggetto di locazione finanziaria (*leasing*), il tributo è dovuto dal locatario. In caso di *leasing*, dunque, è soggetto passivo il locatario (prima della modifica, era soggetto passivo il concedente, con diritto di rivalsa).

In sostanza, la disciplina attuale non pone problemi, attribuendo la sogget-

²⁰ In definitiva, secondo la Cassazione, anche ai sensi della normativa vigente *ratione temporis*, ed, in particolare, del disposto di cui all'art. 3, comma 1, d.lgs. 504/1992, soggetto passivo dell'Ici è il proprietario del fabbricato.

Il proprietario del suolo è soggetto passivo fino al momento della realizzazione della costruzione (ossia fino a quando la concessione permane come diritto reale su cosa altrui, *servitus oneris ferendi*, non ancora trasformati in diritto di proprietà separata). L'art. 2, che pone l'imposta a carico del concedente, "salvo rivalsa", si riferisce al proprietario del suolo su cui non è stato costruito nulla; il nudo proprietario non ha alcun diritto sulla costruzione e, quindi, sarebbe priva di fondamento una sua responsabilità per il tributo sulla costruzione.

²¹ Con riguardo a terreno comunale concesso in superficie in favore di un istituto o di una cooperativa edilizia per la costruzione di alloggi economici e popolari, l'edificazione del fabbricato rende applicabile l'Ici a carico di detti enti (e successivamente dei loro assegnatari), in veste di proprietari del manufatto che insiste sul suolo (o di parte di esso). Così Cass., sez. V, 2 agosto 2000, n. 10137, in *Fin. loc.*, 2001, p. 592 e in *Giur. it.*, 2001, p. 631.

Nell'ipotesi di terreni di proprietà comunale concessi in superficie ad istituti o cooperative edilizie per la costruzione di edifici residenziali, l'edificazione del fabbricato rende applicabile l'imposta comunale sugli immobili a carico di tali soggetti (e, successivamente, dei loro assegnatari), quali proprietari del manufatto realizzato sui terreni, senza che ciò si ponga in contrasto con le norme dettate dagli artt. 2, 3, 53, 76 e 77 della Costituzione (Cass., sez. V, 1° agosto 2002, n. 11460, in *Boll. trib.*, 2003, p. 226).

tività passiva all'utilizzatore del bene, che viene assimilato al titolare di un diritto reale: si ha in questo caso, sostanzialmente, un'anticipazione dell'effetto traslativo che usualmente è presente nella locazione finanziaria come effetto finale.

Per quanto riguarda il momento del passaggio della soggettività passiva Ici dal locatore al locatario finanziario, è stata esclusa un'immediata soggettività dell'utilizzatore nell'ipotesi di fabbricati di cui al terzo comma dell'art. 5, cioè quelli privi di iscrizione in catasto ma iscrivibili in categoria D, per i quali il valore imponibile è determinato in modo più complesso, coinvolgendo i valori iscritti nelle contabilità di concedente e utilizzatore all'inizio dell'anno solare: l'art. 3 comma 2 dispone che la soggettività passiva si configuri in capo all'utilizzatore dall'inizio dell'anno solare successivo alla stipulazione del contratto²².

Per il coniuge separato si tratta di accertare se l'assegnazione della casa coniugale disposta in sede giudiziale o consensualmente concordata sia o meno attributiva del diritto di abitazione di cui all'art. 1022 c.c. e determini, pertanto, l'assoggettamento dell'assegnatario all'obbligo di pagamento dell'Ici.

Secondo la giurisprudenza, il diritto in questione è un diritto personale di godimento e non un diritto reale di abitazione, con la conseguenza che soggetto passivo del tributo è il coniuge proprietario.

Invece, secondo il ministero, sia l'oggetto di tale diritto (rappresentato in via diretta ed immediata dalla *res*), sia la sua opponibilità ai terzi, sono indici di una qualificazione in termini di diritto reale di abitazione (in tale senso cfr. circolare 24 maggio 1995, n. 151/E).

Con la legge n. 388 del 2000 è stata espressamente prevista la soggettività passiva Ici del concessionario di beni (immobili) demaniali. La norma è innovativa, non interpretativa; perciò vale dal 1° gennaio 2001 (la norma non ha innovato per chi era titolare di un diritto di superficie su area demaniale, soggetto passivo in quanto tale; ha innovato per chi aveva un diritto di godimento di un immobile demaniale).

²²La circolare n. 109 del 18 maggio 1999 precisa che, sia nel caso di immobili acquistati dal locatore, sia nel caso di fabbricati realizzati dalla società di leasing per conto del locatario, il momento rilevante per l'utilizzatore è quello della consegna.

Per gli alloggi di edilizia residenziale pubblica concessi in locazione con patto di futura vendita e riscatto, secondo le istruzioni ministeriali, soggetto passivo dell'imposta è l'assegnatario, che viene equiparato al titolare al diritto reale di abitazione (correlativamente, il diritto del concedente è equiparato alla nuda proprietà). Secondo il ministero, il complesso delle disposizioni in materia di imposte sui redditi, di Iva e di Invim, legittimerebbe la qualificazione, ai fini impositivi, delle locazioni con patto di futura vendita e riscatto e delle vendite con riserva di proprietà quali atti immediatamente traslativi del dominio.

4.3. Il curatore fallimentare

La norma sugli immobili compresi nel fallimento dev'essere intesa muovendo dalla premessa che il fallito non cessa di essere proprietario degli immobili; è dunque il fallito il soggetto passivo del tributo²³. L'imposta è dovuta per ciascun anno di possesso, ma il debito d'imposta non va assolto, se l'immobile non è venduto. Il pagamento del tributo dev'essere fatto entro tre mesi da quando è stato incassato il prezzo.

La vendita e il prezzo incidono dunque sulla esigibilità del debito d'imposta. Con formula tecnicamente impropria, l'art. 10, comma 6, dispone che l'imposta "è prelevata, nel complessivo ammontare, sul prezzo ricavato dalla vendita". Se ne può inferire che, pur se soggetto passivo del tributo resta il fallito, al pagamento deve però provvedere il curatore²⁴.

Va qui notato che i crediti vantati dai comuni a titolo di tributo per imposta comunale sugli immobili (Ici) sono assistiti dal privilegio previsto dall'art. 2752, ultimo comma, codice civile, perché il riferimento alla legge sulla finanza locale (contenuto in tale norma) non è rivolto solo ai tributi ricompresi nel testo unico approvato con r.d. n. 1175 del 1931 (di cui non sopravvive più nulla), ma, più in generale, alle molteplici leggi istitutive delle diverse imposte di spettanza degli enti territoriali²⁵.

5. La base imponibile

La base imponibile è costituita dal valore dell'immobile, le cui regole di determinazione, in sintesi, sono le seguenti:

- per i fabbricati iscritti in catasto, si moltiplica la rendita catastale (periodicamente rivalutata con decreti ministeriali) per un coefficiente che varia in ragione della categoria catastale cui l'immobile appartiene;
- per i fabbricati non iscritti in catasto, si tiene conto della rendita attribuita a fabbricati similari²⁶;
- per i fabbricati posseduti da imprese, che non siano iscritti in catasto, si parte dal costo di acquisto, al lordo degli ammortamenti, e lo si moltiplica per un coefficiente di rivalutazione che varia in relazione all'anno di acquisto;
- per le aree fabbricabili, si tiene conto del "valore venale in comune commercio", determinato sulla base di una serie di parametri stabili dalla legge (ubi-

²³ Trib. Firenze, 22 giugno 1999, in *Foro toscano*, 2000, p. 44.

²⁴ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 77.

²⁵ Trib. Milano, 2 ottobre 2000, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2001, p. 157.

²⁶ Cfr. M. TRIMELONI, *Sul regime di determinazione del valore dei fabbricati, prima della notifica dell'atto di attribuzione della rendita*, in *Fin. loc.*, 2001, p. 1327.

- cazione, indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, prezzi rilevati nel mercato, ecc.);
- per i terreni agricoli, si moltiplica il reddito dominicale per settantacinque.

5.1. *Gli immobili industriali*

La base imponibile, come accennato, è determinata in base ai valori catastali. Il valore degli immobili industriali che non siano stati accatastati si determina in funzione del costo storico, risultante dalle scritture contabili, attualizzato mediante coefficienti annualmente stabiliti dal Ministero delle finanze²⁷.

Per la valutazione catastale degli immobili industriali, vanno considerati anche gli impianti fissi. Per inquadrare il problema, vanno tenute presenti, oltre che le norme che definiscono il presupposto dell'Ici, le norme catastali in tema di immobili industriali²⁸. In materia di catasto edilizio urbano, il testo fondamentale è (tuttora) il r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652 (*“Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano”*), convertito con legge 29 giugno 1939, n. 976, che prevede, nell'art. 10 – a proposito degli immobili strumentali, cui si riferisce l'art. 1 del d.lgs. n. 504/1992 – la “stima diretta”.

La legge catastale del 1939 è stata attuata con regolamento 1° dicembre 1949, n. 1142 (*“Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano”*), il cui art. 8 esclude la “classificazione” per gli opifici e in genere per gli immobili a destinazione speciale o particolare; inoltre, l'art. 30 esclude, per tali immobili, la tariffa. Sia la legge catastale del 1939 (art. 10), sia il regolamento del 1949 (art. 8), richiamano l'art. 28 della legge n. 1231 del 1936.

L'art. 10 del r.d.l. 652/1939 recita infatti: *“La rendita catastale delle unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati di cui all'art. 28 della l. 8 giugno 1936, n. 1231, costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, è determinata con stima diretta per ogni singola unità”*²⁹.

²⁷ Ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. 30.12.1992, n. 504 e art. 7, comma 3, del d.l. n. 333 del 11.7.1992 “per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, ... il valore è determinato ... secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3 dell'art. 7 del d.l. 11 luglio 1992, n. 333, conv. con legge 8 agosto 1992, n. 359”.

A sua volta, quest'ultima disposizione prevede che “per le unità immobiliari classificate o classificabili nel gruppo D possedute nell'esercizio di impresa, il valore è costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili (...)”.

²⁸ In specie, artt. 1, 4, 5 e 10 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652; art. 7 della legge 11 luglio 1889, n. 6214 (serie 3.a); art. 28 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, e art. 10 della legge 11.7.1942, n. 843.

²⁹ Ai fini delle imposte erariali, anche il testo unico delle imposte sui redditi – art. 37 (art. 34, prima della recente modifica del testo unico) prevede la stima diretta degli immobili a destinazione speciale o particolare.

L'art. 7, – tuttora vigente – della legge 11 luglio 1889, n. 6214, prevede infatti che “*Nell'accertamento del reddito degli opifici debbono considerarsi come parti integranti dei medesimi i generatori della forza motrice, i meccanismi ed apparecchi che servono a trasmettere la forza motrice stessa, quando siano connessi od incorporati con fabbricato*”.

Inoltre, l'art. 10 della l. 11 luglio 1942, n. 843, stabilisce che gli edifici industriali devono essere descritti in catasto “*mediante l'elencazione degli elementi costitutivi, quali gli edifici, le aree, i generatori della forza motrice, le dighe, i canali adduttori e di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari, anche se posti su aree pubbliche ovvero nel relativo soprassuolo o sottosuolo, le gallerie, i ponti, e simili*”.

Tutte le norme ora richiamate hanno confermato, nel tempo, la validità del principio secondo cui non si può prescindere, nella valutazione degli immobili industriali, dal considerare anche gli impianti (fissi).

In particolare, si prevede che, per gli immobili appartenenti alle categorie dei gruppi “D” ed “E”, date le relative peculiarità costruttive e tecnologiche, non si debba applicare il sistema delle tariffe, bensì la “stima diretta” per ogni singola unità immobiliare e che, nella stima, non si debba procedere al computo della consistenza, ma alla descrizione di tutti gli elementi costitutivi (cfr. art. 53, d.P.R. 1142/1949).

Le conclusioni ora affermate con riguardo agli opifici in genere valgono, ad esempio, per le centrali elettriche, che sono, secondo la terminologia delle leggi catastali, degli opifici³⁰, ovvero, secondo il lessico del testo unico delle imposte dirette, “*immobili strumentali*”. Gli immobili strumentali sono tali per natura o per destinazione; la centrale elettrica è strumentale per natura, perché rientra tra quegli immobili “*che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*”³¹.

Per valutare un opificio, dunque, non devono essere presi in considerazione solo il terreno ed i muri, ma deve essere considerato l'immobile nel suo insieme.

³⁰ Cfr. Cass., 10 ottobre 1982, n. 5876; Cass., 20 agosto 1992, n. 9706. Secondo quanto previsto dalla legislazione catastale gli opifici sono tutti i “fabbricati costruiti per le speciali esigenze di una specifica attività industriale o commerciale, e tali da non essere suscettibili di destinazione ordinaria senza radicali trasformazioni” (art. 28, comma 3, della legge 8 giugno 1936, n. 1231).

Sulle stime delle centrali elettriche, agli effetti dell'Ici, cfr. Comm. Trib. Reg. Lazio, 16 gennaio 2004, n. 48, in *Tributimpresa*, n. 2/2004, con nota di G. MARONGIU, *Le centrali elettriche e l'imposta comunale sugli immobili*.

³¹ Cfr. art. 44 – già 40 – del t.u.i.r., ora 44, che si collega all'art. 28 della r.d.l. 30 dicembre 1936, n. 1231. Prima della riforma del 1971/1973, occorre stabilire se un immobile fosse soggetto ad imposta fabbricati o all'imposta di r.m., “quale elemento del complessivo reddito di cat. B”. Mentre l'art. 5 del r.d.l. 30 dicembre 1936, n. 1231, considerava solo i fabbricati aventi i requisiti per essere considerati opifici industriali in senso stretto, l'art. 28 della legge 8 giugno 1936, 1231, estese la disciplina delle “stabili costruzioni che, a termini delle vigenti disposizioni legislative, costituiscono opifici industriali” (primo comma) anche ai “fabbricati costruiti per le speciali esigenze di una specifica attività industriale o commerciale”.

Non ritengo che debba essere usata la nozione di immobile che si trae dalle norme del codice civile. Né nella disciplina dell'Ici, né nella legge catastale, vi sono rinvii al codice civile³². Si tratta dunque di considerare non tanto la connessione o incorporazione “fisica” degli impianti al fabbricato o al suolo, ma quella “funzionale”; ossia l'inscindibilità funzionale dell'organismo produttivo.

In tal senso è orientata anche la prassi catastale. Nel quadro delle direttive emanate dalla Direzione generale del catasto e dei servizi tecnici erariali, relative alla problematica della revisione degli estimi e della corretta attribuzione della rendita catastale alle unità immobiliari classificabili in categoria D/1, va richiamata la circolare 3/2935 del 30 aprile 1990. Nella prima parte, si fa espresso rinvio a quanto previsto dal paragrafo 52 dell'istruzione III, laddove viene chiarito che “... nel caso di opifici, il valore della consistenza immobiliare deve comprendere anche il valore delle installazioni connesse od incorporate coi fabbricati o comunque stabilmente infisse ad essi, che, ai sensi della vigente legge sull'imposta di fabbricati, sono da considerarsi come facenti parte dell'opificio. Al riguardo, occorre considerare che le installazioni connesse od incorporate con i fabbricati (ad esempio un altoforno, una caldaia a vapore, ecc.) concorrono certamente a determinare il valore della consistenza e parimenti gli impianti stabilmente infissi (ad esempio un carroponte, una gru a ponte, un montacarichi)”³³.

³² Se si sostiene che le norme del codice civile erano implicitamente presupposte dal legislatore del 1939, il codice cui occorre fare riferimento è quello vigente nel 1939, e, quindi, il codice civile del 1865. Legge catastale del 1939 e codice allora vigente usano un medesimo termine: parlano non di incorporazione, ma di “annessione” dei mobili agli immobili. Il codice del 1865 comprendeva, tra gli immobili, anche gli “immobili per destinazione”, che erano “tutti gli oggetti mobili annessi dal proprietario ad un fondo od edificio per rimanervi stabilmente” (art. 414).

Erano immobili, secondo il codice del 1865, i beni uniti al fondo e all'edificio mediante “piombo, gesso, stucco o altro”.

Il codice vigente, invece, parla di “incorporazione”, senza specificazioni. L'art. 812 nulla dice circa le modalità di unione dell'impianto al suolo o all'edificio: “È necessaria la congiunzione materiale: non importa con quale mezzo” (B. BIONDI, *Cosa mobile ed immobile (diritto civile)*, in *Novissimo Digesto It.*, vol. IV, Torino, 1959, p. 1027).

È poi evidente che l'incorporazione è concetto da intendere alla luce dell'evoluzione delle tecniche costruttive. Oggi, si possono costruire palazzi senza malta e senza cemento, utilizzando vetro, metalli, materie plastiche.

³³ In perfetta sintonia con tale orientamento si colloca la circolare n. 123 del 1944 della Direzione generale del catasto e dei servizi tecnici erariali, emanata d'intesa con la Direzione generale delle imposte dirette.

In ordine ai criteri da seguire per la determinazione delle rendite catastali delle unità immobiliari appartenenti ai gruppi D ed E, con riferimento a quanto previsto dall'art. 10 della legge 11 luglio 1942, n. 843, viene chiarito che “... gli immobili indicati nell'art. 28 della legge 8 giugno 1936 XVI, n. 1231, (opifici industriali, fabbricati destinati a teatri, a cinematografi, nonché fabbricati costruiti per speciali esigenze di una specifica attività industriale o commerciale tali da non essere suscettibili di destinazioni ordinarie senza radicali trasformazioni), tanto se affittati quanto se usati dal proprietario, sono descritti nel vigente catasto mediante l'elencazione degli elementi costitutivi, quali gli edifici, le aree, i generatori della forza motrice, le dighe, i canali adduttori, o di scarico, la rete di

6. Esenzioni

Le esenzioni sono indicate nell'art. 7 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504³⁴. Nell'elencazione vi sono formule che si prestano a qualche dubbio. Ne ha destato qualcuno la lett. a), nella parte in cui limita l'esenzione degli immobili posseduti da enti pubblici ai soli immobili destinati a finalità istituzionali.

Dal punto di vista soggettivo, *“Hanno diritto all'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili prevista dall'art. 7, comma 1, a), d.lg. n. 504 del 1992, solo i consorzi costituiti tra enti territoriali, con esclusione di qualsiasi altra forma di unione tra enti territoriali oppure tra enti territoriali e non territoriali”*³⁵.

trasmissione, di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari anche se posti su aree pubbliche ovvero nel relativo soprassuolo o sottosuolo, le gallerie, i ponti o simili”.

La citata circolare 123/1944 definisce le succitate norme come *“... disposizioni di legge aventi sia carattere tributario che tecnico-catastale, non innovative bensì interpretative in quanto codificano massime di giurisprudenza e sono ispirate alla dottrina formatasi in materia. Esse definiscono così in modo totalitario gli elementi costitutivi degli edifici, dei fabbricati, e degli impianti ad essi assimilati da assoggettare alla normale imposta dei fabbricati, per cui nessun dubbio che si debba per essi, ai sensi dell'art. 10 del d.l. 13 aprile 1939, n. 652 ... procedere alla determinazione della rendita catastale”.*

Quanto all'accertamento del reddito, la stessa circolare, in relazione agli opifici, chiarisce:

- che *“... a) debbono considerarsi come parti integranti dei medesimi i generatori della forza motrice, i meccanismi ed apparecchi che servono a trasmettere la forza motrice stessa, quando siano connessi ed incorporati col fabbricato”; b) “In particolare negli impianti per la produzione dell'energia elettrica, la turbina dovrà essere considerata come parte del reddito immobiliare”* e
- che c) *“L'esemplificazione esposta non è altro che l'interpretazione estensiva in armonia ai progressi della tecnica, del citato art. 7 della legge 11 luglio 1889, n. 6214, nel senso cioè che per il generatore di forza motrice debba intendersi, in senso lato, il generatore di energia ad uso di una data industria per il funzionamento di un dato ciclo lavorativo”.*

³⁴ In particolare, l'art. 7 del decreto Ici prevede l'esenzione:

- a) per gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni, dalle comunità montane, dalle USL e dalle camere di commercio, *“destinati esclusivamente ai compiti istituzionali”;*
- b) per i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9: vale a dire, stazioni per servizi di trasporto terrestre, marittimo ed aereo (E/1); ponti comunali e provinciali (E/2); costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche (E/3); recinti per mercati e fiere (E/4); fortificazioni (E/5); fari e semafori (E/6); fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti (E/7); fabbricati nei cimiteri, esclusi i sepolcri e le tombe di famiglia (E/8); edifici a destinazione particolare non compresi nelle precedenti categorie (E/9);
- c) per i musei, le biblioteche e gli archivi pubblici e privati, *“quando al possessore non derivi alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile”;*
- d) per i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto;
- e) per i fabbricati della Santa Sede;
- f) per i fabbricati di Stati esteri;
- g) per i fabbricati che, dichiarati inagibili, sono stati recuperati per essere destinati ad attività assistenziali;
- h) per i terreni agricoli ricadenti in aree montane economicamente depresse;
- i) per gli immobili utilizzati da enti pubblici e privati, diversi dalle società, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, sanitarie, culturali e sportive.

³⁵ Cass., 19 marzo 2002, n. 3971, in *Fin. loc.*, 2002, p. 902.

Tra i casi discussi, va ricordato che non sono stati ritenuti esenti gli immobili degli istituti autonomi delle case popolari; e che non ebbe esito positivo la questione di costituzionalità sollevata al riguardo³⁶. La Cassazione ha affermato che gli immobili posseduti da enti pubblici sono esenti solo se «*destinati esclusivamente ai compiti istituzionali*»; «*tale destinazione – afferma la Cassazione – deve essere diretta ed immediata per lo svolgimento dei compiti istituzionali dell'ente locale. (...) Ricorre tale condizione qualora nell'immobile, per il quale si chiede l'esenzione dall'imposta, si svolga direttamente l'attività istituzionale dell'ente (ad esempio, quando nell'immobile siano ubicati la sede o gli uffici dell'ente), ma non nel caso in cui il bene sia utilizzato per attività di carattere privato*»³⁷.

Per quanto riguarda l'esenzione accordata dall'art. 7, lett. *l*), agli enti non commerciali, la Cassazione ha precisato che sono esenti gli immobili «*direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attività istituzionali*», non sono esenti «*gli immobili destinati ad attività commerciali*»³⁸.

Tra gli immobili di categoria E, vi sono, al n. 3, le «*Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche*». Anche qui, la formula normativa va interpretata considerando che, in genere, la categoria E concerne immobili che non producono reddito, in quanto destinati a funzioni pubblici improduttive. Non può mai trattarsi, dunque, di fabbricati commerciali.

Gli immobili di interesse storico o artistico sono esenti per ragioni oggettive, a prescindere da chi ne è proprietario³⁹.

³⁶ Fu ritenuta inammissibile, in quanto relativa a scelte discrezionali riservate al legislatore, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 6 e 7 d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504 e dell'art. 4, comma 1, lett. *a*), nn. 1, 2, 3, 6 e 7, l. 23 ottobre 1992, n. 421, nella parte in cui non prevedono l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (Ici) o, quanto meno, una disciplina differenziata per quelli di proprietà degli istituti autonomi case popolari, in riferimento agli artt. 2 e 3 Così. (Corte cost., 12 aprile 1996, n. 113, in *Fin. loc.*, 1997, p. 230).

³⁷ Sentenza n. 142 del 9 gennaio 2004, nella quale si osserva che «*l'attività di locazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica presenta connotati di economicità, sia pure assistita da una finalità di pubblico interesse, il cui effettivo perseguimento non rileva – di per sé e in assenza di un'espressa disposizione normativa, essendo in facoltà del legislatore esentare da una determinata imposizione fiscale soggetti forniti di capacità contributiva, purché la scelta non presenti profili di irrazionalità – ai fini dell'esenzione degli immobili in tal modo utilizzati dal pagamento dell'Ici, il cui presupposto impositivo è il mero possesso dell'immobile e non la utilizzazione di questo a fini di lucro*».

³⁸ Cass., 5 marzo 2004, n. 4573.

³⁹ La Corte costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 2, comma 5, del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16 (convertito, con modifiche, nella l. 24 marzo 1993, n. 75) nella parte in cui non estende l'agevolazione fiscale ai fini Ici agli immobili di interesse storico o artistico appartenenti ad enti pubblici (o persone giuridiche private senza fine di lucro) di cui all'art. 4 della l. 1° giugno 1939, n. 1089, ora art. 5 d.lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 (Corte cost., 28 novembre 2003, n. 345).

7. Questioni processuali

A) In origine, soggetto attivo dell'imposta era lo Stato. Ma l'art. 3 della legge 8 maggio 1998, n. 146, ha determinato, per l'anno 1993, il trasferimento della titolarità attiva del rapporto d'imposta dallo Stato (cui era stata attribuita, per quell'anno, dall'art. 18 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504), ai comuni, ivi compreso il compito di provvedere ai rimborsi dell'imposta indebitamente versata.

Ciò ha comportato, nelle liti pendenti, che è sorta la legittimazione processuale (attiva e passiva) dei comuni, in applicazione dell'art. 111 c.p.c. (successione nel diritto controverso).

Di conseguenza, ai sensi del citato art. 111, i processi, iniziati prima del trasferimento della titolarità ai comuni, possono proseguire tra le parti originarie, ma il successore a titolo particolare (il comune) può intervenire o essere chiamato in causa. Inoltre, il comune può impugnare la sentenza pronunciata nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, dato che tale sentenza è efficace anche nei confronti del successore a titolo particolare⁴⁰.

B) Le delibere comunali possono essere impugnate dinanzi al giudice amministrativo, sia dai singoli contribuenti, sia da organismi rappresentativi di categorie di contribuenti⁴¹, ma i singoli contribuenti ne possono altresì chiedere la disapplicazione da parte delle commissioni tributarie, in sede di impugnazione di un provvedimento impositivo individuale.

Gli atti impositivi del comune, che determinano l'imposta in base alla rendita catastale, possono essere impugnati anche per ragioni che riguardano la rendita. Nel processo concernente l'Ici, se è coinvolta la legittimità della rendita, può intervenire o essere chiamata in causa l'Agenzia del territorio, ed in tal caso sulla questione catastale la commissione si pronuncia con efficacia di giudicato, altrimenti ne conosce *incidenter tantum*.

Gli atti che attribuiscono la rendita devono essere impugnati mediante ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia del territorio; il comune interessato può intervenire nel processo relativo alla rendita.

⁴⁰ Cass., sez. V, 1° agosto 2002, n. 11460, in *Boll. trib.*, 2003, p. 226; Cass., sez. V, 8 novembre 2002, n. 15684, in *Tributi locali e regionali*, 2003, p. 305; Cass., sez. V, 11 aprile 2003, n. 5748, in *Mass. giur. it.*, 2003.

⁴¹ Gli organismi associativi rappresentativi della proprietà immobiliare, godono di una qualificata posizione sostanziale legittimante che li abilita a esercitare in sede giurisdizionale la tutela degli interessi unitari della categoria, che si pretendono ingiustamente lesi da un provvedimento dell'autorità amministrativa (nella specie è stata affermata la legittimazione di un'articolazione territoriale direttamente interessata dell'organismo associativo dei proprietari edilizi – Confedilizia – a impugnare le delibere con le quali un comune aveva elevato Ici per il 1995 ai sensi dell'articolo 3 del d.l. n. 255 del 1995). Cfr. Cons. Stato, sez. V, 23 maggio 2003, n. 2782, in *Mass. giur. it.*

Se il ricorso proposto contro l'atto impositivo del comune e il ricorso contro l'atto attributivo di rendita sono riuniti, si determina una situazione di litisconsorzio processuale: il processo deve quindi proseguire nelle successive fasi di gravame con la necessaria partecipazione di tutte le parti, ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura civile.

LITI CATASTALI: RIFLESSI SULL'ICI *

SOMMARIO: 1. Impugnazione degli atti catastali. – 2. Impugnazione dell'atto comunale impositivo. – 3. Il valore imponibile dei fabbricati non iscritti in catasto. – 4. Conclusioni.

1. *Impugnazione degli atti catastali*

La giurisdizione in materia catastale è stata attribuita alle commissioni tributarie dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, ed, ora, dall'art. 2, comma 2, del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Si tratta di materia distinta da quella strettamente tributaria (contemplata nel comma 1 del citato art. 2 del D. lgs. n. 546), e, perciò, devoluta alle commissioni con norma espressa, distinta da quella che attribuisce alle commissioni la giurisdizione in materia tributaria¹.

Gli atti relativi alle operazioni catastali sono compresi nel novero degli atti impugnabili, a norma dell'art. 19 del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dinanzi alle commissioni tributarie.

La formazione del catasto comporta l'emanazione di atti generali, impugnabili dinanzi al giudice amministrativo, e l'emanazione di atti individuali, impugnabili dinanzi alle commissioni². Sono, in particolare, impugnabili dinanzi alle commissioni gli atti di classamento e gli atti "*comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati*", atti che "*sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione*"³.

* *Tributimpresa*, 2005, n. 1, pp. 17-22 e *Fin. loc.*, 2005, n. 4, pp. 13-21.

¹ In precedenza, le liti catastali erano devolute alle Commissioni censuarie, sulle quali cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 294.

² Cfr. G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003, p. 119 ss.

³ In base all'art. 74, comma 1°, della L. 21 novembre 2000, n. 342: "A decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, per proporre il ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, dello stesso decreto legislativo. Dell'avvenuta notificazione gli uffici competenti danno tempestiva comunicazione ai comuni interessati".

Il ricorso può essere proposto “*dai singoli possessori*”⁴ dell’immobile contro l’atto attributivo o modificativo della rendita, e deve essere proposto nei confronti dell’ufficio dell’Agenzia del Territorio, da cui proviene l’atto impugnato.

La rendita catastale è determinata dall’ufficio provinciale dell’Agenzia del Territorio, ma è utilizzata da altri soggetti, tra cui l’Agenzia delle Entrate (in quanto titolare dei poteri d’imposizione dei tributi erariali per i quali ha rilievo la rendita) ed i Comuni, in quanto soggetti attivi dell’ICI.

Se il ricorso contro l’atto attributivo di rendita è respinto, il risultato del processo lascia in vita l’atto catastale. Se invece il ricorso è accolto, ossia se la rendita è annullata, l’effetto di annullamento vale *erga omnes*⁵. Vale, cioè, oltre che per i “possessori” e per l’Agenzia del territorio, anche per l’Agenzia delle Entrate e per il Comune. La sentenza di annullamento parziale dev’essere eseguita dall’ufficio provinciale dell’Agenzia del territorio modificando la rendita iscritta in catasto. La sentenza di annullamento totale obbliga l’Agenzia del territorio al rifacimento dell’atto catastale, in coerenza con i motivi di ricorso posti a base del *dictum* giudiziale.

I riflessi della sentenza di annullamento nei confronti di soggetti diversi dall’Agenzia del Territorio pongono il problema se il contribuente possa (o debba) proporre il ricorso, oltre che nei confronti dell’ufficio dell’Agenzia del Territorio, che ha formato l’atto catastale, anche nei confronti dell’Agenzia delle Entrate e nei confronti del Comune, in quanto controinteressati.

La risposta è negativa. L’art. 10 del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede che il ricorso sia proposto nei confronti del soggetto che ha emanato l’atto impugnato (o non ha emanato l’atto richiesto), escludendo implicitamente che il ricorso possa essere proposto contro altri soggetti (in quanto controinteressati).

Non ricorre neppure una ipotesi di litisconsorzio necessario, poiché tale istituto, nel processo tributario, trova applicazione nei casi in cui venga impugnato un atto che “*riguarda inscindibilmente più soggetti*” (art. 14, comma 1). La for-

Pertanto, per le rendite attribuite o modificate a partire dal 1° gennaio 2000, la liquidazione dell’ICI in base alle nuove rendite presuppone la notificazione al contribuente dell’atto dell’Agenzia del Territorio.

Con riguardo alla situazione normativa anteriore, la giurisprudenza aveva ritenuto che l’atto di classamento di un immobile, con attribuzione di rendita, costituisce atto autonomamente impugnabile, che, perciò, doveva essere notificato o comunicato all’interessato (Cass., 10 aprile 2000, n. 4509, in *Fisco*, 2000, p. 12049).

⁴ Così si esprime il comma 2 dell’art. 2.

⁵ L’effetto di annullamento della sentenza opera di necessità *erga omnes*, perché l’atto, una volta eliminato, lo è nei confronti di tutti. Così V. CAIANIELLO, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 1988, p. 769.

L’effetto di accertamento della sentenza, invece, vale solo tra le parti del giudizio (art. 2909 c.c.). Inoltre, “la normativa costituzionale impone, in linea di principio, l’esclusione dell’operatività del giudicato in danno di persone che non abbiano preso parte o non siano state poste in condizione di partecipare al processo” (S. MENCHINI, *Il giudicato civile*, Torino, 2002, p. 185).

mula, mutuata dal processo amministrativo, allude agli atti che hanno come destinatari una molteplicità di soggetti. Comune ed Agenzia delle Entrate non sono però destinatari dell'atto catastale.

Infine, non è configurabile neppure una ipotesi di litisconsorzio facoltativo, perché Comune ed Agenzia delle Entrate non sono né destinatari dell'atto impugnato, né parti del rapporto controverso (art. 14, comma 3).

In conclusione, il Comune, che sia interessato alla conservazione dell'atto catastale, non può partecipare al processo e ne subisce, indirettamente, gli effetti, perché l'annullamento dell'atto catastale si riflette sull'applicazione dell'ICI. Potrebbe però trattarsi di effetti favorevoli per il Comune, se il valore dell'immobile da assumere come base imponibile (valore contabile) fosse più elevato di quello catastale.

Il Comune potrebbe non essere interessato alla conservazione, ma all'annullamento dell'atto catastale, in quanto ritenuto lesivo dei suoi diritti (quale ente impositore e creditore dell'ICI). Il Comune, però, non è destinatario diretto dell'atto catastale. Non a caso, non è previsto che l'atto catastale sia notificato al Comune, al quale è semplicemente "comunicata" la notificazione dell'atto al possessore dell'immobile censito. Il Comune, ove si ritenga leso da un atto di attribuzione di rendita, non può dunque impugnarlo⁶.

Non sembra neppure che il Comune possa agire in giudizio in caso di inerzia dell'ufficio dell'Agenzia del Territorio⁷. Il Comune può chiedere all'Agenzia del territorio di provvedere al classamento⁸, ma non può impugnare il rigetto (espli-

⁶In senso conforme G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, cit., p. 65, nota 63, del quale peraltro non si può condividere l'affermazione che il Comune, "benché ente autonomo, fa parte dell'amministrazione pubblica", essendo indubitabile che il Comune è soggetto distinto dallo Stato e, in specie, dall'Agenzia dei Territorio.

⁷Invece, secondo M. TRIMELONI, *Catasto fabbricati e ICI: la posizione del Comune. Interrogativi sulla tutela giurisdizionale dell'ente*, in *Fin. loc.*, 2003, p. 876, il Comune può agire dinanzi alle Commissioni.

⁸L'art. 3, comma 58, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, prevede che i comuni possono chiedere agli uffici catastali il nuovo classamento di immobili già censiti, il cui classamento risulti non aggiornato o non congruo.

Nuove disposizioni in materia sono recate dalla legge 30 dicembre 2014, n. 311 (legge finanziaria per il 2015), all'art. 1, commi 335 e seguenti.

In base a tali disposizioni, i Comuni possono chiedere agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio la revisione parziale del classamento degli immobili il cui valore catastale si discosti significativamente dal valore medio di mercato, individuato ai sensi del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138. Inoltre, per gli immobili non dichiarati in catasto e per le situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti, i Comuni possono richiedere ai proprietari la presentazione di atti di aggiornamento (redatti ai sensi del D.M. 19 aprile 1994, n. 701).

La richiesta è notificata ai soggetti interessati e comunicata agli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato o alla verifica del classamento (notificando il nuovo classamento e la nuova rendita).

cito o tacito) di simile richiesta, perché non è atto compreso nel catalogo degli atti impugnabili.

Del resto, se un immobile è privo di rendita, il Comune non è privo di mezzi per determinare la base imponibile del tributo; deve determinarla applicando le norme che definiscono la base imponibile degli immobili non censiti.

2. Impugnazione dell'atto comunale impositivo

L'atto terminale del procedimento catastale non ha, di per sé, effetti fiscali diretti; esso stabilisce, autoritativamente, il reddito medio ordinario di un immobile. Ma non è un atto impositivo: non è atto costitutivo di alcun debito d'imposta.

Ad esso deve però attenersi il contribuente, nel dichiarare le imposte, e devono attenersi gli enti impositori, nei loro atti d'imposizione.

Può dunque accadere che il contribuente impugni la rendita, nei confronti dell'ufficio dell'Agenzia del Territorio, ed impugni, separatamente, l'atto impositivo dell'ICI emesso sulla base della rendita.

L'atto attributivo di rendita, come già osservato, è atto autonomamente impugnabile nei confronti dell'Agenzia del Territorio⁹. Da ciò però non può trarsi la deduzione che, delle questioni relative alla rendita, è “precluso il loro apprezzamento in un giudizio concernente la fase successiva del procedimento impositivo”¹⁰ (ossia in un giudizio di impugnazione di atti impositivi emessi sulla base della rendita).

L'atto attributivo della rendita e quello impositivo non sono “fasi” d'un unico procedimento impositivo. Il primo è atto dell'Agenzia del Territorio ed ha per effetto il censimento d'un immobile, con attribuzione di rendita; il secondo, invece, è atto di un ente impostore (Agenzia delle Entrate, o Comune), ed ha effetti costitutivi del debito d'imposta.

Non è dunque applicabile la regola secondo cui ogni atto della sequenza di atti impugnabili è censurabile solo per “vizi propri” (regola che riflette, nel processo tributario, l'inammissibilità, nel processo amministrativo, di ricorsi contro atti confermativi o esecutivi).

L'atto impositivo non è atto esecutivo dell'atto catastale: esso assume la determinazione catastale della rendita come elemento di fatto della base imponibi-

⁹La Corte di cassazione, nella sentenza 10 settembre 2004, n. 1827, ha affermato che le questioni relative alla rendita catastale “devono essere fatte valere, dunque, con l'impugnazione del provvedimento di attribuzione della rendita in un giudizio nel quale il contraddittore è individuato nell'ufficio provinciale dell'Agenzia del Territorio, cui sono attualmente rimesse le operazioni catastali”.

¹⁰Cass., 10 settembre 2004, n. 1827.

le, da cui scaturisce il debito d'imposta. I vizi della rendita, dunque, sono vizi dell'atto catastale che si riflettono sull'atto impositivo. E possono esser fatti valere contro l'atto impositivo, come vizi suoi propri, se non sono "coperti" dalla definitività dell'atto catastale.

Se l'atto attributivo di rendita è divenuto definitivo, il "possessore" dell'immobile non può rimetterne in discussione il contenuto, allegando i vizi della rendita nei ricorsi contro atti successivi. Trattandosi di atto individuale, autonomamente impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie, l'atto attributivo di rendita, che sia divenuto definitivo, non può essere disapplicato in sede di impugnazione dell'atto impositivo.

Se invece l'atto catastale non è definitivo, perché pende il processo d'impugnazione contro di esso, il contribuente può allegare, nel ricorso contro l'atto d'imposizione, i vizi dell'atto attributivo di rendita. Si tratta insomma di allegare un vizio che, dal primo atto, si riflette sul secondo¹¹.

Il giudice del ricorso contro l'atto impositivo può sospendere il processo, in attesa che venga definitivamente deciso il ricorso contro l'atto catastale, o conoscerne *incidenter tantum*.

3. Il valore imponibile dei fabbricati non iscritti in catasto

Agli effetti dell'ICI, per gli immobili non iscritti in catasto bisogna distinguere: quelli classificabili nel gruppo D sono valutati in base al costo storico, desunto dalla contabilità dell'impresa (art. 5, comma 3); per gli altri, il valore è determinato "con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti" (art. 5, comma 4).

Il R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, prevede, agli artt. 3, 30 e 28, che i possessori devono dichiarare le nuove costruzioni (e le relative variazioni), mentre l'art. 12 (sostituito dall'art. 2 del D.Lgs. 8 aprile 1948, n. 514) attribuisce all'esclusiva competenza dell'UTE (ora: Agenzia del Territorio) la formazione del (nuovo) catasto edilizio urbano.

¹¹Non si condivide, quindi, la tesi, secondo cui, in sede di impugnazione di un atto relativo all'imposta comunale sugli immobili, "l'oggetto dell'impugnazione nei confronti del comune dell'avviso di liquidazione dell'ICI resta limitato, benché la determinazione dell'imponibile consegua per i fabbricati iscritti in catasto all'applicazione di predeterminati moltiplicatori alle rendite attribuite, al solo riscontro dell'esistenza e dell'efficacia del provvedimento di attribuzione posto a fondamento della pretesa impositiva dell'ente locale" (Cass., 10 settembre 2004, n. 1827).

Nel caso deciso da tale pronuncia, un contribuente aveva impugnato distintamente l'atto del catasto (nei confronti dell'Agenzia del Territorio) e quello, conseguente, del Comune. Il giudice di prime cure, riuniti i ricorsi, li aveva accolti. La sentenza di primo grado era stata impugnata sia dall'Agenzia, sia dal Comune. In secondo grado il contribuente aveva eccepito la tardività dell'appello, ma la CTR aveva respinto l'eccezione. La Cassazione, invece, l'ha considerato tardivo e, dunque, inammissibile, facendone conseguire l'inammissibilità dell'appello del Comune, in quanto estraneo alla lite sulla rendita.

Il Decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701 (regolamento per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari) prevede, all'art. 1, che il titolare di diritti reali, in caso di costruzione di un nuovo immobile, o di variazione di immobili preesistenti, debba presentare una dichiarazione, indicando dettagliatamente tutti i dati e le notizie necessarie per l'iscrizione in catasto dell'immobile, con attribuzione di rendita, senza visita di sopralluogo.

La rendita indicata dal possessore, a norma del comma 3 dell'art. 1 del citato Decreto ministeriale, è acquisita dal catasto come «rendita proposta». Spetta poi all'ufficio dell'Agenzia del Territorio determinare la rendita catastale definitiva, entro dodici mesi¹².

Si discute sulla conseguenza dell'inutile decorso dei dodici mesi.

È stato sostenuto che la rendita catastale definitiva non può derivare da un presunto silenzio-assenso, ma richiede una esplicita manifestazione di volontà, che, a norma dell'art. 74 della legge n. 342 del 2000, ha natura recettizia¹³. Occorre dunque, secondo questa tesi, un atto esplicito, che deve essere portato a conoscenza del destinatario mediante notificazione (e di cui deve essere data “comunicazione” al comune interessato).

Secondo la tesi dell'Amministrazione finanziaria, invece, l'inerzia dell'ufficio è da intendere come silenzio-assenso, per cui la rendita “proposta”, dopo dodici mesi, diviene definitiva¹⁴.

È stato anche notato che l'art. 1, comma 3, del regolamento, prevede che l'ufficio determini le rendite definitive entro dodici mesi, con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione, ed usando (anche) “*algoritmi di classamento automatico*”. Ciò consente un controllo generalizzato delle dichiarazioni, per cui il decorso di dodici mesi senza rettifica della dichiarazione non significa inerzia ma “*determinazione amministrativa implicita*”, ossia “*classamento tacito*”¹⁵.

Si aggiunga che la tesi del classamento tacito (o del silenzio-assenso) comporta che l'amministrazione, nel termine annuale, può anche limitarsi a contestare

¹² Il citato comma 3 dell'art. 1 recita: “Tale rendita rimane negli atti catastali come «rendita proposta» fino a quando l'ufficio non provvede con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1, alla determinazione della rendita catastale definitiva. È facoltà dell'amministrazione finanziaria di verificare, ai sensi dell'art. 4, comma 21, del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, le caratteristiche degli immobili oggetto delle dichiarazioni di cui al comma 1 ed eventualmente modificarne le risultanze censuarie iscritte in catasto”.

¹³ Cfr. M. TRIMELONI, *Catasto fabbricati e ICI: la posizione del Comune. Interrogativi sulla tutela giurisdizionale dell'ente*, cit., 2003, p. 845.

¹⁴ Circ. 19 luglio 1996, n. 189 e 9 aprile 1999, n. 83. Cfr. inoltre Cass., 9 marzo 2004, n. 4764.

¹⁵ G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, cit., p. 45.

la correttezza del classamento proposto. In tale ipotesi, non vale la tesi del silenzio-assenso, ed il classamento dovrà essere determinato con un atto esplicito¹⁶.

A conclusioni identiche si perviene nel caso in cui l'amministrazione rettifichi la dichiarazione, e la rettifica venga annullata. Se, alla "rendita proposta", sia seguito un atto espresso di attribuzione di rendita, la proposta del contribuente perde ogni valore. Né rivive in caso di annullamento dell'atto di attribuzione di rendita, perché, in una simile ipotesi, non si è avuto un contegno di silenzio, che possa essere inteso, *ex post*, come assenso.

La tesi del classamento tacito (o del silenzio-assenso), può valere solo per gli immobili a destinazione ordinaria, che sono oggetto di classamento in base alla tariffa; non può valere per gli immobili che richiedono la "stima diretta".

Per questi immobili, quindi, è da escludere che, dopo la presentazione della proposta di rendita, l'immobile debba considerarsi accatastato e che, quindi, il Comune debba determinare il valore del fabbricato sulla base della rendita proposta dal contribuente.

Quale sia il valore della rendita proposta in materia di ICI deve essere verificato alla luce della disciplina di tale imposta.

La "rendita proposta" è stata introdotta da un regolamento emanato in forma di Decreto ministeriale (D.M. 19 aprile 1994, n. 701), e non con decreto del Presidente della Repubblica. Non si tratta, dunque, di un decreto delegato, che poteva introdurre deroghe alla legislazione¹⁷.

Nella disciplina originaria dell'ICI (che è anteriore al regolamento) non era prevista la "rendita proposta"; né il regolamento, che ha introdotto la "rendita proposta", poteva apportare modifiche alla legislazione ICI. È stato però previsto, con apposita norma, che la procedura di cui al D.M. 19 aprile 1994, n. 701, possa essere esperita (solo) per gli immobili oggetto di *leasing*¹⁸; e ciò conferma che la "rendita proposta" non vale per gli altri immobili.

I Comuni, quindi, in presenza di una semplice "rendita proposta", debbono considerare l'immobile come non censito, e quantificare il valore, a seconda del tipo di immobile, in base alla rendita dei fabbricati similari o in base alle scritture contabili.

4. Conclusioni

La base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili, secondo l'art. 5, comma 1, è il valore degli immobili. Il valore degli immobili non è, però, il valo-

¹⁶ G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, cit., p. 47.

¹⁷ G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, cit., p. 38.

¹⁸ Si veda la modifica apportata all'art. 5, comma 3, del D. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, dall'art. 58 del D. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

re corrente, liberamente determinabile dall'ente impositore, ma è un valore pre-determinato.

Per gli immobili censiti, il valore, da assumere inderogabilmente come base imponibile del tributo, è un multiplo della rendita catastale¹⁹. Se la rendita catastale non è adeguata, i Comuni non hanno modo di ottenere che il tributo sia basato sul valore reale.

La potestà impositiva del Comune è "bloccata" da un lato, dall'obbligo di assumere, come base dell'immobile, un multiplo della rendita catastale. Ed è limitata, dall'altro, dal dover assumere i dati contabili.

Si può dubitare della costituzionalità di tale sistema normativo. Sotto un duplice profilo: in quanto pone delle presunzioni assolute, in ordine al valore degli immobili, impedendo, sia al Comune, sia ai contribuenti, di contrapporre il valore reale a quello catastale (art. 24 Cost). Inoltre, in quanto limita l'autonomia tributaria dei Comuni, subordinandone l'attività impositiva alle determinazioni dell'Agenzia del Territorio (art. 5 Cost.).

¹⁹L'art. 5, comma 2, del D. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, recita: "Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131".

LE BASI COSTITUZIONALI DELLA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE *

SOMMARIO: 1. Il riparto della potestà legislativa e il potere finanziario. – 1.2. L'art. 118 e la clausola di flessibilità. – 2. Il sistema di finanziamento. – 2.1. L'autonomia di spesa. – 3. La competenza legislativa in materia di tributi regionali. – 3.1. La competenza legislativa in materia di tributi locali. – 4. Potestà di coordinamento. – 4.1. Oggetto del coordinamento. – 5. La potestà legislativa tributaria nella giurisprudenza. – 6. L'attuazione delle nuove norme.

1. *Il riparto della potestà legislativa e il potere finanziario*

La ricostruzione del riparto di potestà legislativa in materia tributaria va inquadrata nel sistema generale dei poteri legislativi e va collegata al sistema di finanziamento delle regioni e degli enti locali.

È diffusa l'idea che la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, abbia introdotto forti elementi di federalismo, sia dal punto di vista istituzionale, sia, in particolare, in materia finanziaria e tributaria. Si dice generalmente che Stato, regioni ed enti locali sono posti su un piano di "equiordinazione", che è stato introdotto un sistema di "federalismo fiscale", ma queste formule non sembrano esprimere in modo puntuale la nuova realtà dei rapporti tra Stato ed enti sub-centrali, specie in materia finanziaria e tributaria. Queste formule – equiordinazione, federalismo e simili – sono vaghe, imprecise.

È quindi utile ricordare in premessa, con la Corte Costituzionale (sentenza n. 274 del 2003), come "nel nuovo assetto costituzionale scaturito della riforma, allo Stato sia pur sempre riservata, nell'ordinamento generale della Repubblica, una posizione peculiare, desumibile non solo dalla proclamazione di principio, di cui all'art. 5 della Costituzione, ma anche dalla ripetuta evocazione di un'istanza unitaria, manifestata dal richiamo al rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e da obblighi internazionali, come limiti di tutte le potestà legislative (art. 117, comma 1) e dal ricono-

* *Fin. loc.*, 2005, n. 9, pp. 13-30. Testo della relazione tenuta a Milano il 6 maggio 2005 al Convegno regionale dell'Anti sul tema "Fiscalità locale e costi d'impresa".

scimento dell'esigenza di tutelare l'unità giuridica ed economica dell'ordinamento stesso (art. 120, comma 2)". E tale istanza postula necessariamente che nel sistema esista un soggetto – lo Stato, appunto – avente il compito di assicurarne il pieno soddisfacimento.

È lo Stato che stabilisce gli organi di governo e le funzioni fondamentali degli enti *sub-regionali* (art. 117, comma 2, lett. p)), disponendo di poteri sostitutivi *ex art.* 120.

Né l'art. 114 Cost. comporta una totale equiparazione tra Stato ed altri enti, perché dispongono di poteri profondamente diversi tra di loro: "*basti considerare che solo allo Stato spetta il potere di revisione costituzionale e che i comuni, le città metropolitane e le province (diverse da quelle autonome) non hanno potestà legislativa*"¹.

Il nostro resta dunque un ordinamento unitario, in cui lo Stato conserva competenze esclusive in materie cruciali, come politica estera e moneta, difesa e sicurezza, cittadinanza e giurisdizione; allo Stato compete la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, la fissazione dei principi fondamentali nelle materie di legislazione concorrente ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario complessivo.

Il potere finanziario resta, fondamentalmente, un potere dello Stato, cui è affidata in via esclusiva la "*perequazione delle risorse finanziarie*" (art. 117, lett. e)). Le regioni e gli enti locali sono infatti finanziati, oltre che da tributi propri, da compartecipazioni ai tributi erariali, da un fondo perequativo e da misure di finanza straordinaria. Il sistema tributario dello Stato, dunque, è destinato a finanziare non solo lo Stato, ma tutti gli enti che costituiscono la Repubblica.

La potestà legislativa è ripartita tra Stato e regioni². La potestà legislativa regionale assume due connotazioni: è potestà (legislativa) concorrente e potestà (legislativa) residuale. Nelle materie di legislazione regionale *concorrente*, la potestà legislativa regionale trova un limite nei "principi fondamentali" fissati da leggi dello Stato (art. 117, comma 3). Nella competenza legislativa *residuale* ricadono le materie che non sono riservate alla competenza esclusiva dello Stato (art. 117, comma 4).

Secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, se una materia non figura espressamente né tra quelle della potestà legislativa esclusiva dello Stato né tra quelle concorrenti, ciò non consente di affermare "automaticamente" la sua

¹In ragione di tutto ciò, "*lo Stato può impugnare in via principale una legge regionale, deducendo la violazione di qualsiasi parametro costituzionale*".

²Il riparto della potestà legislativa tra Stato e regioni ha determinato un vasto contenzioso tra Stato e regioni. Nel 2004 le sentenze rese nei giudizi in via principale (81) hanno superato quelle rese nei giudizi in via incidentale (63).

riconduzione a quelle di competenza regionale “residuale” (sentt. nn. 303, 359, 362 e 370 del 2003)³.

In materia di potestà legislativa concorrente, al legislatore nazionale è riservata la determinazione dei “*principi fondamentali*”. E la Corte ha confermato la propria giurisprudenza (precedente alla riforma del titolo V) secondo cui, in assenza di leggi *ad hoc*, la regione può desumere i principi fondamentali dal complesso della legislazione statale vigente in materia (sent. n. 282 del 2002)⁴. Il Parlamento dovrà formulare espressamente con legge i principi fondamentali; la delega legislativa contenuta nella legge La Loggia ha, infatti, carattere dichiaratamente “transitorio”, mirando alla predisposizione di un quadro ricognitivo di principi già esistenti, ed è destinata a valere solo fino all’entrata in vigore delle nuove, apposite normative.

La linea di confine tra le diverse competenze è tutt’altro che netta. Si legge nelle sentenze della Corte Costituzionale che la complessità della realtà sociale da regolare comporta che di frequente le discipline legislative non possano essere attribuite nel loro insieme ad un’unica materia, perché concernono posizioni non omogenee ricomprese in materie diverse sotto il profilo della competenza legislativa (materie di competenza esclusiva statale e materie di competenza residuale regionale, materie di competenza esclusiva statale e materie di competenza concorrente). In siffatti casi di “*concorso di competenze*” la Corte ha fatto applicazione, secondo le peculiarità dell’intreccio di discipline, del criterio della prevalenza di una materia sull’altra e del principio di leale cooperazione (sentt. n. 370 del 2003 e nn. 50 e 231 del 2005)⁵.

Vi sono infine “competenze trasversali”, cioè competenze indicate non per

³La potestà regionale “residuale” è stata riconosciuta solo in materie di rilievo limitato, come le sagre, o le fiere e le manifestazioni di carattere religioso, benefico o politico (sent. n. 1 del 2004), le sanzioni per l’impianto abusivo di vigneti (sent. n. 12 del 2004), gli interventi finalizzati allo sviluppo economico locale (sent. n. 14 del 2004), l’organizzazione amministrativa e il funzionamento della regione (sent. n. 17 del 2004); la disciplina dei concorsi pubblici regionali (sent. n. 380 del 2004).

⁴A questo proposito, nella sent. n. 280 del 2004, la Corte ha ammesso che l’individuazione dei “principi fondamentali” può essere rimessa ad un decreto legislativo; perciò è stata ritenuta legittima la delega di cui all’art. 1, commi 4, 5, 6, della legge n. 131 del 2003 (legge La Loggia), rivolta alla ricognizione di tali principi.

⁵Si consideri, ad esempio, la sent. n. 307 del 2004, con la quale la Corte ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità di una disposizione contenuta nella legge finanziaria per il 2003 (l. 289/2002), che prevede contributi finanziari finalizzati all’acquisto, da parte di giovani o di soggetti aventi determinati requisiti reddituali, di *personal computer* abilitati alla connessione ad *Internet*. Tale disposizione è stata ritenuta conforme a Costituzione perché “*corrisponde a finalità di interesse generale, quale è lo sviluppo della cultura, nella specie attraverso l’uso dello strumento informatico, il cui perseguimento fa capo alla Repubblica in tutte le sue articolazioni (art. 9 della Costituzione) anche al di là del riparto di competenze per materia fra Stato e regioni di cui all’art. 117 della Costituzione*”.

oggetti, ma finalisticamente, come la tutela della concorrenza (sent. n. 14 del 2004; sent. n. 272 del 2004). Tali materie coinvolgono *“una pluralità di altri interessi – alcuni dei quali rientranti nella sfera di competenza concorrente o residuale delle regioni – connessi allo sviluppo economico-produttivo del Paese”*; perciò, *“è evidente la necessità di basarsi sul criterio di proporzionalità-adequatezza al fine di valutare, nelle diverse ipotesi, se la tutela della concorrenza legittimi o meno determinati interventi legislativi dello Stato”*.

Lo Stato ha competenza esclusiva sull'ordinamento penale; e non è impedito allo Stato di intervenire con norme penali in materie di competenza regionale. Le norme penali statali possono infatti riguardare *“qualsiasi settore, a prescindere dal riparto di attribuzioni legislative tra lo Stato e le regioni. Si tratta per definizione di una competenza dello Stato strumentale, potenzialmente incidente nei più diversi ambiti materiali ed anche in quelli compresi nelle potestà legislative esclusive, concorrenti o residuali delle regioni, le cui scelte potranno risultarne talvolta rafforzate e munite di una garanzia ulteriore, talaltra semplicemente inibite”* (sent. n. 185 del 2004).

1.2. L'art. 118 e la clausola di flessibilità

Nella sentenza sulla “legge obiettivo” (sentenza n. 303 del 2003), la Corte, pur notando che il nuovo art. 117 *“distribuisce le competenze legislative in base ad uno schema imperniato sulla enumerazione delle competenze statali; con un rovesciamento completo della previgente tecnica del riparto sono ora affidate alle regioni, oltre alle funzioni concorrenti, le funzioni legislative residuali”*, afferma che, in questo quadro, non si possono *“svalutare oltremisura istanze unitarie che pure in assetti costituzionali fortemente pervasi da pluralismo istituzionale giustificano, a determinate condizioni, una deroga alla normale ripartizione di competenze”*.

La Corte ravvisa il congegno che rende flessibile il riparto delle competenze nell'art. 118, ossia nella norma in tema di riparto delle funzioni amministrative. L'art. 118, comma 1, come è noto, attribuisce in via generale le funzioni amministrative ai comuni, ma il principio che domina la materia è il principio di “sussidiarietà verticale”, unitamente al principio di adeguatezza e al principio di differenziazione⁶. In base al principio di sussidiarietà, *“quando l'istanza di esercizio unitario trascende anche l'ambito regionale, la funzione amministrativa può essere esercitata dallo Stato”*.

Secondo la Corte, la flessibilità delle funzioni amministrative è meccanismo

⁶ La sussidiarietà implica che ad un ente di livello superiore non devono essere assegnate funzioni che possono essere svolte da un ente di livello inferiore; l'adequatezza comporta che un ente non deve essere gravato di compiti che non è in grado di svolgere; la differenziazione significa che gli enti omologhi sono tenuti a svolgere una funzione allo stesso modo, i diversi in modo diverso.

che si riflette sulla distribuzione delle competenze legislative. Lo spostamento delle funzioni amministrative “traina” anche le funzioni legislative, perché il principio di legalità “*impone che anche le funzioni assunte per sussidiarietà siano organizzate e regolate dalla legge*”.

Tale principio “*conduce logicamente ad escludere che le singole regioni, con discipline differenziate, possano organizzare e regolare funzioni amministrative trattate a livello nazionale e ad affermare che solo la legge statale possa attendere a un compito siffatto*”.

La sussidiarietà, secondo la Corte, ha un ruolo dinamico; essa opera come fattore di flessibilità nel riparto delle funzioni amministrative, in vista del soddisfacimento di esigenze unitarie. Ma il meccanismo che attrae, a livello statale, insieme alla funzione amministrativa, anche quella legislativa, opera “*solo in presenza di una disciplina che prefiguri un iter in cui assumano il dovuto risalto le attività concertative e di coordinamento orizzontale, ovvero sia le intese, che devono essere condotte in base al principio di lealtà*”.

2. Il sistema di finanziamento

L’art. 119 esordisce assicurando a regioni ed altri enti territoriali “*autonomia finanziaria di entrata e di spesa*” (in precedenza, l’art. 119 riferiva l’autonomia finanziaria solo alle regioni, confinandola “*nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle province e dei comuni*”).

Gli enti *sub-centrali* sono finanziati con modalità tipicizzate. Essi traggono le entrate ordinarie dai tributi propri, dalle compartecipazioni ai tributi erariali e dal fondo perequativo statale. Da queste tre fonti debbono provenire risorse in grado di “*finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite*” (clausola di autosufficienza).

Le compartecipazioni sono stabilite da leggi statali, sulla base del principio di territorialità, ossia collegando la percentuale spettante a ciascun ente al gettito proveniente dal rispettivo territorio (tenendo conto, per tributi reali, della localizzazione dei presupposti d’imposta e, per i tributi personali, della residenza del contribuente).

Le differenze di capacità fiscale dei diversi enti comportano livelli diversi delle entrate che provengono dai tributi propri e dalle compartecipazioni. A ciò deve porre rimedio il fondo perequativo statale, da cui devono provenire trasferimenti senza vincoli di destinazione.

Tutte le regioni e gli enti locali, infatti, devono essere ugualmente in grado di assolvere le loro funzioni con le risorse provenienti dai tributi propri, dalle compartecipazioni e dal fondo perequativo, come prevede espressamente il nuovo art. 119, quarto comma (sentt. n. 370 e n. 376 del 2003; n. 16 e n. 49 del

2004), tenendo presente che a tutti i cittadini devono essere garantiti i medesimi livelli essenziali di prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, fissati da leggi dello Stato *ex art.* 117, comma 2, lett. *m*).

Inoltre, sono previsti “interventi speciali” e “risorse aggiuntive” per finanziare interventi straordinari oppure per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l’effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni regionali e locali (art. 119, quinto comma).

Gli interventi speciali previsti dall’art. 119, quinto comma, non solo debbono essere aggiuntivi rispetto al finanziamento integrale (art. 119, quarto comma) delle funzioni spettanti ai comuni o agli altri enti, e riferirsi a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni, ma debbono essere indirizzati a determinati comuni o categorie di comuni (o province, città metropolitane, regioni).

Lo Stato centrale deve poter disporre di entrate sufficienti non solo per finanziare le funzioni sua proprie, ma anche per operare la perequazione. È lo Stato che legifera in materia di perequazione, ed è lo Stato che deve disporre delle risorse necessarie per alimentare il fondo perequativo a favore dei territori con minore capacità fiscale e per gli interventi di finanza straordinaria a favore degli enti *sub-centrali*.

2.1. L’autonomia di spesa

L’autonomia di spesa delle regioni e degli enti locali è stata, in passato, fortemente limitata dal carattere vincolato dei fondi statali. Ora, l’art. 119 assicura alle regioni e agli enti locali autonomia di spesa, e la Corte Costituzionale considera immediatamente operante questo profilo dell’art. 119 Cost. (si veda, da ultimo, la sent. n. 222 del 2005).

Secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, il legislatore statale non deve porsi in contrasto con i criteri e i limiti che presiedono all’attuale sistema di autonomia finanziaria regionale, delineato dal nuovo art. 119 della Costituzione, e che non consentono finanziamenti di scopo per finalità non riconducibili a funzioni di spettanza statale (sent. n. 423 del 2004): non è quindi permesso allo Stato prevedere propri finanziamenti in ambiti di competenza delle regioni (sentt. n. 160 e n. 77 del 2005, n. 320 e n. 49 del 2004), né istituire fondi settoriali di finanziamento delle attività regionali (sentenze n. 16 del 2004 e n. 370 del 2003). Sono perciò illegittime le norme statali che istituiscono nuovi fondi finalizzati a scopi che rientrano in materie di competenza (residuale o concorrente) delle regioni (sent. n. 51, n. 77, n. 107, n. 160 e n. 231 del 2005).

Transitoriamente, in molti casi, i finanziamenti statali previsti dalla legislazione pregressa sono stati “salvati” dalla Corte fino all’entrata in vigore di nuove leggi coerenti con la riforma del titolo V, per non compromettere la funzionalità

di istituti o enti (sent. n. 255 del 2004). Ma in linea generale sono state dichiarate illegittime le norme statali istitutive di fondi vincolati (sentt. n. 16, n. 49, n. 308, n. 320, e n. 423 del 2004), anche se la dichiarazione di incostituzionalità – come appena detto – viene talvolta “differita”.

Lo Stato può vincolare a determinati fini le risorse messe a disposizione delle regioni e degli enti locali solo nell’ambito e negli stretti limiti di quanto previsto negli artt. 118, primo comma, 119 (sentenze n. 49 e n. 16 del 2004), 117, secondo comma, lett. e), Cost. (sent. n. 14 del 2004, nn. 77 e 222 del 2005).

Ciò significa che lo Stato può disporre “risorse aggiuntive per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l’effettivo esercizio dei diritti della persona, o, per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio”; può, inoltre, effettuare interventi speciali “in favore di determinati comuni, province, città metropolitane e regioni”. Le “risorse aggiuntive” possono essere giustificate come interventi speciali e straordinari o per finanziare l’attuazione di discipline dettate dalla legge statale nelle materie di propria competenza (come ha chiarito la Corte nella sentenza n. 16 del 2004).

In materia di saldi di bilancio, la Costituzione prevede la c.d. “golden rule” (su cui vedi Corte Cost. n. 425 del 2004), ossia il divieto di indebitamento, derogabile solo per finanziare spese di investimento. Non è dunque previsto espressamente che possano essere posti limiti ai livelli di spesa degli enti *sub-centrali*, è però previsto un limite all’indebitamento. Inoltre “È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti”. Non è fissato esplicitamente il principio del pareggio di bilancio, né che lo Stato debba intervenire per porre rimedio al *default* di una regione. L’esclusione di garanzie statali per prestiti degli enti *sub-centrali* può essere intesa come segno della esclusione di interventi statali ulteriori rispetto alle forme di finanziamento tipiche, espressamente previste.

3. La competenza legislativa in materia di tributi regionali

L’art. 117, nel ripartire la potestà legislativa tra Stato e regioni, menziona la disciplina del sistema tributario statale, ma non menziona espressamente la disciplina dei tributi regionali e locali. Se ne è dedotto che la disciplina dei tributi regionali e locali rientrerebbe nella competenza legislativa residuale (ed esclusiva) delle regioni, ai sensi del quarto comma dell’art. 117⁷, beninteso entro i limiti del coordinamento statale, previsto dall’art. 119.

⁷F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 585; A. BRANCASI, *L’autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le regioni*, 2003, p. 41; ID., *Osservazioni sull’autonomia finanziaria*, in *Le regioni*, 2004, p. 472.

Questa tesi è contraddetta dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, orientata a negare, come abbiamo visto, la tesi dell'automatica attribuzione alla competenza regionale residuale delle materie non espressamente menzionate (sentt. n. 303 e n. 370 del 2003).

Inoltre, questa tesi presuppone che le materie "tributi regionali" e "tributi locali" siano omologhe a quelle espressamente menzionate nell'art. 117, per cui, fatta salva la potestà statale in materia di tributi erariali, la disciplina di ogni altro tributo sarebbe riservata alle regioni, come sono riservate alle regioni, in via residuale, materie "innominate", di notevole rilievo, come i trasporti, la viabilità, l'industria, l'artigianato, l'assistenza, la formazione professionale, l'agricoltura, il turismo, il commercio, ecc.

In realtà, un conto sono le materie intese come *campo materiale* di disciplina (caccia, pesca, turismo, ecc.), un conto sono le materie intese come *tipo*, come *modo* di disciplina (diritto tributario, diritto penale, diritto amministrativo, ecc.).

I tributi non sono una materia nel senso di campo materiale, ma un tipo di disciplina, riservato alla legge (*ex art. 23*); riservato, dunque, potenzialmente, ad ogni soggetto che sia titolare di potestà legislativa, salvo riserve e restrizioni. La disciplina dei tributi statali è riservata allo Stato; ed invece la disciplina degli altri tributi non è oggetto di riserva.

La disciplina dei tributi regionali è dunque una competenza regionale non in quanto residuale, ma in quanto competenza strumentale rispetto alle funzioni materiali attribuite alle regioni.

La nuova configurazione della potestà legislativa impone di ritenere che la riserva di legge in materia di prestazioni imposte *ex art. 23* non è più riserva di legge solo statale, ma "*riserva statale e regionale*"⁸. La potestà legislativa regionale in materia tributaria è dunque ammessa dall'art. 23, che è però da coordinare con l'art. 119, comma secondo, ove è stabilito, infatti, che le regioni "*Stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ...*".

Le regioni, in conclusione, essendo dotate di potestà legislativa, possono disciplinare i tributi propri con leggi proprie. La potestà legislativa regionale non è meramente attuativa o integrativa di tributi regionali disciplinati in via primaria dalla legge dello Stato, come in passato, ma potestà legislativa primaria. Non si tratta peraltro di potestà libera, non condizionata dalla legislazione dello Stato, dovendo svolgersi, come detto, entro i principi del coordinamento statale.

⁸ Cfr. M.C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 699.

3.1. La competenza legislativa in materia di tributi locali

In materia di tributi locali, non vi è una riserva espressa a favore dello Stato o delle regioni, ma soltanto la riserva di legge, *ex art. 23*. Possono esservi quindi tributi locali creati e disciplinati da leggi statali e tributi locali creati e disciplinati da leggi regionali. In tal senso si è espressa la Corte Costituzionale (sent. n. 37 del 2004), secondo la quale si possono “*in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)*”.

Possono darsi, dunque, nell'ambito del coordinamento, tributi locali ideati da leggi-quadro dello Stato, seguite da leggi regionali e da regolamenti comunali. Possono darsi, poi, leggi statali o leggi regionali con norme primarie, seguite da regolamenti comunali attuativi.

I tributi sono strumenti di finanziamento di funzioni pubbliche. E l'art. 118, realizzando il principio di sussidiarietà, attribuisce le funzioni amministrative, basilariamente, ai comuni, salvo che non siano trasferite agli enti sovraordinati.

Sono le leggi dello Stato e delle regioni che distribuiscono le funzioni amministrative agli enti locali (art. 118, comma 2); sono, in parallelo, le leggi statali e regionali che coordinano, rispettivamente, la finanza generale e quella particolare delle singole regioni. È in questo contesto che si inseriscono i tributi locali, da rapportare alle funzioni amministrative attribuite agli enti locali.

Sia le regioni, sia gli enti locali “*stabiliscono ed applicano tributi propri*”. Ma il termine “stabilire”, ossia “disciplinare”, ha valenza diversa, secondo che sia riferito alle regioni o agli enti locali⁹. Le regioni sono dotate di potestà legislativa; esse quindi possono disciplinare compiutamente, in via primaria, nel quadro già precisato, i tributi propri.

Gli enti locali, invece, non avendo potestà legislativa, devono operare nel rispetto della “riserva di legge”, *ex art. 23 Cost.*; essi possono disciplinare con regolamento i tributi propri, ma in via secondaria, con norme attuative o integrative delle norme primarie, contenute in leggi statali o regionali.

L'art. 119, dunque, riconoscendo anche agli enti locali il potere di disciplinare i propri tributi, ha il senso di dare copertura costituzionale alla potestà regolamentare degli enti sub-regionali in materia tributaria.

Vi è infine da precisare:

- a) quale sia il contenuto minimo della legge (statale o regionale);
- b) se la legge (statale o regionale) abbia anche un contenuto massimo da non superare (riducendo specularmente ogni margine di intervento regolamentare).

In ordine al contenuto minimo della legge, si può fare riferimento alla interpretazione consolidata dell'art. 23. La legge deve disciplinare almeno le caratteristiche basilari del tributo, nei suoi profili soggettivi ed oggettivi, demandando

⁹ Cfr. M.C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, cit., p. 705.

l'ulteriore disciplina alla fonte secondaria, espressione dell'autonomia dell'ente locale¹⁰.

In un sistema a tre livelli, si può ipotizzare una legge-quadro statale, seguita da una legge regionale che disciplina gli elementi basilari del tributo, presentando i requisiti minimi di contenuto richiesti dall'art. 23 Cost., e da un regolamento locale.

Per quanto riguarda il contenuto massimo, sembra priva di basi l'opinione secondo cui il nuovo art. 119 avrebbe istituito una riserva di potestà normativa degli enti locali, per cui la legge non dovrebbe mai essere di stretto dettaglio, ossia non dovrebbe estendersi fino alla determinazione analitica dei singoli elementi strutturali dei tributi locali¹¹. Non è stata infatti creata una "riserva di disciplina regolamentare" dei tributi locali. Le leggi che disciplinano i tributi locali potranno, quindi, avere anche discipline di dettaglio, facendo con ciò prevalere le esigenze di omogeneità dei tributi locali rispetto a quelle esigenze dell'autonomia.

4. Potestà di coordinamento

Il coordinamento riguarda due oggetti distinti: la finanza ed i tributi. Vi è quello nazionale, affidato allo Stato (art. 119, comma secondo); e quello regionale, disposto con legislazione regionale concorrente, soggetta ai "principi fondamentali" fissati dallo Stato (art. 117, comma terzo).

In materia di finanza, lo Stato fissa i principi del coordinamento della finanza pubblica (art. 119, comma secondo), i "principi fondamentali" del coordinamento finanziario regionale (art. 117, comma terzo) e provvede alla "perequazione delle risorse finanziarie" (art. 117, comma secondo). Sono materie di legislazione concorrente (quindi materia regionale) sia l'armonizzazione dei bilanci pubblici, sia "il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"; tale complessa materia è oggetto di legislazione regionale, con portata regionale, ma all'interno dei "principi fondamentali" dettati dallo Stato (art. 117, comma terzo).

¹⁰ Si sostiene, al riguardo, che la riserva di legge *ex* art. 23 Cost. presenterebbe differenti "rigidità" o "elasticità", in ragione della diversa natura dei singoli istituti oggetto di disciplina. Vi sarebbero, in materia di fiscalità locale, specifiche ragioni a favore di una maggiore flessibilità della riserva, in considerazione della natura rappresentativa delle istituzioni locali. Cfr. A. FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 113; L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 583; M.C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, cit., p. 700.

¹¹ Secondo F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 2008, sarebbe vietato alle regioni "stabilire ad libitum gli elementi essenziali del tributo sottraendoli del tutto al potere normativo dell'ente locale".

Anche in materia tributaria, lo Stato ha il compito di fissare i principi del coordinamento del sistema tributario (art. 119, comma secondo), da intendere come sistema tributario complessivo (formato da fiscalità statale e *sub*-centrale), per cui il coordinamento fiscale affidato allo Stato significa coordinamento del sistema tributario statale con i sistemi tributari degli enti *sub*-centrali. La regione, a sua volta, coordina il sistema tributario regionale e locale, nell'ambito del coordinamento fissato dallo Stato (art. 117, comma 3).

4.1. Oggetto del coordinamento

Nella nostra Costituzione non vi è, come in altre, la ripartizione dei tipi di tributi riservati allo Stato centrale, e dei tipi di tributo riservati agli enti *sub*-centrali. Non abbiamo una norma come l'art. 106 della Costituzione tedesca. Ciò impone di ritenere che oggetto del “*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*” (ex art. 119, comma 2) è la definizione dei tributi, o tipi di tributo, che possono far parte del sistema tributario come tributi propri delle regioni o degli enti *sub*-regionali¹².

¹²Se spetta dunque alla legge statale di coordinamento stabilire quali possono essere tributi propri della regione, non ha ragion d'essere l'affermazione d'un principio di continenza, “*da intendersi come principio secondo il quale è posto a carico delle regioni, che vogliono esercitare la potestà legislativa d'imposizione, l'obbligo di previamente valutare la continenza dell'interesse espresso dall'elemento materiale del presupposto (che vanno a scegliere) negli interessi compresi nell'elencazione costituzionale delle competenze regionali*” (F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, cit., p. 585). Alle regioni non spetta invece alcuna potestà di valutazione. Né è configurabile un principio di continenza, che limiterebbe il potere statale di coordinamento. Nulla dunque impedisce, alla legge di “*coordinamento*”, di prevedere tributi regionali o locali aventi come presupposto gli stessi cespiti che sono colpiti da leggi statali (come avviene, tradizionalmente, con sovrimposte e addizionali).

F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, cit., 2008, teme addirittura che “*Una diversa impostazione – che addirittura giungesse ad attribuire alle regioni, al pari dello Stato, il potere di scegliere i presupposti dei tributi regionali in piena libertà e senza limiti, fino al paradosso di prendere gradualmente esse il posto dello Stato nella titolarità dei tributi generali ora erariali (salvo ribaltarne parzialmente il gettito allo Stato stesso per consentirgli di finanziare le sue funzioni) – sarebbe in contrasto, non solo con i principi fondamentali appena enunciati, ma anche con lo stesso principio di esclusività della competenza statale in materia di tributi erariali fissato dal richiamato art. 117, comma 2. lettera e)*”. In realtà, nulla di ciò che è paventato può accadere, se si tiene presente che la potestà legislativa regionale si esercita all'interno del coordinamento statale. Né si riesce a comprendere in qual modo le regioni potrebbero legittimamente appropriarsi della titolarità dei tributi erariali.

Inoltre, si dovrebbe negare “*la possibilità che le regioni creino nuove imposte che abbiano gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di imposte erariali già vigenti (oltre che, ovviamente, presupposti o basi imponibili estranei al loro territorio e alle materie di loro stretta competenza costituzionale)*”. La creazione di tributi regionali e locali sul reddito o sul patrimonio che si risolvano in un duplicato, per struttura e disciplina, di quelli erariali già esistenti, non sarebbe ammessa (F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, cit., 2008). Sennonché, un simile divieto non ha fondamento positivo; inoltre, escludere *a priori* che

Come ha detto la Corte Cost. nella sentenza n. 37 del 2004, il legislatore statale, “*al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, regioni ed enti locali*”.

Ciò significa che lo Stato ha il compito di indicare quali oggetti imponibili e quali tipi di tributi sono riservati allo Stato; a quali compartecipano gli enti *sub-centrali*; quali invece sono i tributi che possono essere oggetto di legislazione regionale.

Il coordinamento del sistema tributario non riguarda solo il rapporto Stato-regioni, ma anche quello regioni-enti locali. Il coordinamento tra finanza statale e finanza regionale spetta allo Stato, quello tra regioni ed enti locali alle regioni.

Oggetto del coordinamento fiscale, quindi, è la indicazione precisa del riparto di potestà impositiva. Non è la replica di principi vaghi, indicati in dottrina, come i principi di ragionevolezza del prelievo tributario, di capacità contributiva (che avrebbero inevitabilmente una forte incidenza anche sui limiti alla concessione di trattamenti agevolativi o di esenzione) e di progressività¹³.

Invero, questi principi sono già codificati nella Costituzione, e non dovrebbero richiedere ulteriori specificazioni o riprese in una legge (ordinaria) di coordinamento, il cui compito è quello di realizzare, nel segno della unitarietà della finanza pubblica, l'armonico esplicarsi di potestà legislative plurime.

Ugualmente non pertinenti sono altri principi – già indicati nell'Accordo tri regioni ed enti locali – quali la semplificazione degli adempimenti posti a carico dei contribuenti, la trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa, l'efficienza che ogni amministrazione deve garantire in termini di costi e benefici.

La non sovrapposizione non è un principio necessario; nel coordinamento, lo Stato potrà prevedere o non prevedere sovrapposizioni, purché su un medesimo presupposto d'imposta il peso fiscale complessivo non violi il principio di capacità contributiva.

siano ammessi tributi regionali che insistano sulle medesime forme di ricchezza che già sono presupposti di imposte erariali significa vanificare – o ridimensionare fortemente – la potestà legislativa regionale in materia tributaria (cfr. A. GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1173; M.C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, cit., p. 714).

Non v'è dunque ragione di condividere tale esclusione. Il coordinamento può ammettere o escludere la sovrapposizione, che ha un limite solo nell'art. 53 Cost., in rapporto al quale il coordinamento dovrebbe evitare che il sovrapporsi di più tributi (statali, regionali o locali), sui medesimi fatti economici, vada oltre la capacità contributiva espressa dal fatto pluritassato (F. TESAURO, *In tema di potestà tributaria delle regioni*, in *Le regioni*, 1987, p. 1617).

¹³ L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, cit., p. 1186.

5. La potestà legislativa tributaria nella giurisprudenza

La giurisprudenza costituzionale, come abbiamo visto, ha riconosciuto l'immediata operatività al principio costituzionale dell'autonomia di spesa; ha invece negato l'immediata operatività della nuova normativa in materia tributaria, ritenendo in sostanza che continuano ad operare le norme abrogate, fino a che non sia data attuazione al nuovo art. 119, con le norme di coordinamento e con norme transitorie che regolamentino il passaggio dal vecchio al nuovo sistema.

La situazione attuale, dunque, dev'essere tuttora valutata in base alle norme preesistenti: le regioni non possono intervenire sui tributi propri, regolati da leggi statali; solo lo Stato può modificare le sue leggi in materia di tributi regionali.

Alcune regioni avevano ritenuto di potere, in base alle nuove norme costituzionali, modificare la disciplina di tributi regionali (Irap e tassa automobilistica) regolati da leggi statali (modificando, dunque, le leggi statali).

Questa interpretazione è stata respinta dalla Corte Costituzionale, nelle sentenze n. 296¹⁴, n. 297¹⁵ e n. 311¹⁶ del 2003, che hanno dichiarato illegittime le leggi regionali che modificano norme statali regolanti tributi regionali¹⁷.

A proposito della tassa automobilistica, la Corte ha considerato che alle regioni è stato attribuito dal legislatore statale il gettito del tributo, unitamente all'attività amministrativa di riscossione e ad un limitato potere di variazione dell'importo, restando invece ferma per il resto la disciplina statale. Di qui la conclusione che la tassa automobilistica non è un tributo "proprio della regione", perché i tributi propri della regione (che la regione può disciplinare con proprie norme) sono soltanto i tributi istituiti dalle regioni con leggi proprie, ai sensi dell'art. 119, nel quadro delle norme statali di coordinamento, non i tributi "a destinazione regionale", istituiti e regolati da leggi dello Stato.

Analogo discorso vale per l'Irap. L'Irap era stata qualificata come tributo

¹⁴ Cfr. Corte Cost., 26 settembre 2003, n. 296, in *Giur. cost.*, 2003, p. 2555, e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, II, p. 95, con nota di L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'Irap*.

¹⁵ Corte Cost., 26 settembre 2003, n. 297, in *Giur. cost.*, 2003, p. 2568. Questa sentenza ha riconosciuto alla regione la facoltà di legiferare in materia di tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, che la Regione Veneto aveva soppresso. Per la Corte la tassa in parola era un "tributo proprio" della regione, ai sensi dell'art. 119 Cost., perché istituita e regolata da legge regionale.

¹⁶ Corte Cost., 15 ottobre 2003, n. 311, in *Giur. cost.*, 2003, p. 2929.

¹⁷ Le norme regionali dichiarate illegittime sono "risorte" perché sono state fatte proprie dalla legge finanziaria (statale) per il 2004 (l. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 2, comma 22). La sanatoria è provvisoria, perché vige fino al 1° gennaio 2007. Infatti, il successivo comma 23 precisa che le regioni interessate dovranno adeguare la loro normativa riconosciuta difforme a quella statale vigente in materia.

proprio delle regioni dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 138 del 1999¹⁸, ma nel senso in cui la nozione di tributo proprio era presente nella originaria formulazione dell'art. 119 Cost., il quale prevedeva che alle regioni fossero "attribuiti tributi propri" da leggi statali, rispetto alle quali la potestà legislativa non era di tipo concorrente ma di tipo "attuativo", in base a quanto previsto dall'ultimo comma del previgente art. 117¹⁹.

Secondo la sent. n. 296 del 2003 la disciplina sostanziale dell'Irap rientra tuttora nella competenza statale esclusiva in materia di tributi erariali, perché l'attuale art. 119, secondo comma, della Costituzione, si riferisce solo ai tributi istituiti dalle regioni con propria legge e nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario.

Permane, dunque, la competenza statale sui tributi regionali disciplinati da leggi statali, come la Corte ha affermato nella sentenza n. 241 del 2004, riguardante la norma della delega per la riforma tributaria sull'Irap.

6. L'attuazione delle nuove norme

Mentre permangono le leggi statali che disciplinano i tributi regionali e locali, secondo il precedente sistema delle fonti, il passaggio al nuovo sistema richiede, come detto dalla Corte nella fondamentale sent. n. 37 del 2004, "*come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, regioni ed enti locali*"²⁰.

Cosicché, nell'assenza dell'intervento del legislatore, il "nuovo" art. 119 Cost. esplica un ruolo limitato, impedendo "*di procedere in senso inverso quanto prescritto*" da tale disposizione ovvero "*di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle regioni e agli enti locali, o di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo art. 119*" (sent. n. 37 del 2004).

Con la sentenza n. 37 del 2004, dunque, la Corte ha fissato tre punti, che vanno messi in evidenza:

a) che l'attuazione del sistema delle fonti, delineato dall'art. 119 della Costituzio-

¹⁸ Corte Cost., 22 aprile 1999, n. 138, in *Giur. cost.*, 1999, p. 1075.

¹⁹ Corte Cost., 21 ottobre 1998, n. 355, in *Giur. it.*, 1999, 1095; ID., 1° luglio 1993, n. 295, in *Le regioni*, 1994, p. 779.

²⁰ Corte Cost., 26 gennaio 2004, n. 37, in *Giur. cost.*, 2004, p. 517, con nota di A. MORRONE, *Principi di coordinamento e "qualità" della potestà tributaria di regioni e enti locali*. Nello stesso senso si veda la sentenza n. 261 del 2004.

- ne, richiede quale necessaria premessa l'intervento del legislatore statale diretto a fissare i principi di coordinamento dell'insieme della finanza pubblica e le linee guida dell'intero sistema tributario, definendo i limiti e gli spazi entro i quali può esplicarsi la potestà impositiva di Stato, regioni ed enti locali;
- b) che è necessario approntare una disciplina transitoria, destinata a regolare il passaggio dal sistema vigente a quello prefigurato dalle norme costituzionali riformate (*"occorre una disciplina transitoria che consenta l'ordinato passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte 'derivata', cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a regioni ed enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema"*);
- c) che un effetto immediato delle nuove norme è il divieto, per lo Stato, di procedere in senso inverso a quanto prescritto dal nuovo art. 119 Cost., sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali, o configurando un sistema finanziario complessivo in contraddizione con l'art. 119.

In conclusione, la riforma costituzionale del 2001, nella parte relativa al nuovo riparto di competenze legislative in materia tributaria, è tuttora inattuata. La sua partenza dipende dalla legge statale di coordinamento, che è ancora in preparazione. Lo Stato ha continuato a legiferare in materia tributaria come se il titolo V non fosse stato riformato.

L'art. 8 della legge delega n. 80 del 2003 prevede la graduale riduzione dell'Irap, sostituendo il gettito con trasferimenti o partecipazioni. Dato che, secondo la stessa legge di delega, la riforma dovrebbe essere attuata senza oneri aggiuntivi per il bilancio dello Stato, l'Ires dovrebbe aumentare in modo da "assorbire" l'intero gettito dell'Irap. Trattandosi di due tributi con gettito di entità analoga (circa 30 miliardi di euro), è da escludere che ciò possa avvenire, perché sarebbe addirittura necessario raddoppiare il gettito dell'Ires.

Inoltre, nella finanziaria per 2003 (legge n. 289 del 2002, art. 3) era stata progettata la regionalizzazione dell'Irpeg. Ma la norma non ha avuto seguito. La scelta dell'Irpeg come tributo da partecipare non è apparsa come la più felice, a causa della difficoltà di ripartire territorialmente il gettito²¹.

L'art. 3 della legge 289/2002 (legge finanziaria per il 2003), oltre a prevedere la sospensione degli aumenti dell'addizionale Irpef di regioni e comuni sino al raggiungimento di un accordo, ai sensi del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, in sede di Conferenza unificata fra Stato, regioni ed enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, ha disposto l'istituzione di un'Alta Commissione di studio per l'indicazione dei principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. La durata dei lavori di questa com-

²¹ Cfr. A. OSCULATI, *Decentramento finanziario e autonomia tributaria. Irap o Irpeg "regionalizzata"?*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 974 ss.

missione è stata prorogata inizialmente dalla legge n. 350 del 2003 (finanziaria per l'anno 2004), prevedendo che i lavori si completassero entro il 30 settembre 2004, pena lo scioglimento; successivamente è intervenuto l'art. 1-*quinquies* della legge n. 257 del 2004, che ha fissato una nuova proroga al 30 settembre 2005.

Con la legge n. 131 del 2003 (legge La Loggia), il Governo è stato delegato, tra l'altro, ad individuare le funzioni fondamentali, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lett. p), Cost., essenziali per il funzionamento di comuni, province e città metropolitane, nonché per il soddisfacimento bisogni primari delle comunità di riferimento. Nell'attuare questa delega si dovrà, tra l'altro: *“prevedere una disciplina di principi fondamentali idonea a garantire un ordinamento finanziario e contabile degli enti locali che consenta, sulla base di parametri obiettivi e uniformi, la rilevazione delle situazioni economiche e finanziarie degli enti locali ai fini della attivazione degli interventi previsti dall'articolo 119, terzo e quinto comma, della Costituzione, anche tenendo conto delle indicazioni dell'Alta Commissione di studio di cui all'articolo 3, comma 1, lett. b), della legge 27 dicembre 2002, n. 289”*.

Si è dunque in attesa del completamento dei lavori della Commissione della legge di coordinamento del sistema finanziario e tributario e dei decreti attuativi della legge La Loggia.

Secondo lo schema costituzionale, bisognerebbe prima definire le funzioni amministrative; poi decidere come finanziarle. All'interno del sistema di finanziamento si pongono le scelte in materia di riparto della potestà tributaria tra Stato, regioni ed enti locali.

Va poi prefigurato un processo di trasformazione degli attuali tributi regionali e locali (*rectius*: tributi statali a destinazione regionale e locale). È necessaria dunque una legislazione-ponte, che realizzi di passaggio dei tributi attuali, disciplinati solo da leggi statali, in tributi conformi al nuovo sistema “plurilivello” delle fonti del diritto tributario regionale e locale.

EFFICACIA NEL TEMPO DELLE RENDITE CATASTALI PER LA LIQUIDAZIONE DELL'ICI*

Gli effetti degli atti catastali devono essere inquadrati in una duplice ottica; il Catasto ha infatti, da un lato, una sua autonoma disciplina e valenza amministrativa e, dall'altro, rilevanza tributaria, per una molteplicità di imposte¹.

Il Catasto fabbricati continua a trovare la sua disciplina di base nel R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, il quale induce a pensare che il Catasto sia disciplinato principalmente per l'applicazione dell'imposta sui redditi.

In realtà, gli utilizzi fiscali del Catasto sono molteplici (imposta di registro, IVA, INVIM, ecc.). Qui ci occuperemo soprattutto delle norme ICI, cui si riferiscono numerose sentenze recenti della Corte di cassazione.

Ciò rende necessario distinguere tra disciplina degli atti catastali (mi riferisco, in specie, al classamento e agli atti attributivi di rendita) e disciplina di singole imposte.

Questa distinzione non sembra sufficientemente presente nella giurisprudenza che, talora, da norme relative ad una singola imposta trae conseguenze relative alla natura e disciplina degli atti catastali in generale. Ciò accade in particolare in materia di ICI, ove specifiche previsioni relative a tale imposta sono utilizzate dalla giurisprudenza per qualificare, in generale, gli atti catastali come dichiarativi o costitutivi, retroattivi o irretroattivi.

È dunque necessario distinguere tra norme relative alle singole imposte e norme catastali; e deve essere chiaro che le norme relative a determinate fattispecie impositive non possono essere assunte come significative degli effetti degli atti catastali.

Ciò non esclude, per converso, che l'efficacia nel tempo degli atti catastali, ricavabile dalla disciplina del Catasto, si rifletta sull'applicazione delle singole imposte.

* *Corr. trib.*, 2006, pp. 1559-1565.

¹ Cfr. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003, p. 5, che distingue tra finalità amministrative del Catasto, funzioni fiscali e funzioni extrafiscali.

Base imponibile ICI dei fabbricati, iscritti e non iscritti in Catasto

La base imponibile dell'ICI, per i fabbricati privi di rendita, è disciplinata dall'art. 5 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, il quale esordisce richiamando il valore degli immobili, il cui possesso integra il presupposto del tributo, ai sensi dell'art. 1, comma 2.

Il seguito dell'art. 5 distingue tra fabbricati iscritti e non iscritti in Catasto.

I fabbricati iscritti sono tassati assumendo come valore imponibile un multiplo della rendita, quale risulta in Catasto alla data del 1° gennaio dell'anno di riferimento. L'ICI è un'imposta patrimoniale, che si applica annualmente. L'obbligazione tributaria, di competenza di un dato anno, si applica dunque assumendo il valore del bene al 1° gennaio. Come vedremo, non si tratta sempre della rendita storicamente già in atti alla data del 1° gennaio del periodo d'imposta di competenza: quando l'atto di attribuzione di rendita ha efficacia retroattiva, la rendita del 1° gennaio dell'anno di competenza è quella attribuita retroattivamente «ora per allora».

Tutti i fabbricati, a regime, devono essere iscritti in Catasto con attribuzione di rendita. Se non lo sono, il legislatore ha previsto due regimi «supplementari», ai commi 3 e 4 dell'art. 5.

Il comma 3 riguarda gli immobili classificabili in cat. D, che, se posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, sono tassati in base al costo storico (o valore contabile)².

Il comma 3 stabilisce con chiarezza che, per tali immobili, il valore contabile si applica «fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita». Dopo, si utilizza il valore catastale.

Il comma 4 concerne tutti gli altri fabbricati, ai quali non si applica il comma 3, e cioè sia i fabbricati di cat. D non distintamente contabilizzati³, sia i fabbricati di altre categorie catastali.

Sono trattati come privi di rendita «i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale»; per tali fabbricati, non ha più valore la rendita attribuita prima delle variazioni, ma si applica il regime dei fabbricati privi di rendita⁴. Per i fabbricati del comma 4 (e cioè, in

²Il valore contabile è determinato applicando dei coefficienti al costo di acquisto risultante dalle scritture contabili, al lordo degli ammortamenti, con il meccanismo previsto nel penultimo periodo dell'art. 3, comma 3, del D.L. 11 luglio 1992, n. 333 (convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359).

³Per l'applicabilità, anche ai fabbricati di cat. D, del criterio della rendita prevista per fabbricati similari, cfr. Cass., 7 luglio 2004, n. 12436, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

⁴Sulla non applicabilità del criterio catastale agli immobili iscritti in Catasto, ma con attribuzione di rendita non più attuale per effetto di modifiche strutturali successivamente intervenute, cfr. Cass., 30 maggio 2005, n. 11449, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; ID., 7 luglio 2004, n. 12436, cit.

breve, per i fabbricati per i quali non può essere usato il valore contabile) «il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari».

Il criterio ordinario di determinazione della base imponibile è dunque desunto dalla rendita catastale. Se non può essere applicato il criterio catastale, vi sono due criteri supplementari (quello contabile e quello della similarità), che sono però destinati ad essere sostituiti dal criterio catastale.

Passaggio dal criterio contabile a quello catastale

Come già accennato, il comma 3 prevede che il criterio contabile si applica fino all'anno nel quale i fabbricati sono iscritti in Catasto, con attribuzione di rendita. Se ne è desunto che la tassazione in base al valore contabile è a titolo definitivo.

Quando subentra il criterio catastale, si utilizza il nuovo criterio dall'anno successivo, mantenendo ferma, per l'anno in corso e per quelli precedenti, la base imponibile espressa dal valore contabile. Il nuovo valore non è dunque retroattivo.

La giurisprudenza della Corte di cassazione è conforme a questa linea interpretativa. Essa non si limita, però, a dire che il legislatore, agli effetti dell'ICI, prevede una successione nel tempo di regimi di quantificazione della base imponibile (prima il criterio contabile, poi quello catastale), ma ad esempio nella sentenza 30 dicembre 2004, n. 24235⁵ afferma in generale che il provvedimento di attribuzione della rendita catastale ha natura costitutiva (e non dichiarativa) e non ha efficacia retroattiva.

Da una specifica norma ICI non possono però esser tratte deduzioni generali sull'atto catastale. Infatti, la ragione per cui l'ICI è calcolata, fino ad un dato anno, con un criterio, e poi con un altro criterio, non dipende dalla natura o disciplina degli atti catastali, ma dal disposto dell'art. 5, comma 3, del decreto ICI. È insomma necessario distinguere tra disciplina dell'atto catastale e disciplina delle singole imposte, che si avvalgono del Catasto.

Nell'ICI vi è una norma (art. 5, comma 3) che precisamente stabilisce fino a quando si applica il criterio contabile e da quando si applica il criterio catastale. E dunque in base a tale norma che l'ICI si applica su base catastale solo a partire da un dato periodo d'imposta.

Che l'atto attributivo di rendita sia, in base alla disciplina catastale, dichiarativo e retroattivo, oppure costitutivo e irretroattivo, è irrilevante per stabilire quale sia il criterio di determinazione dell'ICI, nel caso puntualmente disciplinato dal comma 3 dell'art. 5⁶.

⁵In *Corr. trib.* n. 12/2005, p. 948, con commento di E. CARRASI.

⁶Vi sono peraltro sentenze di merito, secondo cui, nei casi in cui il valore catastale è inferiore a quello contabile, il nuovo valore deve essere applicato retroattivamente, perché il ritardo della

Casi di applicazione retroattiva del valore catastale

Nell'ICI vi sono casi nei quali il criterio catastale di determinazione dell'imposta dev'essere applicato retroattivamente.

Per i fabbricati privi di rendita, il cui valore è determinato in base agli immobili simili, l'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992 non prevede (come il comma 3 per gli immobili di cat. D valorizzati in base alla contabilità) che la rendita catastale si applichi a partire dall'anno successivo a quello in cui gli immobili sono iscritti in Catasto con attribuzione di rendita.

Dal canto suo, l'art. 11 prevede che la dichiarazione ICI (indicante la rendita di fabbricati simili, ai sensi del comma 4) venga inviata all'Ufficio tecnico erariale (ora: Ufficio dell'Agenzia del territorio) il quale, entro un anno, deve attribuire la rendita, dandone comunicazione al contribuente e al Comune; entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è avvenuta la comunicazione, il Comune deve liquidare la maggiore imposta (senza applicazione di sanzioni, con l'aggiunta degli interessi) o disporre il rimborso delle somme versate in eccesso, maggiorate degli interessi.

E dunque evidente che qui la liquidazione del tributo effettuata dal contribuente nella dichiarazione, in base alla rendita dei fabbricati simili, ha carattere provvisorio, mentre la liquidazione definitiva, fatta dal Comune in base alla rendita catastale, ha valore retroattivo e si sostituisce a quella del contribuente.

Anche qui, però, va osservato che l'applicazione retroattiva o non retroattiva del criterio di commisurazione del tributo non dipende dalla disciplina o dalla natura dell'atto catastale, ma da una specifica disposizione dell'ICI. Infatti la base normativa che dà fondamento alla retroattività non è una norma catastale, ma: a) il comma 4 dell'art. 5, del decreto ICI, che non prevede, come il comma 3, la definitività dell'applicazione dell'imposta con il criterio degli immobili simili fino all'anno di attribuzione della rendita; b) l'art. 11, comma 1, dello stesso decreto, nella parte in cui prevede che, dopo l'attribuzione di rendita, il Comune deve recuperare la maggiore imposta dovuta, con gli interessi (ma senza sanzioni), o rimborsare l'imposta riscossa in eccesso, con gli interessi.

Va aggiunto che l'art. 11, comma 1, nel delineare un congegno di applicazione retroattiva del tributo, richiama il comma 4 dell'art. 5; non si riferisce quindi ai fabbricati per i quali si applica il criterio contabile (di cui al comma 3), ma ai fabbricati del comma 4, per i quali il criterio di stima del valore è fornito dai fabbricati simili.

Vi sono dunque, nella disciplina dell'ICI, due distinte discipline in tema di passaggio dal criterio supplementare a quello catastale⁷.

Pubblica amministrazione nell'attribuire la rendita non deve danneggiare il contribuente. Cfr. Comm. trib. prov. Milano, 17 gennaio 2001, n. 358; ID., 27 dicembre 2002, n. 203.

⁷La dicotomia ora indicata, secondo una sentenza recente, sarebbe cessata nel 2000, per effet-

Per i fabbricati classificabili in cat. D, l'imposta liquidata in base al criterio contabile è dovuta a titolo definitivo. L'attribuzione di rendita non ha effetti né sull'anno in corso né sugli anni pregressi, ma vale dal 1° gennaio dell'anno successivo⁸.

Per i fabbricati di cui al comma 4 dell'art. 5, ai quali è applicabile l'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992, è invece espressamente prevista la rideterminazione dell'imposta per gli anni pregressi⁹. Un'altra ipotesi di efficacia retroattiva, ai fini ICI, della rendita catastale, si ha quando l'attribuzione della rendita avviene su richiesta del Comune, ai sensi dell'art. 1, comma 335, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Come previsto dal comma 336, la nuova rendita è efficace ai fini dell'ICI dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data dell'omessa denuncia da parte del contribuente, se specificata dall'ente territoriale nella richiesta preventivamente rivolta all'interessato.

È dunque chiaro, a questo punto, che la retroattività o non retroattività della rendita, agli effetti dell'ICI, non dipende dalla natura dell'atto di attribuzione di rendita – che non può essere definito una volta dichiarativo, altra volta costitutivo, in base a norme che non riguardano l'atto catastale –, ma dipende da specifiche norme, concernenti una determinata imposta ed una determinata fattispecie impositiva.

to dell'art. 74, comma 3, della legge n. 342/2000, che avrebbe abrogato (in parte) il comma 3 dell'art. 5. Ha infatti ritenuto Cass., 30 maggio 2005, n. 11449, cit., che il comma 3 dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, non distinguendo tra fabbricati iscritti e fabbricati non iscritti in Catasto, ha implicitamente abrogato per incompatibilità il comma 3 dell'art. 5 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nella parte in cui prevede che il criterio della determinazione del valore sulla base della rendita catastale trovi applicazione, per i fabbricati classificabili nel gruppo D non iscritti in Catasto – e per gli atti adottati entro il 31 dicembre 1999, non ancora recepiti in atti impositivi alla data di entrata in vigore della legge – a decorrere dall'anno successivo a quello di attribuzione della rendita stessa.

Ciò comporta che, anche per i fabbricati del comma 3 (come per quelli del comma 4), la liquidazione fatta in base al criterio contabile ha carattere provvisorio, essendo destinata ad essere sostituita retroattivamente dalla rideterminazione del tributo in base alla rendita catastale. Con la conseguenza, alternativamente, che il contribuente ha diritto al rimborso della maggiore imposta indebitamente pagata e il Comune ha diritto a recuperare la maggiore imposta non dichiarata.

⁸ Ovviamente, se il valore dell'immobile desunto dalla rendita catastale è inferiore al valore contabile, il contribuente non ha diritto a rimborsi; se è superiore, il Comune non può pretendere la maggiore imposta liquidata.

⁹ Sulla efficacia retroattiva dell'atto attributivo di rendita, per i fabbricati di cui all'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992, cfr. Cass., 17 marzo 2005, n. 5843, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; ID., 1° marzo 2005, n. 4310, in *Corr. trib.* n. 19/2005, p. 1521, con commento di E. CARRASI.

Efficacia temporale degli atti catastali nelle imposte indirette e nelle imposte sui redditi

Le considerazioni sin qui svolte confermano che è necessario distinguere tra effetti nel tempo degli atti catastali ed effetti nel tempo degli atti applicativi dei tributi.

Di ciò è conferma anche l'art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70 (convertito con legge 13 maggio 1988, n. 154), il quale prevede l'applicazione retroattiva del comma 4 dell'art. 52 (ossia l'applicazione retroattiva delle rendite, con effetto impeditivo della rettifica del valore imponibile dichiarato dal contribuente) ai trasferimenti di immobili per i quali sia presentata la dichiarazione di cui all'art. 56 del regolamento per la nuova formazione del catasto edilizio urbano.

Anche agli effetti reddituali, sono le norme che regolano tali imposte che stabiliscono in quali periodi d'imposta si applicano le rendite (si vedano, infatti, nel T.U.I.R., l'art. 25, comma 4; l'art. 27, commi 3 e 4; l'art. 34, commi 3 e 4; l'art. 36).

L'efficacia nel tempo, agli effetti fiscali, di un atto catastale, dunque, può dipendere da norme previste da singole leggi d'imposta, che stabiliscono, caso per caso, se la rendita catastale dev'essere essere utilizzata *ex nunc* o retroattivamente.

Vigenza ed efficacia degli atti catastali

Non si vuole, con quanto sin qui osservato, escludere che esista un regime dell'efficacia nel tempo degli atti catastali, che si colloca «a monte» delle previsioni contenute nelle singole leggi d'imposta. Va preso allora in considerazione l'art. 74 della legge 21 novembre 2000 n. 342, a norma del quale «a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita»¹⁰.

Questa norma riguarda l'atto catastale in sé, a prescindere dal suo utilizzo nell'applicazione dei singoli tributi.

Prima di tale norma, l'Ufficio catastale non era obbligato ad alcuna forma di comunicazione individuale della rendita dei fabbricati, che era resa nota solo

¹⁰La notifica, secondo la circolare 16 novembre 2000, n. 207/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, non è necessaria per le rendite proposte dai contribuenti secondo la procedura DOCFA (di cui D.M. 19 aprile 1994, n. 701); tali rendite «essendo iscritte in Catasto sulla base di dichiarazione di parte, sono giuridicamente conosciute dal dichiarante e non necessitano quindi di notificazione». Si veda anche la circolare 13 marzo 2001, n. 4/FL, in *Corr. trib.* n. 24/2001, p. 1822, con commento di G. GLENDI.

con la pubblicazione (artt. 65 ss. del D.P. 1° dicembre 1949, n. 1142).

Poteva quindi accadere che il contribuente venisse a conoscenza della rendita solo quando riceveva la notifica di un atto impositivo che ne faceva applicazione ad una data imposta; il ricorso contro l'atto impositivo poteva essere diretto anche contro la rendita (ai sensi dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ove si stabilisce che può essere impugnato, oltre all'atto notificato, anche l'atto precedente non notificato).

In base all'art. 74, comma 1, della legge n. 342/2000, la nuova rendita non diventa vigente con la «messa in atti» da parte dell'Agenzia del territorio, ma con la notificazione all'intestatario¹¹. L'art. 74, ai commi 2 e 3, detta anche una disciplina transitoria, per gli atti adottati entro il 31 dicembre 1999 (atti che non dovevano essere notificati)¹².

L'atto che attribuisce la rendita è autonomamente impugnabile ai sensi degli artt. 2, comma 3, e 19, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 546/1992, e la sua mancata impugnazione rende definitiva la categoria, la classe e la rendita attribuita al fabbricato, riflettendosi nell'applicazione delle diverse norme che, nelle singole leggi d'imposta, richiamano la rendita catastale.

L'art. 74 della legge n. 342/2000 prevede, quindi, che gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati siano efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita. Ma l'art. 74 non chiarisce se si tratta di efficacia *ex nunc* o retroattiva.

Detta l'art. 74, il legislatore non ha inteso disciplinare l'«efficacia nel tempo» degli atti catastali, ma risolvere il problema della loro conoscenza da parte del possessore dell'immobile accatastato e fissare il *dies a quo* del termine per l'impugnazione. Se dunque l'art. 74 stabilisce soltanto in quale modo la rendita diventa vigente ed opponibile all'interessato, sono altri i criteri che disciplinano l'«efficacia nel tempo» della nuova rendita. Per le leggi, sappiamo tutti che dobbiamo tener distinta l'«entrata in vigore» (di cui all'art. 73 Cost.) o l'«inizio della obbligatorietà» (di cui all'art. 10 delle «preleggi») dalla «efficacia nel tempo» (di cui all'art. 11 delle «preleggi»)¹³. Analogamente, per gli atti catastali, dobbiamo tener presente che l'art. 74 si pone sul piano delle norme che fissano

¹¹ Si vedano le circolari 11 febbraio 2000, n. 23/E, in *Corr. trib.* n. 12/2002, p. 878, con commento di R. FANELLI e 13 marzo 2001, n. 4/FL, cit.

¹² L'art. 74, comma 2, ha stabilito che gli atti attributivi o modificativi di rendita, se recepiti in atti impositivi non ancora definitivi, erano impugnabili nel termine di sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge n. 342/2000, anche se già comunicati all'interessato. Se invece non erano stati recepiti in atti impositivi, il comma 3 prevede che la notifica di un atto impositivo vale anche come notifica della nuova rendita catastale, determinando la decorrenza del termine per l'impugnazione dell'atto che attribuisce la rendita.

¹³ Cfr. QUADRI, *Dell'applicazione della legge in generale*, in *Commentario Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1974, p. 61.

l'entrata in vigore o inizio della obbligatorietà, ma nulla dice in ordine all'efficacia nel tempo della rendita, né in ordine all'applicazione dei singoli tributi.

Per stabilire se l'atto attributivo di rendita operi *ex nunc* o *ex tunc* occorre dunque volgere l'attenzione altrove. Occorre cioè verificare quale sia la ragione, o titolo, per cui viene calcolata o ricalcolata la rendita.

Poiché il Catasto non riporta il reddito storicamente prodotto in un dato periodo d'imposta, ma il reddito medio ordinario, le variazioni del reddito catastale derivanti da revisioni effettuate ai sensi dell'art. 17 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652 hanno effetto, ai sensi dell'art. 25, dal 1° gennaio successivo all'anno in cui è scaduto il triennio di durata dei presupposti della variazione. In senso analogo dispone l'art. 39 del T.U.I.R., ove si prevede che le variazioni effettuate a norma dell'art. 35 dello stesso Testo Unico (ossia perché il reddito effettivo diverge per un triennio dal reddito catastale) non hanno effetto dall'anno successivo alla vigenza della nuova rendita, ma dall'anno successivo al triennio in cui si sono verificati i presupposti per la revisione.

Non ha dunque rilievo, agli effetti dell'imposta sul reddito, la data della «messa in atti», o la data della notificazione degli atti attributivi di rendita, ma ha rilievo il presupposto della variazione. La notificazione della rendita la rende efficace (determina l'*an* dell'efficacia) ed obbligatoria, ma il periodo d'imposta a partire dal quale vale la nuova rendita è stabilito dal T.U.I.R., non dall'art. 74 della legge n. 342/ 2000.

In generale, come già accennato, l'efficacia nel tempo dell'atto attributivo di rendita dipende dalla ragione per cui viene modificata la rendita.

Se la variazione della rendita dipende dalla ristrutturazione di un fabbricato, non v'è motivo per non assumere, come data di riferimento della nuova rendita, la data della ristrutturazione (con effetto, ai fini delle imposte periodiche, dal periodo successivo)¹⁴.

Analogamente, il nuovo atto di attribuzione di rendita, se pone rimedio in via di autotutela ad un vizio originario della rendita già in atti, ha necessariamente effetto retroattivo¹⁵. Ad esempio, se il nuovo atto sostituisce la rendita applicando una norma interpretativa, dovrà necessariamente riconoscersi efficacia retroattiva al nuovo atto; in tal caso, la retroattività dell'atto amministrativo è un riflesso della legge di cui costituisce applicazione¹⁶.

¹⁴In tal senso Cass., 9 marzo 2005, n. 5109, in *Corr. trib.* n. 21/2005, p. 1681, con commento di E. CARRASI, che si è occupata di una società che, nel giugno 1992, avendo eseguito interventi di ristrutturazione di un fabbricato, aveva presentato denuncia di variazione del reddito; la rendita veniva attribuita nel 1998. La Suprema Corte ha ritenuto che gli effetti del nuovo atto di attribuzione di rendita retroagiscono alla data della denuncia. Si veda anche Cass., 9 giugno 2005, n. 12156, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

¹⁵Cfr. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, cit., p. 102.

¹⁶Si prenda, ad esempio, l'art. 1-*quinquies* del D.L. 31 marzo 2005, n. 44, convertito, con modi-

Agli effetti delle singole imposte, l'efficacia retroattiva non è impedita da norme che, come l'art. 5, comma 1, del decreto ICI, riferiscono la base imponibile al 1° gennaio dell'anno di competenza, poiché l'efficacia retroattiva della nuova implica che, «ora per allora», si debba considerare la nuova rendita come già «messa in atti» ed efficace al 1° gennaio degli anni pregressi.

Considerazioni conclusive

In conclusione, da norme relative a singoli tributi non è corretto trarre deduzioni in ordine alla natura giuridica ed agli effetti dell'atto catastale: ma l'efficacia nel tempo degli atti catastali, tratta dalle norme catastali, può riflettersi sull'applicazione dei singoli tributi, in base a norme specifiche del singolo tributo.

Si tratta allora, in conclusione, di effettuare una duplice verifica.

Occorre, in primo luogo, vedere quale sia l'efficacia nel tempo (se retroattiva o irretroattiva) dell'atto catastale, in ragione della causa che l'ha generato.

Si tratta, in secondo luogo, di verificare come l'efficacia retroattiva o irretroattiva dell'atto catastale si inserisca nella disciplina del singolo tributo, o se norme specifiche del singolo tributo contengano in modo esclusivo la disciplina dell'utilizzo nel tempo della rendita catastale.

ficazioni, dalla legge 31 maggio 2005, n. 88; questa disposizione interpreta autenticamente l'art. 4 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, con riguardo alle centrali elettriche; è evidente che i nuovi atti attributivi di rendita, in quanto applicativi di una legge retroattiva, derivano la loro efficacia retroattiva dalla legge applicata.

CAPITOLO 9
FISCALITÀ DELL'UNIONE EUROPEA

PROFILI DELLA FISCALITÀ COMUNITARIA *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'Atto Unico e lo «spazio senza frontiere». – 3. L'abolizione dei dazi doganali intracomunitari. – 4. Il traffico extracomunitario. – 5. L'eliminazione delle frontiere nei traffici comunitari. – 6. L'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari. – 7. L'armonizzazione delle accise. – 8. L'armonizzazione dell'imposta sulla raccolta di capitali. – 9. L'armonizzazione delle imposte dirette. – 10. Il Gruppo europeo di interesse economico. – 11. Le risorse della Comunità.

1. *Premessa*

L'interesse suscitato dall'Atto Unico Europeo, e dalla scadenza del 1992, non sempre è accompagnato da una adeguata conoscenza della realtà giuridica comunitaria e delle prospettive che si aprono sia in tema di abbattimento delle frontiere (con la connessa esigenza di una adeguata riforma del sistema doganale), sia in tema di armonizzazione dei sistemi fiscali dei Paesi membri della Comunità. Appare perciò utile una rassegna, anche sommaria, di tali prospettive.

Questo scritto (che ha finalità meramente informative) si occuperà di tre gruppi di temi: dell'azione comunitaria in materia di scambi internazionali; dell'azione in materia di armonizzazione delle imposte degli Stati membri ed, infine, delle risorse che finanziano la Comunità¹.

2. *L'Atto Unico e lo «spazio senza frontiere»*

Il Trattato istitutivo delle Cee è stato modificato dall'Atto Unico europeo²,

* *Boll. trib.*, 1988, pp. 1751-1759.

¹Non viene qui considerato il tema delle fonti normative comunitarie e del loro inserimento nell'ordinamento italiano: mi limito a ricordare che, dopo tante discussioni dottrinali e incertezze giurisprudenziali, sembra ormai pacifico che, non solo i regolamenti, ma anche le direttive (quando le loro norme abbiano determinate caratteristiche), siano direttamente e immediatamente applicabili; ed a citare, in argomento, nella letteratura tributaria, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Milano 1987, p. 25 ss. (vedi anche, a p. 275, cenni sulla tutela dinanzi alla Corte di giustizia).

²Firmato a Lussemburgo il 17 febbraio 1986, e ratificato dall'Italia con legge n. 1203/1987.

che costituisce una tappa significativa verso l'integrazione economica ed il potenziamento delle istituzioni comunitarie³.

Con tale atto è stato stabilito che la Comunità adotta le misure destinate all'instaurazione progressiva del mercato interno nel corso del periodo che scade il 31 dicembre 1992: è stato così posto un termine ultimo al programma di realizzazione del mercato comune già indicato nel Trattato (e solo parzialmente realizzato)⁴.

Il mercato unico, secondo la definizione contenuta nell'Atto unico, «comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali»⁵.

L'idea di «spazio senza frontiere» è teorizzata nel «Libro bianco sulla realizzazione del mercato interno» diffuso prima del Consiglio europeo di Milano (giugno 1985); è ivi illustrato un vasto programma da realizzare per tappe, entro il 1992, programma che investe: *a*) l'eliminazione delle frontiere fisiche; *b*) l'eliminazione delle frontiere tecniche; *c*) l'eliminazione delle frontiere fiscali⁶. Nel luglio 1987, la Commissione ha completato un «piano» (il c. d. piano Cockfield), che reca un complesso di proposte assai dettagliate in materia di imposte indirette (IVA e accise). Vediamo ora in che consiste l'eliminazione delle frontiere (eliminazione necessaria per completare il programma di liberalizzazione, dopo la soppressione dei dazi doganali, delle misure di effetto equivalente, e dei contingentamenti)⁷.

3. L'abolizione dei dazi doganali intracomunitari

Il Trattato prevede la progressiva realizzazione di quattro libertà, rispettivamente riguardanti la circolazione delle merci, delle persone, dei capitali e dei servizi.

Per quel che concerne la circolazione delle merci, il Trattato prevede la creazione di una unione doganale, ossia:

³ Cfr. R. FOGLIA, *L'atto unico europeo*, in *Corr. giur.*, 1987, p. 1293; M. MEDICI, *L'armonizzazione fiscale europea verso il traguardo del 1992*, in *Boll. trib.*, 1988, p. 995; cfr. F. LAURIA, *Manuale di diritto delle comunità europee*, Torino, 1988, p. 22 ss.

⁴ Nell'apposita dichiarazione, inserita nell'atto finale della conferenza diplomatica che varò l'Atto unico, gli Stati membri hanno chiarito che «la fissazione della data del 31 dicembre 1992 non determina effetti giuridici automatici»; in altri termini, la realizzazione del mercato unico richiede l'emanazione di norme di attuazione (regolamenti e direttive comunitarie; norme nazionali) dei principii posti dal Trattato (modificato dall'Atto unico).

⁵ Trattato Cee, art. 8/A, modificato dall'art. 13 dell'Atto Unico.

⁶ Nel Libro bianco, vengono indicate circa trecento direttive da adottare per la realizzazione del programma di liberalizzazione.

⁷ Cfr. F. LAURIA, *Manuale*, cit. p. 36 ss.

- a) l'abolizione fra gli Stati membri dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative all'entrata e all'uscita delle merci, come pure le altre misure di effetto equivalente⁸;
- b) l'istituzione di una tariffa doganale comune e di una politica commerciale comune nei confronti degli stati terzi.

L'unione doganale può dirsi realizzata a partire dal 1° gennaio 1968: da quella data, le merci possono circolare liberamente in ambito comunitario, senza sottostare a dazi doganali⁹.

All'abolizione (e al divieto) di dazi doganali si affiancano:

- il principio di non discriminazione, ossia il divieto di sottoporre le merci provenienti dai paesi comunitari ad oneri fiscali superiori a quelli cui sono soggetti i prodotti interni¹⁰;
- il divieto di imporre tasse di effetto equivalente ai dazi doganali¹¹.

La Cee ha svolto un'intensa politica (emanando in materia numerosi regolamenti e direttive) volta a semplificare il transito comunitario delle merci e ad agevolare i controlli fisici e le formalità amministrative negli scambi intracomunitari; infine, in tale ambito, è stato introdotto il c. d. modello unico (di dichiarazione doganale).

Il sistema di liberalizzazione delle merci in ambito comunitario non riguarda solo le barriere fiscali, ma anche altri impedimenti: il Trattato Cee, perciò, prevede anche l'abolizione delle restrizioni quantitative (e delle misure di effetto equivalente) e l'eliminazione degli ostacoli tecnici¹².

⁸Trattato, artt. 30, 31, 95 e 96.

⁹Il Trattato prevede, innanzitutto, il divieto per gli Stati membri di introdurre nuovi dazi o tasse di effetto equivalente, e di aumentare quelli in essere (clausola *stand still*: art. 12); prevede poi un periodo transitorio di progressiva abolizione dei dazi e delle tasse di effetto equivalente (art. 13), scandito in tre tappe (art. 14).

¹⁰Trattato, artt. 95 e 96. La Corte di giustizia è stata chiamata più volte a pronunciarsi su questo divieto, per reprimere comportamenti degli Stati intesi ad eluderlo. Nel 1985 la Corte ha emesso due sentenze nei confronti dello Stato italiano, che tassava i vini liquorosi importati più gravemente dei vini italiani di marsala, e gli spumanti importati più di quelli nazionali (sentenza 3 luglio 1985, in causa 277/83 e 11 luglio 1985, in causa 278/83).

¹¹L'abolizione delle tasse di effetto equivalente fu disposta a partire dal 1° luglio 1968; cfr. M. MARESCA, *Le «tasse di effetto equivalente»*, Padova, 1984, p. 18. Tassa di effetto equivalente ai dazi doganali è ogni tributo che gravi sui prodotti importati ma non su quelli interni (favorendo così la produzione nazionale a discapito delle importazioni): le merci importate possono quindi essere colpite solo da tributi che gravino anche i prodotti interni.

Il divieto di tasse di effetto equivalente non tocca i diritti percepiti dalla dogana che costituiscono corrispettivo di un servizio effettivamente reso, e che siano di misura proporzionata al valore del servizio (come nel caso, ad esempio, dei corrispettivi per le operazioni di sbarco e imbarco).

¹²Cfr. F. LAURIA, *Manuale*, cit., p. 39 ss., ove si ricordano le principali pronunce della Corte di giustizia, tra cui quella contro l'Italia che imponeva formalità di immatricolazione ai veicoli importati al di fuori della rete ufficiale di distribuzione (in particolare da paesi Cee dove i prezzi sono

4. Il traffico extracomunitario

I rapporti commerciali tra i paesi dell'area comunitaria ed i paesi extracomunitari sono soggetti alle seguenti regole: l'importazione di merci dai paesi terzi è, in via di principio, vietata, ed è consentita solo per le merci comprese in un elenco tassativo approvato dal Consiglio Cee; l'esportazione è invece libera (a meno che non siano fissate specifiche misure di salvaguardia).

Queste regole sono alla base della «protezione doganale comunitaria» attuata dalla Cee per difendere gli interessi comunitari nei confronti dei paesi terzi¹³.

Per le importazioni dai paesi terzi, il Trattato prevede una tariffa doganale comune (tariffa che è stata introdotta dal 1968, ed il cui gettito è devoluto alla Cee)¹⁴.

La «tariffa doganale comune» distingue tra prodotti industriali e prodotti agricoli: l'importazione dei primi è soggetta a dazio, quella dei secondi ai prelievi. Non sono previsti dazi all'esportazione, se non in casi particolari¹⁵.

Altri strumenti della politica di protezione doganale sono i dazi *antidumping*, i dazi compensativi e le misure tariffarie speciali.

La Comunità può imporre dazi *antidumping* o dazi compensativi quando un prodotto viene importato nell'area comunitaria ad un prezzo inferiore al suo va-

inferiori) al fine di intralciare o paralizzare le importazioni. Cfr. altresì G. STEFANI, *Neoprotezionismo fiscale negli scambi commerciali tra Italia e Paesi della Cee*, in *Boll. trib.*, 1985, p. 1541.

¹³ Si veda il volume collettaneo, a cura di G. STEFANI, *Mercato comune e neoprotezionismo*, Padova, 1987.

¹⁴ Quando vi sia l'importazione di merci in un Paese Cee, quindi, occorre distinguere a seconda dell'origine della merce.

Per le merci di origine comunitaria (o provenienti da un paese terzo, ma già immesse in libera pratica nella Cee), l'importazione definitiva non comporta il pagamento di dazi, ma solo dei tributi interni (iva, imposta di fabbricazione, ecc.); per le merci di origine extracomunitaria, sono invece dovuti i dazi previsti dalla tariffa doganale comune (il che determina l'«immissione in libera pratica») e i tributi interni (il che determina l'«immissione al consumo»).

¹⁵ Le esportazioni definitive (T.u.l.d., artt. 171-174) non comportano il pagamento di dazi e determinano la restituzione (*draw back*) delle imposte pagate all'interno (iva, imposte di fabbricazione, ecc.). Le esportazioni definitive dovrebbero sottostare a regimi diversi, a seconda che la merce sia destinata ad altro Stato della Comunità od ad uno Stato extracomunitario.

La Cee ha emanato al riguardo appositi regolamenti allo scopo di uniformare le discipline concernenti l'entrata e l'uscita delle merci dal territorio doganale della Comunità, e di armonizzare le procedure di immissione in libera pratica delle merci. La normativa italiana dovrà essere adattata a quella comunitaria, e dovrà introdurre la distinzione tra merci di origine comunitaria e merci di origine extracomunitaria. L'Italia dovrà dare attuazione alla direttiva del Consiglio n. 81/177 del 24 febbraio 1981 (concernente l'armonizzazione delle procedure di esportazione delle merci di origine comunitaria) e alla direttiva della Commissione n. 82/347 del 23 aprile 1982 (che reca le norme di attuazione della precedente direttiva); tali direttive dovevano essere attuate entro il 1° gennaio 1983; l'Italia è stata condannata più volte dalla Corte di giustizia per inadempimento degli obblighi comunitari (sentenza 30 aprile 1986, in causa n. 158/85).

lore normale o quando sono state accordate sovvenzioni all'esportazione¹⁶. Infine, possono essere adottate misure tariffarie speciali (aumento dei dazi esistenti, imposizione di nuovi dazi) per contrastare pratiche commerciali illecite, che ledano gli interessi della Comunità¹⁷.

La politica doganale della Comunità va però inquadrata in un contesto più ampio.

Dopo la seconda guerra mondiale si è progressivamente sviluppato, nel mondo occidentale, un movimento inteso alla liberalizzazione degli scambi internazionali. Prima importante tappa di tale movimento è stata la sottoscrizione del *Gatt* (*General Agreement on Tariffs and Trade*); il Trattato fu sottoscritto a Ginevra il 30 ottobre 1947¹⁸; l'Italia lo ha recepito con legge 5 aprile 1950, n. 295¹⁹.

Tale accordo prevede dei meccanismi di riduzione dei dazi doganali mediante negoziati. Esso non ha direttamente ridotto i dazi e liberalizzato gli scambi, ma ha posto un codice generale di condotta degli stati e creato un'organizzazione entro la quale possono svolgersi negoziati commerciali su base multilaterale.

Gli ultimi negoziati del Gatt sono stati: il *Dillon Round* (1960-62), il *Kennedy Round* (1964-67), il *Tokyo Round* (1973-80) e, da ultimo, l'*Uruguay Round*, avviato nel settembre 1986 e non ancora concluso.

In particolare il *Tokyo Round*, che è il settimo negoziato tariffario multilaterale di rinnovo ed aggiornamento del Gatt, ed è durato dal 1973 al 1980, ha mirato ad una generale riduzione dei dazi doganali, ad una regolamentazione delle barriere non tariffarie, e ad una migliore tutela dei paesi in via di sviluppo nel commercio mondiale.

Poiché il Trattato di Roma ha sottratto la competenza in materia di politica commerciale agli Stati, attribuendola agli organi comunitari²⁰, gli accordi commerciali della Cee con i paesi terzi sono stati negoziati, nell'ambito del Gatt, dalla Commissione Cee, sono stati poi conclusi dal Consiglio ed applicati dagli Stati membri.

La Comunità ha attuato la sua politica commerciale non solo con la partecipazione ai negoziati Gatt, ma anche con la conclusione di accordi preferenziali con i paesi dell'associazione europea di libero scambio (EFTA), con diversi pae-

¹⁶ Reg. del Consiglio n. 2176/84 del 23 luglio 1984.

¹⁷ Reg. del Consiglio n. 2461/84 del 17 settembre 1984.

¹⁸ Cfr. A. CUTRERA, «G.A.T.T.», in *Noviss. Dig. it.*, vol. VII, Torino, 1961, p. 765 ss.; sottoscritto originariamente da 23 Stati, nel 1949 aderirono altri dieci Stati, tra cui l'Italia; seguirono altre adesioni negli anni successivi. Il Gatt era stato preceduto dalla Conferenza di Londra del 1946, nella quale era stato redatto uno schema di «Carta del commercio», che fu rielaborato nella Conferenza di Ginevra del 1947 e successivamente approvato nella Conferenza dell'Avana del 1947-48.

¹⁹ Cfr. A. MURATORI, «G.A.T.T.», in *Noviss. Dig. It., App.*, vol. III, p. 928.

²⁰ Corte di giustizia, 31 marzo 1971, in causa 22/70.

si del Mediterraneo, dell'Africa, dei Caraibi e del Pacifico e con la concessione, autonoma e senza reciprocità, di preferenze generalizzate ai paesi in via di sviluppo.

Prima di concludere questo argomento, va dedicato qualche cenno ai prelievi agricoli comunitari.

Il trattamento comunitario dei prodotti agricoli è diverso da quello dei prodotti industriali: ciò in ragione della politica agricola comunitaria, che mira, all'interno della Comunità, a garantire remunerazioni soddisfacenti ai produttori e prezzi ragionevoli per i consumatori; per conseguire tale obiettivo, la Comunità opera per assicurare un regime di prezzi unico in tutta la Comunità, mediante interventi di sostegno ai produttori (con sovvenzioni e con l'acquisto di prodotti che non trovano sbocco sul mercato).

Nei rapporti con l'esterno, la Comunità impone dazi sull'importazione e ristorni all'esportazione.

Il dazio sull'importazione viene detto prelievo e viene distinto dagli altri dazi perché correlato al prezzo che, ad un determinato prodotto, viene assicurato all'interno della Comunità: se il prezzo di un prodotto sui mercati mondiali aumenta, il prelievo comunitario diminuisce; viceversa, se il prezzo sui mercati mondiali diminuisce, aumenta il prelievo comunitario. In altri termini, i prelievi agricoli comunitari sono uno strumento finanziario che annulla la differenza tra il prezzo comunitario di un prodotto ed il minor prezzo dello stesso prodotto in sede extracomunitaria; esso protegge la produzione agricola comunitaria nei confronti della concorrenza dei paesi extracomunitari e, a differenza degli altri dazi, è un fattore di stabilizzazione dei prezzi agricoli nel mercato comunitario²¹.

Il *pendant* dei prelievi, in caso di esportazione, sono le sovvenzioni concesse quando i prezzi comunitari sono più elevati di quelli esterni; ma quando i prezzi interni sono inferiori, può essere introdotto un prelievo sull'esportazione.

5. L'eliminazione delle frontiere nei traffici comunitari

Come accennato, la creazione di uno spazio senza frontiere implica non solo l'eliminazione delle barriere doganali ma anche l'eliminazione delle frontiere di altro tipo (fisiche e tecniche)²².

²¹ Corte di giustizia, 15 giugno 1976, in causa 113/75; 6 luglio 1977, in causa 6/77; 21 febbraio 1979, in causa 113/78.

²² In proposito, va anche ricordata la c.d. Europa dei cittadini, nel cui quadro ha operato il Comitato Adonnino: tale Comitato sottopose, al Consiglio europeo di Bruxelles, del marzo 1984, numerose proposte in ordine ai problemi connessi alla soppressione dei controlli frontalieri delle persone e dei beni. Cfr. P. ADONNINO, *L'Europa dei cittadini: considerazioni e prospettive*, in *Affari esteri*, 1985, n. 68.

L'eliminazione delle frontiere fisiche consiste nella soppressione dei controlli alle frontiere sia per le merci che per le persone. Dovrebbero quindi essere eliminati i controlli e le formalità doganali connesse alla fiscalità indiretta, alle restrizioni nazionali ed ai regolamenti comunitari; dovrebbero essere eliminati anche i controlli veterinari e fitosanitari.

L'eliminazione delle frontiere tecniche comporta la soppressione di una serie di ostacoli tecnici alla libera circolazione delle merci (controlli sanitari, ad es.)²³, delle persone (ad es., restrizioni alla libera circolazione dei lavoratori), dei servizi (trasporti, banche, assicurazioni, mercato dei valori mobiliari, servizi audiovisivi ed informativi) e dei capitali²⁴.

Circa la eliminazione delle frontiere fiscali, va ricordato che la creazione di un mercato unico implica in primo luogo la instaurazione di una unione doganale, cioè la creazione di un'area nella quale sono aboliti i dazi interni ed è istituita una tariffa doganale comune per gli scambi tra i paesi della Comunità ed i paesi terzi.

Il Trattato prevede che l'unione doganale «si estende al complesso degli scambi di merci e importa il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa comune nei loro rapporti con i paesi terzi»²⁵.

L'eliminazione dei dazi doganali e degli altri ostacoli è stata realizzata in due fasi: in una prima fase, ha operato il divieto per gli stati di introdurre nuovi dazi o altre restrizioni, e di aggravare quelli preesistenti (*stand still*); nella seconda fase, si è proceduto alla graduale soppressione dei dazi e degli altri limiti od ostacoli.

L'unione doganale è stata realizzata dal 1° luglio 1968: da quella data, le merci prodotte nella Comunità, e quelle «in libera pratica» [ossia le merci provenienti da paesi terzi, che hanno scontato i gravami derivanti dalla tariffa do-

²³ L'art. 36 del Trattato, in deroga agli artt. 30 e 34 (che impongono il divieto di restrizioni quantitative e di misure di effetto equivalente), consente agli stati di adottare, in taluni casi, misure restrittive della libera circolazione delle merci: ne deriva che è lecito agli stati istituire controlli sanitari, ma senza collegare, a tali controlli, oneri pecuniari per gli operatori (salvo che tali oneri costituiscano il corrispettivo di un servizio e siano proporzionati al servizio reso).

²⁴ Ciascuno Stato ha proprie norme (c.d. tecniche) circa l'introduzione nei propri mercati di determinate merci; di fatto avviene che tali norme costituiscono un fattore protezionistico, o comunque intralciano la libera circolazione; il Trattato prevede in proposito (art. 3, lett. b), e artt. 100-102) l'armonizzazione delle legislazioni, così che sarà possibile l'immissione di un prodotto nel mercato di uno Stato sulla scorta dei controlli effettuati nello Stato di origine. In proposito sono state emanate numerose direttive. In base all'art. 100 A del Trattato (modificato dall'Atto unico), in questa materia le direttive volte all'armonizzazione delle legislazioni potranno essere adottate dal Consiglio a maggioranza qualificata (ma resta la regola dell'unanimità per le disposizioni fiscali, per quelle relative alla libera circolazione delle persone e per quelle relative a diritti ed interessi di lavoratori dipendenti).

²⁵ Art. 9.

ganale comune²⁶], possono circolare all'interno dell'area comunitaria senza sottostare a dazi doganali. Con ciò non sono stati soppressi i controlli doganali alle frontiere, connessi allo scopo fiscale di sottoporre le merci in entrata agli stessi gravami interni (IVA ed altre imposte indirette) cui sono sottoposte le merci nazionali e di restituire, per le merci in uscita, i carichi fiscali cui sono state sottoposte all'interno.

La creazione di uno «spazio senza frontiere» comporta però la eliminazione di tutto ciò che ostacola la libera circolazione delle merci; e, per eliminare l'esigenza di controlli doganali per fini fiscali, è stato delineato un vasto programma di modifica dell'IVA e di armonizzazione della fiscalità indiretta dei Paesi membri.

Difficile prevedere se, in che misura e con quali tempi tale vasto programma sarà attuato: potrà facilitare tale attuazione la norma, in base alla quale il Consiglio può deliberare a maggioranza qualificata le misure intese a realizzare il mercato unico; tale norma peraltro, non vale in materia fiscale, e quindi l'attuazione degli obiettivi di ordine fiscale resta condizionata dalla volontà unanime del Consiglio (e, quindi, degli Stati).

6. L'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari

Le norme fiscali del Trattato non riguardano soltanto l'unione doganale e la libera circolazione delle merci. Una delle principali azioni della CEE è stata ed è quella volta ad armonizzare le legislazioni fiscali, ossia, in primo luogo, le imposte sulla cifra d'affari ed, in secondo luogo, tutto il settore delle imposte indirette.

Non vi è invece, nel Trattato, una norma che specificamente riguardi le imposte dirette; tuttavia, la CEE è dotata di competenza anche in tale settore, in base alla norma, di carattere generale, che dà al Consiglio il potere di stabilire direttive volte al ravvicinamento di qualsiasi normativa che abbia incidenza sull'instaurazione e sul funzionamento del mercato comune²⁷.

Per quel che riguarda l'imposta sulla cifra d'affari e le altre imposte indirette, il Trattato prevede che «il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno»²⁸.

²⁶ Cfr. R. MONACO, *Mercato comune europeo*, in *Nov. Dig. it.*, Torino 1964, p. 629 ss.; ID., *CEE (Comunità Economica Europea)*, in *Noviss. Dig. it., App.*, 1980, p. 1117 ss.

²⁷ Trattato, art. 100.

²⁸ Art. 99, modificato dall'Atto unico.

L'IVA è stata ampiamente armonizzata con una serie di direttive, che hanno fissato i principii generali del tributo ed armonizzato le basi imponibili²⁹. Particolarmente importante la sesta direttiva, che in larga parte racchiude norme di diretta applicazione, e che in Italia fu recepita con due provvedimenti legislativi del 1979³⁰. Restano però da armonizzare le aliquote, e vi è l'esigenza di passare, dal principio di tassazione nel paese di destinazione, a quello di tassazione nel paese di origine delle merci.

Muovendosi in tale direzione, il piano Cockfield delinea una serie di proposte in materia di IVA (e di accise), finalizzate all'instaurazione del mercato unico al termine del 1992³¹.

Per l'imposta sul valore aggiunto, l'armonizzazione delle aliquote dovrebbe avvenire riducendo le aliquote a due soltanto: una normale (tra il 14 ed il 20 per cento) ed una ridotta (dal 4 al 9 per cento)³². Gli Stati, attualmente, non hanno

²⁹ Le direttive di rilievo sono la prima, la seconda e la sesta; le altre hanno soltanto prorogato i termini di applicazione di tali direttive da parte di Stati ritardatari (tra cui, in posizione di particolare spicco, l'Italia, che, con il Belgio, per due volte fu destinataria di direttive di proroga). La sesta direttiva non fu applicata nel termine previsto da ben sette Paesi (tra cui l'Italia). La prima direttiva racchiude i principii generali, e quindi è tuttora in vigore; la seconda è stata invece sostituita dalla sesta. Sulle altre direttive adottate, si veda G. ROMOLO VENTURI, *Imposte e tasse (Dir. comunitario)*, in *Noviss. Dig., App.*, Torino 1982, V. III, p. 1294

³⁰ In genere, sulla sesta direttiva, cfr. A.E. GRANELLI, *In tema di attuazione della VI direttiva CEE e di illegittimità costituzionale della legge delega*, in *Boll. trib.*, 1978, p. 21; G.A. MICHELI, *Dalle direttive comunitarie sull'IVA alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. dir. fin.*, 1979, I, p. 663; A.E. GRANELLI, *L'attuazione in Italia della VI direttiva CEE*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p. 301. Una analisi assai chiara della disciplina dell'imposta, dopo le modifiche del 1979 e le altre modifiche, è contenuta nella voce di S. SAMMARTINO - D. COPPA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss. Dig. it., App.*, Torino, 1987.

In dottrina, la legislazione italiana che ha «forfetizzato» le deduzioni (anche se in via transitoria), è stata ritenuta in contrasto con le direttive: P. BRACCIONI, *Contrarietà alle direttive comunitarie ed incostituzionalità delle disposizioni transitorie in materia di deduzioni*, in *Boll. trib.*, 1983, p. 1847; ID., *Armonizzazione fiscale nella CEE relativa alla imposta sulla cifra d'affari e contrarietà alle direttive comunitarie del regime forfetario IVA previsto dalla Visentini-ter*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 346.

Sulla tassazione delle prestazioni effettuate da enti pubblici, cfr. F. TESAURO, *L'IVA dei comuni e la sesta direttiva comunitaria*, in *Fin. loc.*, 1987, p. 391; ID., *Appunti sulla «illegittimità comunitaria» delle norme IVA relativa agli enti pubblici*, in *Boll. trib.*, 1987, p. 1757, e in *Fin. loc.*, 1987, p. 1101; P. BRACCIONI, *IVA ed enti pubblici non economici alla luce delle direttive comunitarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, p. 512.

³¹ Il piano è stato adottato nel luglio 1987 dalla Commissione CEE; esso si ricollega al «libro bianco» approvato dal Consiglio europeo svoltosi a Milano nel giugno 1985, e contiene una serie di proposte operative per il ravvicinamento delle legislazioni fiscali degli Stati membri. In argomento cfr.: A. IUDICE - U. FORTE, *Il nuovo assetto dell'iva e delle accise nel programma della comunità economica europea*, in *Il Fisco*, 1988, p. 342; C. LEVANTI, *Armonizzazione iva e accise*, *ivi*, 1988, p. 1187; A. IUDICE - U. FORTE, *Ravvicinamento e convergenza delle aliquote IVA e accise secondo il piano comunitario. Riflessi nel sistema italiano*, *ivi*, 1988, p. 2515.

³² È quindi destinato a scomparire il sistema del «tasso zero», cioè delle operazioni che non comportano pagamento di imposta ma danno diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

alcun vincolo in fatto di aliquote; in base alla proposta, essi sarebbero vincolati ad applicare non più di due aliquote, entro i limiti predetti. L'aliquota ridotta si applicherebbe ai prodotti alimentari (escluse le bevande alcoliche), all'energia per il riscaldamento e l'illuminazione, alle forniture di acqua, ai prodotti farmaceutici, al trasporto di persone ed ai libri, giornali e periodici³³.

Ma la proposta più rilevante è il passaggio dal principio di tassazione nel paese di destinazione al principio di tassazione nel paese di origine³⁴; si passerà dalla tassazione delle importazioni alla tassazione delle esportazioni e l'imposta potrà essere applicata sugli scambi intracomunitari come è attualmente applicata all'interno di ciascun paese³⁵.

Cesserebbe, quindi, il sistema attuale, che comporta lo sgravio delle merci tassate nel paese in cui sono prodotte, e la tassazione nel paese in cui sono consumate.

Con il sistema di tassazione nel paese di origine, le esportazioni da un paese CEE ad altro paese CEE non saranno più «operazioni non imponibili», perché le merci saranno tassate nel paese di origine; il venditore (esportatore) emetterà fattura nei confronti del compratore (importatore) il quale, a sua volta, potrà dedurre l'imposta pagata in via di rivalsa.

L'imposta sarà dunque percepita nel paese di origine, con la conseguente eliminazione degli attuali prelievi effettuati dallo Stato importatore (verrebbe ad essere eliminata, cioè, l'IVA sull'importazione).

Da tale meccanismo sarebbero avvantaggiati i paesi che esportano più di quanto importano (ossia i paesi con bilancia commerciale in attivo); il piano, per conservare il principio che l'IVA deve essere percepita dallo Stato nel quale avviene il consumo, prevede un sistema di compensazione tra gli Stati, gestito dalla Commissione CEE, che realizza il trasferimento dell'IVA percepita dal paese produttore allo Stato in cui avviene il consumo³⁶.

³³ Vi è anche una proposta di *stand still*, in base alla quale sarebbe vietata qualsiasi innovazione del numero e del livello delle aliquote in atto, in vista dell'applicazione della direttiva circa l'armonizzazione delle aliquote (che dovrebbe essere applicata dagli Stati a partire dal 1° gennaio 1993). Analogamente, per le accise sulle bevande alcoliche, i tabacchi lavorati e gli olii minerali, le modifiche permesse sarebbero solo quelle che non introducono divergenze rispetto alle aliquote proposte dalla Commissione.

³⁴ Sulle implicazioni economiche e giuridiche di tali principi, cfr. C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano 1958, p. 111 ss.; G. VENTURINI, *La non discriminazione in rapporti commerciali internazionali: il principio della parità tributaria e la sua applicazione*, in *Dir. scambi intern.*, 1975, p. 291; M. MARESCA, *Riflessioni su alcuni principi e strumenti fiscali in tema di libera circolazione delle merci nella Comunità economica europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, p. 1527.

³⁵ Il sistema risulta già attuato tra i paesi del Benelux.

³⁶ In sostanza, il sistema funzionerebbe nel modo seguente: ciascuno Stato membro fornirà alla Commissione una dichiarazione mensile nella quale sono indicati gli importi totali dell'IVA sugli acquisti e sulle vendite relative agli scambi intracomunitari; tali importi sono calcolati sommando l'IVA fatturata dai soggetti passivi per le loro vendite a soggetti di altri Stati membri e l'IVA di cui essi richiedono il rimborso per gli acquisti effettuati in altri Stati.

Dovrà essere altresì ulteriormente uniformata la base imponibile; sono state già elaborate diverse proposte di direttiva, tra cui:

- una proposta di direttiva, che ha per oggetto l'introduzione di un regime comune nel settore degli oggetti d'arte, di antiquariato e dei beni d'occasione;
- una proposta di direttiva, che individua una serie di acquisti i quali, pur operati da un soggetto passivo, non danno diritto alla deduzione dell'iva pagata in via di rivalsa;
- una proposta di direttiva, concernente la soppressione di varie deroghe e regimi transitori.

7. *L'armonizzazione delle accise*

La realizzazione del mercato unico inciderà anche nel settore delle accise, per le quali è prevista una incisiva «armonizzazione»³⁷. La Commissione, nel suo piano, propone che rimanga fermo il sistema attuale di prelievo dell'imposta nel paese di consumo del prodotto, ma che venga istituito un sistema di collegamento dei «depositi fiscali» degli Stati membri simile a quello previsto a livello nazionale.

La Commissione propone che esistano solo tre categorie di imposte di fabbricazione: sulle bevande alcoliche, sui tabacchi e sugli olii minerali.

Le proposte di direttiva in materia concernono:

- il ravvicinamento delle aliquote delle accise sulle bevande alcoliche (birra, vino «tranquillo», vino spumante) e su altri prodotti contenenti alcool (prodotti di profumeria, di toilette e cosmetici); ciò comporterà, per l'Italia, l'introduzione dell'imposta di fabbricazione sul vino;
- il ravvicinamento delle accise sugli olii minerali (ciò comporterà, per l'Italia, una riduzione dell'imposta sulla benzina);
- il ravvicinamento delle accise (e dell'IVA) sulle sigarette e sugli altri tabacchi lavorati.

8. *L'armonizzazione dell'imposta sulla raccolta di capitali*

Tra le direttive Cee già adottate in materia fiscale, va ricordata quella concernente l'imposizione indiretta sulla raccolta di capitali³⁸, che dispone che gli

³⁷ Sulle ragioni per cui, da tempo, l'attenzione della Comunità si è rivolta a questo settore impositivo, cfr. G. ROMOLO VENTURI, *Imposte e tasse*, cit., p. 1294.

³⁸ Direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, n. 69/335, in G.U.C.E., n. 249 del 3 ottobre 1969, modificata dalla direttiva 10 giugno 1985, n. 303 in G.U.C.E. del 15 giugno 1985. Si vedano altresì le direttive 9 aprile 1973, n. 73/79 e n. 73/80. Tali direttive, insieme con quella sulla negoziazione dei titoli, s'inquadrano nell'azione volta alla liberalizzazione dei capitali.

Stati membri applichino un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata secondo le linee seguenti:

- a) l'imposta è applicata unicamente dallo Stato nel cui territorio si trova la sede della direzione effettiva della società³⁹;
- b) sono sottoposte ad imposta le operazioni seguenti: costituzione, trasformazione e aumento del capitale o del patrimonio sociale di una società di capitali, nonché i trasferimenti di sede⁴⁰;
- c) non possono essere applicate alle società di capitali imposte indirette diverse da quella sulla raccolta dei capitali, eccezion fatta per le imposte sui trasferimenti di valori mobiliari e immobiliari, per le imposte relative a privilegi ed ipoteche, per i diritti remunerativi e per l'imposta sul valore aggiunto⁴¹.

9. L'armonizzazione delle imposte dirette

Come abbiamo accennato, non vi è una norma del Trattato che specificamente preveda l'armonizzazione dell'imposizione diretta; essa è tuttavia possibile, come pure abbiamo accennato, nell'esercizio del generale potere degli organi comunitari di promuovere il «ravvicinamento» delle legislazioni, in funzione dell'attuazione del mercato europeo⁴².

A parte la direttiva sui conti delle imprese, non priva di rilevanza ai fini fiscali⁴³, l'unica specifica direttiva, emanata in materia di imposte dirette (ma poi estesa all'IVA), è quella che concerne l'assistenza mutua tra le autorità fiscali degli Stati membri⁴⁴.

³⁹ Art. 2.

⁴⁰ Art. 4.

⁴¹ Art. 12. In relazione a tale direttiva, si è ritenuta inapplicabile l'INVIM sui conferimenti in società di beni immobili: Comm. trib. di primo grado di Firenze, 22 settembre 1987, n. 8694, in *Boll. trib.*, 1988, p. 734 e in *Rass. trib.*, 1988, II, p. 597, con nota critica di P. BRACCIONI, *Parziale conflitto fra norme italiane e direttive comunitarie in materia di applicazione dell'INVIM e dell'imposta di registro sui conferimenti societari*.

La legislazione nazionale relativa all'imposta di registro sui prestiti obbligazionari (contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634) è stata disapplicata (applicandosi la direttiva) da Commissione tributaria di secondo grado di Ravenna, 14 marzo 1986, in *Rass. trib.*, 1987, II, p. 210, con note di C. SACCHETTO, *La immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, e di C.C. CARLI, *Ancora sulla diretta applicazione delle norme comunitarie: un caso di non tassabilità delle raccolte di capitali*.

Ricordo qui, incidentalmente, che nel 1987 è stata adottata una direttiva concernente l'imposizione indiretta sulla negoziazione di titoli.

⁴² Trattato, art. 100.

⁴³ Cfr. G. FALSITTA, *I rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale alla luce della quarta direttiva CEE*, in *Rass. trib.*, 1987, I, p. 113.

⁴⁴ Direttiva del Consiglio n. 77/799 del 19 dicembre 1977, sulla quale cfr. M. BURGIO, *Le comunità europee e l'evasione fiscale internazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 820. L'estensione all'IVA è

Tale direttiva prevede tre tipi di scambi di informazioni: uno su richiesta, uno spontaneo ed uno automatico. Il primo non si discosta, in sostanza, da quanto tradizionalmente prevedono i trattati bilaterali tra Stati, conformati ad un modello predisposto dall'OCSE; lo scambio automatico è una novità della direttiva, rispetto alle tradizioni di assistenza mutua tra amministrazioni fiscali di Stati diversi, ed ha per oggetto categorie specifiche di redditi (dividendi, *royalties*, salari dei lavoratori frontalieri); infine, vi è lo scambio spontaneo, rimesso all'iniziativa di uno Stato, che segnala all'altro ipotesi e casi che interessano le autorità fiscali dell'altro⁴⁵.

Circa le norme sostanziali della tassazione diretta, sono state formulate molte proposte di direttive, rimaste però tutte allo stato di proposte, concernenti:

- l'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili trasferiti tra imprese associate, mediante una procedura arbitrale;
- l'eliminazione della doppia imposizione degli utili di società collegate, mediante una armonizzazione delle legislazioni (per evitare che gli utili della società controllata siano tassati anche come utili della società madre)⁴⁶;
- il regime fiscale delle fusioni, dei conferimenti e delle scissioni tra società appartenenti a Stati membri diversi⁴⁷;
- l'uniformizzazione della base imponibile delle imposte sugli utili delle imprese (la Commissione ha compiuto studi in tema di misure fiscali che stimolano gli investimenti, di ammortamenti fiscali, di plusvalenze, di valutazione delle scorte), e vi è un progetto di direttiva sul riporto delle perdite)⁴⁸;
- tassazione alla fonte dei dividendi e credito d'imposta.

Si può prevedere che, con la liberalizzazione della circolazione dei capitali, vi sarà un processo spontaneo di avvicinamento delle legislazioni degli Stati sulla tassazione delle attività finanziaria (altrimenti i capitali emigreranno nei paesi in cui la tassazione sarà più favorevole)⁴⁹.

stata disposta con direttiva 6 dicembre 1979. Vedi pure M. BURGIO, *Alcune considerazioni sulle prospettive dell'armonizzazione fiscale fra i Paesi membri della CEE*, in *Dir. prat. trib.*, 1971, I, p. 4.

⁴⁵ In materia di lotta all'evasione fiscale internazionale, va segnalato il progetto di convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia tributaria, predisposto dal Consiglio d'Europa e dall'OCSE, il cui testo può leggersi in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, p. 168.

⁴⁶ Cfr. M. BURGIO, *La politica fiscale*, in PENNACCHINI-MONACO-FERRARO, *Manuale di diritto comunitario*, Torino 1984, vol. II, p. 536.

⁴⁷ Va però ricordato che sono state adottate tre direttive in tema di fusioni e scissioni di società (all'interno degli Stati membri); l'Italia non ha ancora legiferato in materia di scissioni (cfr. R. CARRAFFA, *Considerazioni in tema di incorporazione o scissione delle società di capitali*, in *Tributi*, 1987, n. 4/5, p. 21).

⁴⁸ Entro la fine del 1988, dovrebbe essere approvata una proposta da parte della Commissione per uniformare le basi imponibili dell'imposizione societaria; una proposta sul riporto delle perdite è all'esame del Consiglio dal 1984.

⁴⁹ È ovvio che, liberalizzato il movimento dei capitali, dovrà essere altresì armonizzato il trat-

10. Il Gruppo europeo di interesse economico

Il 1° luglio 1989 entrerà in vigore la disciplina comunitaria sul G.E.I.E. (Gruppo Europeo di Interesse Economico)⁵⁰, sulla cui costituzione ed esistenza non può gravare alcun tributo (come ad esempio l'imposta di registro e l'INVIM sui conferimenti, e la tassa di concessione governativa) ed i cui utili sono tassati solo presso i membri del gruppo (individui od enti). Tale nuova forma di ente ha carattere associativo, e non è riconducibile ad alcuno schema già noto (società, consorzio, ecc.). Il gruppo è un soggetto distinto dai membri, ed ha una propria capacità giuridica e di agire (può essere titolare di diritti, può stipulare negozi, può stare in giudizio, ecc.); le legislazioni degli Stati membri stabiliscono se hanno o no personalità giuridica. «Il fine del gruppo è di agevolare o di sviluppare l'attività economica dei suoi membri, di migliorare o di aumentare i risultati di questa attività; il gruppo non ha lo scopo di realizzare profitti per se stesso. La sua attività deve collegarsi all'attività economica dei suoi membri e può avere soltanto un carattere sussidiario rispetto a quest'ultima»⁵¹.

Ai fini tributari, importa rilevare che «I profitti risultanti dalle attività del gruppo sono considerati come profitti dei membri e ripartiti tra questi ultimi secondo la proporzione prevista nel contratto di gruppo o, nel silenzio, in parti uguali»⁵² e che «Il risultato delle attività del gruppo è soggetto ad imposta soltanto tramite imposizione a carico dei singoli membri»⁵³. Al gruppo si applicherà quindi il principio di trasparenza, previsto nella nostra legislazione per la tassazione dei redditi prodotti in forma associata.

tamento tributario delle rendite finanziarie, che presenta attualmente differenze notevoli da paese a paese, sia per quel che riguarda il sistema ordinario di tassazione, sia per quel che riguarda le agevolazioni. Si pone dunque l'esigenza di realizzare un'armonizzazione dei sistemi fiscali, ossia un regime di neutralità, che sia tale da non condizionare la collocazione dei capitali in un paese piuttosto che in un altro.

⁵⁰ Cfr. v. A.M. PROTO, *Il Gruppo europeo di interesse economico*, in *Giur. comm.*, 1986, I, p. 294; C. CASTELLI - G. NAPOLETANO, *Il «gruppo europeo di interesse economico» (Geie)*, in *Dir. com. scambi intern.*, 1986, p. 475; D. CORAPI, *Il gruppo europeo di interesse economico: un nuovo strumento contrattuale per la collaborazione tra imprese*, in *Riv. trim. appalti*, 1986, p. 367; F. KUSTERMANN, *Un contratto tipico: il gruppo europeo di interesse economico*, in *Società*, 1986, p. 846; G. RANUCCI, *Il Geie - Un nuovo strumento associativo a servizio dell'economia comunitaria*, in *Nuovo dir. agr.*, 1986, p. 591; S. ROMAGNOLI, *Il gruppo europeo di interesse economico*, in *Impresa, amb. e pubbl. amm.*, 1986, p. 1119.

⁵¹ Art. 3 del regolamento, il quale soggiunge che il gruppo non può:

- a) esercitare il potere di direzione o controllo delle attività dei membri;
- b) detenere azioni o quote di un'impresa membro;
- c) contare più di cinquecento dipendenti;
- d) essere utilizzato come tramite tra una società e un dirigente, per la concessione di prestiti o il trasferimento di beni;
- e) essere membro di un altro gruppo di interesse europeo.

⁵² Art. 21 del regolamento.

⁵³ Art. 40 del regolamento.

Inoltre, «Gli Stati membri possono prevedere il pagamento delle spese relative alle operazioni (di registrazione), ma tali spese non possono essere superiori al costo amministrativo»⁵⁴. La registrazione dell'atto costitutivo del gruppo dovrà quindi avvenire con il pagamento della tassa fissa⁵⁵.

11. Le risorse della Comunità

In origine, ciascuna delle tre Comunità aveva un proprio bilancio⁵⁶; è stata poi realizzata l'unificazione dei bilanci⁵⁷, unificazione che non ha peraltro toccato alcuni conti speciali ed il bilancio operativo della CECA⁵⁸. Fino al 1970, la CEE era finanziata dai contributi degli Stati membri⁵⁹.

Dal 1970 è stato abolito il sistema di finanziamento mediante contributi degli Stati ed è stato adottato un sistema di finanziamento mediante risorse «proprie» della Comunità⁶⁰. Un tale sistema è diverso da quello tipico delle organizzazioni internazionali (imperniato appunto sui contributi degli Stati), perché attribuisce alle istituzioni comunitarie competenze in materia di finanziamento ed una serie di risorse «proprie»⁶¹.

⁵⁴ Art. 39 del regolamento.

⁵⁵ Il Gruppo potrà trasferire la sede da uno Stato all'altro, senza dovere per questo essere assoggettato ad imposta.

⁵⁶ La CECA aveva uno stato di previsione delle spese amministrative ed un proprio bilancio operativo; l'Euratom aveva un bilancio di funzionamento ed un bilancio della ricerca e degli investimenti, la CEE aveva un bilancio generale ed un conto speciale relativo al Fondo di sviluppo.

⁵⁷ Con il Trattato di fusione, furono riuniti nel bilancio comune quello amministrativo CECA, il bilancio CEE ed il bilancio di funzionamento dell'Euratom. Con il Trattato del Lussemburgo del 1970, anche il bilancio di ricerca e investimenti dell'Euratom è stato riunito al bilancio generale.

⁵⁸ Le entrate del bilancio CECA, sono costituite dai prelievi sulla produzione carbossiderurgica, e sono destinate ad interventi nel settore. Le risorse della CEE vengono riscosse dagli Stati membri per conto della Comunità; i prelievi CECA, invece, sono operati direttamente dalla CECA nei confronti delle imprese: il Trattato CECA attribuisce infatti alla Commissione il potere di stabilire imposizioni sulla produzione carbossiderurgica, determinando la base imponibile e l'aliquota del prelievo, il cui gettito è destinato all'assolvimento dei compiti specifici della CECA.

⁵⁹ Trattato, art. 100. Sul *budget* della CEE, cfr. ALI M. ELAGRAA e A. MAJOCCHI, *Devising a Proper Fiscal Stance for the European Community*, in *Riv. dir. fin.*, 1983, I, p. 377.

⁶⁰ Fino al 1970, ciascuno Stato membro versava alla Comunità i propri contributi, secondo l'art. 200 del Trattato. Il 21 aprile 1970 venne adottata dalla Commissione (ai sensi dell'art. 201 del Trattato Cee) la decisione istitutiva delle risorse proprie (in precedenza, ciò non era stato possibile per l'opposizione del governo francese).

⁶¹ «In sostanza, mediante tale sistema, i paesi più svantaggiati avrebbero dovuto usufruire di maggiori risorse onde raggiungere il livello dei loro *partners* economicamente più forti e questi ultimi, c. d. pagatori netti, avrebbero dovuto ricevere a saldo importi minori al fine di ridurre il divario esistente rispetto ai primi, c. d. beneficiari netti» (F. LAURIA, *Manuale di diritto delle comunità europee*, cit., p. 107).

Le risorse «proprie» sono:

- i prelievi agricoli (ossia i prelievi operati sull'importazione di prodotti agricoli dai Paesi terzi)⁶²;
- i contributi zucchero (che sono costituiti da un prelievo sulla produzione dello zucchero e da un contributo alle spese di magazzinaggio; essi furono creati per contenere le eccedenze di produzione);
- i dazi doganali della tariffa comune, prelevati sull'importazione nell'area comunitaria (c.d. immissione in libera pratica) di merci provenienti da Paesi terzi⁶³;
- una partecipazione della Comunità al gettito dell'IVA dei Paesi membri⁶⁴.

Le risorse «proprie» sono riscosse dagli Stati membri e sono poi trasferite alla Comunità, detratto un dieci per cento che va agli Stati a titolo di rimborso delle spese di riscossione.

I prelievi agricoli ed i contributi zucchero non sono peraltro sufficienti a finanziare tutta la politica agricola della CEE (che assorbe la quasi totalità del bilancio comunitario), mentre i dazi tendono a ridursi per effetto degli accordi (intesi alla riduzione dei dazi doganali) stipulati nell'ambito del Gatt e della politica di cooperazione allo sviluppo.

Per il futuro, la Commissione ha proposto (piano Delors)⁶⁵ la soppressione del rimborso del dieci per cento per spese di riscossione; l'inclusione dei dazi CECA tra le risorse proprie; e l'introduzione di altre due risorse proprie (dette quarta e quinta risorsa).

⁶² Si tratta di prelievi di vecchia data, istituiti nel 1962 per finanziare il FEOGA.

⁶³ Nel periodo dal 1970 al 1978 tali dazi sono stati progressivamente devoluti alla CEE, fino a raggiungere la devoluzione totale; la ragione di tale devoluzione è che la merce, pervenendo in un paese membro, non perviene necessariamente nel paese di destinazione, così che, in regime di libera circolazione delle merci all'interno dell'area comunitaria, sarebbe incongruo che un paese riscuota il dazio su di una merce destinata ad altro stato membro; il dazio della tariffa comune è quindi sempre destinato alla Comunità, che assolve così anche ad una funzione redistributiva di questo tipo di risorse. Va comunque tenuto presente che il loro gettito tende a decrescere, per effetto degli accordi stipulati nell'ambito del Gatt e della politica di cooperazione allo sviluppo.

⁶⁴ Cfr. G. MAMBERTO, *L'IVA come risorsa propria delle Comunità europee*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, p. 1507. La decisione che introdusse il sistema delle risorse proprie configurò tale introito come una risorsa residuale, cioè come una risorsa da attivare per coprire il fabbisogno comunitario non coperto dalle altre entrate. L'aliquota dunque è fissata di anno in anno, a seconda del fabbisogno, ma entro il tetto massimo dell'uno per cento del gettito dell'IVA dei paesi membri. Il Consiglio europeo di Fontainebleau del 1984 ha elevato il tetto massimo all'1,4% dal 1° gennaio 1986 e all'1,6% dal 1° gennaio 1988. L'aumento di tale risorsa è ostacolato dagli Stati «pagatori netti», ed in particolare dalla Gran Bretagna e dalla Repubblica Federale Tedesca.

⁶⁵ Cfr. la comunicazione della Commissione al Consiglio intitolata *Portare l'Atto Unico al successo: una nuova frontiera per l'Europa*, Com (87) 100, in *Bollettino C.E.*, Supplemento 1/87.

Il quadro delle entrate sarebbe quindi così articolato:

- a) dazi doganali (compresi quelli Ceca);
- b) prelievi agricoli (e zucchero);
- c) entrate IVA;
- d) quarta risorsa;
- e) quinta risorsa.

La terza e la quarta risorsa sono due categorie di entrate proposte in sostituzione del prelievo IVA basato sull'imponibile armonizzato. La terza risorsa dovrebbe essere commisurata all'imponibile effettivamente soggetto ad IVA ed il versamento alla Comunità non dovrebbe passare attraverso i bilanci nazionali (il che dovrebbe attribuire carattere comunitario a questo prelievo anche agli occhi dei cittadini).

La quarta risorsa, secondo la proposta, sarebbe costituita da un contributo finanziario degli Stati commisurato alla differenza tra il PNL (prodotto nazionale lordo) dei singoli Stati e la parte di esso che è sottoposta ad IVA. La terza risorsa si riferisce quindi all'imponibile IVA (ossia a quella parte di PNL costituita dai consumi privati), la quarta alla parte di PNL che non è soggetta all'IVA; con questo imponibile complementare ciascun paese contribuirebbe al finanziamento della Comunità in base al suo livello di benessere.

La quinta risorsa, secondo la proposta, dovrebbe essere introdotta entro il 1992, ma non ne sono stati precisati i lineamenti.

IL RUOLO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA NEL COORDINAMENTO DELLA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ *

SOMMARIO: 1. Il ruolo della Corte di giustizia in materia di imposte dirette. Effetti sul Mercato interno e sulla sovranità degli Stati membri. – 2. Il modus procedendi della Corte di giustizia e le cause di giustificazione. – 3. L’impatto della recente giurisprudenza sui sistemi di tassazione delle imprese dei singoli Stati membri. – 4. I limiti della “integrazione negativa” realizzata dalla Corte di giustizia e l’importanza della “soft law”. – 5. La riforma tributaria italiana quale caso esemplare di adeguamento spontaneo degli Stati membri alle esigenze del coordinamento fiscale.

1. *Il ruolo della Corte di giustizia in materia di imposte dirette. Effetti sul Mercato interno e sulla sovranità degli Stati membri*

1.1. È noto che la regola dell’unanimità, richiesta in materia fiscale, implicando che ciascuno degli Stati membri abbia un potere assoluto di veto, ha determinato un sostanziale immobilismo del Consiglio, che ha varato – nel dominio dell’imposizione diretta – poche direttive armonizzatrici, di ristretta portata. Pertanto, l’armonizzazione dell’imposizione societaria non è avvenuta, né potrà avvenire in futuro, ad opera del Consiglio.

1.2. A causa di ciò, le norme statali sulla fiscalità diretta, incompatibili con il Trattato, sono divenute con sempre maggior frequenza oggetto di lite dinanzi alla Corte di giustizia. Di qui il ruolo di protagonista dell’integrazione assunto dalla Corte, pur nei limiti dei suoi poteri di organo giurisdizionale, avente funzioni di mero accertamento dell’incompatibilità delle discipline nazionali con le regole del mercato unico (c.d. integrazione negativa).

1.3. La disciplina delle imposte dirette è di competenza degli Stati, ma nel rispetto del Trattato. Questo principio – affermato dalla Corte per la prima volta nel 1991 (causa C246/89, *Commissione vs. Regno Unito*) – è stato ribadito, quat-

* *Tributimpresa*, 2004, n. 1, pp. 3-9. Schema della relazione svolta alla conferenza della Commissione europea su “*EU Corporate Tax Reform: Progress and New Challenges*”, Roma-Ostia, 5 dicembre 2003.

tro anni dopo, nella sentenza *Schumacker*, ed è stato ripetuto in numerose sentenze successive.

1.4. Le regole del Trattato, applicate dalla Corte, sono sostanzialmente due: (I) il principio di non discriminazione; (II) il divieto di restrizione delle libertà fondamentali. La base testuale di questi principi è nell'art. 12 e negli articoli del Trattato che sanciscono le libertà fondamentali (l'art. 39 contiene un divieto di discriminazione; gli artt. 43, 49 e 56 contengono divieti di restrizione). La Corte utilizza i due approcci (non discriminazione e non restrizione) adottando, di volta in volta, quello più appropriato.

1.5. Gli interventi della Corte sono divenuti sempre più incisivi, con il progressivo passaggio dall'impiego prevalente del principio di non discriminazione all'impiego prevalente del "divieto di restrizione", che è "strumento" e "concetto" molto più efficace ai fini della rimozione degli ostacoli alla realizzazione del mercato comune.

1.6. Per comprendere la rilevanza del ruolo della Corte, basti rilevare quanto segue: dal caso *Avoir fiscal* (1986) ai recentissimi casi *Lindman* e *Schilling* (2003), la Corte di giustizia si è pronunciata complessivamente 37 volte sull'applicazione delle libertà fondamentali alle imposte dirette; da *Avoir fiscal* (1986) a *Saint-Gobain* (1999), la sfera di influenza delle libertà fondamentali sulle disposizioni fiscali nazionali si è progressivamente accresciuta, fino al punto da ricomprendere tutte (e indistintamente) le norme che compongono l'ordinamento tributario di uno Stato membro (i.e. norme di "diritto tributario interno", norme di "diritto tributario internazionale", norme di "diritto internazionale tributario").

1.7. Ecco, nel dettaglio, le tappe dell'evoluzione giurisprudenziale. Fino al caso *Avoir fiscal*, le libertà fondamentali non sono state applicate alle imposte dirette; a partire da *Avoir fiscal* fino a *Schumacker* (1995), le libertà fondamentali sono state applicate in materia di imposizione diretta, ma non alle norme tributarie interne o convenzionali che disciplinano le fattispecie transnazionali; dal caso *Schumacker* al caso *Saint-Gobain* (1999), le libertà fondamentali hanno condizionato anche le norme tributarie interne con oggetto transnazionale, i. e. il "diritto tributario internazionale"; infine, dal caso *Saint-Gobain* in poi, le libertà fondamentali sono state applicate anche alle norme tributarie convenzionali, i. e. al "diritto internazionale tributario".

2. Il modus procedendi della Corte di giustizia e le cause di giustificazione

2.1. Nei giudizi di applicazione delle libertà fondamentali alle imposte dirette, la Corte di Giustizia segue un percorso logico che – governato dal "divieto di discriminazione" e dal "divieto di restrizione" – è scandito in quattro momenti: (I) la verifica della "nazionalità comunitaria" della parte del giudizio che richie-

de l'applicazione delle libertà fondamentali; (II) l'esercizio delle libertà per "finalità economiche"; (III) l'esistenza di un trattamento fiscale discriminatorio e/o di un qualsivoglia altro ostacolo posto da norme tributarie all'esercizio delle libertà e, dunque, ai movimenti intracomunitari; (IV) la sussistenza di cause giustificative.

2.2. Il diritto di stabilimento è riservato alle persone che hanno la cittadinanza europea e alle società equiparate (art. 48). La tutela della libera circolazione dei capitali è però di tipo oggettivo: è tutelata la circolazione dei capitali di per sé, senza limitazioni di ordine soggettivo, anche nei rapporti con i Paesi terzi (cfr. sentenza *Ospelt* del 23.09.2003, su questione non tributaria). Di qui la previsione che – in un futuro più o meno prossimo – il settore delle imposte dirette genererà delle "fattispecie critiche", inerenti ai rapporti economici intracomunitari in cui siano coinvolti operatori con nazionalità di un Paese extracomunitario. In base a tale principio, la libertà di circolazione dei capitali potrebbe essere invocata, ad esempio, da una casa madre extracomunitaria, che abbia costituito una stabile organizzazione (*branch*) in uno Stato membro, contro una norma nazionale che ostacoli la libera circolazione del (suo) capitale extraeuropeo investito nella stabile organizzazione.

2.3. *Esercizio delle libertà per "finalità economiche"*. La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha fino ad oggi riguardato questioni di esercizio economico delle libertà fondamentali. L'art. 18 del Trattato, però, dopo Maastricht, non tutela più il solo lato economico delle libertà fondamentali, ma tutela in assoluto il diritto di ogni cittadino comunitario di muoversi e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri. Il valore assoluto delle libertà fondamentali potrebbe ricevere tra breve riconoscimento giurisprudenziale nel caso *Barbier*, attualmente pendente davanti la Corte (C-364/01: l'avv. gen. Mischo ha pronunciato le proprie conclusioni il 12.12.2002), in una controversia in materia di imposizione successoria.

2.4. Un'evoluzione nella direzione indicata potrebbe rappresentare il primo passo verso l'estensione delle libertà fondamentali alla "discriminazione a rovescio". Finora se ne è negata la tutela comunitaria. Anche la discriminazione a danno dei propri cittadini, da parte di uno Stato membro, è però una disparità di trattamento che confligge con il concetto di mercato unico, confligge con il principio di non discriminazione e crea distorsioni nella concorrenza.

2.5. L'applicazione delle libertà fondamentali da parte della Corte di Giustizia è tradizionalmente fondata sul "divieto di discriminazione", ma negli ultimi anni con frequenza crescente si è fatto ricorso al "divieto di restrizione", che ha consentito di applicare le libertà ad ipotesi in cui la comparazione propria dell'approccio della "non discriminazione" sarebbe stata inadeguata. Il "divieto di restrizione" risulta particolarmente efficace per l'eliminazione degli ostacoli fiscali posti dallo "Stato di origine" (c.d. *home-State restrictions*), fra cui le *exit taxes*. Il caso *Laysterie du Saillant*, attualmente pendente (C-9/02: l'avv. gen. Mi-

scho ha pronunciato le proprie conclusioni il 13.03.2003), è una occasione propizia. È poi prevedibile che lo stesso principio possa essere applicato alle società, visto che dopo la sentenza *Überseering* (5.11.2002, C-208/00) dovrebbero essere caduti gli ostacoli di mancata armonizzazione del diritto societario emersi nella ormai lontana sentenza *Daily Mail* (27.9.1988, C-81/87).

2.6. *Le cause di giustificazione: a) il principio di coerenza.* La Corte ammette l'esistenza di cause di giustificazione "non scritte", ulteriori rispetto a quelle previste dal Trattato (art. 58), tra cui il principio di coerenza (*cohesion*). La Corte ha però progressivamente ristretto l'ambito applicativo del principio di coerenza. Dopo il caso *Bachmann* (1991), infatti, la Corte non ha più accolto le difese degli Stati basate sul concetto di "coerenza del sistema fiscale" (si vedano, fra gli altri, i casi *Wielockx*, *Verkooijen* e, di recente, il caso *Danner*). Al principio di coerenza la Corte attribuisce rilievo solo se sussiste un "collegamento diretto" fra fattispecie discriminata (ad esempio, una deduzione) e fattispecie tassata (ad esempio, una pensione), e cioè quando si ha l'applicazione di una stessa imposta allo stesso contribuente. Esso si traduce, dunque, in un divieto di doppia imposizione. Le difese degli Stati, basate sul principio di coerenza, non sono state accolte in una molteplicità di cause riguardanti le persone fisiche (*Asscher*, *Vestergaard*, *Baars* e il recente caso *Ola Ramsted*) e le imprese (*ICI*, *Metallgesellschaft and Hoechst* e, di recente, *Lankborst* e *XY*).

2.7. *b) altre cause di giustificazione.* Sempre sulla scia di questo orientamento restrittivo, nel caso *Futura* la Corte di giustizia ha riconosciuto che l'esigenza di garantire efficaci "controlli fiscali" potrebbe essere, in astratto, un motivo di interesse generale in grado di giustificare una discriminazione, ma alla rigorosa condizione che la "misura restrittiva" sia appropriata e proporzionale rispetto all'interesse da tutelare (principio di proporzionalità). Conforme è ancora l'atteggiamento nel recentissimo caso *Bosal Holding*, in cui la Corte non ha accolto la difesa fondata sul "principio di territorialità", contrariamente a quanto ritenuto nel caso *Futura* e nel caso *AMID*. Nelle sentenze *ICI* e *XY*, non si esclude *a priori* che la specifica esigenza di contrastare i fenomeni di elusione ed evasione fiscale possa valere come causa di giustificazione; anche in questo caso, però, la Corte ne ha circoscritto rigorosamente i confini: la disposizione antiabuso non deve essere generale e assoluta, ma proporzionata e specificamente in grado di conseguire la finalità antiabuso. Le esigenze di gettito (e cioè la necessità di impedire riduzioni delle entrate fiscali) non rientrano fra i motivi di interesse nazionale elevabili a "causa di giustificazione" delle restrizioni di libertà comunitarie fondamentali (sentenze *ICI*, *Saint-Gobain*, *Verkooijen*, *Metallgesellschaft and Hoechst* e, di recente, i casi *Danner* e *Lankborst*).

2.8. Il consolidato orientamento restrittivo della Corte di Giustizia è da condividere in pieno. Va, anzi, auspicato che la rilevanza del principio di coerenza sia ulteriormente ristretta. La coerenza interna dei sistemi fiscali nazionali non può prevalere sull'esigenza di coerenza dei sistemi nazionali con le regole del Trattato.

3. *L'impatto della recente giurisprudenza sui sistemi di tassazione delle imprese dei singoli Stati membri*

3.1. Le sentenze della Corte di Giustizia – oltre ad influire sulla legislazione e sulla giurisprudenza dei giudici nazionali – hanno effetti oltre il caso giudicato ed al di là della legislazione dello Stato membro chiamato in giudizio. In tal modo, la Corte contribuisce al coordinamento – a livello comunitario – delle legislazioni tributarie nazionali e, dunque, alla eliminazione delle barriere di natura fiscale che ostacolano il mercato unico. L'evoluzione del pensiero della Corte, riguardo alla applicazione del diritto di stabilimento in materia di tassazione delle imprese, può essere colta mettendo a fuoco tre questioni: (I) la parità di trattamento fra stabili organizzazioni (*branch*) e società figlie (*subsidiary*), (II) il riconoscimento delle perdite e dei costi all'interno dei gruppi; (III) la *thin capitalization*.

3.2. *Parità di trattamento fra stabili organizzazioni (branch) e società figlie (subsidiary)*. Le basi della comparazione *branch-subsidiary* sono state poste dalla sentenza *Avoir fiscal* (in tema di riconoscimento alle *branch* del credito d'imposta sui dividendi). Sono state poi ribadite con le sentenze *Commerzbank* e *Royal Bank of Scotland*. Il punto culminante di questo processo di equiparazione è rappresentato dalla sentenza *Saint-Gobain*, con cui la Corte ha posto il principio della parità di trattamento tra dividendi esteri percepiti da una *branch* e dividendi percepiti da società residenti.

3.3. Sulla base dei criteri espressi al punto 47 della sentenza *Saint-Gobain*, il principio della parità *branch-subsidiary* può essere generalizzato, ed applicato a qualsiasi provento (ad esempio, interessi e *royalties*).

3.4. La recente entrata in vigore della Direttiva in materia di interessi e *royalties* intracomunitari (Direttiva 3 giugno 2003, n. 2003/49/CE) non vanifica la prospettata espansione giurisprudenziale: da un lato, la direttiva ha una sfera di applicazione limitata; dall'altro, la stessa direttiva deve sottostare alle norme del Trattato e, quindi, alle libertà fondamentali. È compito della Corte interpretare le direttive in modo conforme al Trattato; non a caso, nella sentenza *Bosal*, la direttiva "madre-figlia" è stata sottoposta ad interpretazione adeguatrice.

3.5. *Il trattamento delle perdite e dei costi all'interno dei "gruppi comunitari"*. Il diritto di stabilimento incide sul trattamento fiscale (compensazione e/o riporto) dei costi e delle perdite transfrontaliere. Ciò vale sia per la legislazione fiscale dello Stato di origine, sia per il Paese ospitante, in cui è insediata una *branch* o una *subsidiary*.

3.6. Dopo che, nelle sentenze *Futura* e *AMID*, relative a casi di stabile organizzazione, la Corte, facendo leva sul principio di territorialità, aveva ritenuto compatibile con il Trattato la negazione della compensazione e/o del riporto delle perdite di fonte estera, è intervenuta la sentenza *ICI*, con cui la Corte ha negato la compatibilità del regime di *consortium relief* con cui il Regno Unito

limitava la deduzione delle perdite delle società figlie residenti dagli utili della capogruppo residente, quando quest'ultima controlla anche società figlie estere. Infine, nel recente caso *Bosal Holding* (18.09.2003), in tema di costi, la Corte ha affermato che è incompatibile con il diritto di stabilimento la normativa tributaria interna di uno Stato membro che vieta la deduzione, da parte della società madre residente, degli interessi passivi derivanti da prestiti contratti per finanziare società figlie residenti in altri Paesi.

3.7. Le sentenze *ICI* e *Bosal* autorizzano l'ipotesi che la Corte potrebbe adottare una soluzione analoga nel caso *Marks & Spencer*, attualmente pendente, in cui si dibatte la questione dell'utilizzo in compensazione delle perdite delle società figlie comunitarie da parte della capogruppo britannica. La Corte sembra infatti orientata a favorire la compensazione delle "perdite transfrontaliere" dei gruppi a parità di condizioni rispetto a quanto statuito dalle norme tributarie per le "perdite nazionali", in attuazione della libertà di stabilimento (si vedano *ICI*, *Futura* e *AMID*).

3.8. Nel caso *Basal Holding* la Corte è andata anche oltre, negando che il "principio di territorialità" possa giustificare l'indeducibilità dei costi sostenuti in un altro Stato membro. Se la Corte perverrà ad una conclusione omologa nel caso *Marks & Spencer*, si avrà la statuizione giurisprudenziale del principio di piena e totale trasparenza dei gruppi per le perdite transfrontaliere, con riflessi di ampio respiro sulla fiscalità d'impresa.

3.9. Potrebbero scaturirne importanti riflessi positivi in termini di "armonizzazione" o anche solo di maggior "coordinamento" delle legislazioni tributarie nazionali nella materia delle perdite transfrontaliere. L'orientamento della Corte di Giustizia – in tema di riconoscimento delle perdite infragruppo prodotte sia da *branch*, sia da *subsidiary* – potrebbe spianare la strada alle iniziative della Commissione già annunciate [COM (2001) 582], e che certamente andranno oltre la mera reiterazione della (vecchia) proposta di direttiva in materia [COM (1990) 595], essendo mutato radicalmente il quadro del diritto tributario comunitario: com'è stato preannunciato [COM (2001) 582], il modello di riferimento sarà il sistema di consolidamento mondiale adottato in Danimarca.

3.10. *La thin capitalization e le norme antiabuso.* Un terzo filone riguarda le norme antiabuso. In coerenza con l'orientamento restrittivo in materia di cause di giustificazione, la Corte, nel caso *Lankhorst*, ha sancito l'incompatibilità con il diritto comunitario primario delle norme sulla *thin capitalization* che prevedono la riqualificazione dell'interesse in dividendo in capo ai soli soci non residenti: le norme così strutturate sono giudicate discriminatorie nei confronti delle persone (in senso comunitario) stabilite in Stati membri diversi da quello di residenza della *subsidiary* e, in modo particolare, limitative del diritto di esercitare la libertà di stabilimento sotto forma di creazione, acquisizione o mantenimento di una *subsidiary* nello Stato membro di residenza.

3.11. La giurisprudenza della Corte può riverberare i suoi effetti negli ordi-

namenti tributari degli Stati membri che recano già delle norme di contrasto alla *thin capitalization* applicabili esclusivamente nei confronti di soci non residenti, come, ad esempio, in Francia (ove, infatti, il Tribunale di Cergy-Pontoise, con sentenza del 11.06.2002, ispirandosi al caso *Verkooijen*, ha già dichiarato l'incompatibilità della normativa nazionale con la libertà di stabilimento), in Spagna, in Danimarca e nel Regno Unito.

3.12. Per conformarsi alla giurisprudenza della Corte, gli Stati membri devono trattare in modo paritario i soci finanziatori residenti nello Stato membro della *subsidiary* e i soci finanziatori residenti in un altro Stato membro, estendendo l'applicazione della normativa contro la *thin capitalization* prevista per i non residenti anche ai soci residenti. Tanto la riqualificazione degli interessi come dividendi, quanto l'indeducibilità degli interessi, devono essere disciplinate in modo uniforme per residenti e non residenti.

3.13. L'orientamento della Corte, ora descritto, può produrre effetti molteplici negli ordinamenti degli Stati membri, investendo altre disposizioni anti-abuso interne a valenza internazionale. È il caso, ad esempio, delle disposizioni in materia di *transfer pricing*, quando trovino applicazione nei rapporti transnazionali, ma non in quelli fra imprese residenti. Lo stesso dicasi per le c.d. "CFC rules", allorquando la società "a valle" è localizzata in uno Stato membro; una disposizione del genere, applicabile alle controllate residenti in uno Stato membro, potrebbe essere ritenuta in contrasto con la libertà di circolazione dei capitali e con il diritto di stabilimento.

4. I limiti della "integrazione negativa" realizzata dalla Corte di giustizia e l'importanza della "soft law"

4.1. La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di imposte dirette ha dato un contributo notevole all'eliminazione degli ostacoli fiscali che incidono sul mercato comune ed al coordinamento delle legislazioni fiscali nazionali. Gli interventi della Corte si traducono nella statuizione di "divieti", dando vita alla c.d. integrazione fiscale negativa.

4.2. L'approccio negativo è – però – insufficiente, perché legato a casi singoli, non sistematico e non organico. Esso richiede di essere completato, reso sistematico. Le statuizioni espresse su casi devono essere generalizzate. È indispensabile, insomma, una "integrazione fiscale positiva".

4.3. La "integrazione positiva", in assenza di norme cogenti, può essere indotta dalla *soft law*. Il ricorso alla *soft law* appare anzi come l'unico strumento per uscire dall'impasse in materia di imposte dirette. Della *soft law* sono utili tutte le forme ed espressioni: "raccomandazioni", "pareri", "orientamenti", "comunicazioni", "note interpretative", "codici di condotta", "accordi politici" fra gli Stati membri, ecc.: il tratto comune di questa varietà di atti è il loro carattere

“non vincolante” dal punto di vista giuridico, la loro valenza solo politica.

4.4. Appare perciò opportuna, come ipotizzato dalla Commissione [COM (2001) 582 def., del 23.10.2001], la pubblicazione di “orientamenti” e/o di “note interpretative” che esplichino e raccolgano i “principi generali” enunciati dalla Corte di Giustizia nelle sentenze riguardanti il settore della fiscalità diretta e, insieme, l’emanazione di “comunicazioni” che coordinino l’applicazione di tali principi.

4.5. Sono tuttora utili – per la parte ancora attuale e previo aggiornamento – le “raccomandazioni” che la Commissione aveva già espresse nel 1994 in materia di tassazione della piccola e media impresa ed il c.d. “Rapporto Ruding”, che aveva esaminato efficacemente le interrelazioni fra i regimi di tassazione delle imprese e il funzionamento del mercato comune. Non a caso, nella “Comunicazione” del 2001 [COM (2001) 582 def., in materia di tassazione delle imprese] la Commissione ha tenuto conto delle parti ancora attuali del “Rapporto Ruding”.

4.6. Proprio di quest’ultimo, e fondamentale, atto di *soft law* [COM (2001) 582 def.] il legislatore fiscale italiano ha fatto tesoro nell’elaborare la recente riforma del sistema tributario statale.

5. La riforma tributaria italiana quale caso esemplare di adeguamento spontaneo degli Stati membri alle esigenze del coordinamento fiscale

5.1. La riforma fiscale italiana è un caso esemplare di adeguamento spontaneo di uno Stato membro all’esigenza di coordinamento fiscale indotta dalla *soft law*: il caso italiano – che segue la riforma tedesca del 2000 – dimostra l’utilità e l’efficacia della *soft law*.

5.2. Diverse forme di *soft law* hanno concorso positivamente alla elaborazione, in Italia, di norme tributarie coordinate sia al diritto comunitario, sia ai sistemi fiscali degli altri Stati membri.

5.3. In tema di compensazione transfrontaliera della perdita, la riforma italiana fornisce una risposta al problema, adottando il “consolidato mondiale” ed il regime di “tassazione per trasparenza” delle società, così anticipando – nella – sostanza i contenuti della direttiva, che è stata ipotizzata dalla Commissione nella menzionata “Comunicazione” del 2001.

5.4. Con il consolidato mondiale, il legislatore fiscale italiano ha in sostanza recepito una delle due misure indicate nella “Comunicazione” ai fini della risoluzione del problema: si tratta della misura più efficace – fra quelle indicate – perché consente una simmetria fra tassazione degli utili e compensazione delle perdite. Il medesimo risultato si ottiene con il regime di “trasparenza” delle società, in quanto si ammettono al beneficio anche i soggetti non residenti, che possono essere solamente società localizzate in altri Stati membri.

5.5. *Passaggio dal credito d’imposta all’esenzione sui dividendi.* I due metodi

alternativi di eliminazione della doppia imposizione economica sui dividendi – “credito d’imposta” ed “esenzione” – erano già stati sottoposti a valutazione, nella specifica prospettiva del mercato comune, nel c.d. “Rapporto Ruding”, ove il riconoscimento del credito d’imposta nelle sole ipotesi di dividendi di fonte interna (i.e. società e socio residenti) è stato ritenuto distorsivo in ottica internazionale. Nella “Comunicazione” della Commissione la conclusione è sostanzialmente analoga. Recependo le istanze di cambiamento espresse dalla *soft law*, il nostro legislatore fiscale ha abbandonato il “credito d’imposta” ed adottato l’esenzione dei dividendi, allineando in tal modo il nostro ordinamento tributario ai sistemi di altri Stati membri ed al diritto comunitario.

5.6. *Il regime di esclusione dei dividendi interni e internazionali percepiti da società residenti.* Per i dividendi di fonte estera, ivi compresi quelli comunitari che non rientrano nel regime “madre-figlia”, si è sempre posto il problema della diversità di regime rispetto ai dividendi interni, percepiti da società. La recente “Comunicazione” della Commissione ha posto in evidenza il limitato ambito di applicazione del regime fiscale “madre-figlia” – a causa della soglia minima di partecipazione richiesta – e, di conseguenza, il problema di un ampliamento della sfera di applicazione della direttiva. Con l’introduzione di un generale “regime di esclusione” dei dividendi percepiti da società, il legislatore fiscale italiano ha risolto il primo problema ed ha recepito – limitatamente ai dividendi “in entrata” di fonte comunitaria – un’istanza espressa dalla Commissione: in tal modo, l’intrico di disposizioni in materia di dividendi di fonte estera è stato semplificato e ridotto nell’unitario regime di esclusione da imposizione (nella misura del 95 per cento).

5.7. *La participation exemption.* In tema di plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni sociali, la riforma italiana adotta un regime omologo – e complementare – a quello dei “dividendi comunitari”. L’introduzione di questo regime “allinea” il sistema fiscale italiano a quello della maggioranza degli altri Stati dell’Unione europea, i quali da tempo prevedono sistemi di *participation exemption* per le *holding* (tali sistemi sono stati strumento di “concorrenza fiscale” nei nostri confronti).

5.8. *Il c.d. ruling internazionale.* Nella sua recente “Comunicazione”, la Commissione ha espresso l’intento di indurre gli Stati membri ad introdurre (o ampliare) gli accordi sui “prezzi di trasferimento”. In corrispondenza di ciò, nell’ordinamento tributario italiano è stata introdotta la possibilità di accordi tra contribuente e l’Amministrazione finanziaria in materia di prezzi di trasferimento, dividendi, interessi e *royalties*, ed in altre materie. Questo accordo, in aderenza a quanto auspicato dalla Commissione, coinvolgerà anche le Autorità fiscali degli altri Paesi, mediante notifica dell’accordo.

5.9. *La thin capitalization.* Anche l’ordinamento italiano accoglie – con la riforma – una disposizione diretta a contrastare la *thin capitalization*. La disposizione, come formulata nella legge delega, appariva incompatibile con l’ordina-

mento comunitario (alla luce della sentenza *Lankhorst*). Nello schema di legge delegata, il legislatore italiano si discosta dalla delega per rispettare le regole comunitarie. Si è dunque in presenza di un caso di norma delegata, il cui vizio di costituzionalità (per difformità dalla delega) perde rilievo, in virtù della sua conformità alla regola comunitaria (art. 43 del Trattato), che prevale sulla legge nazionale di delega.

5.10. *Osservazione conclusiva.* In conclusione, nei suoi lineamenti generali, la riforma fiscale italiana realizza un significativo coordinamento del sistema fiscale italiano con le legislazioni degli altri Paesi comunitari, presentando molteplici tratti comuni agli ordinamenti tributari di questi ultimi Paesi. Ciò rende meno variegato il panorama comunitario in materia di tassazione delle imprese e facilita l'adozione di regole comuni di determinazione della base imponibile, che è stata auspicata dalla Commissione – nella più volte richiamata “Comunicazione” del 2001 – come “approccio globale” alla soppressione degli ostacoli fiscali al funzionamento e allo sviluppo del mercato interno.

DIVIETO COMUNITARIO DI ABUSO DEL DIRITTO (FISCALE) E VINCOLO DA GIUDICATO ESTERNO INCOMPATIBILE CON IL DIRITTO COMUNITARIO *

1. Con questa ordinanza la Sezione tributaria della Cassazione pone alla Corte di giustizia una questione in tema di abuso del diritto e di rapporti tra diritto comunitario e diritto interno, e, cioè, se il divieto comunitario di abuso del diritto debba essere applicato dal Giudice nazionale anche quando ciò comporti la disapplicazione di un giudicato.

Il quesito presuppone due sentenze della Corte di giustizia: da un lato, la sentenza *Halifax*¹, in tema di divieto comunitario di abuso del diritto in campo Iva, e, dall'altro, la sentenza *Lucchini*², in tema di prevalenza del divieto comunitario di aiuti di Stato sul giudicato.

Con una precedente ordinanza³, la Sezione tributaria della Cassazione aveva chiesto alla Corte di giustizia europea se la nozione di abuso del diritto, definita dalla Corte di giustizia, nel caso *Halifax*, come «operazione essenzialmente compiuta al fine di conseguire un vantaggio fiscale», sia una nozione coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di «operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale».

* *Giur. it.*, 2008, pp. 1029-1032 e, in versione inglese, *The EU Prohibition of Abuse of Law and the Limits of the Principle of "External" Res Judicata in Conflict with European Law*, in *Legal Remedies in European Tax Law*, a cura di P. Pistone, IBFD, Amsterdam, 2010, pp. 507-514 (nota a Cass., sez. trib., 21 dicembre 2007, n. 26996).

¹ Sentenza della Corte giust. CE, grande Sezione, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, in *Rass. trib.*, 2006, 3, p. 1016. Nella specie, si trattava di stabilire, a fini Iva, se possa essere considerato abuso del diritto (o di forme giuridiche), una separata conclusione di contratti di locazione finanziaria (*leasing*), di finanziamento, di assicurazione e di intermediazione, avente come risultato la soggezione ad Iva del solo corrispettivo della concessione in uso del bene, laddove la conclusione di un unico contratto di *leasing*, secondo la prassi e l'interpretazione della giurisprudenza nazionale, comporterebbe l'imponibilità Iva dell'intero corrispettivo.

² Corte giust. CE, grande Sezione, 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Ministero dell'industria, del Commercio e dell'Artigianato c. Lucchini s.p.a.*, in *Giur. it.*, 2008, p. 201.

³ Ord. 4 ottobre 2006, n. 21371, in *Fisco*, 2006, p. 6585.

2. Nel diritto comunitario vi è giurisprudenza circa i limiti entro cui gli Stati possono introdurre norme fiscali che limitano le libertà comunitarie per finalità antiabuso, senza che le norme nazionali siano incompatibili con le norme comunitarie⁴. Nel caso *Cadbury Schweppes*, la Corte ha riconosciuto che i regimi fiscali delle *controlled foreign companies*, previsti da norme nazionali, non sono incompatibili con la libertà di stabilimento, quando si riferiscono a società controllate che sono «costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta»⁵. Lo stesso principio è stato enunciato in tema di *thin capitalization*⁶.

Vi sono poi norme comunitarie che permettono agli Stati di derogare alle regole comunitarie con norme antiabuso.

L'art. 1, par. 2, della Dir. 90/435/CEE del 23 luglio 1990 sul regime fiscale applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, dispone che: «la presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare frodi o abusi».

Anche l'art. 11, lett. a), della direttiva del Consiglio sul regime fiscale delle fusioni e delle altre operazioni straordinarie, contiene una norma "permissiva", che consente agli Stati membri di non applicare le disposizioni comunitarie (che

⁴ Si vedano, tra le molte, nel settore della libera prestazione dei servizi, le sentenze 3 dicembre 1974, causa 33/74, *Van Binsbergen*, in *Raccolta*, p. 1299, punto 13; 3 ottobre 1993, causa C-148/91, *Veronica Omroep Organisatie*, in *Raccolta*, p. I-487, punto 12, e 5 ottobre 1994, causa C-23/93, *TV 10*, in *Raccolta*, p. I-4795, punto 21; in materia di libertà di stabilimento, le sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, *Knoors*, in *Raccolta*, p. 399, punto 25, e 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Bouchoucha*, in *Raccolta*, p. I-3551, punto 14; in materia di libera circolazione delle merci, la sentenza 10 gennaio 1985, causa 229/83, *Ledere*, in *Raccolta*, p. 1, punto 27; in materia di previdenza sociale, la sentenza 2 maggio 1996, causa C-206/94, *Paletta*, in *Raccolta*, p. I-2357, punto 24; in materia di libera circolazione dei lavoratori, la sentenza 21 giugno 1988, causa 39/86, *Lair*, in *Raccolta*, p. 3161, punto 43; in materia di politica agricola comune, la sentenza 3 marzo 1993, causa C-8/92, *Generai Milk Products*, in *Raccolta*, p. I-779, punto 21; in materia di diritto societario, la sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas*, in *Raccolta*, p. I-2843, punto 20. In dottrina cfr. GESTRI, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003.

⁵ Sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, II, p. 3, con nota di CIPOLLINA, *CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*. La Corte ha stabilito che «Gli artt. 43 CE e 48 CE devono essere interpretati nel senso che ostano all'inclusione, nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una società estera controllata stabilita in un altro Stato allorché tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta».

⁶ Nella sentenza 13 marzo 2007, causa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap GL*, la Corte di giustizia afferma che le norme in tema di sottocapitalizzazione delle imprese sono compatibili con la libertà di stabilimento solo se dirette a contrastare costruzioni di puro artificio con fini solo fiscali.

dispongono regimi di neutralità fiscale) quando risulti che una operazione straordinaria (di fusione, di scissione, di conferimento di attivo o di scambio di azioni) ha come obiettivo principale, o come uno degli obiettivi, la frode o l'evasione fiscale (da intendere come evasione ed elusione).

Secondo la direttiva, «il fatto che una operazione non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali»⁷.

In campo Iva, numerose disposizioni della Dir. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, permettono agli Stati di introdurre norme antiabuso (v. artt. 11, 19, 80, 131, 158).

3. In tema di abuso del diritto, vi è giurisprudenza della Corte di giustizia che disconosce il diritto a trattamenti fiscali di vantaggio, quando siano conseguiti con comportamenti elusivi.

Va al riguardo citata innanzitutto la sentenza *Emsland-Staärke*, che ha ritenuto operante, in campo doganale, un principio generale antielusivo, ed ha statuito che non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi delle agevolazioni⁸.

Il principio generale antielusivo è stato poi affermato in ambito Iva nella sentenza *Halifax*. Secondo la Corte, il soggetto passivo Iva non ha il diritto di detrarre l'imposta assoluta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo. Il comportamento è stato definito abusivo quando vengono poste in essere operazioni che, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurano un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni ed hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, risultante da un insieme di elementi obiettivi. Secondo la Corte, «ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato»⁹.

⁷ Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE, art. 11.

⁸ Sentenza 14 dicembre 2000, in causa C-1 10/99, *Emsland Staärke GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, in *Raccolta*, p. 1-11569. Sono state ritenute abusive le c.d. operazioni di esportazione "a U", nelle quali, al fine di usufruire della restituzione di dazi doganali per l'esportazione di prodotti agricoli, le merci vengono consegnate al destinatario estero e da questi immediatamente restituite, senza alcuna utilizzazione, all'esportatore.

⁹ Sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, cit.

La sentenza *Halifax* è parte di un trittico di sentenze, tutte del 21 febbraio 2006, con le quali il Giudice comunitario ha affermato il principio generale antielusivo in materia di Iva. Le altre due sentenze sono state emesse nella causa *University of Huddersfield*¹⁰ e nella causa *Bupa Hospitals*¹¹.

4. La Cassazione ha prontamente recepito l'orientamento espresso dalla sentenza *Halifax*, affermando l'indetraibilità dell'Iva assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti, cioè, a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni¹².

La Cassazione, nella sentenza n. 21221/2006, ha poi esteso il principio comunitario del divieto di abuso del diritto dal settore dell'Iva a quello delle imposte dirette, ritenendo non deducibili dal reddito di impresa le minusvalenze derivanti da operazioni che risultino compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale¹³.

La trasposizione del divieto comunitario di abuso nell'ambito delle imposte dirette incontra però due ostacoli. Da un lato, la giurisprudenza comunitaria ha affermato il divieto di abuso in materia doganale e in campo Iva, ossia in due ambiti che appartengono alla competenza del legislatore comunitario, mentre la disciplina delle imposte dirette è riservata agli Stati membri; dall'altro, la giurisprudenza comunitaria riguarda l'abuso riferito a norme comunitarie, non l'abuso di norme nazionali.

Afferma la Cassazione – nella citata sentenza n. 21221/2006 – che i principi enunciati nel caso *Halifax*, pur riguardando «un campo impositivo di competenza comunitaria (l'Iva)», sarebbero applicabili anche nell'imposizione fiscale diretta, perché in tale materia, che è riservata alla competenza degli Stati membri, «gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE».

Premessa e conclusione del ragionamento non sono connesse.

Dall'obbligo degli Stati di rispettare i principi del Trattato non discende la trasponibilità, nella disciplina delle imposte dirette (che è settore non armonizzato e di competenza degli Stati), di regole enunciate dalla giurisprudenza comunitaria in settori di competenza comunitaria. Il diritto di dedurre un compo-

¹⁰ Sentenza 21 febbraio 2006, causa C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education corp.*, in *Rass. trib.*, 2006, 3, p. 1032, con nota di PICCOLO, *Abuso del diritto ed iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*.

¹¹ Sentenza 21 febbraio 2006, causa C-419/02, in *Rass. trib.*, 2007, 1, p. 268, con nota di LEPRINO, *Acconti, pagamenti anticipati ed esigibilità dell'Iva*.

¹² Cass., Sez. V, 5 maggio 2006, n. 10352, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 11, p. 619, con nota di LA ROSA, *Sugli incerti confini tra l'evasione, l'elusione e l'assenza del presupposto soggettivo Iva*.

¹³ Cass., Sez. V, 29 settembre 2006, n. 21221, in *Obbl. e contr.*, 2007, 3, p. 277.

nente negativo nella determinazione del reddito d'impresa non è previsto da norme comunitarie, ma esclusivamente da norme interne, per cui (quel diritto) dev'essere riconosciuto o disconosciuto in base alle norme nazionali, non in base a norme comunitarie. La riserva di disciplina fiscale è anche riserva della disciplina antiabuso.

5. Nel caso in esame, la Cassazione si è posta il problema se applicare il divieto comunitario di abuso del diritto o attenersi a quanto stabilito da precedenti giudicati. La Corte ha ritenuto di dover prestare ossequio, come si afferma in motivazione, «al criterio di diritto nazionale, così come interpretato dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui, nelle controversie tributarie, il giudicato esterno, qualora l'accertamento consacrato concerna un punto fondamentale comune ad altre cause, esplica, rispetto a questo, efficacia vincolante anche se formatosi in relazione ad un diverso periodo d'imposta». È richiamata una sentenza pronunciata a Sezioni unite, secondo cui il giudicato che afferma il diritto ad una esenzione pluriennale vincola per tutti i periodi d'imposta cui l'esenzione si riferisce¹⁴. L'ordinanza che si commenta richiama quell'orientamento perché i precedenti giudicati hanno riguardato un contratto di comodato da cui dipende la risoluzione delle liti relative a più periodi d'imposta.

Di qui il problema se applicare il principio comunitario, che nega il diritto di detrarre l'Iva a chi pone in essere operazioni elusive, o i precedenti giudicati, che escludevano la elusività del contratto di comodato.

La giurisprudenza comunitaria, in linea di massima, non disconosce l'intangibilità del giudicato e la stabilità degli atti amministrativi definitivi.

Nel caso *Eco Swiss*¹⁵, la Corte di giustizia ha ritenuto che le norme comunitarie non impongono al Giudice nazionale di disapplicare le norme interne in tema di giudicato.

Nella sentenza *Köbler*¹⁶ la Corte afferma che «al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione» (punto 38).

Nel caso *Welis*¹⁷, la Corte, esaminando il caso di una autorizzazione al compimento di un'opera pubblica rilasciata senza previa valutazione dell'impatto

¹⁴ Cass., Sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1223. Cfr. TESAURO, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, *ivi*, 2006, p. 1173.

¹⁵ Sentenza 1° giugno 1999, causa C-126/97, *Eco Swiss China Time ltd. c. Benetton International NV*, in *Foro it.*, 1999, IV, 470.

¹⁶ Corte giust. CE, 30 settembre 2003, causa C-224/01, in *Foro it.*, 2004, IV, 4.

¹⁷ Corte giust. CE, 7 gennaio 2004, causa C-201/02, in *Raccolta*, p. I-3197.

ambientale (valutazione richiesta dal diritto comunitario), non afferma in modo incondizionato che l'autorizzazione dev'essere revocata, ma che spetta al Giudice nazionale accertare se il diritto interno preveda la possibilità di revocare o di sospendere un'autorizzazione già rilasciata.

Nel caso *Kapferer*¹⁸ la Corte, ribadendo l'importanza che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste nell'ordinamento giuridico comunitario e negli ordinamenti nazionali, ha escluso che i Giudici nazionali debbano disapplicare le norme processuali interne allo scopo di riesaminare ed annullare una sentenza passata in giudicato, pur se risulti che viola il diritto comunitario.

I limiti del diritto interno sono rispettati anche nel caso *Kühne*¹⁹. Si è ritenuto che vi sono ipotesi in cui può essere necessario riesaminare e rimuovere atti amministrativi definitivi, per tener conto di obblighi derivanti dal diritto comunitario, pur dopo un giudicato, ma a condizione che il diritto interno consenta di riesaminare e rimuovere l'atto definitivo²⁰.

La sentenza conclude stabilendo, nel dispositivo, che: «Il principio di cooperazione derivante dall'art. 10 CE impone ad un organo amministrativo, investito di una richiesta in tal senso, di riesaminare una decisione amministrativa definitiva per tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente nel frattempo accolta dalla Corte qualora

- disponga, secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione;
- la decisione in questione sia diventata definitiva in seguito ad una sentenza di un Giudice nazionale che statuisce in ultima istanza;
- tale sentenza, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse adita a titolo pregiudiziale alle condizioni previste all'art. 234, n. 3, CE, e
- l'interessato si sia rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato della detta giurisprudenza».

¹⁸ Sentenza 16 marzo 2006, causa C-234/04, in *Giur. it.*, 2007, p. 1089.

¹⁹ Sentenza 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kühne & Heitz NV*, in *Giur. it.*, 2004, p. 1495.

²⁰ Il caso concreto esaminato nella sentenza *Kühne* concerneva un diritto nazionale che «riconosce all'organo amministrativo la possibilità di ritornare sulla decisione in discussione nella causa principale, divenuta definitiva». Inoltre, «tale decisione ha acquisito il suo carattere definitivo solo in seguito alla sentenza di un Giudice nazionale le cui decisioni non sono suscettibili di un ricorso giurisdizionale». «In terzo luogo, tale sentenza era fondata su un'interpretazione del diritto comunitario che, alla luce di una sentenza successiva della Corte, si rivelava errata ed era stata adottata senza che la Corte stessa fosse adita in via pregiudiziale, alle condizioni previste all'art. 234, n. 3, CE». «In quarto luogo, l'interessata si è rivolta all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stata informata di tale sentenza della Corte».

Nel caso *Kühne* non è stata messa in discussione l'intangibilità del giudicato, ma la stabilità di un provvedimento amministrativo, a condizione che il diritto nazionale permetta di riesaminare e ritirare il provvedimento definitivo.

La svolta avviene nel caso *Lucchini*²¹, perché in tale pronuncia si afferma il superamento degli ostacoli di diritto interno. È statuita in modo aperto la di-sapplicabilità del giudicato, affermando che: «Il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva».

Era accaduto che la *Lucchini* aveva ottenuto una sentenza, passata in giudicato, che riconosceva il suo diritto a certi contributi; la Corte comunitaria afferma in sostanza che il giudicato non impedisce il recupero dell'aiuto di Stato.

6. Di fronte al dilemma se adeguarsi ai precedenti giudicati o applicare il diritto comunitario, la Corte di cassazione, con l'ordinanza in esame, pone alla Corte di giustizia il quesito se il vincolo da giudicato, in materia di esercizio abusivo del diritto di detrazione dell'Iva, cede di fronte al diritto comunitario.

La Cassazione sembra anticipare la risposta della Corte di giustizia nel punto in cui distingue tra norme di diritto comunitario aventi esclusivamente ad oggetto diritti disponibili delle parti, per le quali sono pienamente operanti gli strumenti processuali apprestati dall'ordinamento nazionale, e «controversie che coinvolgono il rispetto da parte dello Stato membro di norme comunitarie imperative, per le quali il primato del diritto comunitario, esplicandosi in modo ben più pregnante, comporta il disconoscimento del carattere vincolante del giudicato nazionale».

Va peraltro notato che, nel caso *Lucchini*, la prevalenza del diritto comunitario sul giudicato interno è affermata in base al principio che «la valutazione della compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto o di un regime di aiuti rientra nella competenza esclusiva della Commissione» (punto 52), principio, questo, «vincolante nell'ordinamento giuridico nazionale in quanto corollario della preminenza del diritto comunitario» (punto 62).

In secondo luogo, va rilevato che, nel caso *Lucchini*, prima che si pronunciasse il Giudice nazionale, si era già pronunciata la Commissione, con decisione di incompatibilità divenuta definitiva (punti 23 e 24). Il contrasto del giudicato nazionale con la decisione della Commissione è richiamato nel dispositivo della sentenza della Corte di giustizia ed ha, quindi, influito sul *decisum*.

²¹ Corte giust. CE, grande Sezione, 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini s.p.a.*, in *Giur. it.*, 2008, p. 2001.

Il giudicato nazionale presenta, nel caso *Lucchini*, due particolari vizi, che ne hanno determinata la disapplicazione: a) verte su materia riservata all'Unione europea; b) contrasta non tanto con norme comunitarie astratte e generali, ma con una decisione concreta e specifica della Commissione, alla quale è riservata la competenza in materia di compatibilità degli aiuti con il diritto comunitario.

APPUNTI SULLE FRODI CAROSELLO *

1. La frode carosello, nella sua forma essenziale, vede in opera tre soggetti: vi è un primo soggetto A, che vende dei beni a B, senza che la cessione sia soggetta ad imposta; B rivende a C applicando l'imposta, ma omette di versare l'Iva sulle vendite.

Lo schema può essere esteso soggettivamente, moltiplicando il numero di passaggi intermedi o ripetendo ciclicamente la transazione con i medesimi beni o servizi (di qui il termine "carosello").

Un elemento essenziale del meccanismo sono gli acquisti di B, che non sono soggetti ad imposta o perché sono acquisti intracomunitari, o perché sono acquisti extra-UE di merci che sono importate utilizzando il sistema del deposito fiscale (*ex art. 50 bis* D.L. 30 agosto 1993, n. 331), o perché l'acquirente è un "esportatore abituale" (acquisti in regime di "non imponibilità" *ex art. 8, comma 1, lett. c)*, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Il secondo elemento della frode è l'omissione dei versamenti dovuti da B, che è solitamente una società che ha vita breve (*missing trader*), sparisce prima che i controlli ne rilevino l'evasione.

Il terzo elemento caratteristico è il prezzo del bene, nel passaggio da B a C; l'operatore B, lucrando l'Iva, può rivendere a C a prezzi inferiori ai prezzi di mercato. La frode, quindi, oltre che un mancato introito fiscale, comporta distorsioni alla concorrenza.

2. Il problema affrontato dalla giurisprudenza attiene, in modo particolare, al diritto del cessionario C di detrarre l'Iva corrisposta al cedente B (e di dedurre i costi, ai fini Ires e Irap). Questo diritto, in linea di principio, non è in discussione. L'omesso versamento dell'imposta da parte di B non si riversa su C. Il problema giuridico-fiscale è se il fisco possa recuperare l'imposta non versata da B agendo nei confronti di C. La posizione della giurisprudenza è consolidata, in estrema sintesi, nel senso che C non ha il diritto di detrarre l'Iva se ha partecipato alla frode o anche se se ne è avvantaggiato consapevolmente.

Il diritto di detrazione di C è generalmente negato perché la cessione da B a C è qualificata come "soggettivamente" inesistente. È usato il termine (atecnico)

* *Giur. it.*, 2011, pp. 1213-1214.

di “cartiera”, che dovrebbe però essere riservato ai casi in cui la fattura provenga da un soggetto del tutto estraneo al passaggio della merce da A a C; oppure B è considerato come un soggetto “fittiziamente” interposto, supponendo posta in essere una forma di simulazione soggettiva.

In realtà, il passaggio da A a B, e da B a C, non sempre dissimula un rapporto diretto tra A e C; come spiega Marellò, la frode non richiede la simulazione. Anzi, può esser vero il contrario.

Per la giurisprudenza comunitaria (ora dell'UE) il diritto alla detrazione «non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziata da frode all'Iva» (Corte giust. CE, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen Ltd*). Chi sa, o può sapere, che vi è una frode, non ha diritto alla detrazione.

Un ruolo chiave ha avuto la Corte di giustizia che, con le sentenze *Optigen*, *Federation of Technological Industries*, *Axel Kittel*, *Collée*, *Teleos* e *Twob*, ha ridefinito le condizioni della detraibilità dell'Iva.

In queste decisioni, il diritto di detrazione del soggetto passivo non è più ricollegato esclusivamente al verificarsi degli elementi oggettivi, ma anche alla assenza di conoscenza o conoscibilità dell'esistenza di una frode, a monte o a valle della operazione posta in essere dal contribuente. Pur ribadendo il principio del carattere obiettivo delle operazioni Iva e della contrarietà al sistema dell'Iva dell'indagine intorno alla volontà delle parti (e a maggior ragione l'inutilità dell'indagine sulla volontà di altri soggetti facenti parte della catena delle operazioni), la Corte introduce la rilevanza della conoscenza o conoscibilità della frode.

3. La nostra Corte di cassazione ragiona in termini di operazioni “soggettivamente” inesistenti. Si afferma che, se vi è «divergenza tra la realtà commerciale e l'espressione documentale», è evasa l'imposta relativa la rapporto realmente posto in essere (Cass., Sez. trib., 4 novembre 2002, n. 15374); la fattura documenta una operazione non reale, per cui non spetta il diritto di detrazione.

L'interposto, pur avendo emesso una fattura che documenta una operazione apparente, è tuttavia tenuto a corrispondere l'Iva esposta in fattura, per il principio sanzionatorio che, se viene emessa fattura per operazione inesistente, l'imposta è dovuta nei termini in cui è esposta in fattura. L'imposta dovuta a titolo di sanzione è un ibrido, un ircocervo, difficilmente catalogabile in qualche categoria giuridica. Né sembra possibile immaginare come possano essere rese compatibili l'“imposta sanzione” e la “sanzione-sanzione”, rispettando il principio di proporzionalità.

Quando non funziona il concetto di operazione soggettivamente inesistente (o di interposizione fittizia), la nostra giurisprudenza, sulla scia di quella comunitaria, ragiona in termini di «consapevolezza di avvantaggiarsi della frode con

danno dell'erario» (tra le tante, Cass., Sez. V, 31 gennaio 2011, n. 2237). Se non c'è simulazione, la responsabilità di C poggia soltanto su un dato soggettivo: C non può detrarre l'Iva, si dice, perché C sapeva, o doveva sapere, di fare affari con un evasore (B).

4. Di solito, la qualifica di una operazione come soggettivamente inesistente porta con sé, nella prassi dell'amministrazione finanziaria, la tassazione dei ricavi dell'interposto e l'indeducibilità dei costi dell'interponente (nel calcolo dell'imponibile Ires e Irap). Risalta l'incoerenza tra tassazione di ricavi (inesistenti) e disconoscimento di costi (esistenti).

Marello mette bene in rilievo che la indetraibilità dell'Iva non porta con sé, necessariamente, l'indeducibilità dei costi nell'Ires e nell'Irap.

Né l'indeducibilità del costo di una ordinaria compravendita può essere sancita richiamando l'indeducibilità dei costi illeciti (*ex art. 14, commi 4 e 4 bis, L. 24 dicembre 1993, n. 537*). Anche qui abbiamo una "imposta-sanzione", che si applica alle persone fisiche che commettono un reato, non alle società; né si applica per il fatto che la compravendita, di per sé lecita, non sia stata seguita dai dovuti adempimenti fiscali. Su questa norma è da leggere l'ordinanza 3 marzo 2011, n. 73, della Corte costituzionale (anche se dichiara inammissibile la questione, perché il giudice *a quo* non ha previamente valutato la fondatezza dei motivi di ricorso).

5. Sono molte le incertezze giurisprudenziali in tema di onere della prova dei costi. La difficoltà nasce da ciò, che si tende a ripartire l'onere della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di provare gli elementi positivi delle basi imponibili e a carico del contribuente l'onere di provare gli elementi negativi, cioè costi e acquisti, da cui deriva il diritto di detrarre l'Iva sugli acquisti e di dedurre i costi nel calcolo dell'Ires e dell'Irap. Qui la giurisprudenza tende a dividere gli oneri di prova ponendo a carico del fisco l'onere di fornire un quadro indiziario della frode; sul contribuente, che ha fatto acquisti, l'onere di provare di non aver avuto, e di non aver potuto avere, consapevolezza della frode. Si tratta di controversie nelle quali emergono con chiarezza i limiti del sistema probatorio del processo tributario (nel quale sono riversati talora materiali acquisiti senza contraddittorio dalla Guardia di finanza, tra cui le trascrizioni di intercettazioni telefoniche) e le profonde differenze, in tema di prove, tra processo tributario e processo penale. Le possibilità di decisioni contrastanti nell'accertamento degli stessi fatti appartengono alla fisiologia del sistema.

Il punto critico è quando si pretende dal contribuente la prova della sua "inconsapevolezza", o "buona fede". L'imprenditore prudente cura di fare indagini sui suoi clienti (se siano solvibili ecc.), non sui fornitori. Quando si fanno acquisti, ci si preoccupa della qualità della merce e del prezzo. Non si può pretendere che il contribuente abbia rapporti solo con fornitori dei quali abbia la certezza che siano (e saranno) contribuenti irrepressibili.

Marello nota che la Cassazione ha finora indicato quali sono le prove irrilevanti, ma non ha indicato le prove rilevanti (come, a mio avviso, la corrispondenza del prezzo pagato al “valore aggiunto”, come suggerisce l’art. 60 *bis*, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Sembra quasi che l’acquirente debba risarcire il Fisco a titolo di responsabilità oggettiva.

IL PRINCIPIO EUROPEO DI NEUTRALITÀ DELL'IVA E LE NORME NAZIONALI NON COMPATIBILI IN MATERIA DI RIMBORSO DELL'INDEBITO *

SOMMARIO: 1. Il diritto del cessionario/committente al rimborso dell'Iva indebita. – 2. Il diritto del cessionario/committente alla detrazione/rimborso dell'Iva a credito. – 3. Il diritto del cedente/prestatore al rimborso dell'Iva indebita. – 4. La rivalsa del cedente/prestatore e la detrazione del cessionario/committente.

1. *Il diritto del cessionario/committente al rimborso dell'Iva indebita*

Il cessionario/committente, che ha pagato indebitamente un'Iva di rivalsa, può chiederne la restituzione al cedente/prestatore dinanzi al giudice ordinario, nel termine ordinario (decennale) di prescrizione¹.

Egli non può recuperarla esercitando il diritto di detrazione, perché l'Iva indebita non è detraibile², e non ha azione diretta nei confronti del fisco³.

Perciò era stata sollevata, dinanzi alla Corte di giustizia, la questione se il non poter agire nei confronti del fisco sia compatibile con il principio comunitario di neutralità dell'Iva, e con il principio di effettività e non discriminazione (caso *Reemtsma*)⁴.

* *Giur. it.*, 2011, pp. 1938-1942 (nota a Cass., sez. trib., 17 agosto 2010, n. 18721).

¹ Cfr. ad esempio Cass., Sez. un., 4 febbraio 2008, n. 2509; Id., Sez. un., 8 febbraio 2007, n. 2778 (ord.); Id., Sez. un., 4 maggio 2005, n. 9191.

² Corte giust. CE, 13 dicembre 1989, causa 342/87, *Genius Holding*, in *Racc.*, 1989, p. 4227; Id., 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strabei*, in *Foro it.*, 2002, IV, 546; Id., 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, *Karageorgou e altri*, in *Riv. dir. fin.*, 2004, II, 37, con nota di BASILAVECCHIA, *In tema di recupero dell'Iva non dovuta; presupposti, condizioni, modalità*.

³ Tra le ultime, Cass., 9 febbraio 2010, n. 2826; Id., 13 gennaio 2010, n. 355; Id., 30 gennaio 2009, n. 2501; Id., 6 agosto 2008, n. 21214; Id., 10 marzo 2008, n. 6310; Id., 11 ottobre 2007, n. 6310; Id., 1° ottobre 2004, n. 9682; Id., 9 luglio 2004, n. 12719; Id., 19 febbraio 2004, n. 3306; Id., 5 maggio 2003, n. 6778; Id., Sez. un., 29 aprile 2003, n. 6632; Id., 22 aprile 2003, n. 6419; Id., 11 febbraio 2003, n. 1995; Id., 27 giugno 2001, n. 8783; Id., Sez. un., 14 maggio 2001, n. 208.

⁴ Cass., Sez. trib., 19 gennaio 2005, n. 1015 (ord.), in *Rass. trib.*, 2006, p. 1267, con nota di SA-

Il problema concerneva un non residente, che aveva acquistato dei servizi in Italia, aveva pagato indebitamente l'Iva di rivalsa⁵, e ne aveva chiesto il rimborso al fisco.

La Corte ha affermato la compatibilità con i principi comunitari delle norme nazionali che non permettono al cessionario/committente di agire nei confronti del fisco⁶, aggiungendo che gli Stati membri sono liberi nel disciplinare la procedura del rimborso, purché sia rispettato il principio di effettività.

Gli Stati possono comunque prevedere che il destinatario della prestazione di servizi sia legittimato ad agire direttamente nei confronti del fisco qualora il rimborso, richiesto alla controparte privata, dovesse rivelarsi praticamente impossibile o eccessivamente difficile.

L'ordinanza che si commenta chiede (nella motivazione) alla Corte di giustizia un'esplicita pronuncia in proposito, richiamando l'art. 21, par. 1, lett. a), della sesta direttiva, secondo cui gli Stati membri «possono [...] altresì prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al versamento dell'imposta».

Se lo Stato membro ha fatto uso di tale facoltà (come nei casi previsti dall'art. 41 D.P.R. 26 ottobre del 1972, n. 633, ora abrogato, il quale imponeva al cessionario/committente, che non abbia ricevuto la fattura, l'obbligo dell'autofatturazione e del pagamento dell'imposta), l'ordinanza commentata afferma che «apparirebbe contrario ai principi di non discriminazione e di neutralità dell'impo-

PONARO, *Il rimborso dell'Iva erroneamente addebitata in fattura su operazioni escluse*. Cfr. anche Cass., Sez. un., 7 marzo 2006, n. 4808 (ord.), in *Riv. giur. trib.*, 2006, p. 661, con nota di DI COLA, *La legittimazione del cessionario Iva nelle controversie di rimborso da indebito tra diritto interno e diritto comunitario*.

⁵Una società residente in Germania, senza stabile organizzazione e rappresentante fiscale in Italia, aveva acquistato dei servizi pubblicitari in Italia, e aveva corrisposto, oltre al corrispettivo dei servizi ricevuti, anche l'Iva, sebbene quest'ultima non fosse dovuta per mancanza del presupposto della territorialità dell'imposta.

⁶Corte giust. CE, 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*. Al paragrafo 39 si afferma: «Si deve riconoscere che, in via di principio, un sistema come quello in discussione nella causa principale, in cui da un lato, il prestatore che ha versato erroneamente l'Iva alle autorità tributarie, è legittimato a chiederne il rimborso e, dall'altro, il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore, rispetta i principi di neutralità ed effettività. Tale sistema, infatti, consente a detto destinatario gravato dall'imposta erroneamente fatturata di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate». La sentenza è annotata da CENTORE, *Recupero dell'Iva non dovuta secondo la Corte di giustizia Ue*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1289; CERIONI, *Lo Stato comunitario non è tenuto a rimborsare l'Iva indebitamente addebitata in rivalsa ai non residenti*, in *Boll. trib.*, 2007, p. 1418; GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, p. 285; LOGOZZO, *La Corte Ue apre al rimborso dell'Iva indebita anche a favore del cessionario*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2007, p. 568; NERI, *Caso «Reemtsma»: il diritto al rimborso Iva non spetta al soggetto comunitario non residente che abbia erroneamente assolto in Italia l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1289.

sta sul valore aggiunto non riconoscere a tali soggetti un diritto al rimborso nei confronti dell'Erario».

Vi sono dunque dei casi in cui il cessionario/committente è debitore verso il fisco (in luogo del cedente/prestatore); in tali casi egli ha azione diretta nei confronti del fisco, ma si tratta di eccezioni rispetto alla regola⁷.

La neutralità è dunque salvaguardata dal diritto di ripetizione del cessionario/committente verso la controparte contrattuale.

2. *Il diritto del cessionario/committente alla detrazione/rimborso dell'Iva a credito*

La neutralità comporta che al cessionario/committente, che acquista beni o servizi nell'esercizio di impresa, arte o professione, sia attribuito il diritto di detrazione, e che questo diritto non sia sottoposto a limiti non compatibili con il principio di neutralità⁸.

Come è stato osservato⁹, nella giurisprudenza della Corte di giustizia:

- 1) il diritto alla detrazione è un elemento portante dell'imposta in quanto strutturale al rispetto del principio di neutralità;
- 2) i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare la riscossione dell'imposta ed evitare le frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (principio di proporzionalità delle misure antiabuso)¹⁰.

Nel caso *Finanzamt Gummersbach v. Bockemühl*¹¹, alla Corte di giustizia era stata posta una questione relativa all'esercizio del diritto di detrazione da parte di un soggetto passivo tenuto ad autofatturare una prestazione di servizi resagli da un non residente. La questione era stata sollevata dal *Bundesfinanzhof* nell'ambito di un contenzioso tra l'ufficio delle imposte e un imprenditore edile tedesco, che si era avvalso di servizi resi da una società inglese. L'amministrazione finanziaria tedesca pretendeva il versamento dell'Iva da parte dell'imprenditore

⁷ Nel caso *Reemtsma*, però, dopo la sentenza della Corte di giustizia, la Cassazione si è pronunciata riconoscendo al cessionario/committente la legittimazione a chiedere all'amministrazione finanziaria il rimborso di quanto indebitamente versato a titolo di rivalsa, ma ha negato la fondatezza della domanda (Cass., 7 febbraio 2008, n. 2808). V. inoltre Id., Sez. un., 31 luglio 2008, n. 20752.

⁸ Corte di giustizia, 30 settembre 2010, causa C-395/09, *Oasis East*. Sul rimborso dell'eccedenza di credito esposta in dichiarazione cfr. da ultimo Cass., 12 maggio 2011, n. 10428.

⁹ GABELLI, *Il diritto alla detrazione: principio di neutralità dell'iva anche in caso di autofatturazione*, in *Fiscalità internazionale*, 2004, 4, p. 359.

¹⁰ V. la sentenza della Corte giust. CE 27 settembre 2007, n. 146, causa C-146/05, *Collée*, ove, tra l'altro, viene affermato che i legislatori nazionali non possono disconoscere il diritto di detrazione per la mera circostanza che la prova documentale sia stata fornita tardivamente.

¹¹ Sentenza 1° aprile 2004, causa C-90/02, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, 2, p. 1399.

edile, ma senza riconoscergli al contempo il diritto alla detrazione, non essendo egli in possesso di una fattura, con addebito dell'imposta, emessa dal fornitore. La pretesa fiscale è stata ritenuta infondata dalla Corte di giustizia, in ossequio al principio di neutralità.

Nella giurisprudenza nazionale, in un caso di omessa autofatturazione, anche la Cassazione si è pronunciata nel senso della necessità di garantire la neutralità dell'imposta, riconoscendo il diritto di detrazione, insieme con l'accertamento di un debito Iva, in quanto «appare evidente come ad un'Iva a debito scaturente dall'autofatturazione debba corrispondere una equivalente Iva a credito. Ne deriva che la violazione commessa non è idonea a comportare variazioni nelle risultanze delle liquidazioni (art. 41, comma 5, D.P.R. n. 633/1972 nel testo aggiunto dall'art. 7, comma 4 *bis*, D.L. n. 357/1994) e pertanto, ferme le sanzioni di cui all'art. 47, comma 1, n. 3, non è dovuto il pagamento dell'imposta»¹².

In tema di inversione contabile, la Corte di giustizia, nel caso *Ecotrade*¹³, ha affermato che l'art. 18, n. 1, lett. d), della VI direttiva, consentendo agli Stati membri di introdurre specifiche formalità per l'esercizio del diritto di detrazione nel caso di inversione contabile, non ammette che l'inadempimento di quelle formalità possa comportare la perdita del diritto di detrazione, con pregiudizio della neutralità dell'imposta.

Per la Corte, la prassi amministrativa di rettifica e accertamento, in cui il diniego del diritto a detrazione viene riconnesso all'inadempimento di obblighi contabili e di dichiarazione, eccede quanto necessario a conseguire il corretto adempimento degli obblighi comunitari di dichiarazione e versamento, anche in considerazione del fatto che il diritto comunitario consente agli Stati membri di prevedere sanzioni adeguate e proporzionate.

La Corte di cassazione, adeguandosi alla giurisprudenza della Corte di giustizia, ha riconosciuto ad un operatore italiano, che aveva importato dei beni da uno Stato terzo extra-comunitario, il diritto di detrazione, nonostante l'inosservanza delle formalità prescritte dalla normativa nazionale (ossia dell'obbligo di *reverse charge*), affermando che il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'Iva "a monte" sia accordata quando sono soddisfatti gli obblighi sostanziali, anche se taluni obblighi formali non siano osservati¹⁴.

In conclusione, vi è, nella giurisprudenza comunitaria e nazionale, l'affermazione del principio secondo cui il diritto di detrazione deve essere, in linea di massima, sempre riconosciuto, in ossequio al principio di neutralità

¹² Cass., 11 agosto 2004, n. 15509, in *Corr. trib.*, 2004, p. 3389, con nota di FANELLI, *L'imposta dovuta per l'omessa autofatturazione ha natura di sanzione*.

¹³ Sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, in *Giur. it.*, 2008, p. 2627, con nota di GIANONCELLI, *Il diritto alla detrazione dell'iva negli acquisti intracomunitari*.

¹⁴ Cass., 5 maggio 2010, n. 10819.

(ferma restando l'irrogabilità della sanzione, per chi abbia commesso violazioni)¹⁵.

Le norme nazionali che impediscono la detrazione devono perciò essere disapplicate, se non vi sono ragioni che consentono di derogare al principio di neutralità.

3. Il diritto del cedente/prestatore al rimborso dell'Iva indebita

Questa ordinanza si occupa della posizione del cedente/prestatore, che ha effettuato operazioni attive e, avendo versato un'Iva indebita, può agire nei confronti del fisco, con azione di rimborso dinanzi al giudice tributario.

Il rimborso deve essere richiesto, prima che in sede processuale, in via amministrativa, entro un termine decadenziale¹⁶. Non vi è nell'Iva un termine *ad hoc* per la ripetizione dell'indebito, per cui si applica il termine (residuale) previsto dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, a norma del quale la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche (ossia contenute nelle singole leggi d'imposta), «non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione».

Vi sono rimborsi “da indebitato” e rimborsi “non da indebitato”. La domanda di restituzione, cui si riferisce il citato art. 21, comma 2, è quella menzionata nell'art. 19, comma 1, lett. g), vale a dire la domanda «della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti» (altra cosa è il diritto “fisiologico” di detrazione, o rimborso, dell'Iva a credito). Al rimborso dell'Iva indebita (non al rimborso dell'eccedenza a credito) si applica dunque il termine residuale biennale¹⁷.

L'ordinanza che si commenta muove dalla constatazione della diversità di sistemi di tutela dell'indebito, per cui può accadere:

¹⁵ Corte giust. CE, 10 luglio 2008, causa C-25/07, *Aliqa Sosnowska*, punti 16 e 17.

¹⁶ Per le imposte dirette, la fase amministrativa è disciplinata, nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dall'art. 37 (in tema di ritenute dirette) e dall'art. 38 (in tema di versamenti diretti). Per le imposte indirette le norme in tema di istanza di rimborso sono disseminate nelle leggi relative alle singole imposte, ma il termine entro cui presentare l'istanza è, nella maggior parte dei casi, un termine decadenziale di tre anni, decorrente dal pagamento indebitato. Un termine decadenziale di tre anni dal pagamento è infatti previsto per l'imposta di registro, per l'imposta sulle successioni e donazioni, per l'imposta ipotecaria e catastale, per l'imposta sugli intrattenimenti, per le tasse sulle concessioni governative, per il bollo pagato in modo virtuale, per i tributi doganali. Il termine è invece di due anni per le accise (D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 14). Cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 110.

¹⁷ Cass., 19 febbraio 2004, n. 3306; Id., 22 aprile 2005, n. 8461; Id., 12 gennaio 2007, n. 526; Id., 13 novembre 2008, n. 27057; Id., 30 dicembre 2008, n. 30499; Id., 11 settembre 2009, n. 19623.

- che il cessionario/committente (il cui diritto è soggetto alla prescrizione decennale) agisca per il rimborso nei confronti del cedente/prestatore quando è già decorso il biennio entro cui il secondo deve presentare istanza al fisco, e
- che il cedente/prestatore debba restituire al cessionario/committente l'Iva indebitamente applicata, senza poterla più recuperare nei confronti dell'erario.

E qui in discussione, in sostanza, la diversità delle norme sui termini del rimborso, ossia la minore durata (due anni) del termine di decadenza, entro cui il cedente/prestatore può presentare al fisco istanza di rimborso dell'Iva indebita, rispetto alla prescrizione decennale cui è soggetto il diritto al rimborso del cessionario/committente.

Il diritto alla restituzione dell'Iva indebita, come il diritto di detrazione (o rimborso) dell'Iva "a monte", dev'essere garantito dai diritti nazionali, sia in base ai principi generali del diritto comunitario, sia come riflesso della neutralità dell'Iva¹⁸.

L'ordinanza pone due quesiti. Il primo, di carattere generale, attiene alla compatibilità, con l'ordinamento dell'UE, della differenza di tutela tra il diritto del cessionario/committente e diritto del cedente; il secondo, di ordine specifico, è legato al principio di affidamento creato dalla prassi.

Il punto critico è comunque uno solo, ed è quello della brevità del termine residuale biennale di decadenza, entro cui va richiesto il rimborso.

La neutralità del tributo è assicurata, sul versante delle operazioni passive, dal diritto di detrazione; ed è assicurata, sul versante delle operazioni attive, dal diritto di rivalsa.

Se dunque, nei rapporti tra cedente operatore e cessionario/committente, viene meno l'effetto della rivalsa (perché il cessionario/committente ottiene la restituzione dell'importo che ha pagato a titolo di rivalsa), ciò – per rispetto del principio di neutralità – deve riflettersi sul rapporto tra cedente operatore e amministrazione finanziaria, annullando l'effetto del pagamento del debito d'imposta.

Nel caso in esame, il problema che si è posto, per il cedente/prestatore, è simile a quello che si presenta, nell'imposizione diretta, per il sostituto d'imposta, che può essere chiamato a restituire al sostituto le somme che ha ritenuto, quando è decorso il termine per richiedere l'indebito all'amministrazione finanziaria.

Nell'Iva, il principio di neutralità impone una soluzione che eviti al cedente/prestatore di essere definitivamente "inciso", qualora rimborsi l'imposta alla controparte contrattuale, senza potere, a sua volta, agire nei confronti del fisco.

Poiché, a causa del termine biennale, il cedente/prestatore può essere definitivamente "inciso" dal versamento indebito del tributo, in contrasto con il principio di neutralità, la soluzione del problema non può che essere la dichiarazione di incompatibilità di quel termine con il diritto UE e la sua non applicabilità da parte dei giudici nazionali.

¹⁸ Corte giust. CE, 10 aprile 2008 in causa C-309/06, *Marks & Spencer plc*, punto 36.

4. La rivalsa del cedente/prestatore e la detrazione del cessionario/committente

Il principio di neutralità deve riflettersi anche sul diritto di rivalsa del cedente/prestatore e sul diritto di detrazione del cessionario/committente.

Il diritto di rivalsa assicura la neutralità del tributo per il cedente/prestatore sul versante delle operazioni attive¹⁹.

Il soggetto passivo che effettua operazioni imponibili ha il diritto-dovere di esercitare la rivalsa (dell'imposta dovuta) nei confronti della controparte²⁰; non vi è una norma che ne limiti in modo specifico l'esercizio nel tempo.

A sua volta, il cessionario/committente ha diritto di detrarre l'imposta che gli è addebitata, a partire dalla data in cui l'operazione diviene esigibile.

L'art. 19, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che il diritto di detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto. Osservato questo termine, si applica poi la prescrizione decennale *ex art. 2946 c.c.*²¹, decorrente dalla scadenza del termine concesso all'amministrazione per la esecuzione del rimborso²².

Contro la tesi secondo cui la rivalsa è soggetta solo alla prescrizione prevista dal codice civile potrebbe obiettarsi che non è esercitabile quando è decorso, per il cessionario/committente, il termine per la detrazione previsto dall'art. 19, assumendo, come *dies a quo* del secondo anno successivo, l'anno in cui è stata effettuata l'operazione.

Ma l'obiezione non sembra fondata. Per due motivi.

Il primo è che il termine della rivalsa non è fissato in modo esplicito dal legi-

¹⁹V. la Norma di comportamento n. 179 (dicembre 2010) dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (Commissione norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria), che reca le seguenti massime: «L'imposta sul valore aggiunto dovuta sulle operazioni imponibili, oggetto di rettifica in aumento da parte dell'Amministrazione finanziaria, può essere addebitata in via di rivalsa nei confronti del destinatario dell'operazione sotto la condizione che l'operazione sia stata oggetto di rilevazione contabile nel momento della sua effettuazione e sempre che l'Iva non sia stata già corrisposta direttamente all'Erario, in dipendenza degli atti impositivi derivanti da accertamento o rettifica». Non sembra da condividere il seguito della massima, secondo cui «il cessionario/committente ha diritto di esercitare la detrazione della maggiore imposta dovuta e addebitata nei limiti del periodo decadenziale prescritto dall'art. 19, 1° comma, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972, sempre che non abbia preventivamente regolarizzato l'operazione ai sensi dell'art. 6, 8° comma, del D.Lgs. 471/1997 versando direttamente all'Erario la maggiore imposta dovuta».

²⁰Ai sensi dell'art. 18, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il soggetto passivo «deve addebitare la relativa imposta» al cessionario o al committente. Il diritto-dovere di rivalsa è previsto in via generale per tutte le operazioni, ad eccezione di quelle indicate nel terzo comma dell'art. 18.

²¹Cass., 8 aprile 2003, n. 5486; Id., 19 dicembre 2003, n. 19510, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, 2, p. 462; Id., 12 agosto 2004, n. 15679.

²²Circ. 13 dicembre 1986, n. 81, prot. n. 363259.

slatore; non può essere l'interprete a sostenerne l'esistenza, per motivi di coerenza tra diritto di rivalsa del cedente/prestatore e diritto di detrazione del cessionario/committente.

Il secondo è che il principio di neutralità impone di non limitare né il diritto di rivalsa, né quello di detrazione. Se nel nostro ordinamento, in coerenza con il principio di neutralità, la rivalsa non è soggetta a termini specifici (ma solo alla prescrizione ordinaria), il principio di neutralità impone di conformare il diritto di detrazione a quello di rivalsa, e non viceversa.

Il principio comunitario di neutralità dell'Iva impone cioè di interpretare il termine previsto dall'art. 19, comma 1, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972, in modo conforme al principio comunitario di neutralità dell'Iva, o, se l'interpretazione conforme non fosse possibile, di disapplicarlo.

Anche l'art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, che nega la rivalsa per la maggiore imposta corrisposta in seguito ad un avviso di accertamento o rettifica, dev'essere sottoposto al *test* della sua compatibilità con il principio comunitario di neutralità del tributo.

Nel suo significato letterale, l'art. 60, comma 7, sembra applicarsi a tutti i casi in cui il soggetto passivo Iva sia destinatario di un avviso di accertamento: il che può avvenire o perché l'operazione oggetto dell'avviso non è stata contabilizzata e fatturata (operazione "in nero"), o perché l'operazione è stata contabilizzata e fatturata, ma senza applicazione dell'Iva (per errore).

Ora se, in caso di operazione "in nero", il divieto di rivalsa può essere giustificato in termini di sanzione impropria, un'interpretazione dell'art. 60 conforme al diritto comunitario impone di ritenere che il divieto dell'art. 60 non si applichi alle operazioni che, quando effettuate, siano state annotate e fatturate, ancorché senza Iva (per errore).

In pratica, l'art. 60 impedisce di fatturare e chiedere la rivalsa in caso di evasione (in tal caso si tratterebbe di fatturare per la prima volta una operazione, dopo che il fisco l'ha scoperta), non negli altri casi di accertamento del tributo.

Il soggetto passivo (cedente operatore) dovrà, in tal caso, applicare l'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, che prevede l'emissione di fatture correttive o integrative di precedenti fatture senza porre limiti di tempo, e quale che sia il motivo della correzione²³.

La lettera dell'art. 60 pone il limite del pagamento: si può esercitare la rivalsa, ma non dopo che l'imposta sia stata versata a seguito di un atto d'imposizione²⁴.

Di riflesso, dev'essere riconosciuto il diritto di detrazione al cessionario/committente, assumendo, in ossequio al principio comunitario di neutralità, che il limite temporale previsto dall'art. 19 si computa a partire da quando è richiesta la rivalsa, o disapplicandolo.

²³ Risoluzione ministeriale 12 marzo 1976 n. 504011; Cass., 24 novembre 2005. n. 24794.

²⁴ Cass., 19 maggio 2009, n. 11549; Id., 26 maggio 2010, n. 12882.



Collana del Dipartimento di Giurisprudenza
dell'Università di Milano-Bicocca

143/II

Direttore:

Loredana Garlati

Comitato editoriale:

Maurizio Arcari

Chiara Buzzacchi

Paolo Casella

Adolfo Ceretti

Diana Cerini

Giovanni Chiodi

Filippo Danovi

Monica Delsignore

Giovanni Guglielmetti

Costanza Honorati

Giovanni Iorio

Gioacchino La Rocca

Natascia Marchei

Alfredo Marra

Claudio Martinelli

Oliviero Mazza

Stefania Ninatti

Claudia Pecorella

Andrea Rossetti

Carlo Ruga Riva

Nicola Sartori

Franco Scarpelli

Antonello Tancredi

Giulio Vigevani

Francesco Tesauro

Scritti scelti di diritto tributario

Volume II

Il processo

a cura di

Franco Fichera, Maria Cecilia Fregni, Nicola Sartori



G. Giappichelli Editore – Torino

© Copyright 2022 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-4125-4 (*Due volumi indivisibili*)

Questo volume è pubblicato con i contributi del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Milano-Bicocca e del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia.

Composizione: Voxel Informatica s.a.s. - Chieri (TO)

Stampa: LegoDigit s.r.l. - Lavis (TN)

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

INDICE

pag.

CAPITOLO 1 PROFILI GENERALI

Sviluppi giurisprudenziali in tema di natura del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie	3
Le situazioni soggettive nel processo tributario	10
Giusto processo e processo tributario	38
Processo tributario e diritto comunitario	80
Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile	93
Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio	106
Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo	119

CAPITOLO 2 GIURISDIZIONE E COMPETENZA

Sul mero accertamento in materia tributaria	137
In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito	149
In tema di liti tra sostituto e sostituito	152
Il processo tributario tra giurisdizione speciale e giurisdizione ordinaria	161

CAPITOLO 3 ATTI IMPUGNABILI E TUTELA CAUTELARE

Sui rimedi giurisdizionali contro l'iscrizione a ruolo di somme non dovute	173
Sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie	184
L'inesistenza di tutela cautelare nel processo tributario nel pensiero della Cassazione	188
La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale	195
Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria	202
Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente	222
La nuova disciplina della tutela cautelare nel processo tributario	236

CAPITOLO 4 LE PROVE

Sui principii generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario	245
Le presunzioni nel processo tributario	253
L'onere della prova nel processo tributario	268
Ancora sui poteri istruttori delle commissioni tributarie	280
La prova nel processo tributario	285
Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale	309
Le prove illecite nel processo tributario	318

CAPITOLO 5 DECISIONI E GIUDICATO

Tipologia delle decisioni delle commissioni tributarie	329
Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche	341
Profili del giudicato tributario	351

CAPITOLO 6
GIUSTO PROCESSO E PROPOSTE DI RIFORMA

Parità delle armi e processo tributario	377
Evoluzione del contenzioso tributario e sue prospettive	383
Idee per un codice del processo tributario	395
Giustizia tributaria e giusto processo	407
Elenco delle pubblicazioni (a cura di Chiara Francioso e Irene Pini)	429

CAPITOLO 1
PROFILI GENERALI

SVILUPPI GIURISPRUDENZIALI IN TEMA DI NATURA DEL GIUDIZIO DINANZI ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE *

1. Prima della riforma del processo tributario (ossia prima del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), la Cassazione distingueva tra processo tributario avanti le Commissioni, e processo avanti il giudice ordinario, concependo il primo come processo d'impugnazione, il secondo come processo d'accertamento¹.

Dopo la riforma, abbiamo innanzitutto delle pronunce che fanno leva sul carattere impugnatorio del processo, per escludere la proponibilità di azioni di mero accertamento², ma già in tali pronunce si accenna ambiguamente alla finalità dell'impugnativa degli atti, che sarebbe quella «di un completo esame del merito del rapporto tributario»³.

Nella pronuncia, poi, che nega la tutela cautelare, l'accento cade più sull'esame del rapporto che sull'impugnazione degli atti: «il giudizio tributario, ancorché costruito formalmente come ricorso contro un atto dell'ente impositore – ha per oggetto il completo riesame del merito del rapporto, trattandosi – secondo la più autorevole dottrina – di un giudizio di impugnazione-merito (e non

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, II, pp. 137-147 (nota a Cass. civ., sez. I, 23 marzo 1985, n. 2085).

¹ Cfr., ad es., Cass., 19 giugno 1972, n. 1923, in *Comm. trib. centr.*, 1972, II, p. 1015.

² Si veda Cass., 8 marzo 1977, n. 942, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, p. 222; si tratta, come accenno nel testo, della pronuncia con cui la Cassazione esclude in materia tributaria la tutela di mero accertamento, preceduta (nell'ambito dello stesso processo), dall'ordinanza 5 agosto 1975, n. 577, in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, p. 486, con cui furono sollevate varie questioni di costituzionalità; anche in tale ordinanza si esclude (incidentalmente) la proponibilità del mero accertamento, muovendo dalla premessa che «la tutela tributaria appare così costruita come l'impugnativa di provvedimenti dell'ufficio». Vedi poi Cass., 11 ottobre 1968, n. 4507, in *Boll. trib.*, 1978, p. 1863.

³ Non si chiarisce, in tali pronunce, come il profilo impugnatorio si raccordi con il «completo esame del merito del rapporto tributario». A parte che non si comprende cosa voglia dire esaminare il «merito» del rapporto (la distinzione merito-legittimità attiene agli atti, non ai rapporti), non si chiarisce se l'esame del rapporto si collochi sul piano della cognizione (nel qual caso il rapporto verrebbe esaminato in funzione della statuizione sull'atto) o su quello dell'oggetto (in senso stretto) del giudizio (nel qual caso la statuizione giudiziale riguarderebbe il rapporto, e l'impugnazione dell'atto servirebbe solo ad introdurre il processo).

di impugnazione-annullamento). Il processo instaurato innanzi al giudice tributario è, quindi, di accertamento del rapporto»⁴.

La tesi, ambigua nella sua formulazione, è sfornita di ogni supporto argomentativo⁵.

La tesi è ambigua perché non si comprende come l'aspetto impugnatorio possa coesistere con il profilo dell'accertamento. La contrapposizione tra impugnazione-annullamento e impugnazione-merito ha senso per distinguere, nella teoria dei mezzi d'impugnazione, tra impugnazione rescindente (ad esempio, il giudizio di cassazione, che ha per oggetto la sentenza gravata ed è destinato alla mera eliminazione di tale sentenza, con conseguente riesame del merito, ma in un giudizio distinto), ed impugnazione sostitutiva (ad esempio l'appello, con cui si mira, previa cognizione del merito, alla sostituzione della pronuncia gravata)⁶; esso è, comunque, un *distinguo* logicamente scorretto, perché in un caso (impugnazione-annullamento) si pone in rilievo il contenuto della pronuncia emessa in sede di gravame (l'annullamento dell'atto impugnato), nell'altro si fa riferimento

⁴ Si veda la sentenza 5 marzo 1980, n. 1471, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, II, p. 100. Con questa sentenza, viene chiarito che la pronuncia ha per oggetto il rapporto e non l'atto; si afferma la mancanza di un potere autoritativo del giudice volto alla rimozione del concreto atto di esercizio della potestà amministrativa; «il processo tributario – si precisa – ... perviene all'accertamento dell'obbligazione tributaria senza necessità della formale eliminazione dell'atto, spettando successivamente all'amministrazione finanziaria annullare ed eventualmente sostituire gli atti riconosciuti illegittimi e riliquidare l'imposta». Collegandosi a questo indirizzo della Cassazione, la Corte costituzionale ha dal canto suo precisato, fermo restando che «solo formalmente» il ricorso del contribuente si indirizza contro gli atti dell'amministrazione finanziaria, che «la pronuncia del giudice... consiste fondamentalmente nell'accertamento della sussistenza dell'obbligazione tributaria e, in via consequenziale, nella pronuncia sulla legittimità degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria per provvedere alla riscossione coattiva dell'imposta» (Corte cost., 1 aprile 1982, n. 63. in *Boll. trib.*, 1982, p. 729, con cui è stata dichiarata non fondata la questione di costituzionalità delle norme che escluderebbero la tutela cautelare). Pronuncia meramente dichiarativa, quindi, sul rapporto (e, aggiunge la Corte cost., sull'atto); anche così, però, non viene delineato uno schema coerente: come si concilia la natura dichiarativa del giudizio con il fatto che l'introduzione di esso è subordinata all'osservanza d'un termine di decadenza agganciato alla notificazione di un atto? che senso ha il «formale» indirizzarsi del ricorso contro l'atto? che senso ha la sopravvivenza dell'atto, dopo che è stata dichiarata insussistente l'obbligazione? perché negare alle commissioni il potere di annullare l'atto? Vedi altresì Cass., 19 aprile 1982, n. 2407, in *Giust. civ.*, 1982, I, p. 2359, ove si dice che «il provvedimento condiziona la giurisdizione» e che il giudice deve conoscere della legittimità dello stesso per procedere alla verifica della fondatezza della pretesa tributaria: il che vale ammettere che la fondatezza della pretesa dipende dalla legittimità dell'atto.

⁵ Vedi, in tal senso, la critica di GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 817.

⁶ Per una compiuta trattazione dei mezzi d'impugnazione, e per la distinzione tra mezzi rescindenti e mezzi sostitutivi (illustrata sotto il profilo dell'oggetto, dei motivi, della cognizione e della pronuncia), si rinvia alla vasta opera di CERINO CANOVA, *Le impugnazioni civili*, Padova, 1973, *passim*. Vedi altresì TAVORMINA, *Contributo alla teoria dei mezzi di impugnazione delle sentenze*, ed. provv., s.d., p. 77 ss.

alla cognizione (il merito della lite, in contrapposto ai casi in cui motivi del gravame sono i vizi dell'atto impugnato)⁷.

A parte ciò, vi sono varie altre ragioni che impediscono di definire il ricorso alle commissioni in termini di «impugnazione-merito».

Se impugnazione-merito indica un'impugnazione che, in contrapposizione a quella di annullamento, mette capo ad una pronuncia che sostituisce quella impugnata, se ne deve dedurre che la decisione del giudice tributario «sostituisce» l'atto impugnato. Ma il rapporto di sostituzione, se è configurabile quando l'atto sostituito è una sentenza di primo grado, e l'atto sostitutivo è una pronuncia d'impugnazione, non è configurabile quando il primo atto è un provvedimento amministrativo, il secondo un provvedimento giudiziale. La giurisprudenza che si esamina, d'altro canto, nega siffatta sostituzione, in quanto postula che il provvedimento sopravviva al giudizio, essendo poi dovere dell'amministrazione provvedere a revocarlo o modificarlo.

Se il ricorso al giudice tributario non mette capo né ad una pronuncia di annullamento, né ad una pronuncia sostitutiva, non si comprende che significato abbia, allora, nella giurisprudenza che si esamina, il vocabolo «impugnazione»; che impugnazione è mai quella, che non elimina e non sostituisce l'atto impugnato, ma ne consente la sopravvivenza anche dopo che il giudice dell'impugnazione ha accertato l'infondatezza dei presupposti di fatto o di diritto su cui si fonda, e ne ha accertata l'invalidità?

Si ha l'impressione, quindi, che con il vocabolo «merito», aggiunto a quello di «impugnazione», si sia creduto di poter mascherare il contenuto impugnatorio del gravame; impugnazione che, anche se di merito, in tanto è impugnazione in quanto conduca all'annullamento o alla sostituzione dell'atto⁸.

⁷ La distinzione tra impugnazione-merito e impugnazione-annullamento è stata proposta, in dottrina, da RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 276 ss.; ID., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, p. 79. Poiché la formula «impugnazione-merito» ha riguardo ai motivi ovvero alla cognizione del giudizio di impugnazione, ad essa andrebbe contrapposta l'impugnazione di c.d. legittimità, i cui motivi prospettano vizi della sentenza emessa nel giudizio *a quo* e tali vizi sottopone alla cognizione del giudice *ad quem*. Alla formula «impugnazione-annullamento», che ha riguardo alla pronuncia d'impugnazione, andrebbe contrapposta l'impugnazione che mette capo ad una pronuncia sostitutiva. La contrapposizione, insomma, non è tra impugnazione-merito e impugnazione annullamento, ma: dal punto di vista dei motivi e della cognizione, tra impugnazione di merito e impugnazione di legittimità; e dal punto di vista della decisione di impugnazione, tra impugnazione-annullamento e impugnazione-sostituzione.

⁸ Tanta ostinazione della Cassazione nel negare l'annullamento dell'atto impugnato da parte delle Commissioni non si riesce a comprendere, ove si consideri che non sussiste per esse il divieto di annullamento degli atti amministrativi che vige per il giudice ordinario; ed ove si consideri che, quando vi è un provvedimento che viene impugnato, la forma appropriata di tutela è appunto l'annullamento dell'atto (annullamento che ormai viene riconosciuto anche alle sentenze del giudice ordinario, quando vengono impugnati provvedimenti amministrativi sanzionatori: cfr. Cass., 22 aprile 1985, n. 2645, in *Foro it.*, 1985, I, 1294).

2. Il rilievo processuale delle norme del procedimento amministrativo, ossia, in altra prospettiva, il rilievo dei vizi formali dell'atto impugnato, è il punto di fronte al quale si manifesta, in modo clamoroso, l'insostenibilità della teoria dichiarativa (sia in tema di natura degli atti della finanza, sia in tema di natura delle decisioni del giudice)⁹.

I sostenitori dell'origine legale dell'obbligazione tributaria assegnano effetti d'accertamento all'atto d'imposizione: parrebbe allora di poter ipotizzare un giudizio d'impugnazione, con cui il giudice – accogliendo il ricorso – accerta il rapporto sostituendo il suo *dictum* a quello della Finanza¹⁰.

Uno schema del genere parrebbe conciliare l'idea dell'obbligazione *ex lege* e del carattere dichiarativo dell'accertamento tributario, con la natura impugnatoria del giudizio. Ma anche questa ipotesi non è sostenibile, perché anch'essa implica l'irrelevanza dei vizi procedurali e dei vizi formali dell'atto¹¹.

Un simile schema non s'attaglia, dunque, ai giudizi contro gli atti impositivi; esso s'attaglia, invece, ai giudizi contro i provvedimenti di diniego di rimborso¹².

⁹ Cfr. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 55 ss.

¹⁰ In altra occasione (TESAURO, *Profili*, cit., p. 59), all'idea d'un giudizio che è impugnatorio solo nella fase introduttiva, e che ho denominato processo d'accertamento ad introduzione impugnatoria, ho obiettato che al giudice non possono riconoscersi quei medesimi poteri d'imposizione che spettano alla finanza in sede di amministrazione attiva. L'obiezione muove dalla premessa che l'atto della finanza è costitutivo dell'obbligazione. Se invece si è in presenza di atti amministrativi d'accertamento (come nel caso, a mio avviso, degli atti di diniego di rimborso, che accertano l'insussistenza del credito vantato dall'istante), nulla osta a ravvisare, nel *dictum* giudiziale, un accertamento della medesima situazione giuridica già accertata dall'amministrazione con l'atto impugnato. Sul terreno degli atti d'accertamento, insomma, è ben possibile vedere nell'atto del giudice una funzione sostitutiva dell'atto amministrativo: caducato, quest'ultimo, dalla sola impugnazione ovvero dal provvedimento giudiziale.

¹¹ Mentre la giurisprudenza, nelle sentenze citate *retro*, in nota 4, afferma che l'atto della Finanza non è sostituito dal giudice, la dottrina afferma tale effetto sostitutivo (RUSSO, *Il nuovo processo*, cit., p. 79, in nota). La costruzione dottrinale ha una sua coerenza: essa in sostanza accosta il ricorso alle commissioni all'impugnazione sostitutiva; il ricorrente sottoporrebbe al giudice l'esame di quella stessa situazione giuridica che l'amministrazione avrebbe male accertato. Coerenza della costruzione non vuol dire, però, conformità al diritto positivo: a parte il dissenso sulla natura e sugli effetti degli atti impositivi, s'oppone a tale teoria il dato positivo della rilevanza dei vizi formali dell'atto amministrativo (come risulta proprio dalla sentenza che si commenta). La giurisprudenza, invece, che nega al *dictum* del giudice valore sostitutivo dell'atto, declassa la portata impugnatoria del ricorso; di impugnatorio esso avrebbe soltanto il profilo che riguarda l'introduzione del processo, non il risultato.

¹² Nella voce *Il rimborso dell'imposta*, da me redatta per *l'Appendice del Nuovissimo Digesto Italiano*, in corso di pubblicazione, ho sostenuto che il provvedimento con cui l'amministrazione respinge l'istanza di rimborso racchiude l'accertamento dell'inesistenza del credito vantato dall'istante. Mi pare legittimo sostenere che l'impugnazione di tale provvedimento possa essere fondata solo su ragioni sostanziali (ovvero, come altri preferirebbe dire, di merito), non su ragioni formali. Solo un ricorso motivato nel primo modo soddisfa l'interesse sostanziale al rimborso; nel secondo caso, una pronuncia puramente caducatoria del diniego, non sarebbe soddisfattoria, impli-

Con tali atti, il Fisco dichiara insussistente il diritto al rimborso. L'impugnazione contro tali atti introduce necessariamente il tema dell'esistenza del diritto al rimborso: la pronuncia d'accoglimento del ricorso non può non accertare il credito. Infatti a nessuno sfugge la sterilità di un ricorso fondato su vizi formali dell'atto di diniego, cui conseguirebbe un annullamento del diniego, ma non l'accertamento del credito.

3. Il sistema dei dichiarativisti entra chiaramente in crisi quando si tratta di spiegare il rilievo dei vizi formali. Essendo pacificamente assurdo affacciare la tesi che tali vizi siano irrilevanti¹³, coloro che han cercato di conciliarli con la teoria dichiarativa, non hanno raggiunto di certo risultati brillanti.

L'*opinion leader* dei dichiarativisti abbozzò l'idea di un «diritto formale»¹⁴: e fu facile obiettarli che quei diritti formali altro non sono che interessi legittimi¹⁵.

Si è poi tentata la strada di spiegare in termini dichiarativistici il giudizio sul ricorso che denuncia vizi formali; ne è scaturita l'idea di un giudizio di accerta-

cando un «ritorno» dell'affare all'amministrazione, per l'emanazione d'un nuovo provvedimento. Essendo irrilevanti i vizi formali, nulla si oppone a ravvisare in tale forma di ricorso una impugnazione sostitutiva: non l'irrelevanza dei vizi formali; non la natura e gli effetti dell'atto amministrativo.

¹³ L'unico autore che, per quel che mi consta, sostiene l'irrelevanza dei vizi formali, è BAFILE C., *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978, pp. 271-273. Sebbene egli concepisca l'accertamento come provvedimento amministrativo, espressione del potere di autorità, dotato di effetti vincolanti, assistito dalla presunzione di legittimità e dalla prerogativa dell'esecutorietà (*op. cit.*, p. 161), il processo è poi visto come giudizio paritetico (p. 271), il che discenderebbe «necessariamente dalla parità di posizioni fra le parti che appunto si determina col venir meno di ogni potestà dell'amministrazione» (p. 272). Ciò mi lascia perplesso e mi sembra contraddittorio. Pure contraddittorio mi sembra affermare, da un lato, che «sono irrilevanti i meri vizi formali», e, dall'altro, che vi sia una validità formale dell'atto che spiega effetti sulla sostanza dell'obbligazione (p. 272). Era il caso di chiarire quali vizi sono rilevanti, e quali non lo sono: in ogni caso, l'ammissione dell'esistenza di vizi rilevanti mi sembra contraddica tutta la costruzione del giudizio in termini paritetici e di accertamento del rapporto. Inoltre BAFILE ritiene che anche per le commissioni valga il divieto di annullamento degli atti amministrativi: ciò in forza d'una affinità tra processo innanzi alle commissioni e processo innanzi al giudice ordinario (p. 273) che, a mio modo di vedere, non vale a spiegare l'estensione. È ben noto che quel divieto è sancito soltanto per il giudice ordinario, e trae la sua *ratio* dal principio della divisione dei poteri; per cui non ha ragion d'essere l'estensione del divieto al giudice amministrativo (le commissioni). Lo stesso BAFILE, del resto, ammette che, rispetto ai provvedimenti sanzionati, le commissioni annullino l'atto (*ivi*, p. 275).

¹⁴ GIANNINI D., *Istituzioni di diritto tributario*⁹, Milano, 1965, p. 234.

¹⁵ ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*⁵, Torino, 1969, p. 595, che faceva rilevare che vi sono questioni, «che non è dubbio potersi sollevare rispetto all'atto di imposizione per ottenerne l'annullamento, e che proprio non si saprebbero prospettare altrimenti, che sotto il profilo dell'interesse legittimo». ALLORIO, nell'affermazione di GIANNINI che vi sono diritti formali, ravvisava l'ammissione dell'esistenza di interessi legittimi, e quindi la distruzione dell'impostazione del processo tributario come costantemente diretto alla tutela di diritti soggettivi. Concludeva: «Ci si rende invero conto, che il processo tributario può anche prender le mosse da interessi legittimi. E di lì è breve il passo a riconoscere quella che è effettiva verità: che cioè il processo tributario, il quale non è altro che un caso di processo amministrativo, muove *costantemente* da posizioni d'interesse legittimo».

mento (positivo) dei vizi, ma non si è chiarito perché il giudice dovrebbe limitarsi a tale dichiarazione, e non potrebbe eliminare l'atto¹⁶.

La verità è che, finché si discute di esistenza o modalità o quantità del rapporto, è astrattamente possibile concepire il giudizio sia in termini di accertamento (del rapporto), sia in termini di impugnazione (dell'atto): restando peraltro da dimostrare, nel primo caso, quale sia la rilevanza, sostanziale prima, e giudiziale poi, dell'atto amministrativo; quale sia la sorte dell'atto, dopo il giudizio sul rapporto, ecc.¹⁷.

Certo è che il fatto che si discuta del rapporto non significa, di per sé, che il giudizio non è sull'atto, poiché il rapporto è effetto dell'atto, e quindi discutere del rapporto significa discutere degli effetti dell'atto, nell'ambito di un giudizio diretto all'eliminazione (parziale o totale) degli effetti dell'atto (ossia del rapporto)¹⁸.

La Cassazione, finora, si è occupata appunto di giudizi in cui viene in questione il rapporto: l'ha quindi potuto spiegare in termini di accertamento, sia pure con le contraddizioni e le aporie che la dottrina non ha mancato di rilevare¹⁹.

¹⁶ RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 380, ravvisava nelle norme sulla competenza degli uffici, sull'obbligo di motivazione degli accertamenti, sui metodi di accertamento ecc. norme istitutive di interessi legittimi, concludendo: «E non v'è alcuna difficoltà ad ammettere che, quando ciò si verifici, egli (il contribuente) possa, oltre alla tutela di merito sull'*an* e sul *quantum* esperire davanti al giudice competente (commissioni) la forma di tutela tipica degli interessi legittimi, costituita dal giudizio di impugnazione, al fine dell'annullamento dell'atto (avviso di accertamento) illegittimo» (p. 389). In seguito, però, lo stesso autore, pur tenendo ferma l'ammissione dell'esistenza di norme formali, ha configurato come puramente accertativo il giudizio sull'esistenza dei vizi formali: *I motivi del ricorso e dell'appello nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Il processo amministrativo*, Scritti in onore di G. Miele, Milano, 1979, p. 491.

¹⁷ L'affermazione contenuta nel testo merita qualche precisazione, al fine di evitare che qualcuno vi ravvisi un riconoscimento di plausibilità a favore della teoria dichiarativa. Ciò che si vuol sottolineare è che: a) nei giudizi in cui si sollevano questioni di *an* o di *quantum*, può sembrare che il giudizio sia sul rapporto (ossia sia un giudizio di accertamento); ma si tratta di impressione fallace, in quanto occorre preliminarmente stabilire se il rapporto scaturisca dalla legge (nel qual caso soltanto il giudizio è di accertamento) o dall'atto (nel qual caso, discutere del rapporto non significa che il giudizio è di accertamento del rapporto, essendo il rapporto effetto dell'atto): b) le affermazioni giurisprudenziali sulla natura dichiarativa del giudizio – come del resto si è detto in precedenza – s'incontrano in contesti nei quali non è data affatto, o non è data in modo adeguato, spiegazione di altri aspetti del fenomeno in esame: rilevanza dell'atto, sorte dell'atto dopo che l'obbligazione è stata dichiarata insussistente, ecc. Si vuole sottolineare, ancora, che le affermazioni giurisprudenziali sono racchiuse o in decisioni in cui si trattava in modo generico del processo tributario (ignorando la realtà dei giudizi su vizi formali) o in decisioni relative a processi in cui si discuteva dell'*an* o del *quantum*.

¹⁸ Ho già rilevato altrove che nell'art. 21 D.P.R. n. 636 (testo novellato) vi è un dato testuale a suffragio della tesi per cui le questioni di esistenza di quantità dell'obbligazione sono questioni intorno a vizi sostanziali dell'atto impugnato: TESAURO, *Tipologia delle decisioni delle commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, p. 1351, in nota.

¹⁹ Non è un caso se la Commissione centrale, proprio esaminando la rilevanza di un vizio for-

Ma posta al cospetto di un giudizio su vizi formali, essa non ha punito fare a meno (nella sentenza in esame) di riconoscere la natura impugnatoria ed eliminativa del giudizio tributario, scartando implicitamente le tortuose ed inaccettabili pseudo-spiegazioni dei dichiarativisti.

Ma gli sviluppi ineludibili di questa affermazione non possono arrestarsi con questa sentenza, poiché non si può concepire il giudizio tributario ora in termini di accertamento (se si discute del rapporto), ora in termini di annullamento (se si discute di vizi formali).

Ammettere che, in certi casi, il giudizio è di annullamento, implica ammettere che è sempre di annullamento: il che è foriero di sviluppi anche in tema di poteri di sospensiva, negati al giudice tributario in quanto non provvisto di poteri di annullamento.

male (motivazione), è ora pervenuta a concepire in termini di impugnazione-annullamento il giudizio delle commissioni. Sull'argomento vedi, da ultimo: AICARDI P., *Riflessioni attuali sulla natura del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, p. 399. Altro tema, muovendo dal quale la giurisprudenza avrebbe potuto pervenire a tale risultato, è la questione della presunzione di legittimità: cfr. infatti i rilievi di GRANELLI A.E., *Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta*, in *Giur. it.*, 1979, I, 1, 1773, che ravvisa nella sentenza commentata un sintomo dell'affrancarsi della giurisprudenza dalla teoria dichiarativa.

LE SITUAZIONI SOGGETTIVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. Dal sistema del giudice unico alla nascita dell'interesse legittimo. – 2. Sviluppi del concetto di interesse legittimo. – 3. Il processo tributario tra diritto soggettivo e interesse legittimo. – 4. Le «nuove riflessioni» alloriane. – 5. Conclusioni.

1. *Dal sistema del giudice unico alla nascita dell'interesse legittimo*

Le discussioni sui caratteri dei processi tributari s'intrecciano, da quando sono state giurisdizionalizzate le commissioni tributarie, con quelle sui caratteri dei processi amministrativi; in origine, non era così, perché le liti d'imposta erano affidate al giudice ordinario, come ogni altra lite tra cittadini e pubblica amministrazione; s'intende, perciò, che le odierne discussioni si ricolleghino a schemi concettuali che risalgono alla legge abolitrice del contenzioso amministrativo, al sistema del giudice unico, ed alle successive vicende della giustizia amministrativa.

È noto che nel sistema di quella legge trovò attuazione il pensiero giuridico dell'Ottocento liberale, per il quale i diritti soggettivi preesistono allo Stato e all'ordinamento giuridico; sono delle situazioni naturali, che il diritto non crea, ma riconosce e tutela¹. Il diritto soggettivo è insomma un concetto ideologico, prima che tecnico-giuridico; come concetto giuridico, esso aveva allora ed ha tuttora contorni inafferrabili².

* AA.VV., *Studi in onore di Enrico Allorio*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1989, pp. 1623-1660 e *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, pp. 387-417.

¹R. ORESTANO, *Diritti soggettivi e diritti senza soggetto*, in *Jus*, 1960, p. 149 ss. Come è noto, H. KELSEN, *Teoria generale del diritto e dello stato*, trad. it., Milano, 1952, p. 80, ha rivolto, a questa dottrina, una critica perentoria: «La dottrina della priorità dei diritti soggettivi non è una descrizione scientifica del diritto positivo, ma una ideologia politica».

²U. SCARPELLI, *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, Milano, 1985, p. 162 ss., ha scrutinato, nel solo linguaggio dei giuristi, sei significati della formula (cui vanno aggiunti, ovviamente, i significati del linguaggio comune e di quello politico). In argomento vedi altresì P. COMANDUCCI, *Diritti vecchi e nuovi: un tentativo di analisi*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, 1987, p. 95 ss., ed il dibattito ivi pubblicato.

Secondo il pensiero allora comunemente accettato, la giurisdizione accerta e tutela i diritti soggettivi; tra giurisdizione e diritti soggettivi vi è una correlazione biunivoca; vi è giurisdizione, dove è un diritto soggettivo da tutelare; dove vi è un diritto soggettivo, vi è una giurisdizione che lo accerta e lo tutela. Il diritto di azione giudiziaria non è un diritto autonomo, ma un aspetto, un'appendice essenziale, del diritto soggettivo (sostanziale)³.

Che i diritti soggettivi debbano essere rispettati anche dalla pubblica amministrazione, e siano «azionabili» anche verso lo Stato (dinanzi ai giudici, non solo dinanzi alla stessa amministrazione), fu la grande realizzazione della legge istitutiva del giudice unico; al giudice ordinario viene così riconosciuto il potere di tutelarli e reintegrarli quando siano lesi dall'attività amministrativa⁴. Il giudice interviene quando la pubblica amministrazione, non solo ha violato una legge, ma ha leso un diritto soggettivo⁵; dove non c'è un diritto soggettivo, c'è un mero interesse, un affare lasciato in balia dell'amministrazione; se la pubblica amministrazione viola la legge, ma non lede diritti soggettivi, il cittadino non ha da dolersi che di un mero interesse; egli non ha azione; «ch'ei si rassegni»⁶.

Questa teoria inquadra anche la tutela del cittadino in materia tributaria: il prelievo dei tributi non è un «affare» di pura amministrazione⁷; alle leggi tributarie corrispondono «diritti» del cittadino; il cittadino che agisce contro il fisco tutela dunque un diritto soggettivo⁸; il giudice (ordinario), non potendo for-

³Basti qui menzionare G.F. PUCHTA, *Pandekten*, Leipzig, 1848, par. 81 e B. WINDSCHEID - T. MÜLLER, *Polemica intorno all'actio*, a cura di G. PUGLIESE, Firenze, 1954; per un quadro d'insieme ORESTANO, *Azione in generale*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p. 786 ss., ed *ivi* p. 792, l'illustrazione della svolta concettuale, che portò alla «frattura» fra diritto e processo, ed alla elaborazione del concetto di azione come diritto autonomo.

⁴Si volle, cioè, dare «un presidio giurisdizionale ai diritti naturali del cittadino in confronto allo Stato; i diritti soggettivi, che vennero confidati al giudice ordinario, erano quelli di proprietà e libertà, quegli stessi a cui aveva dato struttura il diritto romano e che la filosofia del XVIII secolo aveva impostato su basi naturalistiche»: così F. BENVENUTI, *Mito e realtà dell'ordinamento amministrativo italiano*, in *L'unificazione amministrativa italiana ed i suoi protagonisti*, Atti del congresso celebrativo del centenario delle leggi amministrative di unificazione, Vicenza, 1969, p. 175; sulla matrice giusnaturalistica del concetto di diritto soggettivo, e sul suo travaso nella scienza giuridica ottocentesca, cfr. ORESTANO, *Diritti soggettivi e diritti senza oggetto*, cit., p. 159 ss.

⁵Violazione di una legge, e lesione di un diritto soggettivo, sono viste come concetti distinti; né poteva essere diversamente, in un contesto ideologico che concepiva i diritti soggettivi come realtà preesistenti e distinte dal diritto oggettivo. Il superamento del dualismo, come è noto, è una conquista kelseniana.

⁶Disse, icasticamente, Pasquale Stanislao Mancini, nel discorso parlamentare ampiamente riportato da A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, Torino, 1904, p. 350.

⁷Lo è la determinazione dell'imponibile, riservata all'amministrazione.

⁸Cfr. ad es. F. PERSICO, *Principii di diritto amministrativo*, Napoli, 1872, p. 248, per il quale le controversie sui diritti soggettivi si riducevano, sostanzialmente, a quelle relative alla proprietà, ai contratti e alle imposte; L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, V ed., vol. I, Milano, 1923, p. 217 ss. Le norme tributarie, scrive Mortara, «riguardano ed interessa-

malmente revocare o modificare l'atto amministrativo, reintegra in altro modo il diritto leso, ossia dispone la restituzione del tributo, indebitamente pagato⁹.

La legge del 1865 ebbe vita travagliata; per ragioni assai note si giunse all'istituzione del giudice amministrativo (la IV sezione del Consiglio di Stato)¹⁰.

Gli istituti di giustizia amministrativa posero, al loro sorgere, problemi insolubili per i giuristi dell'epoca¹¹. Come conciliare l'esistenza d'una giurisdizione con la mancanza d'un diritto da tutelare? Qual è la natura giuridica dei nuovi istituti?

Nel primo decennio successivo all'istituzione della IV sezione, i dibattiti sui problemi del riparto si intrecciarono con quelli sulla natura giuridica della IV sezione¹²; sul riparto, si scontrarono teoria della *causa petendi* e teoria del *peti-*

no nel modo più diretto la privata proprietà, sia per le limitazioni che autorizzano ad imporvi, mercé l'azione degli organi amministrativi cui ne è data facoltà, sia per i freni che moderano questa facoltà medesima per difesa del diritto privato» (p. 217); l'impostazione è coerente con l'ideologia giuridica del liberalismo; le leggi d'imposta regolano il prelievo, ossia pongono un limite a ciò che lo stato può prelevare; il superamento del limite è indebita lesione del patrimonio privato; la difesa in materia tributaria è una «difesa giurisdizionale della proprietà privata di fronte a possibili abusi ed errori nell'esercizio del potere di distribuire fra i singoli l'onere del tributo» (p. 218); l'effetto del sindacato giurisdizionale non potrebbe essere «se non di ordinare la revoca o la modificazione dell'atto amministrativo che venga riprovato come ingiusto od illegittimo» (p. 319). Per altre indicazioni, cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 6 ss.

⁹ MORTARA, *op. cit.*, p. 331, ove scrive che il singolo non può insorgere contro il ruolo o contro l'ingiunzione; deve quindi adempiere e, solo dopo aver adempiuto, può ottenere la riparazione degli effetti dell'atto. «L'atto amministrativo ottiene così il suo effetto; la restituzione delle somme non dovute, più tardi ordinata ed eseguita, sebbene in sostanza costituisca revocazione di quell'atto, dal punto di vista formale è la pura e semplice riparazione del diritto subbiettivo leso dagli effetti di esso. Il sistema dei rapporti fra gli organi delle differenti funzioni di sovranità è così rispettato; e il principio stabilito nell'art. 4 della legge del 1865 ottiene quell'applicazione che è, con l'indole delle circostanze, la più compatibile» (p. 332).

¹⁰ Per una vivace ricostruzione storico-dottrinale, cfr. B. SORDI, *Giustizia e amministrazione nell'Italia liberale*, Milano, 1985, p. 171 ss.

¹¹ La norma che attribuisce al Consiglio di Stato il potere di annullare gli atti amministrativi viziati per eccesso di potere, violazione di legge e incompetenza «resta per i più un enigma quasi misterioso» (SORDI, *op. cit.*, p. 217); in effetti, in un ambiente giuridico abituato a collegare violazione di legge e lesione di un diritto soggettivo, non si comprende come possa esservi violazione di legge senza lesione di un diritto soggettivo, e come ciò coesista con la possibilità di un giudizio. Il primo ad affrontare questi problemi fu L. MEUCCI, *Il principio organico del contenzioso amministrativo*, in *Giust. amm.*, 1891, IV, p. 1 ss. (l'articolo fu poi inserito nelle *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 1892, p. 110 ss.).

¹² Per MEUCCI, *Il principio organico*, cit., p. 12, «giudizio non è possibile se non nel campo del diritto. Il giudizio è la restituzione di un diritto come la legge è la istituzione di un diritto»; non si comprende, quindi quale fosse la materia di competenza del giudice amministrativo, se il giudizio su diritti è già attribuito al giudice ordinario. Ecco allora nascere – problematicamente – l'idea degli «interessi legittimi»; ci si domanda, cioè, «se sia possibile codesta terza categoria di un 'interesse legittimo', che spunta fuori tra le due, sinora così divise, di interesse semplice e di interesse giuridico, cioè di quell'interesse cui corrisponde un diritto, e che pertanto diritto non sia» (*ivi*, p. 15).

tum¹³; intanto, mentre perdeva terreno la teoria della natura di contenzioso amministrativo della IV sezione e se ne affermava (o se ne operava) la giurisdizionalizzazione, finiva con il prevalere, in tema di riparto, la teoria della *causa petendi*, che instaurava un nuovo equilibrio tra giudice ordinario e giudice amministrativo: quest'ultimo assumeva una funzione centrale nel sistema.

Finiva così per imporsi una linea concettuale, entro la quale trovavano posto una serie coordinata di nuovi dogmi: teoria dell'autonomia della pubblica amministrazione¹⁴ e dell'imperatività dei provvedimenti amministrativi (teoria, cioè, dell'efficacia degradante del provvedimento, sia valido sia invalido)¹⁵; soluzione dei problemi di riparto in base alla *causa petendi*, organizzata sulla contrapposizione tra diritto soggettivo e interesse legittimo; centralità, quindi, del giudice amministrativo, e residualità del giudice ordinario¹⁶.

¹³ La questione fu posta da V. SCIALOJA, *La competenza della IV sezione del Consiglio di Stato di fronte all'autorità giudiziaria*, in *Foro it.*, 1891, I, c. 1118, che, con l'idea del «diritto fatto valere come interesse», imperniò sul *petitum* il criterio del riparto; quando la tesi del *petitum* fu prospettata per la prima volta, «si era ancora lontani da impostazioni sostanzialistiche, che prenderanno campo proprio sull'onda dei problemi suscitati da Scialoja in un periodo di poco posteriore ad opera di Oreste Ranalletti» (SORDI, *op. cit.*, p. 246). La questione fu chiusa con il «concordato giudiziale» stipulato da S. Romano e D'Amelio, che sanciva la definitiva vittoria della tesi della *causa petendi* (o del *petitum* sostanziale).

¹⁴ Autonomia o libertà dell'amministrazione che trovava la sua formalizzazione nel principio secondo il quale l'ordinamento giuridico impone all'amministrazione «soltanto dei limiti entro i quali la lascia comunemente libera, in modo che nella effettiva e concreta volontà dello Stato, e non soltanto in generali precetti giuridici, hanno il loro fondamento gli atti relativi» (S. ROMANO, *Principii di diritto amministrativo*, 1901, p. 2). Nello stesso anno venivano teorizzate la esecutorietà e la presunzione di legittimità degli atti amministrativi (da U. BORSI, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi senesi*, 1901, ora in *Studi di diritto pubblico*, I, Padova, 1976, p. 50 ss.).

¹⁵ Per ORLANDO, «l'obbedienza generale ed incondizionata al comando dello Stato si verifica solo quando questo comando assume la forma di atto del potere legislativo, di legge. Invece l'atto del potere esecutivo (ordinanza) intanto deve essere necessariamente osservato dal cittadino, in quanto sia alla legge conforme: principio di un'incalcolabile importanza e sul quale si fonda tutta la teoria giuridica della difesa giurisdizionale del cittadino verso l'atto della pubblica amministrazione» (*Introduzione al diritto amministrativo*, p. 30, cit. da SORDI, *op. cit.*, p. 356); in RANELLETTI prima, e in S. ROMANO poi, compare invece l'idea dell'affievolimento, o compressione, del diritto soggettivo ad opera del potere di supremazia dell'amministrazione (ROMANO, *Principii*, cit., p. 39).

¹⁶ Questo sistema contraddiceva la legge del 1865; la teoria della imperatività e dell'effetto degradante (ossia dell'efficacia degli atti invalidi) era contraddetta, nell'allegato E, dall'art. 5; la disapplicazione degli atti invalidi riguardava tutti gli atti amministrativi, non solo quelli generali. La legge del 1865 sanciva (e sancisce) la tutela dei diritti lesi da un atto amministrativo, ma si è poi affermato che, quando un atto amministrativo lede un diritto, non c'è tutela perché il diritto non c'è più. Oggi si dice che il giudice ordinario può essere adito solo quando l'amministrazione ha agito in carenza di potere, e non si considera che, quando non c'è potere, e non c'è atto, siamo al di fuori del perimetro regolato dalla legge del 1965, e quindi la giurisdizione del giudice ordinario discende dal diritto comune.

Tra gli scrittori di oggi, il criterio del *petitum* è riproposto da F. SATTA, *Giustizia amministrativa*, Padova, 1986, p. 18 ss.

Le perplessità di chi non accetta di conciliare la natura giurisdizionale della IV sezione con la mancanza d'un diritto soggettivo sono superate da chi concilia giurisdizione e mancanza di un diritto dando corpo agli interessi legittimi, intesi come situazioni giuridiche modellate sul paradigma dei diritti soggettivi definiti jheringhianamente come interessi protetti¹⁷.

La formula fu escogitata, come è noto, dal giovane Ranalletti¹⁸; dopo le prime controversie sui criteri del riparto tra giurisdizione ordinaria e giurisdizione amministrativa, essa non contraddiceva la natura giurisdizionale del Consiglio di Stato e aderiva al principio di fondare il riparto su criteri sostanziali: per soddisfare queste esigenze, occorreva assegnare alla giurisdizione amministrativa un oggetto sostanziale che valesse a distinguerla dalla giurisdizione ordinaria.

Il fulcro della nuova sistemazione teorica era nella distinzione tra interessi privati indipendenti, e interessi privati subordinati all'interesse pubblico; in questo ordine concettuale, al giudice ordinario sono attribuiti i soli interessi che «hanno una vita indipendente dall'interesse pubblico e possono essere considerati, esaminati, discussi indipendentemente da qualsiasi considerazione relativa all'interesse pubblico»¹⁹; al giudice amministrativo sono affidati gli interessi privati subordinati a quello pubblico; sono affidati, cioè, interessi che «sono dei veri diritti, ma che subiscono una compressione, quando si trovano di fronte ed in contrasto coll'elemento col quale sono compenetrati e dal quale dipendono, cioè l'interesse generale di quella data società, compressione che toglie loro il mezzo ordinario per farli valere, cioè l'azione comune; ogni qual volta questa compressione manca, riprendono la loro naturale espansione e sono dei veri diritti soggettivi»²⁰.

Nella teoria di Ranalletti e di Romano l'interesse legittimo è un aspetto di tutto un sistema complessivo, che esalta la funzione amministrativa e la forza dei provvedimenti e pone il giudice amministrativo al centro del sistema di tutela del cittadino nei confronti dell'amministrazione.

La linea Ranalletti-Romano prevalse, quindi, non solo su quella di Salandra e Orlando (che con Spaventa e Codacci Pisanelli non avevano accettato la tesi della giurisdizionalità del Consiglio di Stato), ma anche su quella di Mortara e Cammeo, che, teorizzando un diritto soggettivo alla legittimità degli atti amministrativi, accettarono la giurisdizionalità del Consiglio di Stato e risolsero la questione del riparto in base al criterio del *petitum*²¹.

¹⁷ Vedi, per ora, ad es., G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1954, vol. II, p. 117 ed, *ivi*, bibliografia.

¹⁸ O. RANELLETTI, *A proposito di una questione di competenza della IV sezione del Consiglio di Stato*, Avezzano, 1892, sulla scorta di idee di origine pandettistica (ROMANO, *Principii*, cit.).

¹⁹ RANELLETTI, *op. cit.*, p. 71.

²⁰ RANELLETTI, *op. cit.*, p. 76; sull'origine pandettistica della «compressione», o «affievolimento», v. SORDI, *op. cit.*, p. 275.

²¹ Sugli svolgimenti di questa vicenda, si veda ancora SORDI, *op. cit.*, p. 215 ss.

Di qui la formula della giurisdizione amministrativa come giurisdizione di indole soggettiva, istituita a tutela di situazioni giuridiche denominate interessi legittimi, ed il problema di definire gli interessi legittimi come situazioni giuridiche soggettive²².

Diritto soggettivo e interesse legittimo sono quindi, in quelle teorizzazioni, non soltanto due situazioni soggettive di cui si tratta di individuare i tratti differenziali, ma aspetti di due sistemi complessivi di rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione. Il diritto soggettivo esprime la sottoposizione dell'amministrazione alla legge, l'inefficacia degli atti invalidi, il perdurare del diritto soggettivo pur quando sia stato emesso un provvedimento amministrativo, ed il perdurare, quindi, della giurisdizione del giudice ordinario; l'interesse legittimo è invece espressione d'un modello amministrativo completamente diverso: esso esprime l'imperatività e l'efficacia degradante del provvedimento, insieme con la necessaria ed esclusiva competenza del giudice dell'annullamento.

Questo è, tuttora, il nostro sistema di giustizia amministrativa, ed entro questo sistema istituzionale continua a muoversi la riflessione dottrinale sui diritti ed interessi del cittadino verso la pubblica amministrazione.

2. *Sviluppi del concetto di interesse legittimo*

Gli sviluppi teorici del concetto di interesse legittimo non si sono distaccati dalle primitive impostazioni «sostanzialistiche», la cui matrice metodologica deriva dal modo di considerare il diritto soggettivo nella dogmatica dei pandettisti: si muove cioè da una analisi degli interessi che fanno capo ai cittadini nelle loro relazioni con il potere dell'amministrazione, e se ne deduce che vi è una situazione soggettiva se quell'interesse è protetto dall'ordinamento: a seconda del modo di protezione, le situazioni giuridiche sono differenziate in diritti soggettivi o interessi legittimi; si hanno, così, le note classificazioni degli interessi in interessi di fatto o semplici, in interessi riconosciuti come diritti soggettivi ed interessi riconosciuti come interessi legittimi, ecc.²³.

Questa impostazione metodologica porta ad una doppia analisi: l'analisi degli interessi e l'analisi degli strumenti di protezione degli interessi, pur essendo evidente che solo la seconda è dotata di effettivo valore giuridico²⁴. Alla radice

²²Dopo Ranelletti e Romano, è ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, vol. II, cit., l'autore che fornisce la più compiuta esposizione del sistema.

²³Vedi, ad es., M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*³, Bologna, 1983, p. 133 ss. In sostanza, si direbbe che gli amministrativisti siano ancora legati alla teoria del diritto soggettivo formulata nell'Ottocento, in termini di interesse tutelato (cui veniva contrapposta la formula della signoria della volontà); impostazione superata da tutta la moderna dottrina (vedi, ad es., a parte le notissime posizioni kelseniane, A. ROSS, *Diritto e giustizia*, trad. it., Torino, 1965, p. 177).

²⁴Ad es., E. CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Milano, 1963, p. 48,

di questa impostazione vi è il concetto, per cui situazione giuridica è, non tanto la fattispecie normativa di una condotta²⁵, cui sia riferita la produzione di effetti giuridici (o, più ampiamente, cui consegua una valutazione giuridica), ma la situazione giuridica in cui, all'interesse di un soggetto, sia assicurato rilievo e tutela. Senonché, le norme che assicurerebbero rilievo e tutela all'interesse del singolo, non regolano la condotta del singolo, ma regolano l'attività amministrativa: norme, quindi, rispetto alle quali l'interesse del singolo rileva come *ratio*, come scopo della norma, non come contenuto²⁶.

L'interesse, in effetti, non rileva come componente e neppure come fattispecie di una situazione soggettiva²⁷; l'interesse non è il presupposto del conferi-

enuncia così il criterio d'indagine: «la considerazione dell'aspetto finalistico delle norme di azione (e delle norme in genere) non esaurisce certo la conoscenza giuridica del fenomeno. Anzi, tale aspetto attiene ad una fase ancora introduttiva verso questa conoscenza, perché in sé non offre alcuna indicazione d'ordine propriamente giuridico. Identificare lo scopo della legge significa apprenderne la *ratio*: ciò offre utili servizi, in sede di interpretazione come di costruzione del sistema: ma la *ratio*, di per sé e a rigore, si colloca in un momento pregiudicativo. Quel che giuridicamente rileva è l'effettivo contenuto normativo, il modo come la disciplina si attua ed articola in concreto». Peccato che questo criterio non venga adottato per criticare le impostazioni finalistiche (CAPACCIOLI si preoccupa infatti di dimostrare che gli interessi legittimi attengono ad interessi detti secondari, e si distinguono dai diritti soggettivi perché solo questi ultimi danno garanzia di risultato).

²⁵ All'origine di questa definizione di situazione soggettiva vi è la distinzione delle norme in due grandi partizioni: norme di condotta (dette anche finali o materiali) e norme di competenza (dette anche strumentali, o di organizzazione, o sulla produzione): su questa bipartizione, mi limito a ricordare, a parte Kelsen, H.L.A. HART, *Il concetto di diritto*, trad. it., Torino, 1965, p. 34 ss. e ROSS, *op. cit.*, p. 149 ss.; nella letteratura giuridica italiana, basti ricordare i nomi di CARNELUTTI e BETTI, citati da ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 106. Le situazioni soggettive «elementari» sono, quindi, soltanto due: il dovere ed il potere, come ben illustrato nell'opera alloriana, e da F. CORDERO, *Le situazioni giuridiche soggettive nel processo penale*, Torino, 1956, *passim*.

²⁶ Nella letteratura degli amministrativisti, la più parte dei discorsi sugli interessi legittimi possono essere riscritti in termini di analisi delle norme che regolano le potestà pubbliche: il carattere formale o sostanziale dell'interesse legittimo non è altro che il carattere formale o sostanziale di quelle norme, indicato (per una sorta di inversione prospettica) dal punto di vista del soggetto, nei cui confronti si esercita la potestà pubblica; lo stesso vale per altre caratterizzazioni o classificazioni degli interessi legittimi: gli interessi legittimi statici o dinamici, oppositivi o pretensivi, non sono situazioni soggettive del singolo, ma la descrizione, dal punto di vista del singolo, delle norme che impongono all'amministrazione di non emettere o di emettere un provvedimento. Su queste ultime distinzioni cfr. G. GRECO, *L'accertamento autonomo del rapporto nel giudizio amministrativo*, Milano, 1979, p. 107, il quale, muovendosi in tale inversione prospettica, riferisce all'interesse legittimo i contenuti delle norme che regolano le attività amministrative, e costruisce l'interesse legittimo come situazione giuridica sostanziale, postulandone conclusivamente (con indubbia coerenza), la possibilità del mero accertamento.

Metafore correntemente usate, come «lesione» o «soddisfacimento dell'interesse legittimo» significano, rispettivamente, violazione od osservanza, da parte dell'amministrazione, della norma che ne regola l'attività.

²⁷ Ci si riferisce alle norme che regolano l'esercizio del potere, senza escludere in assoluto che possano esservi altre norme che assumano come fattispecie l'interesse di singoli o di collettività,

mento (al c.d. titolare dell'interesse) di una situazione giuridica soggettiva sostanziale; esso è soltanto lo scopo, in vista del quale l'ordinamento pone certe prescrizioni; oggetto della norma, che istituirebbe le situazioni soggettive di interesse legittimo, dunque, non è l'interesse del suddito, nei cui confronti viene esercitato il potere amministrativo, ma il dovere imposto all'amministrazione: l'interesse del privato e l'interesse collettivo sono soltanto le ragioni, per le quali la norma è emanata, e sono (solitamente) estranei alla struttura della norma. Le indagini sull'interesse sono dunque indagini, non sul contenuto delle norme, ma sulle ragioni, o sugli scopi delle norme: sopra elementi, quindi, solitamente estranei alla struttura e al contenuto delle norme. Nelle attività amministrative discrezionali, un certo fine, la cura di un certo interesse, pubblico o privato, sono rilevanti, in quanto il potere deve essere esercitato per il raggiungimento di un certo fine o per la cura di un certo interesse: ma in tal caso fine e interesse non sono elementi costitutivi di una situazione soggettiva del privato; sono, invece, elementi rilevanti per la determinazione delle modalità di esercizio del potere (componenti, quindi, di una fattispecie di dovere dell'autorità).

La condotta, che la norma prende in considerazione, è quella dell'amministrazione; del titolare dell'interesse legittimo, non v'è condotta cui l'ordinamento attribuisca rilievo²⁸: ecco perché l'interesse legittimo, in questa prospettiva, non è una situazione giuridica, ma il riflesso di una situazione giuridica altrui (quella di dovere dell'amministrazione, o, se si preferisce, quella di potere dell'amministrazione, accompagnata da doveri sulle modalità di esercizio del potere)²⁹. Alla norma, che regola l'attività amministrativa, si affianca quella che «sanziona» la violazione di tali prescrizioni, con l'annullabilità del provvedimento³⁰: ecco perché è stato detto – mettendo a nudo, con rigorosa analisi formale,

per collegare a tale fattispecie effetti come, ad esempio, la legittimazione a intervenire nei procedimenti o a proporre ricorsi amministrativi o giurisdizionali.

²⁸ S'intende, nello stadio che precede l'emanazione dell'atto; dopo, emergono situazioni soggettive che hanno la loro fattispecie nell'atto o nei vizi dell'atto.

²⁹ Incisivamente, è stato detto che gli interessi legittimi «sorgono in relazione a norme che per definizione non si occupano di essi»: G. GUARINO, *Potere giuridico e diritto soggettivo*, Napoli, 1949, p. 51.

³⁰ È stato esattamente notato che le disposizioni circa l'impugnabilità degli atti amministrativi per incompetenza, eccesso di potere e violazione di legge, contenute nelle leggi del processo amministrativo, «contengono anche una norma di diritto sostanziale, in quanto esprimono, sebbene implicitamente, la volontà del legislatore di annullare gli effetti giuridici di un provvedimento amministrativo viziato da incompetenza, eccesso di potere o violazione di legge, che direttamente leda un interesse individuale, qualora il titolare dell'interesse leso manifesti in tal senso la sua volontà. Da questa norma trae origine, col verificarsi della relativa fattispecie giuridica, una concreta volontà di legge, avente per oggetto l'annullamento del provvedimento illegittimo, subordinatamente alla volontà del soggetto leso; è di co testa concreta volontà di legge che il Consiglio di Stato deve dichiarare giurisdizionalmente l'esistenza o l'inesistenza»: E. GARBAGNATI, *La giurisdizione amministrativa*, Milano, 1950, p. 59.

il congegno normativo in cui si risolve l'interesse legittimo – che esso è null'altro che l'espressione anticipata dell'annullabilità dell'atto³¹. Questa formula ha incontrato più critiche che consensi: nella letteratura amministrativa, ove l'affermazione che l'interesse legittimo è una situazione giuridica soggettiva di natura sostanziale è ormai uno slogan acriticamente reiterato, la definizione alloriana viene accomunata a quelle di altri autori, sotto l'etichetta di «teoria processuale». Questi autori avrebbero il torto di non aver colto la natura «sostanziale» della figura, di averla «desostanzializzata» e «processualizzata»³².

Ma sono critiche che nascono da equivoci e fraintendimenti; e sono, per lo più, critiche che non portano ad una ricostruzione dell'interesse legittimo che dia a tale figura più sostanza di quanta ne metta in luce l'analisi del dato normativo: analisi che non collega l'interesse legittimo alle norme processuali ma lo collega, come si è detto, alle norme «sostanziali» o «procedimentali» che regolano le funzioni amministrative e all'annullabilità degli atti, emessi in violazione di quelle norme. È teoria, quindi, che non ha nulla di processuale³³. La teoria alloriana, in effetti, si inquadra perfettamente nell'ambito degli indirizzi degli

³¹ Sugli scritti alloriani, ci soffermeremo in seguito; qui basta rammentare che, per Allorio, l'interesse legittimo è l'espressione anticipata, in termini soggettivi, del diritto (potestativo) all'annullamento di un atto illegittimo e, quindi, in ultima analisi, di una giurisdizione di annullamento.

³² ALLORIO – scrive M.S. GIANNINI – «preferisce ... ridurre l'interesse legittimo ad un diritto all'annullamento del provvedimento viziato, nascente in chi possa temere una menomazione giuridica dall'esercizio di una potestà vincolata dell'amministrazione»; l'interesse legittimo è quindi «una prospettiva di un evento dannoso che si attualizza solo processualmente» (M.S. GIANNINI, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. proc.*, 1964, p. 44 dell'estratto). Le cose non stanno così. Per ALLORIO, l'interesse legittimo non coincide con il diritto all'annullamento (ne è, infatti, espressione anticipata); inoltre, non è una figura processuale, essendo il riflesso soggettivo delle norme (sostanziali, o procedimentali, e comunque non processuali) che pongono prescrizioni all'esercizio di un potere amministrativo; è, in altri termini, la considerazione, dal punto di vista del destinatario di un potere, delle norme che regolano quel potere; quindi, è il portato di norme sostanziali, non di norme processuali (altra cosa è poi la legittimazione processuale; ALLORIO – come vedremo – distingue nettamente l'interesse legittimo dal diritto sostanziale all'annullamento dell'atto viziato e dal diritto di azione). Che la teoria alloriana dell'interesse legittimo sia una teoria processuale è un luogo comune nella letteratura sull'interesse legittimo; vedi gli autori citati da C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1985, p. 183, nota 56.

³³ Teorie processuali sono quelle che identificano l'interesse legittimo con una situazione giuridica processuale, vale a dire con il potere di azione (G. CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, pp. 50 e 358) o con la legittimazione (E. GUICCIARDI, *Concetti tradizionali e principi ricostruttivi della giustizia amministrativa*, in *Arch. dir. pubbl.*, 1937, p. 56 ss.; vedi anche E. FAZZALARI, *Istituzioni di diritto processuale*, IV ed., Padova, 1986, p. 247); per GARBAGNATI e ALLORIO all'interesse legittimo si correla, non tanto l'azione (in senso astratto), quanto il potere di provocare l'annullamento dell'atto, definito da GARBAGNATI come mero potere, da ALLORIO diritto potestativo (vedi *infra*). L'interesse legittimo non si identifica con questo potere o diritto, essendone l'antecedente; questo potere o diritto, a sua volta, neppure è una figura di diritto processuale, in quanto è la derivazione delle norme di diritto sostanziale, che regolano l'atto, i suoi vizi e la sua invalidità.

amministrativisti, che collocano l'interesse legittimo nel diritto sostanziale³⁴; nelle definizioni degli amministrativisti, se si analizzano le loro formule, espungendone metafore³⁵ ed elementi spuri³⁶, non rimane altro, dell'interesse legittimo, se non il riferimento alle norme che regolano l'esercizio del potere dell'amministrazione (cui si accompagna, poi, il potere, o diritto, di ottenere la rimozione dell'atto che le ha violate).

Da che cosa è data, infatti, la «sostanzialità» dell'interesse legittimo? In cosa consiste il suo essere una situazione soggettiva?

Per alcuni autori, la «sostanzialità» della figura non ha altro significato, se non che l'interesse legittimo deriva, non da norme processuali, ma da norme di diritto sostanziale³⁷; «gli interessi legittimi costituiscono una categoria di diritto

³⁴ Ad esempio F.G. COCA, *Il silenzio della pubblica amministrazione*, Milano, 1971, p. 113 ss., muove dall'assunto che l'interesse legittimo costituisce una situazione giuridica soggettiva sostanziale e strumentale (p. 144), ma situazione soggettiva, per questo Autore, significa soltanto «entità giuridicamente qualificata» (p. 118); oggetto della situazione giuridica soggettiva è una condotta, cui l'ordinamento conferisca rilevanza, assumendola come fattispecie di un effetto giuridico, ma anche un interesse (l'interesse c.d. legittimo, ovvero l'interesse presupposto: p. 118, testo e nota 112); l'interesse legittimo, egli dice, «consta, come ogni altra situazione giuridica, di una sostanza pregiudiziale e di una rilevanza giuridica (riconoscimento e tutela)» (p. 132).

³⁵ Come, ad es., la formula «posizione di vantaggio», che è giuridicamente priva di senso, ma – come argutamente è stato detto – «nozione puramente topografica» (D. BARBERO, *Guerra e pace tra "interno" e "esterno" del diritto soggettivo*, in *Jus*, 1952, p. 345), ovvero nozione economica (ALLORIO, *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale*, in *Problemi di diritto*, vol. I, Milano, 1957, p. 70).

Se è posizione di vantaggio ogni posizione del cittadino di fronte a doveri amministrativi, bisognerebbe chiamare così anche la posizione del cittadino la cui proprietà possa essere espropriata; si dovrebbe dire, allora, che quel proprietario ha l'interesse legittimo a, o il vantaggio di, essere espropriato.

³⁶ Come, ad es., il riferimento all'interesse tutelato, o il collegamento con un «bene della vita».

³⁷ G. MIELE, *Questioni vecchie e nuove in materia di distinzione del diritto dall'interesse nella giustizia amministrativa*, in *Foro amm.*, 1940, p. 49, dopo aver premesso che l'interesse legittimo è un interesse sostanziale (p. 53); dopo aver (finemente) analizzato le varie posizioni in cui un interesse individuale rileva nei confronti dell'attività amministrativa (pp. 53-64), conclude correlando l'interesse legittimo alla censurabilità di un atto amministrativo per eccesso di potere, incompetenza e violazione di legge (p. 64). Lo stesso autore, nello scritto *Potere, diritto soggettivo e interesse*, in *Riv. dir. comm.*, 1944, p. 122, definisce l'interesse legittimo come «posizione di vantaggio», posizione che è «la risultante delle norme che impongono al titolare di un potere l'osservanza di date modalità e condizioni nell'esercizio di esso: niente di più e di diverso»; interesse legittimo è dunque la posizione dell'amministrato di fronte alle norme che fissano modalità e condizioni dell'esercizio del potere; se a queste norme corrisponde un vantaggio, un interesse sostanziale o altro, è cosa che attiene allo scopo della norma, non ne è elemento strutturale. Il dato giuridico è quindi soltanto la norma, che regola la condotta dell'amministrazione. Cfr. altresì MIELE, *Principi di diritto amministrativo*, I, Padova, 1960, p. 52 ss.

Questa definizione è ripresa da A. ROMANO, *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, Milano, 1958, p. 223 e da R. VILLATA, *L'esecuzione delle decisioni del Consiglio di Stato*, Milano, 1971, p. 490.

sostanziale, in quanto derivano dalle norme che fissano doveri e limitazioni alla condotta della pubblica amministrazione»³⁸.

Per altri, la «sostanzialità» dell'interesse legittimo sta ad indicare che le norme tutelano un interesse del privato che si riferisce ad un «bene della vita»³⁹; le norme tutelano, si afferma, non solo l'interesse pubblico, ma anche l'interesse del privato alla conservazione, o alla acquisizione, di un «bene della vita»; in questa analisi, l'interesse legittimo è un interesse sostanziale, non un interesse meramente formale⁴⁰ o strumentale⁴¹. È questa, evidentemente, non una teoria giuridica, ma una teoria sociologica (o finalistica) delle norme amministrative; il terreno metodologico, su cui essa si muove, è quello di JHERING e RANELLETTI; cambiano le conclusioni (gli interessi privati, si dice, non sono tutelati occasionalmente, non sono sempre subordinati all'interesse pubblico), ma l'analisi ha per oggetto pur sempre il gioco degli interessi, non la struttura delle norme⁴². O, se si preferisce, la *ratio* delle norme dal punto di vista degli interessi privati.

Che gli interessi legittimi hanno valore sostanziale è affermazione che può avere un altro significato ancora: può significare, cioè, che essi si riferiscono alla legittimità, non soltanto formale, ma anche sostanziale, degli atti amministrativi; può significare, in altre parole, che essi riflettono non soltanto le norme che fissano le forme dell'agire dell'amministrazione, ma anche quelle che determinano il contenuto dei provvedimenti; in questa prospettiva, v'è lesione di un interesse

³⁸G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, vol. I, Milano, 1958, p. 198, che critica GUICCIARDI affermando che gli interessi legittimi sussisterebbero a prescindere dalle norme processuali che li tutelano; «dalla norma che impone all'amministrazione un dato comportamento, la garanzia dell'interesse individuale discende in modo del tutto indipendente dalla norma di diritto processuale che stabilisce i mezzi di attuazione della prima» (p. 193); ma cosa sia questa «garanzia», a prescindere della tutela, non è facile intendere.

³⁹Cfr., per tutti, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, vol. I, p. 509, il quale mette insieme tre specie di «interessi protetti»: i fatti di legittimazione per la proposizione di misure (processuali e procedimentali); gli interessi procedimentali, che «hanno ad oggetto situazioni e vicende dei procedimenti; onde non si riferiscono direttamente a beni della vita, ma a fatti procedimentali che a lor volta investono beni della vita» (p. 509); e gli interessi correntemente denominati legittimi, che ineriscono a beni della vita, in quanto strumenti di conservazione (di fronte a potestà ablatorie) o di acquisizione (di fronte a potestà concessorie) di un bene della vita (p. 510 ss.).

⁴⁰E. CANNADA BARTOLI, *Il diritto soggettivo come presupposto dell'interesse legittimo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1953, p. 348, la cui posizione si ricollega a quella di MORTARA.

⁴¹R. ALESSI, *Principi di diritto amministrativo*, IV ed., Milano, 1970, vol. II, p. 575.

⁴²Metodologicamente, quindi, questi autori vanno incontro all'obiezione, già rivolta alla definizione di stampo jheringhiano del diritto soggettivo, per cui l'interesse «non è elemento costitutivo del diritto subbiiettivo, e tanto meno ne esaurisce l'essenza, ma sta al di fuori di esso quale elemento teleologico» (E. GARBAGNATI, *Diritto subbiiettivo e potere giuridico*, in *Jus*, 1942, p. 225); parimenti, l'interesse non è elemento costitutivo dell'interesse legittimo, ma ne è soltanto un aspetto teleologico; «L'interesse legittimo ... ha valore teleologico, rispetto al potere di provocare l'annullamento di un atto amministrativo illegittimo, di cui il ricorrente si pretende titolare»: GARBAGNATI, *La giurisdizione amministrativa*, cit., p. 67.

legittimo sia quando l'atto presenta vizi formali, sia quando presenta vizi sostanziali⁴³.

Il presupposto di questa impostazione è la distinzione delle norme amministrative in due grandi partizioni: norme che attribuiscono, e norme che regolano l'esercizio del potere; vi è giurisdizione del giudice ordinario quando si contesta l'esistenza del potere (cioè quando è in discussione la stessa esistenza dell'atto); vi è giurisdizione del giudice amministrativo quando si afferma la violazione delle norme che ne regolano l'esercizio (sia sotto il profilo procedimentale, sia sotto il profilo contenutistico).

Questa è la più aggiornata rappresentazione del sistema di giustizia amministrativa: essa spiega quale spazio (residuale) sia assegnato al giudice ordinario, in un sistema nel quale il provvedimento amministrativo è imperativo; è un atto, cioè, di fronte al quale non vi sono mai, o non vi sono più, diritti soggettivi, ma solo interessi legittimi; in presenza di provvedimenti amministrativi l'unico giudice è quello dell'annullamento; il giudice dei diritti entra in azione solo quando non vi è un provvedimento, ma ve ne è soltanto una parvenza, perché l'amministrazione ha agito in carenza di potere.

Nella letteratura amministrativistica, peraltro, l'interesse legittimo non è soltanto la proiezione (sull'amministrato) delle norme che regolano le funzioni amministrative: vi sono autori che lo identificano con specifici poteri, ed autori che vedono in esso una situazione complessa (ossia un complesso di poteri), di cui l'amministrato è titolare nei confronti delle potestà pubbliche. In questa seconda accezione, l'interesse legittimo assume i connotati di situazione giuridica soggettiva, e perde quell'alone di «oggetto oscuro e misterioso» di cui molti parlano; cessa di essere, quindi, una situazione soggettiva diversa da quelle già conosciute, perché viene identificato con situazioni giuridiche note e conosciute (i poteri, appunto)⁴⁴.

⁴³ Cfr. GRECO, *op. cit.*, p. 110 ss. *Contra*, CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, cit., p. 77.

⁴⁴ NIGRO, *Giustizia amministrativa*, cit., p. 115 ss., dopo varie considerazioni sui rapporti tra potere amministrativo e interessi pubblici e privati su cui incide il potere amministrativo, fa consistere l'interesse legittimo nel potere di dare inizio al procedimento amministrativo e nel potere di provocare l'annullamento di un atto illegittimo, in sede giudiziale o amministrativa (vedi spec. p. 126); il dato unificante tali poteri c.d. strumentali è però un elemento finalistico (l'interesse del privato), il che preclude di concludere che è stata identificata una categoria unitaria di situazioni soggettive, costruita secondo criteri strettamente normativi. Questo Autore sembra postulare che i poteri in cui si risolvono le situazioni soggettive, siano da concepire come strumenti di protezione di una situazione-base, che andrebbe caratterizzata a seconda che abbia o no per oggetto un bene oggetto di potere amministrativo (si avrebbe, così, nel primo caso un interesse legittimo, nel secondo un diritto soggettivo; v. p. 115 e p. 127); fermo restando il rilievo dei poteri attribuiti al privato, la situazione-base (detta anche «posizione di vantaggio») sembra però essere un'ipostasi. Non esiste, infatti, una situazione-base che si presenti come entità giuridicamente distinta dai poteri che ne assicurano la protezione.

Ma vi è chi dilata al massimo il campo semantico di riferimento della formula «interesse legittimo»; essa viene adoperata per designare, non soltanto la posizione del singolo nei confronti di norme che regolano l'esercizio del potere, ma anche i fatti di legittimazione processuale e i c.d. interessi procedurali, ossia i poteri attribuiti al privato legittimato ad intervenire nei procedimenti⁴⁵. Vengono in tal modo omologate, sotto un'unica etichetta, entità assai diverse.

Il fatto di legittimazione, infatti, in quanto fenomeno processuale, non può essere accomunato alle situazioni di diritto sostanziale (quale sarebbe l'interesse legittimo)⁴⁶. La seconda classe, quella degli interessi legittimi c.d. procedurali, è costituita, in realtà, da «poteri», il cui esercizio avviene nell'ambito del procedimento⁴⁷. Vi sono poi gli interessi legittimi «sostanziali», così detti perché attengono a beni della vita; ma, come abbiamo visto, ciò che attiene ad un bene della vita, non è una situazione giuridica riferibile al privato, ma la norma che regola il potere amministrativo: quella che impone all'amministrazione di non incidere o di concedere un bene della vita; in questa prospettiva, si torna all'interesse legittimo posizione riflessa, cioè all'interesse legittimo (del primo gruppo di teorie), che non è una situazione soggettiva⁴⁸. In conclusione, quindi, queste nuove elaborazioni finiscono con il fornire, dell'interesse legittimo, una nozione che, se anche utile a fini descrittivi, è però priva di univoco contenuto dogmatico (in quanto ricomprende situazioni processuali, situazioni procedurali e situazioni riflesse). Questo indirizzo non ha mancato di influenzare alcune dottrine del processo tributario⁴⁹, cioè dell'istituto cui ora è ormai necessario volgere la nostra attenzione.

⁴⁵ M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, loc. cit., e *Discorso generale*, cit., pp. 52-59. Tale ultimo scritto può essere qui indicato come espressivo della tendenza degli amministrativisti verso la costruzione di una categoria complessa, omologa al diritto soggettivo; come i privatisti, dal ceppo «diritto soggettivo», hanno tratto un gruppo assai ricco di situazioni soggettive, così l'interesse legittimo dovrebbe prestarsi ad un'analoga operazione, comprendendo in sé tutte le posizioni del privato a fronte di una pubblica potestà (*ivi*, p. 51). Non vi è, però, un tratto che accomunerebbe in un'unica categoria giuridica – oltre che sotto un'unica etichetta – situazioni tanto varie e di così diversa consistenza e rilevanza. In altri termini la formula, in un impiego così vasto e indeterminato, perde significato tecnico; assume valore soltanto descrittivo, lasciando aperto il problema di definire le autentiche situazioni soggettive, di cui il privato sia titolare.

⁴⁶ Il c.d. fatto di legittimazione di M.S. GIANNINI non è altro che la titolarità dell'azione (dinanzi ai giudici amministrativi), titolarità che assume rilievo quando è disgiunta dalla titolarità di un diritto sostanziale; non ha, quindi, nulla a che vedere con l'interesse legittimo, se quest'ultimo è visto come situazione giuridica sostanziale.

⁴⁷ Ora anche qui viene da domandarsi se convenga costruire una categoria unitaria che racchiude così la posizione del singolo che costituisce mero riflesso di un dovere dell'autorità (posizione che, in quanto riflesso d'un dovere altrui, non è una situazione soggettiva autonomamente rilevante), e la situazione soggettiva di potere del singolo, nei confronti dell'autorità; sembra, in sostanza, che vi sia ragione per denominare «interessi legittimi» codesti poteri.

⁴⁸ Secondo la nozione, qui accolta, di situazione soggettiva. Vedi *retro*, nota 25.

⁴⁹ Si può pensare in effetti di denominare interessi legittimi l'insieme dei poteri attribuiti al

3. Il processo tributario tra diritto soggettivo e interesse legittimo

La storia del processo tributario conosce varie fasi; possiamo periodizzarle nel modo seguente:

- v'è una fase originaria, che ha per base il sistema dell'allegato E; la violazione delle norme d'imposta incide sulla proprietà e sulla libertà dei cittadini, e realizza, perciò, la lesione di diritti soggettivi; le liti d'imposta sono quindi liti su diritti soggettivi (nel senso giusnaturalistico e ottocentesco del termine); la tutela è affidata al giudice ordinario (ma l'azione deve essere preceduta da una fase di amministrazione attiva o di amministrazione contenziosa); sulle controversie di stima non è data tutela giurisdizionale; questo periodo dura sino alla «giurisdizionalizzazione» delle commissioni;
- la giurisdizionalizzazione delle commissioni segna la seconda fase: in essa persistono concezioni legate alla prima; la giurisprudenza seguita a ragionare in termini di diritto soggettivo; il processo dinanzi alle commissioni è considerato autonomo rispetto a quello dinanzi al giudice ordinario (è la tesi della giurisprudenza) ma la dottrina s'impegna a spiegare in termini unitari i due processi⁵⁰;
- fase attuale, iniziata con le riforme degli anni '70: il processo è unico ed è imperniato sul giudice speciale; la giurisprudenza continua a ragionare in termini di diritto soggettivo, rapporto d'imposta e giudizio dichiarativo (anche se si avverte qualche apertura verso nuove teorizzazioni); la dottrina s'impegna in nuovi tentativi teorici⁵¹.

Nella prima fase, il dato positivo è costituito, in primo luogo, dall'esistenza delle commissioni, che sono organi puramente amministrativi; quando l'*iter* amministrativo si è concluso con la determinazione dell'imposta ed il suo versamento, è data tutela dinanzi al giudice ordinario in termini di ripetizione d'indebito; la determinazione dell'imponibile non è disciplinata dalla legge ma da regole tecniche ed è per questo – si ritiene – che è sottratta alla cognizione del giudice ordinario. La migliore teorizzazione di questo sistema rimane quella che ne fornì MORTARA:

privato a fronte del potere amministrativo (nella specie, quello d'imporre un tributo); per una indicazione in tal senso TESAURO, *Profili sistematici*, cit., p. 75; ma questa indicazione mi sembra da abbandonare. L'accoglie, invece, ampliandola ipertroficamente, fino a ricomprendere nell'interesse legittimo persino i crediti del cittadino verso l'amministrazione finanziaria, GLENDI, *L'oggetto*, cit., *passim*.

⁵⁰ Cfr., per una ricostruzione di questa vicenda concettuale, TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 31 ss.

⁵¹ Mi limito a segnalare: P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974; TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977; E. POTTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978; E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979; TESAURO, *Profili sistematici*, cit.; GLENDI, *L'oggetto*, cit.

il provvedimento di imposizione non è imperativo; il giudice può, quindi, ordinare la restituzione dell'indebito senza formalmente revocare l'atto⁵².

Si riannodano a questa prima fase tutte le teoriche che non hanno accettato l'idea della giurisdizionalità delle commissioni; tra i molti, si pensi ad A.D. GIANNINI, le cui *Istituzioni*, che tanto hanno influenzato la giurisprudenza, sono però rimaste senza ascolto su questo punto⁵³.

⁵²La teoria dell'imperatività del provvedimento amministrativo è sorta agli inizi del secolo (insieme con la esecutorietà e la presunzione di legittimità); vedi *retro*, note 14 e 15.

⁵³A.D. GIANNINI trasfuse nelle *Istituzioni di diritto tributario*, e poi ne *I concetti fondamentali del diritto tributario* (Torino, 1956) una monografia, intitolata *Il rapporto giuridico d'imposta*, che apparve nel 1937. L'opera, nel suo grezzo impianto teorico, recepisce i dogmi della dottrina amministrativistica di stampo autoritario. Coesistono in essa, male amalgamate, l'idea del potere d'impero e quella del principio di legalità; l'imposta è una prestazione che «lo Stato, o un altro ente pubblico, ha il diritto di esigere», non in base alla legge, ma «in virtù della sua potestà d'imperio, originaria o delegata, nei casi, nella misura e nei modi stabiliti dalla legge» (p. 1); la potestà d'imperio dello Stato è originaria, preesiste alla legge; la legge la limita, fissando casi, misura e modi del c.d. diritto di esigere il tributo; scopo dell'imposta è procurare un'entrata all'ente pubblico; viene respinta ogni idea di extrafiscalità; il *subditus* deve pagare l'imposta, non perché soggetto alla legge, ma perché soggetto «alla potestà finanziaria dello Stato, costituente una manifestazione della sua potestà d'imperio» (p. 2); «il potere originario dello Stato di imporre tributi ... preesiste all'ordinamento legislativo tributario» (p. 29, in nota); dalla legge scaturisce il rapporto d'imposta, che è un rapporto complesso in cui confluiscono le cose più diverse e disparate, ossia, si potrebbe dire, tutto intero il fenomeno tributario (debito e credito, dichiarazione, accertamento, sanzioni, rimborso, procedure contenziose, ecc.). Il rapporto d'imposta non si identifica con i singoli diritti, poteri, doveri ecc., ma è un «medio» tra la legge ed il presupposto, da un lato, e, dall'altro, questi diritti, poteri, doveri, ecc. «La potestà finanziaria, essendo uno degli aspetti del potere d'imperio dello Stato, ... è teoricamente illimitata quanto al contenuto e può incondizionatamente esplicarsi, cosicché nella scelta delle specie d'imposta, nella determinazione della loro misura, e nel regolamento in genere del rapporto, lo Stato, e più precisamente i suoi organi legislativi, non incontrano nessun vincolo giuridico» (p. 62); «l'autorità finanziaria ha il potere di determinare in concreto il debito d'imposta con un suo provvedimento, cui il debitore è tenuto a prestare obbedienza, anche se non sia conforme alla legge, e che, ove non sia impugnato nei termini stabiliti, diventa irretrattabile» (p. 224); l'atto d'accertamento dell'imposta «... al pari di qualsiasi atto della medesima specie, è assistito da una presunzione di legittimità ed è senz'altro esecutorio» (p. 234); l'esecutorietà non discende della legge ma dal potere d'imperio (p. 309); il debitore è tenuto ad osservare l'atto di accertamento, anche se contrario alla legge; se non ottempera, «ed incorre in una sanzione pecuniaria, non ha diritto al rimborso della somma pagata a questo titolo, anche se nella successiva fase amministrativa o giudiziaria dell'accertamento sia riconosciuta l'inesistenza del debito» (p. 234, nota 7); l'esame dei rimedi messi a disposizione del debitore d'imposta è condotto in modo descrittivo, con scarso impegno teorico (p. 274 ss.); all'esposizione dei rimedi amministrativi segue quella dell'azione giudiziaria (p. 278), che è svolta nell'ottica dell'allegato E; «poiché dal rapporto giuridico d'imposta scaturiscono dei diritti soggettivi tanto per l'Amministrazione quanto per il contribuente, la tutela degli stessi rientra, fondamentalmente, nelle attribuzioni della giurisdizione ordinaria» (p. 279); i diritti soggettivi del contribuente possono riguardare ogni e qualsiasi cosa; «quei diritti possono essere di varia natura in corrispondenza con le molteplici manifestazioni del rapporto d'imposta; diritti sostanziali aventi ad oggetto l'esistenza, l'esatta determinazione, le modalità o le garanzie del debito d'imposta; diritti formali attinenti all'osservanza delle norme stabilite dalla legge per l'accertamento dell'imposta, se ed in quanto,

Ciò che ha mutato radicalmente il quadro originario è stato il considerare le commissioni, non più come organi amministrativi, ma come organi giurisdizionali. Il che poneva il problema del raccordo tra i due giudizi.

Peraltro, nonostante la giurisdizionalizzazione delle commissioni – l'immissione, quindi, nel sistema, d'un giudice amministrativo speciale con poteri di annullamento – la giurisprudenza ha seguito a teorizzare il giudizio dinanzi al giudice ordinario in termini di tutela d'un diritto soggettivo⁵⁴ e di accertamento del rapporto d'imposta (come giudizio, dunque, sul rapporto e non sull'atto). Al tempo stesso, la giurisprudenza definiva il giudizio dinanzi alle commissioni come giudizio sull'atto, in termini, dunque, tali da omologare il giudizio delle commissioni a quello del giudice amministrativo sul provvedimento amministrativo.

L'insieme era così un costrutto incongruo e incoerente, nel quale coesistevano – giustapposte e non armonizzate – due logiche contraddittorie: la logica dell'atto imperativo dinanzi al giudice speciale, quella dell'atto non imperativo dinanzi al giudice ordinario⁵⁵.

Queste erano le idee dominanti quando apparve, nel 1942, il *Diritto processuale tributario* di ENRICO ALLORIO, che interveniva così in un settore del diritto, nel quale l'apporto dottrinale era stato, sino ad allora, assai povero; era, si può ben dire, ad uno stadio primitivo. Il processo dinanzi alle commissioni era visto come un fenomeno non autonomo, non distinto dall'attività amministrativa; ed era raffigurato come la fase contenziosa dell'accertamento, fase successiva a quella amministrativa; l'una e l'altra, poi, erano «sistematizzate» come attuazione del rapporto di imposta⁵⁶. Il processo tributario, insomma, non era visto come un fenomeno autonomo e non ne esisteva una elaborazione scientifica di natura schiettamente processuale.

ALLORIO fornisce la prima trattazione autonoma, scientificamente condotta, del processo tributario⁵⁷. Ecco i capisaldi dell'opera.

s'intende, si tratti di norme che, essendo rivolte alla protezione di un interesse del cittadino, diano vita ad un suo diritto soggettivo»; prosa, questa, che mette in luce gli infiniti usi e gli infiniti abusi cui può essere adibita la formula del diritto soggettivo.

⁵⁴ Per alcuni è il diritto di libertà, per altri di proprietà, per altri è il diritto a non dover pagare più di quanto la legge prescrive. Il dato giuridico che si riscontra nel diritto positivo è però soltanto la norma che vincola l'azione amministrativa; non vi è, quindi, alcuna altra norma, dalla quale possa essere desunta l'esistenza d'un diritto soggettivo, salvo quella che attiene alla tutela giurisdizionale.

⁵⁵ Sulle origini e sulle ragioni del permanere di questa concezione cfr. TESAURO, *Profili*, cit., p. 5 ss., e GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 27 ss.

⁵⁶ M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937; A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit.; G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1937, vol. II; G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.

⁵⁷ Le citazioni che seguono sono tratte dall'ultima edizione (Torino, 1969), riferendosi a punti che non sono stati variati.

Identificato il rapporto d'imposta con l'obbligazione tributaria⁵⁸, il punto centrale del sistema concettuale è dato dalla natura costitutiva dell'imposizione⁵⁹; a tale premessa si riannodano l'idea del diritto d'impugnazione dell'imposizione illegittima⁶⁰ e la omologazione del processo tributario al processo amministrativo di legittimità, essendo entrambi destinati all'annullamento d'un provvedimento amministrativo.

Il singolo, nei confronti del potere impositivo, è protetto in quanto il suo interesse ad una imposizione conforme a legge è un interesse legittimo; ai titolari di questo interesse legittimo «è concesso un diritto soggettivo secondario, che si qualifica come diritto d'iniziativa, un diritto di reazione contro l'atto amministrativo che leda la norma strumentale, da cui l'interesse legittimo deriva protezione indiretta; un diritto, insomma, d'impugnazione dell'atto medesimo dinanzi a organi di giurisdizione speciale che può qualificarsi in pari tempo come diritto all'annullamento di quell'atto»⁶¹.

Nella prima edizione dell'opera, ALLORIO qualifica la posizione del singolo in termini di interesse legittimo con una duplice motivazione: l'essere, la funzione d'imposizione, una funzione vincolata⁶²; inoltre, l'essere, la norma che vincola l'attività dell'amministrazione finanziaria, una norma posta nell'interesse pubblico. La norma vincola «nell'interesse generale, per la realizzazione della giustizia tributaria», ma questo interesse «coincide però con gli interessi particolari dei singoli soggetti alla funzione d'imposizione»⁶³.

⁵⁸Viene respinto, cioè, il concetto di rapporto d'imposta come rapporto complesso, comprendente ogni sorta di relazione soggettiva intercorrente tra fisco e «contribuente».

⁵⁹ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 74 ss.

⁶⁰ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 119 ss.; a p. 123 è enunciato il concetto di diritto d'impugnazione, inteso come diritto sostanziale, distinto dal diritto d'azione. Ma già ne *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1935, p. 242, è enunciato il concetto che al privato leso in un suo interesse legittimo compete un «diritto (potestativo) di reazione contro l'atto illegale», ossia un «diritto di reazione contro l'atto amministrativo che leda la norma strumentale, da cui l'interesse legittimo deriva protezione indiretta».

⁶¹ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 109.

⁶²All'attività vincolata corrisponde, secondo la tesi dominante tra gli amministrativisti, un diritto soggettivo (e all'attività discrezionale un interesse legittimo); ma ALLORIO si stacca da questa impostazione: «Vincolata è non solo l'attività che si compia in obbedienza a un preciso obbligo giuridico, cui corrisponda dal lato attivo un diritto altrui; ma altresì l'attività, il cui contenuto sia predeterminato, come avviene riguardo all'imposizione, da una norma strumentale, posta nell'interesse generale» (*Diritto processuale tributario*, p. 107, in nota). La distinzione, dunque, tra diritto soggettivo e interesse legittimo, non deriva soltanto dall'essere l'attività pubblica vincolata o no: all'attività vincolata corrisponde un interesse legittimo, se la tutela del singolo è assicurata solo in termini di annullamento dell'atto; a tale attività corrisponde un diritto, se una norma, distinta da quella che regola l'attività amministrativa, attribuisce al singolo una situazione soggettiva (il diritto soggettivo, appunto, con correlativa tutela).

⁶³ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 107, ove si soggiunge: «Del fatto che una

In questa formula, con cui veniva data sistemazione teorica al processo tributario, confluivano due ordini concettuali: da un lato il processo tributario veniva «amministrativizzato», veniva cioè inquadrato nel sistema dei processi amministrativi; la posizione dei cittadini a fronte delle norme tributarie e del potere d'imposizione era spiegata negli stessi termini in cui la dottrina amministrativa, da RANELLETTI in poi, aveva creduto di spiegare il processo amministrativo; dall'altro, confluivano in questo costrutto gli strumenti tecnici più raffinati della dottrina civilprocessualistica⁶⁴.

Il sistema di tutela del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione era stato modificato dalla creazione, accanto alla giurisdizione (dichiarativa) dei diritti, di quella (costitutiva) sugli interessi; un mutamento analogo era avvenuto in materia tributaria: la giurisdizionalizzazione delle commissioni (vale a dire la istituzione di un giudice con poteri di annullamento) aveva modificato la forma di tutela, trasformandola da tutela dichiarativa in tutela costitutiva; questa teoria, dunque, applicava al processo tributario (inteso come processo costitutivo) la stessa figura (l'interesse legittimo, cioè) che era stata elaborata per il processo amministrativo di legittimità. Il processo tributario, concepito come processo unitario sia nella fase dinanzi alle commissioni, sia nella fase dinanzi al giudice ordinario, era così «omogeneizzato» in termini di tutela costitutiva⁶⁵.

Rispetto alle dottrine degli amministrativisti, essa presenta peraltro dei tratti differenziali: essa non fa corrispondere, ad ogni attività vincolata, un diritto soggettivo⁶⁶; all'attività vincolata corrisponde soltanto un interesse legittimo, se al singolo non è assicurata altra forma di tutela, che l'annullamento dell'atto illegittimo; v'è, di fronte all'attività vincolata, un diritto soggettivo se questo si pone come autonoma situazione soggettiva, cui sia assicurata apposita tutela.

Essa realizza, in secondo luogo, un rovesciamento della formula che, ragionando in termini di interessi tutelati, vede nelle norme tributarie la tutela di interessi individuali e, per ciò solo, il riconoscimento di diritti soggettivi. Qui, sotteso al problema tecnico, può essere registrato anche un profilo ideologico: alla concezione liberale del tributo, inteso come intromissione nella sfera privata, e

norma generale metta la finanza nella necessità di fissare il tributo secondo giustizia, profitta il singolo che da un'imposizione ingiusta aveva tutto da temere. Ne risulta la protezione indiretta di questo singolo: egli non gode alcun diritto, ma il suo interesse è 'mediatamente' od 'occasionalmente' protetto; è, giusta una terminologia ben nota, un *interesse legittimo*».

⁶⁴ Per spiegare il processo amministrativo d'annullamento, è infatti adoperato il concetto di diritto potestativo; l'interesse legittimo, quindi, confinato nel ruolo di antecedente del diritto potestativo, non è oggetto del processo; il processo ha per oggetto il diritto potestativo che, a sua volta, si distingue dal potere di azione.

⁶⁵ L'alternativa stava nell'omogeneizzare le due fasi in termini di processo dichiarativo: al che, però, costituiva (e costituisce) ostacolo insuperabile la natura provvedimentoale dell'atto d'imposizione.

⁶⁶ Viene così bandito, dalla dogmatica giuridica, il diritto soggettivo dell'impostazione ottocentesca, che, essendo soltanto il riflesso d'un obbligo, non è un'autonoma situazione soggettiva.

quindi alla concezione delle norme come limiti posti al potere impositivo a tutela del patrimonio privato, subentra una concezione diversa: in primo piano è posto l'interesse pubblico alla giusta distribuzione del carico fiscale; l'interesse del singolo alla giusta imposizione è protetto in modo mediato ed occasionale.

Viene così introdotto il concetto di interesse legittimo nel diritto tributario, ma al tempo stesso quel concetto perde la ricchezza di significati e di implicazioni che ne avevano fatto un postulato fondamentale del sistema teorico del diritto e della giustizia amministrativa⁶⁷. Nel diritto tributario, esso è soltanto la raffigurazione verbale, dal punto di vista del singolo, del congegno che, alla violazione delle norme impositrici, collega la tutela del singolo in termini di annullamento dell'atto amministrativo⁶⁸.

4. Le «nuove riflessioni» alloriane

Negli anni successivi, Allorio muta varie posizioni di teoria generale; in modo particolare, ripudia ogni impostazione finalistica⁶⁹; ne derivano diverse conseguenze, in tema di processo tributario, di cui danno conto – ma solo in parte⁷⁰ – la seconda e le successive edizioni del *Diritto processuale tributario* ed il saggio *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*⁷¹.

In questo saggio, Allorio offre, dell'interesse legittimo, una definizione in parte nuova, perché viene espunto ogni riferimento al tipo di interesse tutelato dalla norma; l'interesse legittimo è definito come «la posizione che, prima del compimento dell'atto, occupano, simmetricamente al potere vincolato dell'autorità che deve dar vita all'atto, i soggetti che avranno, ad avverata difformità

⁶⁷ Sulla trasformazione dell'interesse legittimo, da puro espediente esegetico per la soluzione dei problemi del riparto, a categoria fondamentale del diritto amministrativo, v. SORDI, *op. cit.*, p. 361 ss.

⁶⁸ Introdotto nel diritto tributario, esso infatti esprime null'altro che il riflesso soggettivo della giurisdizione di annullamento; non è una situazione soggettiva alternativa al diritto soggettivo, sulla cui base avviene il riparto delle giurisdizioni, ma è soltanto l'indice dell'annullabilità del provvedimento. Nel diritto tributario, a differenza che nel diritto amministrativo generale, non dal tipo di interesse tutelato viene dedotto il tipo di tutela, ma dal tipo di tutela viene desunto il modo di essere della posizione del singolo.

⁶⁹ Per la critica delle posizioni finalistiche si vedano il *Saggio polemico sulla giurisdizione volontaria*, del 1948, e *La vita del diritto in Italia*, del 1950; studi entrambi ripubblicati in *Problemi di diritto*, Milano, 1957, voll. II e III.

⁷⁰ Nella prefazione alla seconda edizione, ALLORIO avvertiva: «le mie concezioni di teoria generale si sono così sensibilmente modificate, che io non sono stato in grado di rispecchiarle tutte nella nuova redazione del libro: ne avrei dovuto, altrimenti, mutare tutto il metodo e l'impianto, il che m'avrebbe trascinato a scrivere un altro libro ... e non ne sarebbe proprio valsa la pena».

⁷¹ Apparso in *Jus*, 1952, e poi in appendice al *Diritto processuale tributario*, p. 73 ss., e in *Problemi di diritto*, cit., vol. III.

dell'atto dal vincolo, il diritto all'annullamento»; l'interesse legittimo è perciò «l'espressione anticipata, dal punto di vista soggettivo, dell'esistenza d'una giurisdizione d'annullamento»⁷².

Le riflessioni alloriane sulla teoria generale hanno il loro seguito, negli anni '50, in una serie di saggi, che culminano in quello intitolato *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale*⁷³, ove è tracciato un quadro di teoria generale del diritto nel senso più ampio e più comprensivo dell'espressione.

Il punto di partenza di tutto l'impianto concettuale è una definizione del diritto che ne realizzi l'omogeneità delle componenti; il diritto è concepito – kelsenianamente – come norma, o combinazione di norme, e la norma è definita come giudizio, regola di giudizio sulla condotta umana⁷⁴; ne segue che, della norma, si danno due specie soltanto: norme che impongono doveri (norme statiche-sostanziali) e norme che attribuiscono poteri (norme dinamiche-strumentali)⁷⁵ e che due soltanto sono le situazioni soggettive «elementari», il dovere ed il potere⁷⁶. Le norme che impongono doveri hanno come destinatari esclusivi, negli ordinamenti autoritari, gli organi dello Stato; non si danno, quindi, doveri dei privati⁷⁷. In questa prospettazione, anche l'obbligazione tributaria è una fi-

⁷² *Diritto processuale tributario*, cit., p. 596.

⁷³ Il saggio riproduce due conferenze lette all'Università di Catania nel 1955; pubblicate in quello stesso anno in *Riv. dir. civ.* e in *Jus*, esse sono ripubblicate in *Problemi di diritto*, cit., vol. I, p. 3 ss. (a tale volume si riferiscono le citazioni che seguono).

⁷⁴ *Ivi*, p. 14. La teoria alloriana della norma, muovendo dal postulato kelseniano dell'omogeneità del diritto, si distacca da KELSEN in quanto esclude che sanzione e statualità siano connotati essenziali del diritto (al monismo kelseniano ALLORIO contrappone il pluralismo di SANTI ROMANO).

Nel definire la norma come giudizio, ALLORIO aderisce ad una linea di pensiero presente nella dottrina internazionalistica. Cfr. M. GIULIANO, *Norma giuridica, diritto soggettivo ed obbligo giuridico*, Modena, 1952, p. 216, che però, pur definendo la norma come giudizio sul comportamento, o sulla condotta, di determinati consociati, ne trae la conseguenza che è situazione soggettiva l'obbligo ma non il potere (con il che resta oscuro donde derivino le norme).

Da rilevare che GIULIANO, *op. cit.*, p. 35, esattamente nota che – nelle norme giuridiche che riguardano la giustizia amministrativa –, l'interesse non appare mai come un valore giuridico, come una qualificazione giuridica soggettiva, bensì soltanto come un elemento del fatto giuridico in vista del quale le norme stesse procedono alla attribuzione di doveri giuridici e di diritti soggettivi a carico e a favore di determinati consociati, di determinati enti.

⁷⁵ *Ivi*, p. 38.

⁷⁶ Questa conclusione delle indagini alloriane è accolta e sviluppata da F. CORDERO, *Le situazioni soggettive nel processo penale*, cit. (e nelle successive opere di questo autore); v. pure V. TAVORMINA, *Contributo alla teoria dei mezzi di impugnazione*, ed. provv., s.d., p. 15.

⁷⁷ *Ivi*, p. 46 ss. Riferendosi alle obbligazioni del diritto privato, ALLORIO nega che esistano due doveri, «il dovere cioè dell'obbligato (di prestare) e quello del giudice (di condannare, se l'obbligato non ha prestato): resterebbe da spiegare, e la cosa sarebbe praticamente impossibile, come mai il dovere del privato non possa esistere da solo ...» (p. 49). «Nulla vieta, in tale ipotesi, di parlare di obbligo del privato, purché sia chiaro che tale obbligo non è tanto un dovere, nel senso chiarito in queste pagine,

gura che, a rigore, non ha più ragion d'essere⁷⁸. L'effetto dell'atto d'imposizione non è quello di costituire l'obbligazione tributaria a carico del privato, ma di porre, a carico degli organi statali della riscossione, il dovere di emettere determinati atti (per riscuotere e, se il privato non paga, per eseguire l'esecuzione forzata)⁷⁹.

Nel quadro di simili premesse, riesce sconvolto tutto l'armamentario tradizionale della scienza giuridica: dissolto il polverio delle situazioni giuridiche, viene messa a nudo l'inconsistenza di concetti come quelli di pretesa, di onere, di sanzione, di rapporto giuridico; figure come il possesso, gli stati, le garanzie, l'azione sono «riveditate» e ridefinite; anche i rapporti tra diritto e processo sono impostati in modo nuovo⁸⁰.

In tale quadro di teoria generale, l'interesse legittimo non è una situazione soggettiva; è il riflesso d'una norma che riguarda, prescrivendone le modalità formali e sostanziali d'esercizio, il potere impositivo; l'unica situazione soggettiva sostanziale è quella che viene denominata diritto d'impugnazione dell'imposizione illegittima, o diritto potestativo.

quanto, semplicemente, la situazione in cui alcuno (il privato), se non agisce a un certo modo, fa sorgere un dovere altrui (il dovere [condannatorio] del giudice)» (p. 50). È appena il caso qui di notare la discendenza, di quest'ordine concettuale, dalla impostazione kelseniana, e la sua coincidenza con altre elaborazioni di teoria generale (ad esempio, sono significativi i punti di (parziale) contatto con ROSS, *Diritto e giustizia*, cit., p. 150, il quale pone l'esigenza metodologica di analizzare il diritto limitandoci «alle connessioni giuridico-funzionali tra fatti condizionanti e reazioni conseguenti»).

⁷⁸ ALLORIO non ha reso esplicita, nei suoi scritti di diritto tributario, questa conseguenza, ma essa è facile a trarsi: l'essere, il cittadino, obbligato a pagare le imposte, non è un dovere in senso tecnico, ma soltanto una condizione dei doveri imposti agli organi amministrativi e giurisdizionali dello Stato, nel senso che, se il cittadino non realizza determinati comportamenti (presentare la dichiarazione, versare delle somme), si realizza il fatto, che condiziona il sorgere di determinati doveri degli organi statali.

L'obbligazione tributaria non può però essere cancellata dal lessico giuridico; in una descrizione del diritto dei tributi, riesce faticoso fare a meno di dare un nome a chi, se non adempie, viene assoggettato all'azione della finanza. Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1987, p. 161, ove viene affermata questa essenziale funzione descrittiva dell'obbligazione tributaria (in contrapposizione a GLENDI, *L'oggetto*, cit., che ha proposto di bandirla dall'armamentario concettuale dei tributaristi, nel quadro di una impostazione che, a mio avviso, difetta di soddisfacenti giustificazioni sistematiche).

⁷⁹ Cfr. A. MERKL, *Prolegomeni ad una teoria della costruzione a gradi del diritto* (1931), trad. it. in *Il duplice volto del diritto*, Milano, 1987, p. 36, ove viene «sezionata» la norma impositiva.

⁸⁰ La teoria alloriana dei rapporti tra diritto e processo non è però una teoria «monistica», non è una teoria che risolve il diritto nel processo (come ha ritenuto E. FAZZALARI, *Note in tema di diritto e processo*, Milano, 1957, p. 23); ALLORIO tiene ben distinto il diritto sostanziale dal processo, il diritto soggettivo dal potere (astratto) di azione. La teoria alloriana andrebbe piuttosto valutata all'interno della prospettiva della produzione del diritto a gradi, ove il processo (ossia, in definitiva, la cosa giudicata) è un modo (come altri) di produzione del diritto (di norme individuali, alla maniera dei provvedimenti amministrativi e dei negozi privati). Vi sono, allora, modi e gradi diversi di produzione del diritto, e non ha alcuna ragion d'essere la domanda ricorrente, e cioè se il diritto sostanziale serva al processo, o il processo al diritto sostanziale.

Le situazioni soggettive (del «contribuente») che emergono nel processo tributario sono dunque due: il potere (astratto) di azione ed il diritto potestativo rivolto all'annullamento dell'atto amministrativo, per il tramite dell'intervento giudiziale⁸¹.

Ma il concetto di diritto potestativo non gode il favore della dottrina. Alcuni ne escludono la nozione perché lo identificano con l'azione⁸², negando, così, l'astrattezza dell'azione⁸³. Altri, riconosciuto alla sentenza valore genetico del mutamento giuridico, ne deducono che «al privato non va riconosciuto altro potere che quello di rivolgersi al giudice affinché pronunci il mutamento giuridico»⁸⁴, come se il diritto potestativo non fosse, per l'appunto, il potere di rivolgersi al giudice perché produca il mutamento. Non c'è modo, insomma, di spiegare il congegno del processo costitutivo, se non riconoscendo, al privato, il potere di costituire il dovere del giudice di pronunciare l'annullamento⁸⁵, poiché diversamente non si potrebbe spiegare il sorgere del dovere del giudice di disporre la modificazione giuridica. V'è poi il problema, se quel potere del privato, che si esercita nel processo, meriti o no il nome di diritto soggettivo ed, in specie, di diritto potestativo. Chi vede, nel diritto soggettivo, il riflesso d'una situazione di dovere; chi, perciò, considera estranea, all'area semantica denotata dal «diritto soggettivo», il concetto di potere, nega che possa qui profilarsi un diritto soggettivo, ed ammette soltanto un potere; chi, invece, considera potere e diritto soggettivo come situazioni omogenee (consi-

⁸¹ Interpreta male, quindi, il pensiero alloriano chi vi ravvisa (addirittura) quattro situazioni soggettive, e cioè: l'interesse legittimo, il diritto potestativo, l'azione concreta e quella astratta; in realtà, l'interesse legittimo non è una situazione soggettiva; il diritto potestativo s'identifica con l'azione in senso concreto; restano, dunque, il diritto potestativo e l'azione (astratta).

Sul diritto potestativo nel pensiero alloriano, cfr.: ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1935, p. 20; *Diritto processuale tributario*, cit., p. 108; *L'ordinamento giuridico...*, in *Problemi di diritto*, cit., vol. I, p. 103; *Cessazione della proroga ...*, in *Giur. it.*, 1970, I, 2, c. 367.

⁸² Ad es. S. SATTA, *Premesse generali alla dottrina dell'esecuzione forzata*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1932, I, p. 347 (la cui posizione sembra inficiata dal pregiudizio, che non possa darsi un diritto soggettivo privo di manifestazioni extraprocessuali).

⁸³ A. CERINO CANOVA, *La domanda giudiziale ed il suo contenuto*, in *Commentario del codice di procedura civile*, diretto da E. ALLORIO, vol. II, tomo I, Torino, 1980, p. 148, osserva acutamente che vi è un legame profondo tra teorizzazione dell'azione e diritto potestativo; da alcuni, il diritto potestativo viene identificato con il potere concreto di azione; da altri, la difesa del diritto potestativo è promossa dall'intento di salvaguardare la nozione astratta di azione.

⁸⁴ VILLATA, *L'esecuzione*, p. 46. C'è anche chi nega autonomia al diritto potestativo, dicendo che è solo il riflesso del dovere del giudice di pronunciare l'annullamento; il che non è, perché quel dovere nasce proprio dall'esercizio del diritto potestativo.

⁸⁵ Una delle più recenti trattazioni del tema è quella di A. CERINO CANOVA, *La domanda giudiziale ed il suo contenuto*, cit., p. 146 ss., che, esaminando la pronuncia costitutiva, afferma che la modificazione giuridica dipende dalla sentenza, nel cui contesto l'accertamento sarebbe da collocare nella motivazione, non nella statuizione della sentenza. Egli non si pronuncia, però, sul diritto potestativo (*ivi*, p. 165, nota 229).

dera, cioè, il diritto soggettivo come *species* del potere), non trova ostacoli a classificare questo potere tra i diritti soggettivi e, quindi, a denominarlo diritto potestativo⁸⁶.

Circa il potere di azione, nel *Diritto processuale tributario*, ALLORIO indica come riferibili anche a tale processo «le idee tradizionali sull'azione: quelle idee, secondo cui il potere di azione segna il ponte di passaggio fra la lite e il processo; è il potere di dedurre la lite nel processo, e d'ottenere i provvedimenti atti a comporre la lite»⁸⁷; ed aggiunge: «L'azione tende ad ottenere la composizione della lite, non una determinata composizione della lite; essa dunque fa astrazione dal diritto sostanziale, tanto che a ottenere un provvedimento di merito nel processo di accertamento ha diritto anche l'attore che abbia proposto una domanda infondata».

Il concetto alloriano d'azione è un concetto astratto ed è inteso – chioventianamente – come «diritto d'iniziativa verso la controparte, avente per oggetto i provvedimenti necessari per la composizione della lite»⁸⁸; esso è cioè un diritto di iniziativa mediato, in quanto si realizza «non mercé la pura iniziativa del titolare, ma mercé questa iniziativa accompagnata dall'adesione dell'organo processuale»⁸⁹.

Nelle successive elaborazioni, l'azione, sempre intesa come potere astratto, è concepita come «diretta verso il giudice»; non è più il «diritto» di ottenere qualcosa dalla controparte, con l'adesione o intermediazione del giudice, ma un potere: il potere di far sorgere il dovere del giudice di pronunciarsi sulla domanda⁹⁰. La distinzione tra nozione astratta di azione e diritto potestativo d'impugnazione è assai chiara dal punto di vista della titolarità di tali situazioni soggettive. Per ALLORIO, «titolari del diritto d'impugnazione avverso l'imposizione illegittima sono dunque tutti coloro, dei quali sia stato leso un interesse legittimo»⁹¹; altra cosa è invece stabilire quali siano i soggetti che siano titolari del potere di azione; nel primo caso, il problema è di diritto sostanziale, nel secondo è un problema processuale di legittimazione⁹².

Il diritto (sostanziale) d'impugnativa spetta al destinatario dell'atto⁹³; inve-

⁸⁶ Questa seconda è, in sostanza, la posizione di ALLORIO, che definisce il diritto soggettivo come aggregato di poteri.

⁸⁷ *Ivi*, p. 162.

⁸⁸ *Ivi*, p. 163.

⁸⁹ *Ivi*, p. 166.

⁹⁰ *L'ordinamento giuridico*, cit., p. 31. Per TAVORMINA, *op. cit.*, p. 53, invece, l'esercizio dell'azione determina, nel processo civile, il sorgere non solo del dovere, ma anche del potere del giudice di decidere il merito.

⁹¹ *Diritto processuale tributario*, cit., p. 123.

⁹² *Ivi*, p. 123.

⁹³ Per ALLORIO, *op. loc. cit.*, spetta anche ai soggetti di un'obbligazione dipendente, rispetto al-

ce, il potere d'azione spetta anche ad altri soggetti, diversi dal c.d. contribuente, e quindi a soggetti che non sono titolari del diritto (potestativo) d'impugnazione.

5. Conclusioni

La riforma del processo tributario, attuata negli anni '70, ha definitivamente stabilito l'unità del processo tributario; fase dinanzi al giudice speciale e fase dinanzi al giudice ordinario vanno ricondotte nello schema compatto d'un processo unico, che ha il suo perno nella fase dinanzi al giudice speciale; è così definitivamente sancita la concezione impugnatoria del processo tributario; concezione che, va aggiunto, è da affermarsi, anche se si concepisca il provvedimento d'impugnazione come provvedimento dichiarativo e non costitutivo del debito d'imposta⁹⁴.

Accanto ad azioni impugnatorie, il processo tributario attuale conosce azioni di condanna ed, in taluni casi, azioni dichiarative.

Questa essendo la configurazione del processo tributario, perdura, in dottrina e in giurisprudenza, il dibattito sulle situazioni soggettive. Il problema attiene, essenzialmente, al modo di definire la posizione del privato nei confronti dei provvedimenti impositivi, prima e dopo la loro emissione.

Sembra in via di estinzione ogni concezione che muove dalla configurazione di un diritto soggettivo del contribuente, quale figura primigenia che preesisterebbe al provvedimento d'imposizione. Questa concezione – in passato coniugata ora in termini di proprietà, o integrità patrimoniale, ora in termini di diritto di libertà (di libertà *tout court*, o di libertà patrimoniale), ora in termini di diritto (più o meno perfetto) alla giusta imposta⁹⁵ – traeva origine dalla concezione ideologica ottocentesca del diritto soggettivo, e valeva a spiegare le liti d'imposta nell'ambito della soluzione che ad essa dava il sistema del giudice unico⁹⁶; di es-

l'atto d'imposizione che ha per destinatario l'obbligato principale; affermazione, questa, che deriva dalle ben note tesi alloriane sulla efficacia verso i terzi del giudicato e dell'atto d'imposizione, e che, quindi, sta e cade con quelle tesi.

⁹⁴ TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, cit., p. 289, in nota.

⁹⁵ Tra i tanti, cfr. R. LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni*, Padova, 1934, p. 214; G.A. MICHELI, *Aspetti e problemi attuali del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1955, I, p. 8; E. CANNADA BARTOLI, *La tutela giudiziaria del cittadino verso la pubblica amministrazione*, p. 93 ss.; G. TREVES, *Exit solve et repete*, in *Giur. cost.*, 1961, p. 141.

⁹⁶ Su questa concezione ci si è già soffermati *retro*; qui si può aggiungere che essa ha perso ogni validità, per le controversie tributarie affidate alle commissioni, con la giurisdizionalizzazione di tali organi; per le controversie tuttora affidate al giudice ordinario, la sua inaccettabilità discende dalla inaccettabilità di una figura del diritto soggettivo, intesa più in termini ideologici (giusnaturalistici), che in termini di rigorosa dommatica giuridica.

sa non vi è, nella letteratura di oggi, se non qualche flebile eco⁹⁷. Del resto, tramontata la credenza giusnaturalistica nei diritti soggettivi preesistenti all'ordinamento, nessuno fonda, sulle norme d'imposta, accanto al potere impositivo (e al credito) del fisco, anche un diritto soggettivo del contribuente⁹⁸, diverso dal diritto potestativo all'annullamento dell'atto illegittimo⁹⁹. Le norme che regolano il potere d'imposizione sono norme che creano situazioni soggettive (doverose) per il titolare del potere d'imposizione, non per i soggetti di questo potere: i soggetti passivi di questo potere non sono, a loro volta, titolari di un'altra, distinta, situazione soggettiva, se non quando tali norme sono state violate.

Nessuno, del resto, è stato mai in grado di individuare la norma-fonte di questa fantomatica situazione soggettiva, di cui il cittadino sarebbe titolare, né la condotta (del cittadino) che questa norma regolerebbe.

Permane, piuttosto, la concezione del processo tributario come processo puramente dichiarativo, inteso però ad accertare, non l'ottocentesco diritto di proprietà o di libertà, vulnerato dall'attività d'imposizione, ma il rapporto d'imposta¹⁰⁰: concezione, questa, che sta e cade con la possibilità di «deprovvedi-

Nella letteratura giuridica liberale, il tributo è visto come un limite del diritto di proprietà; le liti d'imposta sono liti di diritto soggettivo perché sono liti sul diritto di proprietà. Cfr., ad es., G. VACCHELLI, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, in *Trattato Orlando*, vol. III, Milano, 1911, p. 229 (ove si legge che, «permanendo il diritto fondamentale della proprietà individuale, ne furono introdotte limitazioni, quali le servitù legali, l'espropriazione, l'imposta e le tasse, nonché altre ...») e V.E. ORLANDO, *Principii di diritto costituzionale*³, Firenze, 1894, p. 235, ove le imposte e le tasse sono presentate come «limite che affetta in generale tutte le private ricchezze».

⁹⁷ Ad es. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, cit., p. 150, afferma che gli interessi procedurali sono strumenti per l'attuazione di interessi che sono protetti o come interessi legittimi o come diritti soggettivi, e critica ALLORIO per aver ritenuto d'interesse legittimo le questioni relative alla legittimità formale del procedimento d'imposizione dei tributi.

⁹⁸ KELSEN, *La dottrina pura del diritto*, trad. it., Torino, 1966, p. 148, ha posto definitivamente in chiaro che il diritto soggettivo, che è puro riflesso d'un dovere altrui (nella specie: del dovere costituzionale di non imporre prestazioni non previste dalla legge, o delle regole poste dalle leggi in ordine all'esercizio del potere d'imposizione) non è una autonoma posizione soggettiva. Se in casi del genere si parla «del diritto o della pretesa di un individuo, come se questo diritto o questa pretesa fossero qualcosa di diverso dall'obbligazione dell'altro o degli altri, si crea il miraggio di due situazioni giuridicamente rilevanti, allorché la situazione è una soltanto» (p. 150).

⁹⁹ Significativa, in proposito, la posizione di MICHELI, *Corso di diritto tributario*, VII ed., Torino, 1984, p. 239, il quale, pur riaffermando la figura di un diritto soggettivo all'integrità patrimoniale, risolve però questo diritto nel potere di ottenere l'annullamento dell'atto d'imposizione; la riaffermazione, quindi, del diritto soggettivo, appare essere più un *lip service* alla tradizione, che un'asserzione dotata di rilievo sistematico.

¹⁰⁰ L'esposizione più recente di questa concezione è di P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, vol. XXVI, Milano, 1987, p. 770 ss. Per altri riferimenti, e per gli opportuni rilievi critici, rinvio a TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 114. La formula che viene di solito usata è quella dell'imputazione-merito, la cui origine è negli studi di E. CAPACCIOLI, di cui può vedersi la monografia

mentalizzare» il provvedimento d'imposizione¹⁰¹.

Su di un opposto versante, si assiste ad un uso inflazionato dell'interesse legittimo, concepito come figura soggettiva onnivale, idonea a spiegare ogni posizione del singolo nei confronti del potere d'imposizione (e del fenomeno tributario in generale). Sono d'interesse legittimo, in questa impostazione, i poteri (del privato) di partecipazione all'esercizio della funzione impositiva¹⁰², e la posizione (del privato) nei confronti del rimborso¹⁰³ e dell'esecuzione¹⁰⁴; anche l'oggetto del processo è costituito dall'interesse legittimo¹⁰⁵. Definita situazione sostanziale «inautonomo ed attiva, essenzialmente correlata al potere e finalizzata al suo sindacato entro determinati limiti»¹⁰⁶, essa è ulteriormente caratterizzata come situazione sostanziale che non nasce dal provvedimento ma gli preesiste; però, «una volta emanato il provvedimento, se non viene proposta l'impugnativa giurisdizionale nei modi e termini legislativamente fissati, anche l'interesse legittimo cessa di esistere o, se si vuole, non può essere altrimenti fatto valere, esaurendo in tal modo anche la sua "sostanzialità"»¹⁰⁷. Il processo tributario, allora, non ha per oggetto il diritto potestativo all'annullamento dell'atto, ma l'interesse legittimo a tale annullamento; l'interesse legittimo-situazione «sostanziale» si trasmuta allora e si transustanzia nella domanda giudiziale¹⁰⁸. Resta oscuro se gli interessi legittimi

Interessi legittimi e risarcimento dei danni, cit., p. 79 ss. L'Autore concepisce il processo amministrativo come giudizio di annullamento per (soli) vizi formali degli atti, ed a tale figura di giudizio contrappone il giudizio dichiarativo, che viene però denominato «giudizio di merito»; resta oscuro, in questa prospettazione dicotomica delle forme di giudizio, perché ai vizi formali degli atti segua una pronuncia di annullamento, mentre non vi sarebbe annullamento quando gli atti sono inficiati da vizi sostanziali.

¹⁰¹ La tradizionale tesi dichiarativa appare ora attenuata in RUSSO, *op. cit.*, p. 772; tale Autore considera gli atti che sono impugnati nel processo tributario come atti che hanno valore costitutivo in ordine alla determinazione quantitativa dell'imposta o della sanzione amministrativa e in ordine alla riscossione; se ne deve dedurre, quindi, che, quando si impugna l'avviso di accertamento per motivi di *quantum*, o si impugna un atto della riscossione, il giudizio non è di c.d. impugnazione-merito, ma di c.d. impugnazione-annullamento. Solo in tali giudizi avrebbero rilievo i vizi formali degli atti: il che, a tacer d'altro, è contro la lettera della legge (art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), che attribuisce rilievo invalidante ai vizi formali senza limitazioni di sorta.

¹⁰² GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 201.

¹⁰³ GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 205.

¹⁰⁴ GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 208.

¹⁰⁵ GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 215. Collegando tale affermazione con quella circa le situazioni d'interesse legittimo del privato, se ne dovrebbe dedurre che oggetto del processo tributario è il potere del privato di partecipare alla funzione impositiva, la posizione del privato rispetto alla funzione di rimborso e di riscossione, ecc.

¹⁰⁶ GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 218.

¹⁰⁷ GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 193.

¹⁰⁸ GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 491, ove si differenzia l'interesse legittimo dal diritto potestativo, unicamente sotto il profilo dell'identificazione della domanda (ed ove l'oggetto della do-

siano tanti, quanti sono i «modi di essere» del privato rispetto alle norme e alla potestà d'imposizione (ossia infiniti), e, in tal caso, quale nesso corra, ad esempio, tra le innumerevoli situazioni che preesistono al provvedimento e quella che prende corpo dopo l'emanazione del provvedimento, e che si esplica come impugnativa giurisdizionale, o se vi sia una generica, unitaria, onnivalente posizione soggettiva, che si concretizza e si manifesta volta a volta in «modi diversi di essere del soggetto rispetto alla norma». Per il suo atecnicismo, questa impostazione soffre degli stessi difetti che si riscontrano nell'impiego ampio e indiscriminato dell'interesse legittimo che viene fatto in alcune recenti teorie di diritto amministrativo generale, ove la formula (dell'interesse legittimo) non designa tanto una situazione soggettiva in senso tecnico, ma, genericamente, la posizione di un soggetto rispetto alle potestà amministrative; nei due casi, il vizio è di base, e consiste nell'impiego di una nozione imprecisa ed errata di situazione soggettiva, genericamente intesa come modo di essere di un soggetto rispetto ad una norma¹⁰⁹. Interesse legittimo è allora, in questi usi linguistici, una formula di sintesi che genericamente designa la posizione del privato rispetto alla pubblica amministrazione; è formula, dunque, priva di univoco contenuto dommatico, perché il privato, di fronte alla pubblica amministrazione, viene a trovarsi nelle posizioni più varie: talora di pura soggezione (e la soggezione è, per definizione, la negazione della esistenza di una situazione soggettiva), talora come titolare di specifici poteri, di varia natura e contenuto (poteri sostanziali, procedimentali, processuali); raggruppare tutto ciò con la formula dell'interesse legittimo risulta allora operazione di dubbia utilità a fini di sintesi descrittiva, perché crea equivoci e confusione; ed è operazione scientificamente errata, se si dà corpo di situazione soggettiva alla posizione del privato che non è destinatario di alcuna norma, e la cui condotta non è presa in considerazione da alcuna norma.

manda sembra identificato con l'oggetto del processo); l'interesse legittimo sembra risolversi, alla fine, nel potette di chiedere al giudice l'annullamento dell'atto, potere che è esercitato con la domanda.

¹⁰⁹ Il vizio di base, nella costruzione di GLENDI, *L'oggetto*, cit., è (appunto) l'uso tecnicamente impreciso della nozione di situazione giuridica soggettiva. Tale Autore non definisce espressamente la nozione, ritenendo non essere il caso di «indulgere nell'inutile ripetizione di nozioni generali ormai generalmente ricevute» (p. 164). Egli mostra d'intendere, però, la situazione giuridica come modo d'essere di un soggetto o di un oggetto rispetto ad una norma (sulla scia di CASSARINO, *Le situazioni giuridiche e l'oggetto della giurisdizione amministrativa*, Milano, 1956, p. 2, richiamato da GLENDI, *op. cit.*, a p. 164, nota 1 e a p. 165, nota 4; vedi anche p. 215); definizione che è vaga ed è erronea, perché considera giuridicamente rilevante la relazione tra la norma ed una entità ad essa esterna (soggetto od oggetto), mentre la situazione soggettiva è, per così dire, tutta nella norma. Se proprio si vuole definire la situazione soggettiva come rapporto tra norma e soggetto, allora il soggetto da considerare è quello considerato nella norma (ossia il soggetto titolare di un potere, o gravato da un dovere), non il soggetto, verso cui è esercitato un potere, o adempiuto un dovere (come accade in quegli autori, che danno consistenza di situazione soggettiva all'interesse legittimo, pur ammettendo che esso risulta da una norma che concerne la condotta dell'amministrazione, non certo la condotta dell'amministrato).

Il processo tributario, quindi, è da ricostruire negando che vi sia, prima dell'imposizione, alcuna situazione soggettiva del privato (di diritto soggettivo o di interesse legittimo), poiché, prima dell'imposizione, vi sono soltanto situazioni soggettive riferibili all'amministrazione; dopo, il destinatario può promuovere il processo (esercitando un potere «astratto» di azione) e determinare (con l'esercizio di un potere «sostanziale») il dovere del giudice di annullare l'atto illegittimo¹¹⁰.

Chi afferma il contrario, dovrebbe essere in grado di indicare la norma che fonda tale situazione soggettiva, e la condotta del privato, che forma oggetto di valutazione normativa, con gli effetti che discendono dall'attuazione (o dalla non attuazione) della condotta dell'amministrato.

¹¹⁰ Discutere, quindi, se, di fronte all'imposizione, il cittadino sia in posizione di interesse legittimo o di diritto soggettivo, non è discutere intorno ad una situazione giuridica soggettiva del privato, ma intorno ai caratteri della giurisdizione attivabile dopo (e contro) l'imposizione; è esattissima, quindi, la formula alloriana, che risolve l'interesse legittimo nell'espressione anticipata d'un certo tipo di giurisdizione (negando, con ciò, che l'interesse legittimo sia una situazione soggettiva).

Un conto è, nel diritto tributario, la posizione del privato a fronte dell'imposizione (il privato non è titolare di alcuna posizione soggettiva prima dell'imposizione, e può soltanto dare impulso al processo inteso all'annullamento dell'atto), ed altra cosa è il privato che sia titolare d'un diritto di rimborso: qui esso risulta titolare di una serie di poteri, aggregabili e qualificabili in termini di diritto di credito, cui corrisponde, sul versante processuale, una forma di tutela in termini dichiarativi e condannatori.

GIUSTO PROCESSO E PROCESSO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. “Giusto processo” e riforma dell’art. 111 della Costituzione. – 2. La “processualizzazione” del contenzioso tributario. Il contributo della dottrina e della giurisprudenza ordinaria. – 2.1. Il contributo della Corte Costituzionale. – 3. Processo tributario e CEDU. – 4. La “conservazione” delle Commissioni nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. – 5. La riforma del 1991-1992. – 6. Questioni di indipendenza, terzietà e imparzialità delle Commissioni tributarie. – 6.1. Carenze della legislazione attuale. I rapporti tra Commissioni tributarie e Ministero dell’economia e delle finanze. – 7. Mancata istituzione del ruolo dei giudici tributari. – 8. Questioni in tema di assistenza tecnica. – 9. La fase introduttiva del giudizio. I processi di rimborso. – 9.1. La fase introduttiva dei processi d’impugnazione. – 9.2. La teoria della “*provocatio ad opponendum*”. – 10. La formula “impugnazione-merito” ed i poteri istruttori del giudice. – 10.1. La formula “impugnazione-merito” ed i poteri decisori del giudice. – 11. Il potere di richiedere relazioni tecniche ad organi pubblici. – 11.1. Il divieto di prova testimoniale. – 12. L’onere della prova. – 13. La tutela cautelare nelle fasi di gravame. – 14. Pubblicità delle udienze e discussione orale. – 15. L’efficacia soggettiva del giudicato. – 16. La condanna alle spese. – 17. Spunti per ulteriori modifiche.

1. “Giusto processo” e riforma dell’art. 111 della Costituzione

Tralascio di soffermarmi sull’origine della formula “giusto processo”. Sappiamo che ha origine anglosassone¹ e che è penetrata nella nostra Costituzione attraverso la riforma dell’art. 111 operata dalla legge costituzionale 25 novembre 1999, n. 2, dalla quale derivano i primi cinque commi del nuovo art. 111.

Il comma 1 stabilisce testualmente che “*la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge*” ed il comma 2 che “*Ogni processo si svolge*

* *Rass. trib.*, 2006, pp. 11-58 e *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di C. Berliri, L. Perrone, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, pp. 225-263, con titolo “*Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*”.

¹ Cfr. E.D. RE, *Due Process of Law*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, p. 2; L.P. COMOGLIO, *I modelli di garanzia costituzionale del processo*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1991, p. 714 ss.; V. VIGORITI, *Due Process of Law*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Torino, 1998, p. 228; N. TROCKER, *Il valore costituzionale del giusto processo*, in *AA.VV., Il nuovo art. 111 della Costituzione, e il giusto processo civile*, Milano, 2001, p. 42.

nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata". I tre commi successivi riguardano il processo penale. Infine, i commi 6 e 7 erano già presenti nell'art. 111 e disciplinano l'obbligo di motivazione di tutti i provvedimenti giurisdizionali e la impugnabilità delle sentenze e dei provvedimenti sulla libertà personale dinanzi alla Corte di Cassazione per violazione di legge.

Il comma 2 riecheggia le regole della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (sottoscritta a Roma il 4 novembre 1950, recepita con L. 4 agosto 1955, n. 848), e del Patto sui diritti civili e politici del '66, reso esecutivo in Italia nel 1977. L'art. 5, comma 2, e l'art. 6, commi 1 e 2, della Convenzione di Roma, con l'art. 14, commi 1, 2 e 3, del Patto sui diritti civili e politici, sono stati trasfusi nell'art. 111 della Costituzione².

I giuristi italiani hanno iniziato ad approfondire il significato della formula "giusto processo" negli anni '80, e, in maniera più significativa, alla fine degli anni '90, ma l'espressione era in uso da tempo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale³.

I primi due commi dell'art. 111 valgono per ogni tipo di processo. L'occasione storica da cui è nata la riforma dell'art. 111 è legata a questioni di acquisizione della prova nel processo penale, ma l'art. 111 interessa in modo particolare il processo tributario, in quanto processo "minore", che stenta a raggiungere lo *standard* degli altri processi.

2. La "processualizzazione" del contenzioso tributario. Il contributo della dottrina e della giurisprudenza ordinaria

Il processo tributario – come sappiamo – nasce come contenzioso amministrativo. La sua storia può essere vista come un lento, graduale avvicinamento del cosiddetto contenzioso tributario al modello del giusto processo, o del processo *tout court*. A tale evoluzione – che definirei semplicemente "normalizzazione" – hanno contribuito sia la dottrina, sia la giurisprudenza, sia la legislazione.

Non è qui possibile, neppure in modo sommario, una ricostruzione storica che risalga troppo indietro nel tempo.

² Va aggiunto che sono da ricordare anche le norme della Dichiarazione sui diritti dell'uomo, firmata a New York nel 1948. Quella dichiarazione non ha un valore giuridico vincolante, perché è un testo con valore solo politico. Tuttavia giova leggere l'art. 10 di quella Dichiarazione, che afferma il diritto di ogni individuo "in posizione di piena uguaglianza ad un'equa e pubblica udienza davanti ad un tribunale indipendente e imparziale, al fine della determinazione dei suoi diritti e dei suoi doveri, nonché della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta".

³ Per un quadro d'insieme della giurisprudenza della Corte Costituzionale, cfr. M. CECCHETTI, *Giusto processo (dir. cost.)*, in *Enc. dir.*, agg., V, Milano, 2001, p. 595.

Mi limito qui a ricordare che, fino ai primi anni '40, la maggioranza della dottrina, sulla base della disciplina del 1936-37⁴, riteneva che le Commissioni fossero organi amministrativi e considerava unitariamente l'accertamento amministrativo e quello contenzioso. Il processo dinanzi alle Commissioni era concepito come un fenomeno non autonomo, non distinto dall'attività amministrativa; ed era raffigurato come la fase contenziosa dell'attività amministrativa di accertamento: l'una e l'altra fase, poi, erano "sistematizzate" come attuazione del rapporto d'imposta.

Per A.D. Giannini il procedimento dinanzi alle Commissioni aveva natura amministrativa, e, quindi, l'unica forma di tutela giurisdizionale era quella offerta dal (processo dinanzi al) giudice ordinario, che era considerato un processo su diritti soggettivi ("dal rapporto giuridico d'imposta scaturiscono dei diritti soggettivi tanto per l'Amministrazione quanto per il contribuente, la tutela degli stessi rientra, fondamentalmente, nelle attribuzioni della giurisdizione ordinaria"). Ma riconoscimento di diritti soggettivi al contribuente non voleva dire tutela piena. Tutt'altro.

Infatti, ai sensi della L. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E:

- il giudice ordinario non era competente in materia di estimo catastale e riparto di quote; tale norma, che in origine riguardava soltanto l'imposta fondiaria, fu poi estesa alle questioni estimative di tutte le imposte⁵;
- il giudice ordinario non poteva conoscere di alcuna questione relativa alle imposte dirette prima della pubblicazione dei ruoli; nel suo impianto originario, dunque, vi era una tutela puramente amministrativa durante lo svolgersi dell'azione amministrativa, e, solo dopo la pubblicazione dei ruoli (cioè solo dopo la conclusione dell'azione amministrativa), era dato agire dinanzi al giudice ordinario⁶;
- il giudice ordinario non poteva essere adito, se non dopo che era stata pagata l'imposta (*solve et repete*); le cause dinanzi al giudice ordinario erano (con qualche eccezione) solo cause di indebitto;
- il giudice ordinario non poteva (e non può) annullare né sospendere gli atti amministrativi.

Il contribuente non aveva dunque alcuna tutela giurisdizionale per le que-

⁴R.D. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari e R.D. 8 luglio 1937, n. 1517, sulla costituzione e il funzionamento delle Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.

⁵La giurisprudenza includeva le questioni di cosiddetta estimazione complessa tra quelle di cui il giudice tributario di terzo grado e il giudice ordinario non potevano conoscere.

⁶L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*⁵, vol. I, Milano, 1923, p. 319; considera "molto ragionevole sospettare che il legislatore, nell'art. 6; abbia avuto il proposito di tracciare le linee di un altro sistema, il quale si potrebbe enunciare in questa formula: nessuna garanzia giurisdizionale prima della pubblicazione dei ruoli delle imposte dirette; garanzia della ordinaria giurisdizione civile dopo tale pubblicazione".

stioni puramente estimative. Per le altre questioni, alle previsioni espresse dell'art. 6 dell'allegato E, dobbiamo aggiungere che il provvedimento impositivo era concepito dalla giurisprudenza come assistito dalla presunzione di legittimità, per cui il ricorrente era gravato dell'onere di prova. Dunque il contribuente, per le questioni estimative, non aveva tutela giurisdizionale; per le altre questioni, aveva azione dinanzi ai tribunali ordinari, ma solo dopo aver ottenuto una pronuncia definitiva delle Commissioni e dopo aver pagato il tributo, con l'onere di dover provare l'infondatezza dell'atto impositivo.

Nei primi anni '40 compaiono le monografie sul processo tributario; ne sono autori A. Berliri⁷ ed E. Allorio⁸. Queste opere, insieme con alcuni limpidi saggi di G.A. Micheli⁹, sono il primo importante contributo dottrinale per l'inquadramento del contenzioso tributario in termini schiettamente processualistici.

Va ricordato che Allorio qualificò le Commissioni come organi giurisdizionali. Ciò aveva rilievo e valore fondamentali, perché era il presupposto su cui fondare le istanze dottrinali di applicazione, al procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie, delle norme del codice di procedura civile qualificabili come norme di diritto processuale comune. E per contrastare talune idee radicate in giurisprudenza, come la cosiddetta supersolidarietà tributaria e la presunzione di legittimità dell'atto amministrativo.

Allorio afferma dunque la giurisdizionalità delle Commissioni e le considera giurisdizioni amministrative. Com'era – e com'è tuttora – necessario fare, di fronte ad un processo la cui ragion d'essere è la reazione alla illegittimità di atti amministrativi autoritativi. La constatazione dei poteri di annullamento induce Allorio a definire la posizione del contribuente, prima dell'imposizione, come posizione di interesse legittimo¹⁰. Oggetto del processo tributario non è l'interesse legittimo, ma un diritto potestativo¹¹. Con questo di peculiare: che il pro-

⁷ A. BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1941, I, p. 13.

⁸ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

⁹ Cfr. G.A. MICHELI, *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1940, I, p. 225; ID., *In tema di decisioni interlocutorie nel processo avanti le Commissioni amministrative tributarie*, *ivi*, 1943, II, p. 78.

¹⁰ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V, Torino, 1969, p. 596.

¹¹ La posizione soggettiva del singolo, nei confronti del potere impositivo, è vista come posizione di interesse legittimo, in quanto correlata alla giurisdizione di annullamento delle Commissioni; ai titolari, dell'interesse legittimo “è un diritto soggettivo secondario, che si qualifica come diritto d'iniziativa, un diritto di reazione contro l'atto amministrativo che leda la norma, strumentale, da cui l'interesse legittimo deriva protezione indiretta; un diritto, insomma, d'impugnazione dell'atto medesimo dinanzi a organi di giurisdizione speciale che può qualificarsi in pari tempo come diritto all'annullamento di quell'atto” (E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 108).

La posizione di interesse legittimo è dunque un riflesso della giurisdizione di annullamento. Oggetto del processo non è l'interesse legittimo, ma il diritto (potestativo) all'annullamento (o alla riforma) dell'atto impugnato.

cesso tributario è destinato non soltanto all'annullamento, ma (anche) alla riforma dell'atto d'imposizione. È un processo di "annullamento-riforma".

L'affermazione della giurisdizionalità delle Commissioni e l'impiego della nozione di diritto processuale comune permettono ad Allorio di tracciare, nonostante il grezzo dato normativo (norme del 1936-37), un sistema compiuto di norme processuali (si pensi, ad esempio, alle tesi sostenute in tema di sospensione del processo, revocazione, astensione e ricusazione dei giudici, intervento di terzi, notificazione degli atti, appello incidentale, giudicato, termini processuali, motivazione e correzione delle sentenze eccetera). Era, in buona sostanza, con l'ausilio dell'analogia, il sistema attualmente consacrato dal rinvio generale alle norme del codice di procedura civile, contenuto nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Sono affermate, contro le tendenze dominanti, soluzioni innovative di numerosi problemi pratici¹²; soluzioni, tutte, che si lasciano apprezzare positivamente nella evoluzione del sistema di giustizia tributaria da contenzioso amministrativo a "giusto" processo giurisdizionale. Basti qui ricordare la critica alla definizione dell'avviso di accertamento come atto processuale; l'affermazione dell'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria, in opposizione all'indirizzo contrario, dominante in giurisprudenza e fondato sulla presunzione di legittimità degli atti amministrativi; le tesi in tema di applicazione del principio del contraddittorio; la forte critica alla teoria della cosiddetta solidarietà "processuale" (sostenuta dall'Amministrazione, adottata dalla giurisprudenza ed avallata da A.D. Gianini); l'affermazione del divieto dell'uso della scienza privata da parte dei membri delle Commissioni tributarie; la rigorosa definizione dei limiti oggettivi del giudicato (in tema di imposte periodiche); il riconoscimento della legittimazione ad intervenire in giudizio ai terzi titolari di rapporti non tributari dipendenti da quello controverso; la critica del concetto di estimazione complessa, in funzione di allargamento della cognizione del giudice ordinario e della Commissione centrale.

Molti di questi concetti sono ora patrimonio acquisito alla disciplina normativa, alla giurisprudenza e alla cultura del diritto processuale tributario.

Inoltre questa dottrina ha aperto la strada ad alcune notevoli svolte giurisprudenziali, che hanno contribuito alla evoluzione ed alla elaborazione dommatica del processo tributario ed alla caduta di alcuni privilegi fiscali.

La giurisprudenza ordinaria ha avuto una posizione solitamente conservatrice. Vanno però ricordate, senza pretesa di completezza, alcune svolte significative, a cominciare dall'adesione alla tesi della natura giurisdizionale delle Commissioni, tenuta ferma anche quando la Corte Costituzionale le considerava amministrative¹³.

¹² Cfr. A. TURCHI, *I poteri delle parti, nel processo tributario*, Torino, 2003, p. 61.

¹³ Cass., SS.UU., 20 giugno 1969, n. 2175, in *Foro. it.*, 1969, I, c. 1416.

La giurisprudenza ordinaria ha accettato il principio secondo cui l'Amministrazione, prima di emettere l'atto d'imposizione, deve dare a se stessa la prova dei presupposti di fatto del provvedimento impositivo, ed è onerata in giudizio dell'onere della prova¹⁴, pur se la concezione del processo tributario come processo di mero accertamento del rapporto d'imposta poteva indurre a ritenere il contrario.

Il chiaro riconoscimento giurisprudenziale del carattere impugnatorio del processo tributario, e, a partire dal 1985, del potere giudiziale di annullamento degli atti impugnati, ha consentito alla Corte di Cassazione di porre una molteplicità di punti fermi, su cui fondare in maniera coerente l'elaborazione dommatica del processo tributario (ad esempio, in tema di legittimazione ad agire, atti impugnabili, poteri di cognizione, inammissibilità dell'azione di accertamento preventivo e di azioni riconvenzionali, limiti del giudicato, eccetera). Persistono però orientamenti inaccettabili, confliggenti con le regole del giusto processo, che saranno presi in esame nel seguito di questa relazione. Mi riferisco alla qualificazione dell'atto impugnato come atto con valore processuale (*provocatio ad opponendum*). Mi riferisco, inoltre, alla definizione del processo tributario come processo di "impugnazione-merito", che viene usata per accreditare il potere del giudice di svolgere attività istruttorie sostitutive dell'istruttoria amministrativa e di emettere decisioni sostitutive del provvedimento impugnato¹⁵.

Le questioni di conformità del processo tributario ai canoni costituzionali sono discusse dall'avvento della Costituzione¹⁶, ma la riforma dell'art. 111 della Costituzione ha stimolato di recente la dottrina ad occuparsi del processo tributario alla luce delle regole del giusto processo¹⁷.

¹⁴ Cfr. G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo*, Padova, 2005, p. 527.

¹⁵ La formula "impugnazione-merito" risale a E. CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Milano, 1963, p. 79, che la usa per designare l'impugnazione sostitutiva, contrapposta all'impugnazione meramente rescindente. È dunque formula capaccioliana, che riecheggia la formula alloriana di "impugnazione-riforma".

Per Allorio, infatti, "*La giurisdizione tributaria presenta risalto di singolarità, nel quadro della giurisdizione amministrativa, perché essa mira, previo annullamento dell'atto d'imposizione, alla sostituzione di esso con altra determinazione più idonea, L'impugnazione dell'atto impositivo è qualificata dal suo mirare alla riforma, anziché all'annullamento puro e semplice*" (op. cit., p. 109).

¹⁶ Sia qui consentito ricordare F. TESAURO, *Parità delle armi e processo tributario*, in *Studi parmensi*, 1977, p. 363, e in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, p. 134, ove si discuteva, in rapporto alle regole costituzionali, della esistenza d'una giurisdizione speciale, della composizione delle Commissioni, di istruzione preventiva, dei poteri istruttori e di condanna alle spese.

¹⁷ Cfr. A. GARCEA, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie ed i principi del "giusto processo"*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 474, che si occupa, in chiave di interpretazione adeguatrice, della costituzione in giudizio e del divieto di prova testimoniale.

A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 793, dopo aver analizzato l'art. 111 della Costituzione, tratta di: principio del contraddittorio; difesa tecnica; indipendenza, terzietà e imparzialità del giudice; ragionevole dura-

2.1. *Il contributo della Corte Costituzionale*

Il contributo della Corte Costituzionale, a sua volta, presenta luci ed ombre.

La tutela dell'interesse fiscale è un argomento di cui la Corte ha fatto largo uso, pur se il processo dovrebbe rispondere a logiche autonome, non influenzate da ragioni extraprocessuali, ed assicurare in ogni caso le garanzie volute dalla Costituzione, quali che siano gli interessi sostanziali coinvolti.

Invece le norme del processo tributario non sono valutate dalla Corte in base a logiche processuali ed in base ai principi costituzionali del processo, ma assumendo che l'interesse fiscale possa giustificare discipline processuali diverse da quelle comuni ad altri processi e tutele attenuate del contribuente.

Non può essere disconosciuto che all'interesse fiscale è dato, nella Costituzione, un particolare rilievo. Il dovere tributario è un dovere inderogabile di solidarietà (art. 2), a cui sono tenuti tutti, sia pure non oltre la misura della personale capacità contributiva (art. 53).

Ma, secondo la Corte, l'interesse fiscale può legittimare le norme che tutelano il Fisco con discipline derogatorie rispetto al diritto comune, perché *“la materia tributaria, per la sua particolarità e per il rilievo che ha nella Costituzione l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, giustifica discipline differenziate”*¹⁸.

La tutela costituzionale dell'interesse fiscale, però, non dovrebbe interferire con le regole processuali. Non dovrebbe, in specie, mai implicare attenuazioni

ta; tutela cautelare; prova testimoniale; “giustizia del caso singolo”; buona fede e ragionevole affidamento.

E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 1095, che, dopo una ampia analisi dell'art. 111 della Costituzione, si occupa del divieto di prova testimoniale, delle spese processuali in caso di cessazione della materia del contendere, di difesa tecnica delle parti e dell'assetto ordinamentale delle Commissioni tributarie.

F. GALLO, *Verso un “giusto processo” tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2003, p. 11 ss., dopo aver esposto una sua singolare, non condivisibile, opinione sulle ragioni per le quali la Corte di Strasburgo non estenderebbe la tutela dell'art. 6 CEDU alle liti tributarie, e tesi ugualmente inaccettabili sulla natura del processo tributario, sostiene l'obbligo dell'Amministrazione di enunciare le prove nell'avviso di accertamento, soffermandosi poi sul divieto di prove testimoniali, sulle spese di giudizio, sull'esecuzione e sospensione delle sentenze ed, infine, sulla imparzialità, terzietà e indipendenza delle Commissioni tributarie.

P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2004, p. 11, dopo aver esaminato la giurisprudenza della Corte di Strasburgo auspicando che evolva sino a comprendere le controversie tributarie tra quelle tutelate dalla CEDU, e dopo aver sostenuto che al processo tributario si applica la garanzia della ragionevole durata, si sofferma sui seguenti temi: *a)* terzietà e imparzialità del giudice speciale tributario, *b)* mancata previsione del rimedio della rimessione in termini in tema di proposizione del ricorso introduttivo del giudizio tributario; *c)* regime delle spese processuali nelle ipotesi di estinzione del processo per cessazione della materia del contendere; *d)* sentenze di condanna a carico dell'ente impositore; *e)* non ammissibilità del giuramento e della prova testimoniale.

¹⁸ Corte Cost., 23 luglio 1987, n. 283, in *Giur. it.*, 1988, I, 1, c. 906.

del diritto di difesa, *ex art. 24* della Costituzione, delle regole del giusto processo, di cui all'*art. 111* della Costituzione, e delle garanzie di difesa del cittadino nei confronti della Pubblica Amministrazione, *ex art. 113* della Costituzione.

Sono tuttavia numerose le sentenze in cui la Corte, evocando l'interesse-fiscale, o la peculiarità del processo tributario, ha ritenuto di poter giustificare la legittimità costituzionale di particolari norme, dettate a tutela delle ragioni del Fisco. Ad esempio, in nome di tale interesse, sono state giustificate le peculiarità della procedura esecutiva per i crediti fiscali¹⁹ e la previsione di presunzioni non provviste dei requisiti di gravità, precisione e concordanza²⁰.

In altri casi, si è ritenuto che la tutela dell'interesse fiscale non potesse giustificare la lesione di altri principi costituzionali, come il diritto di difesa, perché l'interesse del cittadino alla tutela giurisdizionale e quello generale della comunità alla riscossione dei tributi devono essere "*armonicamente coordinati*"²¹.

Tutte le sentenze di accoglimento in materia di processo tributario possono essere viste come sentenze con le quali la Corte, esplicitamente o implicitamente, non ha ritenuto che l'interesse fiscale giustificasse un tratto differenziale del diritto processuale tributario rispetto al diritto processuale comune.

Come ho già detto, il ruolo svolto dalla Corte Costituzionale nella evoluzione del processo tributario presenta, dunque, luci ed ombre. In una rassegna sommaria dei contributi positivi, penso che debba essere ricordata, per prima, la storica sentenza che ha annullato la regola *solve et repete* (1961)²². Quella sentenza fu definita esemplare, in quanto "*abolendo una norma divenuta ormai anacronistica, reca[va] un notevole contributo ai fini del progressivo adeguamento del diritto processuale tributario ai principi solennemente proclamati dalla Costituzio-*

¹⁹ Sent. 7 luglio 1962, n. 87, in *Giur. it.*, 1962, I, 1, c. 1281.

²⁰ Corte Cost., 23 luglio 1987, n. 283, citata.

²¹ Secondo la Corte Costituzionale, la Costituzione "*non vieta di imporre prestazioni fiscali in stretta e razionale correlazione con il processo*" (sent. 9 aprile 1963, n. 45, in *Giur. it.*, 1963, I, 1, c. 1090; 26 novembre 1964, n. 91, in *Foro it.*, 1964, I, c. 2222; 7 dicembre 1964, n. 100, in *Giur. it.*, 1965, I, 1, c. 722); l'interesse del cittadino alla tutela giurisdizionale e quello generale della comunità alla riscossione dei tributi "*sono armonicamente coordinati*" (sentenze 22 dicembre 1969, n. 157, in *Giur. it.*, 1970, I, c. 835; 28 aprile 1970, n. 61, in *Foro it.*, 1970, I, c. 1554). Occorre però distinguere fra "*oneri che siano razionalmente collegati alla pretesa dedotta in giudizio, allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme-alla sua funzione*", da ritenersi consentiti, e oneri che invece tendano "*alla soddisfazione di interessi del tutto estranei alle finalità predette, e, conducendo al risultato di precludere o ostacolare gravemente l'esperimento della tutela giurisdizionale, incorrono nella sanzione dell'incostituzionalità*" (sent. 2 luglio 1966, n. 80, in *Foro it.*, 1966, I, c. 1201, sull'illegittimità costituzionale della norma che vietava di rilasciare copie di sentenze non ancora registrate, per cui non era possibile impugnarle se non dopo aver pagato l'imposta).

²² Con la sentenza 31 marzo 1961, n. 21, in *Giur. it.*, 1961, I, 1, c. 529, la Corte dichiarò l'incostituzionalità della norma contenuta nel comma 2 dell'*art. 6* della L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E.

ne in tema di rapporti fra il cittadino e la Pubblica Amministrazione”²³. Non ne fu condivisa la motivazione, argomentata in base al principio di uguaglianza. Fu osservato “che la regola appariva in contrasto con la Costituzione sotto un diverso profilo, nel senso cioè che essa limitava o poteva di fatto escludere l’esercizio del diritto di azione che il nostro ordinamento costituzionale tutela inflessibilmente, anche nei confronti della Pubblica Amministrazione”²⁴.

La eliminazione del *solve et repete* tolse ogni ragion d’essere alla norma che subordinava l’azione giudiziaria alla previa iscrizione a ruolo del tributo contestato; e la Corte eliminò quest’altro privilegio fiscale nel 1969²⁵.

L’anno precedente era stata dichiarata l’incostituzionalità della cosiddetta supersolidarietà tributaria (1968)²⁶.

Non vi sono state, negli anni ’70 e ’80, sentenze memorabili di accoglimento (sono da ricordare, forse, le sentenze sulla pubblicità delle udienze, su cui si tornerà in seguito).

Negli anni ’90, abbiamo la sequela di sentenze che hanno espunto dall’ordinamento le norme che subordinavano l’esercizio dell’azione giudiziaria al previo esperimento dei rimedi amministrativi, per le imposte che appartenevano alla giurisdizione del giudice ordinario. La Corte, pur ritenendo che gli artt. 24 e 113 della Costituzione non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, sicché sono apparse legittime in via di principio forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo, ha però fissato il principio che il differimento della tutela giurisdizionale dev’essere giustificato dal perseguimento di più adeguate finalità di giustizia e, in ogni caso, dall’esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa²⁷.

²³ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 617.

²⁴ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 618.

²⁵ Con sentenza 8 luglio 1969, n. 125, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, c. 1953, la Corte dichiarò l’illegittimità costituzionale dell’art. 6, comma 1, della L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, e dell’art. 22, comma 4, del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, che condizionavano l’esercizio dell’azione dinanzi al giudice ordinario alla pubblicazione del ruolo (art. 6) od all’iscrizione a ruolo dell’imposta (art. 22). Secondo il giudice rimettente, tali norme avevano perso significato dopo la caduta del *solve et repete*, dal momento che l’iscrizione a ruolo rappresentava il presupposto che rendeva possibile il pagamento del tributo.

²⁶ Con la sentenza 16 maggio 1968, n. 48, in *Giur. it.*, 1968, I, 1, c. 1479, fu dichiarata l’incostituzionalità degli artt. 20 e 21 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, nella parte in cui disponevano che dall’accertamento di un maggior imponibile nei confronti di uno solo dei coobbligati decorressero i termini per l’impugnazione anche nei confronti degli altri.

La Corte considerò non coerenti con l’art. 24, comma 1, della Costituzione, norme per le quali la tutela giurisdizionale di tutti i condebitori veniva consumata dall’esercizio o dalla disposizione del diritto fattane da uno solo di essi.

²⁷ L’incostituzionalità di norme che condizionavano la tutela giurisdizionale al previo esercizio del rimedio amministrativo è stata sancita da numerose sentenze: 23 novembre 1993, n. 406, in *il*

Vanno infine ricordate le sentenze recenti sulla costituzione in giudizio a mezzo posta²⁸ e sulla condanna alle spese in caso di ritiro dell'atto impugnato²⁹.

Sono molte, nella giurisprudenza costituzionale, le ombre. La Corte si è mossa sempre con molta, forse troppa, cautela. E troppo spesso ha mostrato di considerare la tutela del cittadino di fronte al Fisco come un settore in cui le esigenze di tutela sono ridotte. I no detti dalla Corte sono innumerevoli. In alcuni casi possono apparire comprensibili e giustificabili, perché "necessitati", ma in tanti altri no.

Le motivazioni delle sentenze di rigetto non sempre persuadono. Si evoca l'interesse fiscale, che non dovrebbe incidere sulla tutela dei diritti di difesa. O si evoca la "spiccata specificità", o "spiccata peculiarità", del processo tributario, senza peraltro chiarire da che cosa è data e perché giustificerebbe forme attenuate di tutela.

Questi argomenti sono apparsi, in tanti casi, strumentali e pretestuosi, nulla potendo giustificare la permanenza d'un sistema giurisdizionale "minore", con garanzie ridotte e applicazione attenuata dei principi costituzionali.

3. Processo tributario e CEDU

La Corte di Strasburgo ha escluso più volte, dall'ambito di applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della CEDU, le controversie fiscali³⁰, perché quella disposizione concerne le cause penali e quelle "civili", non quelle di diritto pubblico.

La questione è stata messa a fuoco nella sentenza *Ferrazzini*, che è del 12 luglio 2001. Il ricorrente sosteneva che la durata di tre processi tributari che aveva instaurato aveva violato il principio del "tempo ragionevole", previsto dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, che recita: "*Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta*".

La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che "*la materia fisca-*

fisco, n. 45/1993, p. 11389 (imposta di bollo); 27 luglio 1994, n. 360 (imposta sugli spettacoli), in *Giur. cost.*, 1994, p. 2939; 17 marzo 1998, n. 62 (opposizione avverso l'iscrizione a ruolo dei tributi per i quali non era ammesso ricorso alle Commissioni tributarie), in *Giur. it.*, 1998, p. 1743; 1° aprile 1998, n. 81 (Iciap), in *Giur. it.*, 1998, p. 1743; 23 aprile 1998, n. 132 (tassa per la raccolta dei rifiuti), in *Foro Amm.*, 1999, p. 5.

²⁸ Corte Cost., 6 dicembre 2002, n. 520, in banca dati *il fiscovideo*.

²⁹ Corte Cost., 12 luglio 2005, n. 274, in *il fisco*, n. 30/2005, fascicolo 1, p. 4756.

³⁰ Cfr. sentenza 8 febbraio 2000, *Charalambos/Francia*; sentenza 5 ottobre 1999, *Gantzner/Francia*.

le rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività".

Contrariamente a quanto sostenuto³¹, non vi è alcuna relazione tra i motivi per cui la Corte ha dichiarato inapplicabile l'art. 6 ai processi tributari e il dibattito (italiano) sui caratteri del processo tributario, sul suo oggetto eccetera. Secondo i giudici di Strasburgo, il termine "diritto", usato nell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, non implica alcuna discriminazione tra diritti soggettivi e interessi legittimi. Insomma anche gli interessi legittimi sono situazioni soggettive tutelate dalla Convenzione al pari dei diritti soggettivi³².

³¹ Secondo F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, op. cit., sarebbero "riecheggiate" dalla Corte di Strasburgo le tesi che considerano "oggetto della tutela giurisdizionale un interesse legittimo e, perciò, un diritto soggettivo degradato dall'esercizio del potere di supremazia". L'interesse legittimo, secondo Gallo, costringerebbe a "qualificare – come sembra abbia fatto la Corte – la posizione soggettiva del contribuente innanzi all'ente impositore come di mera soggezione al potere da quest'ultimo esercitato". Infine, l'evoluzione storica impedisce di "continuare a sostenere che il diritto soggettivo alla giusta imposizione sia degradabile dall'esercizio di un potere sovrano dello Stato. E ciò anche se tale potere fosse giustificato – seguendo la più nobile impostazione alloriana – dall'esigenza di perseguire un fine di giustizia e non dalla posizione di supremazia in sé".

Non sono considerazioni che possono essere condivise.

Non c'è, in Allorio, alcuna traccia di un potere sovrano, che degraderebbe i diritti del cittadino in nome della giustizia. Inoltre, il fine di giustizia (da collocare nella prima fase della elaborazione alloriana, poi superata dalle successive impostazioni di ispirazione kelseniana), non è riferito al potere sovrano dello Stato, ma all'attività amministrativa, che "non si propone per iscopo la costituzione d'obblighi d'imposta non giustificati dall'applicazione imparziale della legge" (*Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 11). Il fine di giustizia, per Allorio, non è altro che applicazione imparziale della legge. Più che un fine, esso esprime la soggezione dell'Amministrazione finanziaria alla legge, da applicare in modo imparziale. Tanto che, "quando, nell'attività dell'Amministrazione, il fine specifico contrasti col fine generico di giustizia, quest'ultimo deve prevalere". Il potere dell'Amministrazione finanziaria, dunque, ben lungi dall'essere un potere sovrano, è un potere amministrativo vincolato, rigidamente soggetto al dovere di imparzialità e al principio di legalità (cfr. E. DE MITA, *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in *Jus*, 2000, p. 31).

Sotto altro profilo, nell'opera alloriana, questi concetti sono ribaditi nella definizione della norma strumentale, che, nello stabilire una funzione, "può limitarne la libertà: può preferire, insomma, di costituire una funzione vincolata anziché una funzione discrezionale. E vincolata è precisamente la funzione d'imposizione, che la finanza adempie, e deve adempiere, applicando la legge tributaria alla situazione-base dell'imposta" (p. 107).

Di fronte a questa funzione vincolata, la posizione di interesse legittimo non è una posizione di mera soggezione, ma, all'opposto, posizione soggettiva pienamente tutelata, la cui lesione dà vita al diritto potestativo all'annullamento dell'imposizione illegittima (p. 108). La giurisdizione costitutiva di annullamento è del resto la forma di tutela appropriata per chi è destinatario di atti autoritativi. Non vi sono forme di tutela negate al contribuente a causa del riferimento all'interesse legittimo, né l'interesse legittimo o la giurisdizione di annullamento sono mai stati evocati per accreditare tesi riduttive delle garanzie dei contribuenti. Vero è anzi l'opposto.

³² Si veda la sentenza 5 ottobre 2000, *Mennitto/Italia*.

In tema di interesse legittimo, non è superfluo ricordare:

– "che l'art. 24 della Costituzione assicura agli interessi legittimi – la cui tutela l'art. 103 riserva al

Del resto, in Italia, le limitazioni di tutela non sono mai state giustificate sulla base del carattere autoritativo dell'atto impositivo, o sulla base della concezione impugnatoria del processo tributario. All'opposto, è proprio muovendo dalle premesse della teoria costitutiva che in Italia si sono avuti il primo impianto teorico ed il successivo sviluppo del sistema di tutela giurisdizionale del cittadino in materia tributaria. Ogni dottrina che nega il carattere autoritativo degli atti impositivi ha come sbocco la negazione delle garanzie naturalmente richieste dalla reazione contro atti impositivi e, quindi, la riduzione dei mezzi di tutela.

Non v'è dubbio che, alla luce della *ratio* dell'art. 6, non sembra esservi motivo per non accordare ai processi tra cittadini e Pubblica Amministrazione le garanzie previste per i processi penali e civili. È un dato di fatto, però, che l'art. 6 non si estende a tutti i processi.

Nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo non vi è una esclusione assoluta delle controversie fiscali. Fino ad ora, i giudici di Strasburgo hanno tenuto fermo il nucleo della propria costruzione teorica, negando che i giudizi tributari potessero godere, in quanto tali, delle garanzie del giusto processo incorporate nell'art. 6 più volte ricordato.

Si riconosce, però, la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie³³.

In secondo luogo, la tutela del giusto processo in ambito fiscale è riconosciuta ai processi di rimborso, se il fondamento della pretesa di rimborso non ha natura fiscale³⁴. Inoltre, è riconosciuta nei processi sui diritti di prelazione del Fisco³⁵.

Sono inoltre numerose le ipotesi in cui la Corte ha ritenuto di estendere la tutela prevista dall'art. 6 a cause tra cittadini e Pubblica Amministrazione; non è

giudice amministrativo – le medesime garanzie assicurate ai diritti soggettivi quanto alla possibilità di farli valere davanti al giudice ed alla effettività della tutela che questi deve loro accordare" (Corte Cost., 6 luglio 2004, n. 204, in banca dati *il fiscovideo*);

- che dalla lesione degli interessi legittimi può scaturire il diritto al risarcimento del danno (Cass., SS.UU., 22 luglio 1999, n. 500, in banca dati *il fiscovideo*), come, secondo Allorio, dalla lesione dell'interesse legittimo del contribuente scaturisce il diritto alla tutela giurisdizionale mediante eliminazione dell'atto d'imposizione illegittimo.

³³ Tra le "*controversie (...) sulla fondatezza di ogni accusa penale*", contemplate dall'art. 6 medesimo, nelle sentenze *Janosevic c. Svezia* e *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*, entrambe del 23 luglio 2002, i giudici di Strasburgo hanno affermato il carattere, deterrente e punitivo ad un tempo, che contraddistingue le sanzioni amministrative in campo tributario.

³⁴ Sentenza 23 ottobre 1997, caso *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society c. Royaume-Uni*.

Nella decisione 3 settembre 2002, sull'ammissibilità del ricorso *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA c. Francia*, la Corte afferma che "*un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima*".

³⁵ Sentenza 22 settembre 1994, serie A, n. 296-A, *Hntrich c. Francia*.

dunque da escludere che l'interpretazione dell'art. 6, per effetto di una futura evoluzione, sia estesa a comprendere le cause tributarie.

In materia tributaria, il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria non è un potere discrezionale, ma espressione d'una funzione vincolata, di fronte al quale il cittadino è titolare del diritto di ottenere l'annullamento giudiziale dell'imposizione illegittima. D'altro canto, il tributo si risolve in una obbligazione patrimoniale, che, pur se regolata dal diritto pubblico, incide sui beni del contribuente.

Su queste basi, ed alla luce dei precedenti, si può ipotizzare ed auspicare una evoluzione della Corte di Strasburgo verso l'inclusione delle controversie tributarie nella sfera di tutela dell'art. 6 della Convenzione.

Nell'ordinamento nazionale, prima della modifica dell'art. 111, il principio di ragionevole durata del processo era visto come corollario del diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione³⁶. Ora il principio è sancito in modo esplicito dall'art. 111 della Costituzione³⁷ e non v'è motivo per cui non debba applicarsi al processo tributario³⁸.

Anche la L. 24 marzo 2001, n. 89 (cosiddetta legge Pinto) deve applicarsi al processo tributario.

L'art. 2, comma 1, di tale legge, così stabilisce: *“Chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata, ai sensi della L. 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ha diritto ad un'equa riparazione”*.

L'art. 2, comma 3, dispone: *“Il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimento del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimenti del giudice militare, del Ministero delle finanze quando si tratta di procedimenti del giudice tributario. Negli altri casi è proposto nei confronti del Presidente del Consiglio dei Ministri”*.

È, pertanto, evidente che la legge Pinto deve applicarsi al processo tributario, anche se, come abbiamo visto, non si applica l'art. 6, comma 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, secondo l'orientamento della Corte di Strasburgo³⁹.

³⁶ A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, cit., p. 817.

³⁷ N. TROCKER, *Il nuovo art. 111 della Costituzione*, Forum di Pisa, in *Riv. dir. cost.*, 2002, p. 335, osserva che *“un processo giusto oltre ad essere corretto sul piano delle modalità di percorso, deve essere capace di consentire il raggiungimento di risultati credibili nel senso della tempestività e dell'efficacia”*.

³⁸ M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 571.

³⁹ Sull'orientamento restrittivo della Corte di Strasburgo, vedi anche M. GREGGI, *Giusto pro-*

Il timore degli oneri finanziari che sarebbero derivati dall'applicazione della legge Pinto al processo tributario aveva però indotto il legislatore ad un ripensamento: con il D.L. 11 settembre 2002, n. 201, infatti, era stata espressamente previsto che la legge Pinto non si applica ai processi tributari⁴⁰. Ma questo decreto-legge non è stato convertito.

La giurisprudenza, dal canto suo, nega che la legge Pinto si applichi al processo tributario perché, essendo strumentale all'attuazione della CEDU, dev'essere applicata solo nei casi in cui si applica la CEDU, secondo l'interpretazione della Corte europea dei diritti dell'uomo⁴¹. L'art. 111 della Costituzione, però, si applica ad ogni processo, nessuno escluso.

4. La "conservazione" delle Commissioni nella giurisprudenza della Corte Costituzionale

Nel suo principale aspetto, diritto ad un giusto processo significa diritto ad un processo che si svolge dinanzi ad un giudice indipendente, terzo e imparziale.

Dobbiamo dunque innanzitutto interessarci delle Commissioni tributarie in quanto tali.

La Costituzione non prevede le Commissioni tributarie; ed i problemi di costituzionalità ne hanno segnato tutta la storia, dal 1948 ad oggi. Con giurisprudenza definita "necessitata", la Corte Costituzionale ha seguito con costanza una linea volta a salvaguardarne la sopravvivenza. Possiamo distinguere, nella giurisprudenza della Corte, quattro fasi. In breve: dapprima le Commissioni sono state qualificate giurisdizionali; poi declassate ad organi amministrativi; poi riabilitate; poi definitivamente consacrate come organi giurisdizionali, costituzionalmente legittimi. In realtà, le Commissioni tributarie appaiono legittime, non tanto in base alla costituzionale formale, ma – se così può dirsi – in base alla costituzione materiale.

Dopo l'entrata in funzione della Corte Costituzionale, fu subito posta la questione della sopravvivenza delle Commissioni e della loro compatibilità con le norme costituzionali sull'unità della giurisdizione.

cesso e diritto tributario europeo, cit., p. 532. Più in generale, sulla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, cfr. F. MACCHIAROLI, *Eccessiva durata dei processi ed equa riparazione: tra giurisprudenza di Strasburgo e legge Pinto*, in *Giur. it.*, 2001, III, p. 2006.

⁴⁰ L'art. 1 del D.L. 11 settembre 2002, n. 201, recante "Misure urgenti per razionalizzare l'amministrazione della giustizia", esclude espressamente i procedimenti di competenza del giudice tributario dal ricorso all'accordo transattivo (previsto dallo stesso art. 1) per la soluzione spontanea e diretta delle controversie in materia di durata non ragionevole del processo. Nella relazione alla legge di conversione si richiama la giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

⁴¹ Così, da ultimo, Cass., 8 novembre 2005, n. 21653, in banca dati *il fiscovideo*.

Delle norme costituzionali la dottrina ha dato interpretazioni diversificate. Vi era una interpretazione rigorosa, secondo cui quelle norme – ponendo l'unità della giurisdizione – non consentivano la sopravvivenza di giurisdizioni speciali, diverse da quelle menzionate nello stesso testo costituzionale: in questa ottica, revisione delle giurisdizioni esistenti significava soppressione delle giurisdizioni speciali, ed istituzione – eventualmente – di sezioni specializzate presso la magistratura ordinaria. Questa era la lettura, per così dire, più ortodossa, quale emergeva dai lavori preparatori⁴² del testo costituzionale, che richiedeva, entro cinque anni, una riforma radicale.

Era questa la tesi dominante negli anni '50, tanto che i progetti di riforma furono elaborati muovendo appunto dal presupposto che la Costituzione imponesse la soppressione delle Commissioni tributarie⁴³. In alternativa a tali riforme, da attuare con legge ordinaria, si riteneva necessaria – per conservare il giudice speciale – la modifica della Costituzione.

Non ebbe seguito la tesi secondo cui il divieto di conservare o istituire nuove giurisdizioni riguarderebbe soltanto quelle in materia civile o penale, non le giurisdizioni amministrative speciali⁴⁴.

Di fatto, ebbe la meglio la tesi – più realistica – secondo cui la Costituzione avrebbe “cristallizzato” lo *status quo*, avrebbe cioè autorizzata la permanenza delle giurisdizioni preesistenti, vietando solo le nuove giurisdizioni speciali⁴⁵. La giurisprudenza della Corte Costituzionale accolse quest'ultima tesi; fu così assicurato alle Commissioni il “diritto di esistere”, mentre altre giurisdizioni speciali furono dichiarate incostituzionali⁴⁶.

La sopravvivenza delle Commissioni, nella prima fase, che va dal 1957 al 1969, era salvaguardata dalla giurisprudenza costituzionale che, qualificando le Commissioni come organi giurisdizionali, traeva la loro legittimazione costitu-

⁴²La tesi era sostenuta, ad esempio, da A. AMORTH, *La Costituzione italiana*, Milano, 1948, p. 110 e da G. AZZARTTI, *Giurisdizioni speciali e sezioni specializzate*, in *Problemi attuali di diritto costituzionale*, Milano, 1951, p. 236.

⁴³È da ricordare il progetto Azzariti, che non sopprimeva le Commissioni ma le conservava in vita considerandole amministrative, mentre la tutela giurisdizionale era affidata a sezioni specializzate della magistratura ordinaria; anche il progetto Trabucchi del 1962 devolveva le liti d'imposta al giudice ordinario.

⁴⁴G. GUARINO, *Contenzioso tributario e giurisdizioni speciali*, in *Foro it.*, 1954, III, c. 110.

⁴⁵Sostenuta da E. ALLORIO, *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla designata riforma del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1954, IV, c. 145, e in *Diritto processuale tributario*, Torino, cit., p. 631.

⁴⁶Negli anni '60 sono numerosi gli interventi della Corte Costituzionale in materia di giurisdizioni speciali. Ricordo qui velocemente le sentenze sulla giurisdizione del Ministro della marina mercantile (1963); sui Consigli di prefettura (1966); sulla Giunta provinciale amministrativa (1967); sull'Intendente di finanza (1969); sulla competenza penale dell'Alta Corte siciliana (1970) e sulla competenza penale del Comandante di porto (1970).

zionale dall'essere giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione⁴⁷. Il che però metteva in evidenza i difetti delle Commissioni in quanto organi giurisdizionali, ossia la mancanza di indipendenza (i membri delle Commissioni erano scelti dall'Amministrazione finanziaria).

Il 1969 è l'anno della prima svolta. Cioè del declassamento. Posta a dover giudicare la questione del difetto di indipendenza, la Corte qualificò le Commissioni come organi amministrativi. In tal modo, non solo si liberò della questione della loro indipendenza, ma anche di tutte le ordinanze che provenivano dalle Commissioni: essendo organi amministrativi, esse non erano legittimate a sollevare questioni di costituzionalità⁴⁸.

Ma ciò significava che l'unica forma di tutela giurisdizionale in materia tributaria era quella fornita dal giudice ordinario e che le questioni di estimazione semplice erano sottratte a qualsiasi forma di tutela giurisdizionale. Era dunque incostituzionale il divieto di cognizione delle questioni di semplice estimazione da parte del giudice ordinario.

Contemporaneamente, la Cassazione seguiva ad affermare la giurisdizionalità delle Commissioni⁴⁹, sicché, per il "diritto vivente" dell'epoca, le Commissioni erano organi bifronte: amministrativi per certi aspetti, giurisdizionali per altri.

Questa era la situazione, quando sopravvenne la riforma tributaria degli anni '70. La legge di delega per la riforma tributaria n. 825 del 1971, all'art. 10, n. 14, prevedeva che, in attuazione della VI disposizione transitoria della Costituzione, fossero revisionate le Commissioni, al fine di garantire l'imparziale applicazione della legge nonché l'autonomia e l'indipendenza del giudice tributario, richiesta dall'art. 108 della Costituzione⁵⁰. Nel decreto delegato – il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 – si parla di "revisione" e "riordino", come se ciò fosse bastato a stabilire che non si istituiva un nuovo giudice e un nuovo processo. Inoltre, erano nominativamente indicate le imposte le cui controversie appartenevano alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, ampliandone il catalogo.

⁴⁷ La prima sentenza è Corte Cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, c. 131. Numerose le sentenze successive, tra cui: 1° marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, p. 189; 30 dicembre 1958, n. 81, *ivi*, 1959, III, p. 81; 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, p. 1455; 7 dicembre 1964, n. 103, *ivi*, 1964, p. 1071.

⁴⁸ Corte Cost., 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, c. 1027. Le sentenze sono pubblicate anche in *Giur. cost.*, 1969, pp. 36 e 61, con nota di G.A. MICHELI, *Osservazioni sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie*, e in *Riv. dir. fin.*, 1969, II, p. 105, con nota di A.E. GRANELLI, *Sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie*. Sul punto vedi anche F. TESAURO, *Il processo dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Fin. loc.*, 1999, p. 1437.

⁴⁹ Cass., 21 giugno 1969, n. 2201, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, c. 1637.

⁵⁰ C. MAGNANI, *Le Commissioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amattucci, III, Padova, 1994, p. 1142; F. TESAURO, *Processo tributario*, in *Dig. comm.*, Aggiornamento, Torino, 2000, p. 555.

Non poteva non porsi il problema della legittimità costituzionale di Commissioni giurisdizionali che prendevano il posto di organi già qualificati come amministrativi, e la Corte mutò ancora una volta la sua giurisprudenza⁵¹.

Riqualificò (retroattivamente) le Commissioni preesistenti come giurisdizionali, sicché le Commissioni riformate (nel 1972) potevano non essere considerate un nuovo giudice, ma il giudice preesistente riformato.

Si ritenne in tal modo rispettato il divieto di istituire nuovi giudici, come anche la disposizione VI della Costituzione, che non obbliga alla creazione di sezioni speciali presso l'autorità giudiziaria ordinaria⁵².

La riforma del 1972 fu ritenuta un passo in avanti rispetto al precedente sistema. Non mancavano lacune e punti oscuri, per cui permaneva l'esigenza di una nuova riforma, realizzata nel 1991-1992.

La tesi della sopravvivenza delle giurisdizioni preesistenti alla Costituzione leggeva, nel testo della Carta costituzionale, una norma di diritto intertemporale (quella, appunto, che assicurava la sopravvivenza delle giurisdizioni preesistenti), ed una norma permanente – quella dell'unità della giurisdizione – il connesso divieto di istituire nuovi giudici speciali.

Questo costrutto portava in sé due corollari: da un lato, la conservazione della linea di confine tra giudice ordinario e giudice speciale; e, dall'altro, il divieto di incremento delle attribuzioni del giudice speciale.

Entrambi questi corollari non sono stati rispettati dal legislatore, che, nel 1991/92, ha eliminato la presenza del giudice ordinario, anche dove operava in passato (Corte d'appello, come giudice di terzo grado del processo dinanzi alle Commissioni), ed ha incrementato la giurisdizione del giudice speciale, attribuendogli nuove materie (tributi locali ed alcuni tributi di nuova istituzione).

L'art. 1 e l'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introducono nel lessico legislativo il sintagma “*giurisdizione tributaria*”; l'oggetto di tale giurisdizione è ampliato (sono comprese anche le controversie sui tributi comunali e locali).

Dati i precedenti, era facile prevedere che la Corte avrebbe definitivamente consacrata la legittimità costituzionale delle Commissioni. Come infatti è puntualmente avvenuto: la Corte, nel 1998, con un'ordinanza di manifesta infondatezza⁵³, si è sbrigativamente liberata dalla questione, ritenendo che anche le

⁵¹ Corte Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, p. 34; 3 agosto 1976, n. 215, *ivi*, 1976, II, p. 589; 24 novembre 1982, n. 196, in *Giur. it.*, 1983, I, I, c. 850; 16 dicembre 1982, n. 217, *ivi*, 1983, I, I, c. 848.

⁵² Corte Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, p. 132; 3 agosto 1976, n. 215, in *Boll. trib.*, 1976, p. 1452; 2 dicembre 1982, n. 217, in *Giur. it.*, 1983, I, I, c. 848.

⁵³ La Corte Costituzionale ha affermato che “*la modifica mediante ampliamento della competenza delle Commissioni non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo da ravvisarsi un diverso giudice speciale, in quanto è rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici, né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria ed aggiornata; deve altresì escludersi che possano portare ad una diversa soluzione le*

Commissioni della riforma del 1991-1992 non sono un nuovo giudice, ma la continuazione di quello preesistente.

Ne ha così consacrata definitivamente la legittimità costituzionale, assicurandone la sopravvivenza *ad infinitum*.

L'ordinanza della Corte Costituzionale del 1998 ha incoraggiato il legislatore a generalizzare la giurisdizione delle Commissioni. L'art. 12 della L. n. 488 del 2001⁵⁴ ha modificato l'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, estendendo la giurisdizione delle Commissioni ad ogni forma di tributo.

La modifica è stata attuata presupponendo che non è violato l'art. 102 della Costituzione se è semplicemente revisionata la disciplina di una giurisdizione già esistente. Nel definire l'oggetto della giurisdizione del giudice speciale tributario, il legislatore aveva proceduto, fino ad allora, per ampliamenti successivi. Con modifiche, dunque, di ordine quantitativo. La modifica del 2001 realizza invece un salto di qualità, in quanto è abbandonato il criterio della attribuzione della giurisdizione mediante enumerazione delle imposte, ed è adattata una formula di portata astratta e generale.

È stata quindi riproposta, a maggior ragione rispetto a quando le modifiche erano soltanto quantitative, la questione della violazione dall'art. 102 della Costituzione⁵⁵.

I precedenti inducono però a pensare che, se la Corte sarà chiamata a giudicare l'ampliamento ultimo, il suo giudizio non sarà diverso da quello formulato a proposito dei precedenti ampliamenti.

Secondo la Corte, le Commissioni tributarie sono un giudice speciale delle controversie tributarie in genere, non delle sole imposte che già rientravano nella loro sfera cognitiva quando è sopravvenuta la Costituzione. La Corte ha interpretato la VI disposizione transitoria nel senso che i giudici speciali preesi-

contestuali modifiche introdotte dal legislatore, in quanto sono profili relativi all'organizzazione e al funzionamento delle suddette Commissioni, rimaste sostanzialmente immutate rispetto alla previsione della materia tributaria oggetto della giurisdizione speciale e continuatrici delle preesistenti, regolate dal D.P.R. n. 636. Pertanto le Commissioni tributarie non possono essere considerate nuovi giudici speciali" (Corte Cost., ord. 23 aprile 1998, n. 144, in Giur. cost., 1998, p. 2508 con nota di E. MARELLO, Riforme del processo tributario: il superamento del concetto di "revisione"). Sul punto vedi anche M. CANTILLO, Il nuovo processo tributario all'esame della Corte Costituzionale: osservazioni minime su tre importanti decisioni, in Rass. trib., n. 3/1998, pp. 646-647.

⁵⁴ La dottrina è unanime nell'affermare che l'ulteriore riforma ha lasciato taluni punti oscuri. Basti pensare ai problemi generati dal mancato coordinamento della nuova norma sulla giurisdizione con le altre norme del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sui quali cfr. A. TURCHI, Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria, in Riv. dir. trib., 2002, I, p. 506.

⁵⁵ La tesi dell'illegittimità costituzionale della nuova versione dell'art. 2 è stata sostenuta da E. DE MITA, Principi di diritto tributario, 3^a ed., Milano, 2002, p. 465, ove si legge che "L'unificazione della giurisdizione è andata oltre il segno, perché per i tributi che non sono imposte (soprattutto per le tasse), si è inventato un giudice speciale non consentito dalla Costituzione".

stenti possono essere mantenuti in vita e riformati, purché si resti nell'ambito delle materie loro attribuite.

Nell'ordinanza n. 144 del 1998, la Corte, chiamata a pronunciarsi sul nuovo elenco delle materie affidate alle Commissioni tributarie introdotto dall'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 rispetto alla riforma del 1972, ha ribadito che il giudice speciale nuovo è soltanto un giudice creato *ex novo*, diverso da quelli espressamente nominati dall'art. 103.

Poi vi sono i giudici speciali preesistenti che si possono sopprimere o mantenere, ma il loro mantenimento rende necessario revisionarli per assicurarne la conformità alla Costituzione. Fermo restando che l'ambito della loro cognizione deve rimanere quello della materia originaria⁵⁶.

Resta così confermato che il divieto di istituire giudici speciali non riguarda i giudici preesistenti alla Costituzione e mantenuti in vita mediante revisione. Nel caso dei giudici tributari, la Corte, nell'ordinanza n. 144 del 1998, afferma che la modifica mediante ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie “*non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale*”.

In conformità con questa giurisprudenza si può ritenere che la riforma del 2001 insista anch'essa nell'ambito della materia della giurisdizione speciale preesistente e non istituisca un nuovo giudice speciale. Che poi, questa volta, il legislatore sia intervenuto con un'attribuzione generale, non altera il quadro, purché sia rispettato il limite della materia tributaria⁵⁷.

5. La riforma del 1991-1992

La disciplina attuale del processo tributario prende le mosse dalla delega disposta dall'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 ed è contenuta nei decreti legislativi nn. 545 e 546 del 31 dicembre 1992, concernenti, rispettivamente, l'ordinamento delle Commissioni ed il processo tributario. Il legislatore delegato si avvale dei testi elaborati da una Commissione presieduta da un alto magistrato amministrativo, Mario Egidio Schinaia, non omogeneamente composta, che non operò nelle migliori condizioni.

⁵⁶ Orientamento che fu anticipato da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 613 ss.

⁵⁷ Prima che l'art. 12 comma 2, L. 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002) lo riformasse, l'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992, limitava la giurisdizione delle Commissioni tributarie alle sole sanzioni tributarie non penali; il testo riformato considera invece le sanzioni “*comunque irrogate da uffici finanziari*”.

È necessario interpretare restrittivamente tale disposizione, comprendendo in essa non qualsiasi sanzione irrogata da uffici finanziari, ma soltanto le sanzioni derivanti da violazioni di norme tributarie. La norma sarebbe incostituzionale se attribuisse alle Commissioni materie non tributarie.

La direttiva fondamentale della delega era quella dell'“adeguamento” del processo tributario alle norme del codice del processo civile, in quanto corpo organico e compiuto di disciplina processuale⁵⁸. Ma l'adeguamento non è stato realizzato in modo compiuto. Vi è stato anche qualche arretramento (introduzione del divieto di prova testimoniale; maggiori limiti all'intervento in causa; pubblica udienza su richiesta). I difetti del sistema, rispetto allo *standard* minimo del “giusto processo”, sono ancora molti, e di non poco momento.

Le novità positive di maggior rilievo della riforma del 1991-1992 sono numerose. Senza pretesa di completezza, ricordo: la eliminazione del terzo grado di giudizio; l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni (cui furono affidate anche le controversie relative ai tributi locali, spostando così il confine tra giudice ordinario e giudice tributario); una disciplina del processo più articolata, fondata sul rinvio generale al codice di procedura civile, con l'inserimento della tutela cautelare (peraltro solo in primo grado), e della condanna alle spese di lite (peraltro esclusa in caso di autotutela), e la disciplina del ricorso in Cassazione; l'introduzione dell'obbligo di assistenza tecnica (con i limiti che vedremo).

Molti sono però i problemi irrisolti. Come si dirà nel seguito di questa relazione.

6. *Questioni di indipendenza, terzietà e imparzialità delle Commissioni tributarie*

Ai giudici si richiede, innanzitutto, l'indipendenza, che, “*intesa come assenza di vincoli che non siano quello della soggezione alla legge, è un attributo essenziale della giurisdizione e del giusto processo, ed è elemento assolutamente critico, in particolare, nei processi che vedono istituzionalmente come una parte il pubblico potere*”⁵⁹. I giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101 della Costituzione) e la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali (art. 108 della Costituzione).

L'art. 111 riformato rende espliciti i requisiti di terzietà e imparzialità. Dai lavori preparatori della riforma dell'art. 111 si trae che il legislatore non ha inteso i due termini come una endiadi, ma come espressivi di due connotati distinti.

⁵⁸ Sui rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario cfr. C. GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, I, p. 1712 ss., ove sono inaccettabili sia la tesi dell'autonomia della nuova disciplina, sia quella del superamento della nozione di diritto processuale comune. Sia l'una che l'altra sono palesemente contraddette dal rinvio alle norme del codice di procedura civile.

⁵⁹ A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, cit., p. 811.

In sintesi, può dirsi che la terzietà attiene al modo di essere, l'imparzialità al modo di operare⁶⁰.

La Corte Costituzionale, però, ha sempre avallato finora le norme esistenti.

Fu ritenuta infondata la prima questione di costituzionalità, sollevata in riferimento al sistema processuale del 1936/1937 ed, in specie, agli artt. 2 e 4 del R.D.L. 13 marzo 1944, n. 88, ed agli artt. 2, 5, 7 e 10 del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516, relativi all'istituzione e al funzionamento delle Commissioni distrettuali, in quanto con tali norme non erano assicurate l'idoneità e l'indipendenza dei membri delle Commissioni, in violazione dell'art. 108 della Costituzione⁶¹.

Il problema dell'indipendenza dei giudici tributari continuò a porsi dopo la riforma del 1972, e diverse Commissioni sollevarono questione di costituzionalità dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per pretesa violazione dell'art. 102 della Costituzione, nella parte in cui non prevedeva, tra i requisiti per la nomina a componente delle Commissioni tributarie, quello dell'idoneità a svolgere la funzione giurisdizionale così come prevista dall'ordinamento giudiziario per i giudici togati.

La composizione delle Commissioni regolate dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, è stata avallata dalla Corte.

Sono state infatti dichiarate infondate, con più sentenze, le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, relativi alla composizione delle Commissioni tributarie di primo e secondo grado, in riferimento all'art. 108, comma 2, della Costituzione⁶².

⁶⁰Nel senso che la terzietà si riferisce al profilo istituzionale ed ordinamentale e l'imparzialità al modo concreto di esercizio della giurisdizione cfr. P. FERREA, *Il "giusto processo" in Costituzione. Rischio contraddizione sul neo-contraddittorio*, in *Diritto e giustizia*, 2000, n. 1, p. 78.

⁶¹Corte Cost., 7 dicembre 1964, n. 103, in *Giur. it.*, 1965, I, 1, c. 716.

⁶²Corte Cost., 24 novembre 1982, n. 196, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, c. 850; 16 dicembre 1982, n. 217, *ivi*, 1983, I, 1, c. 848.

La questione fu dichiarata infondata anche con sentenza 5 giugno 1984, n. 154, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, p. 1235, ove si osservò che l'ordinamento giudiziario prevedeva anche giudici monocratici come i conciliatori, senza prescrivere per essi alcun requisito specifico di idoneità, e concerneva comunque i soli magistrati ordinari, non i giudici speciali, sia pur revisionati.

L'idoneità dei componenti delle Commissioni tributarie di primo grado risultava garantita – secondo l'opinabile avviso della Corte – non solo dal diploma di istruzione secondaria richiesto dall'art. 4, ma anche dal procedimento di scelta (scelta rimessa al Presidente del Tribunale, sulla base di designazioni dei Consigli comunali e di elenchi formati dall'Amministrazione finanziaria).

La sentenza concludeva peraltro riconoscendo che "rimangono le molte deficienze del contenzioso tributario, ampiamente segnalate in dottrina e dagli operatori del settore, per le quali il Parlamento è ora chiamato a porre rimedio".

6.1. *Carenze della legislazione attuale. I rapporti tra Commissioni tributarie e Ministero dell'economia e delle finanze*

I miglioramenti, rispetto al passato, dell'assetto ordinamentale delle Commissioni tributarie, disciplinato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, non garantiscono del tutto l'indipendenza formale dei giudici tributari, pur se rispondono dei danni causati nell'esercizio delle loro funzioni⁶³, sono sottoposti a sanzioni disciplinari⁶⁴ e possono essere ricusati⁶⁵.

Tutto ciò non basta a rendere compatibile l'assetto ordinamentale delle Commissioni con l'art. 111 della Costituzione, perché non appaiono conformi al modello costituzionale di giudice le norme che legano le Commissioni tributarie al Ministero dell'economia e finanze.

Al Ministro sono attribuiti, nei confronti dei giudici tributari e delle segreterie, poteri di vario ordine che non appaiono compatibili con i requisiti costituzionali di indipendenza e terzietà del giudice.

Mi riferisco, in particolare, alle disposizioni del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, secondo cui:

- il Ministro adegua l'istituzione di nuove Commissioni e il numero delle sezioni di ciascuna Commissione al flusso medio dei processi (anche se di concerto con il Ministro della giustizia);
- i componenti delle Commissioni sono nominati dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze, il quale stabilisce con decreto il termine e le modalità per le comunicazioni di disponibilità agli incarichi da conferire nonché le esclusioni in caso di mancanza dei requisiti richiesti;
- il Ministro determina il trattamento economico dei giudici tributari (fissando il compenso fisso mensile ed il compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito);
- il Ministero esercita un ruolo fondamentale nei procedimenti disciplinari, applicando le sanzioni deliberate dal Consiglio di Presidenza;
- la costituzione e lo scioglimento, qualora ne sia impossibile il funzionamento, del Consiglio di Presidenza sono disposti con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze;
- il Consiglio di Presidenza ha sede a Roma presso il Ministero delle finanze e le elezioni di tale Consiglio sono indette con decreto del Ministro; presso lo stesso Ministero è istituito l'ufficio elettorale centrale;
- il personale delle segreterie delle Commissioni è dipendente del Ministero delle finanze ed ha diritto al medesimo trattamento economico previsto per il personale del detto Ministero.

In sintesi, l'assetto ordinamentale delle Commissioni, tracciato dal D.Lgs. 31

⁶³ L. 13 aprile 1988, n. 117.

⁶⁴ D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, artt. 15 e 16.

⁶⁵ D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 6.

dicembre 1992, n. 545, non appare conforme al modello di giudice indipendente e imparziale.

Dovrebbe dunque essere reciso ogni legame tra Commissioni e Ministero dell'economia e finanze; i profili organizzativi della giustizia tributaria non dovrebbero divergere da quelli delle altre giurisdizioni (se è troppo pensare a forme di autonomia organizzativa).

7. Mancata istituzione del ruolo dei giudici tributari

Se la riforma del 1991-92 ha compiuto dei passi in avanti, resta lontano il traguardo del giusto processo. Permane un difetto di fondo. La giurisdizione tributaria non è esercitata da magistrati di ruolo, nominati per concorso pubblico per esami. Se una giurisdizione può essere esercitata *anche* da giudici onorari, è difficile ammettere che possa essere esercitata *solo* da giudici onorari.

Non esiste dunque un ruolo organico di giudici togati, scelti per concorso. È questo un vizio grave della giustizia tributaria e non v'è dubbio che *“le Commissioni dovrebbero essere trasformate in un giudice vero e proprio, cui si dedicano a tempo pieno professionisti adeguatamente selezionati, così come avviene per le altre magistrature italiane e dell'Unione europea”*⁶⁶.

La situazione attuale è palesemente contraria alle regole del giusto processo. È necessario istituire un ruolo di giudici tributari, cui si accede mediante concorso per esami, simile a quello previsto per l'accesso alle altre magistrature.

8. Questioni in tema di assistenza tecnica

Un processo giurisdizionale è veramente tale se i suoi protagonisti (il giudice e le parti) sono professionalmente idonei: qui, invece, il giudice non è un giudice togato e le parti non sono necessariamente difese da avvocati. Insomma abbiamo un processo senza giudici e senza avvocati.

Al pericolo di inidoneità tecnica dei giudici si accompagna l'inidoneità tecnica dei difensori. Si è ritenuto che un minimo di conoscenze processuali da parte dei soggetti abilitati alla difesa e l'obbligo di rispettare le stesse regole deontologiche, che sono oggi previste solo per gli avvocati, basterebbe a mettere il processo tributario in regola con i canoni del giusto processo⁶⁷. Non mi sembra opinione da condividere.

⁶⁶E. MANZON, *Legge finanziaria per il 2002: le Commissioni tributarie verso l'apoteosi. È vera gloria?*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 177.

⁶⁷F. GALLO, *Deontologia ed etica giudiziaria. Alcune riflessioni in margine alla giurisdizione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, p. 24.

La Corte Costituzionale ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 2, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, nella parte in cui non riserva in via esclusiva agli avvocati l'assistenza tecnica, osservando che la norma esaminata *“non comprime in alcun modo il diritto di difesa della parte, alla quale è attribuita la facoltà di avvalersi, oltre che dell'assistenza degli avvocati, anche di quella di soggetti aventi diversa qualificazione professionale”*⁶⁸.

Inoltre, la stessa Corte Costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità del par. 30, comma 1, della L. 30 dicembre 1991, n. 413 e dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui *“non riconoscono competenza piena nell'assistenza tecnica dei contribuenti nel processo tributario ai consulenti del lavoro iscritti nei rispettivi albi professionali”*⁶⁹.

I giudici delle leggi hanno osservato, infatti, che la scelta del legislatore appare *“il riflesso della competenza professionale riconosciuta ai consulenti del lavoro, nella materia tributaria, dalla disciplina vigente”*, e che, del resto, analogo criterio è stato adottato per altre categorie professionali (quali, ad esempio, gli ingegneri, i geometri od i periti edili).

Da ciò dovrebbe discendere l'illegittimità costituzionale della norma, che attribuisce ai consulenti del lavoro competenza piena, oltre i limiti della loro competenza professionale.

Da ciò dovrebbe discendere che anche per i commercialisti e i ragionieri l'abilitazione a difendere dinanzi alle Commissioni tributarie dovrebbe essere limitata alle cause in cui si riflette la loro competenza professionale (cause in materia contabile).

Ma a me sembra che si debba andare oltre. Ciò che occorre, al difensore, non è la competenza professionale nella materia che forma oggetto del processo, ma la competenza processuale. E le categorie professionali, diverse da quella forense, non hanno idoneità tecnica in materia processuale. È quindi necessario, per adeguare il processo tributario ai canoni del giusto processo, riservare in via esclusiva agli avvocati il patrocinio dinanzi alle Commissioni tributarie. Non v'è ragione per derogare, nel processo tributario, alla regola generale, contenuta nell'art. 7, comma 1, del R.D.L. 27 novembre 1933, n. 1578, convertito nella L. 22 gennaio 1934, n. 36 relativa all'*“ordinamento delle professioni di avvocato e procuratore”*, secondo cui *“davanti a qualsiasi giurisdizione speciale la rappresentanza, la difesa e l'assistenza possono essere assunte soltanto da un avvocato ovvero da un procuratore assegnato ad uno dei Tribunali del distretto della Corte d'appello e sezioni distaccate, nel quale ha sede la giurisdizione speciale”*.

È dunque da censurare, per contrarietà alle regole del giusto processo, che la

⁶⁸ Corte Cost., ord. 3 giugno 1998, n. 210, in banca dati *il fiscovideo*.

⁶⁹ Corte Cost., 24 luglio 1998, n. 328, in banca dati *il fiscovideo*.

toga di difensore possa essere vestita, nel processo tributario, oltre che dagli avvocati, da altri professionisti.

Come è stato giustamente osservato⁷⁰, la scelta di allargare l'abilitazione alla difesa alle tante e diverse categorie, indicate nell'art. 12, risponde solo ad una esigenza corporativa, con la conseguenza che le previsioni in tema di obbligo di difesa tecnica consentono alla parte di avvalersi inconsapevolmente anche di soggetti che non sempre sono oggettivamente all'altezza del ruolo affidato, per cui risulta lesa il principio di effettività del contraddittorio.

Se l'attribuzione dell'abilitazione a categorie non forensi non risponde ad esigenze processuali, ma ad esigenze corporative, l'art. 12 dovrebbe essere abrogato, e dovrebbero applicarsi, per *default*, le norme del diritto processuale comune.

Aggiungo che le stesse Agenzie fiscali e gli altri enti impositori dovrebbero essere obbligatoriamente assistiti da avvocati.

Secondo l'attuale disciplina, l'Amministrazione finanziaria può farsi assistere dall'Avvocatura in secondo grado, ma non in primo. A me pare incostituzionale che le sia negata la facoltà di farsi assistere in primo grado da un difensore tecnico.

In conclusione, i canoni del giusto processo esigono che sia resa obbligatoria la difesa tecnica sia per il ricorrente, sia per la parte pubblica, e che la difesa tecnica sia riservata agli avvocati, come negli altri processi.

9. La fase introduttiva del giudizio. I processi di rimborso

La conformità ai canoni del giusto processo della fase introduttiva del giudizio dev'essere vista distinguendo tra processi tributari di rimborso e processi di impugnazione.

Con riguardo ai processi di rimborso, dev'essere ricordato che la Corte Costituzionale ha eliminato l'onere del previo esperimento dei ricorsi amministrativi.

Il diritto soggettivo di rimborso non dovrebbe essere sottoposto a termine decadenziale (rilevabile d'ufficio), ma al termine di prescrizione; il rifiuto di rimborso non dovrebbe essere assimilato ad un provvedimento impositivo, ma dovrebbe essere considerato come semplice rifiuto di adempiere; da esso non dovrebbe decorrere il termine di ricorso breve e decadenziale, ma (solo) il termine ordinario di prescrizione.

⁷⁰C. BALBI, *Assistenza tecnica obbligatoria ed effettività del contraddittorio nel processo tributario*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, p. 131.

9.1. La fase introduttiva dei processi d'impugnazione

L'essere il processo tributario un processo amministrativo comporta che il ricorrente deve proporre il ricorso entro un termine di decadenza e costituirsi in giudizio entro un termine pure di decadenza⁷¹. Va al riguardo condivisa la tesi secondo cui, quando il mancato compimento di un atto entro un termine perentorio comporta la perdita del diritto di agire in giudizio, deve anche prevedersi la rimessione in termini nei casi in cui il mancato compimento possa imputarsi a caso fortuito o forza maggiore, così come l'art. 650 del codice di procedura civile riconosce all'intimato la possibilità di fare opposizione anche dopo la scadenza del termine perentorio fissato nel decreto se prova di non averne avuta tempestiva conoscenza per irregolarità della notificazione o per caso fortuito o forza maggiore⁷².

In secondo luogo, va osservato che l'attuale sistema si presta a tattiche difensive sleali. Il resistente può costituirsi con un atto di pura forma, o non costituirsi affatto, e concentrare tutte le sue difese nella fase preparatoria dell'udienza.

La fase introduttiva del giudizio, caratterizzata per il contribuente dalla necessità di impugnare un atto autoritativo entro un termine perentorio e di costituirsi in giudizio entro un termine pure perentorio, dovrebbe essere contrassegnata da termini perentori anche per l'Amministrazione finanziaria, cui dovrebbe essere imposto l'onere di notificare al contribuente l'atto di controdeduzioni e di costituirsi in giudizio, entro termini perentori (come è previsto per l'intimato nel giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione, ove l'inosservanza del termine di notifica del controricorso preclude successive attività difensive, diverse dalla partecipazione alla discussione orale).

9.2. La teoria della "provocatio ad opponendum"

Da più di due decenni anche la giurisprudenza riconosce ai giudici tributari poteri di annullamento. L'atto d'imposizione è un atto autoritativo; e ciò implica che al destinatario di tale atto sia riconosciuta una forma di tutela congrua, che si concretizzi nella eliminazione dell'atto viziato. I vizi formali, secondo la giurisprudenza, comportano l'annullamento mero dell'atto; quelli sostanziali, come vedremo, comportano, secondo la giurisprudenza, un di più rispetto al mero annullamento.

Il negare l'autoritatività (che c'è) dell'atto impugnato porta invece con sé la negazione dei diritti di tutela del cittadino.

⁷¹ A seguito della sentenza della Corte Cost. 6 dicembre 2002, n. 520, in banca dati *il fisco*-*de*, la costituzione può avvenire mediante spedizione postale del fascicolo.

⁷² Cfr. A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, cit., p. 819.

Nella giurisprudenza della Corte non è disconosciuto il carattere autoritativo dell'atto impugnato ma, al tempo stesso, vi sono sentenze che ne affermano la natura di atto processuale, ossia di "*provocatio ad opponendum*". Questo *topos* giurisprudenziale, accoppiato alla formula "impugnazione-merito", configura il processo tributario come un processo che riduce le garanzie del cittadino e confligge con le regole di terzietà e imparzialità del giudice, richieste dal modello del giusto processo.

La teoria della "*provocatio ad opponendum*" è stata formulata dalla giurisprudenza sdoppiando l'atto d'imposizione, che è definito, contemporaneamente, atto autoritativo, con effetti di diritto sostanziale, e atto processuale, ossia: "*provocatio ad opponendum*"⁷³, o anche "*veicolo di accesso*" al processo⁷⁴.

La questione riguarda il tema del giusto processo perché, essendo l'atto d'imposizione un atto autoritativo, è necessario che a fronte di esso siano assicurate nel processo le forme di tutela che appunto si richiedono di fronte ad un atto autoritativo.

Invece, con la teoria della "*provocatio ad opponendum*" (come con qualsiasi teoria che esclude la natura autoritativa degli atti impositivi), si negano al contribuente alcune garanzie processuali che sono connaturali ad un processo di impugnazione di atti autoritativi.

È infatti la teoria della "*provocatio ad opponendum*" la premessa in base alla quale la giurisprudenza afferma che l'atto d'imposizione esiste di per sé, indipendentemente dalla notificazione; e di dire che la notificazione non riguarda l'avviso di accertamento in quanto atto impositivo, ma nella sua funzione processuale di "*provocatio ad opponendum*". Di qui la possibilità di sanatoria della notificazione di un atto schiettamente amministrativo in base alle norme processuali⁷⁵.

⁷³ Si dice infatti che "L'avviso di accertamento tributario presenta due aspetti tra loro interdipendenti: l'uno sostanziale, in quanto pone in essere i presupposti per l'applicazione dell'imposta, l'altro processuale, in quanto è diretto ad affermare, ai fini della sua definitività, la pretesa tributaria, come nel medesimo determinata, affinché il contribuente possa consapevolmente scegliere tra l'accettarla, anche tacitamente, od impugnarla, se ritenuta illegittima, in seguito a tale provocatio ad opponendum". Così Cass., 19 giugno 1980, n. 3898, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, p. 1343, che seguita: "in relazione a tale seconda funzione, l'obbligo di motivazione dell'accertamento deve ritenersi adempiuto quando il contribuente è posto in grado di conoscere la pretesa tributaria in tutti i suoi elementi essenziali al fine di un'efficace eventuale contestazione sull'an e sul quantum debeatur; la motivazione richiesta per tali avvisi, pertanto, non corrisponde a quella prescritta per la sentenza dall'art. 132, n. 4), del codice civile, presentando, invece, analogia, per quella funzione di provocatio ad opponendum, con le ragioni della domanda da esporsi nella citazione, ai sensi dell'art. 163, n. 4), del codice civile".

⁷⁴ La metafora del "veicolo" è impiegata, ad esempio, da Cass., 20 marzo 1998, n. 2943, in *Mass. Giur. it.*, 1998; Cass., 18 luglio 1996, n. 6471, in *Mass. Giur. it.*, 1996; Cass., SS.UU., 4 gennaio 1993, n. 8, in banca dati *il fiscovideo*.

⁷⁵ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 115, criticava la concezione del processo

Ciò consente, in secondo luogo, di minimizzare il contenuto dell'obbligo di motivazione, a proposito del quale la giurisprudenza ripete che *“L'avviso di accertamento ha carattere di mera provocatio ad opponendum, nel senso che soddisfa l'obbligo della motivazione ogni volta che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur”*⁷⁶.

10. La formula “impugnazione-merito” ed i poteri istruttori del giudice

L'impugnazione degli atti impositivi (altra cosa sono le domande di rimborso) darebbe vita, secondo la giurisprudenza, ad un processo di “impugnazione-merito”. La formula viene richiamata per definire i poteri istruttori ed i poteri decisori del giudice tributario.

In materia istruttoria, vi è un orientamento giurisprudenziale, di ispirazione inquisitoria, che vede nell'intervento del giudice un rimedio al difetto di base probatoria dell'atto impugnato. Nella giurisprudenza – per la verità tutt'altro che univoca – della Cassazione si incontrano massime in cui la definizione del processo tributario come processo di “impugnazione-merito” viene adoperata per giustificare l'affermazione che il giudice tributario dovrebbe sostituirsi all'Amministrazione ed esercitare i suoi poteri istruttori per dotare di supporto probatorio la pretesa fiscale. Si legge sovente nelle massime della Cassazione che *“i giudici tributari di merito possono acquisire ‘aliunde’, prescindendo dagli accertamenti dell'ufficio, gli elementi di decisione, di cui compiono una valutazione autonoma rispetto all'assunto dell'ufficio”*⁷⁷.

tributario come processo promosso dalla finanza con l'avviso di accertamento ed a tale (errata) premessa riconduceva l'orientamento giurisprudenziale che ammetteva *“la sanatoria dei vizi della notificazione dell'atto d'imposizione in seguito alla presentazione del reclamo da parte del contribuente”* (sono citate sentenze degli anni '30). Questa soluzione non è giustificata, osservava Allorio, *“se non dalla premessa che l'avviso di accertamento valga citazione introduttiva del giudizio, e che la presentazione del reclamo possa assimilarsi a comparizione”* (op. cit., p. 120).

⁷⁶ Da ultimo, la figura della *“provocatio ad opponendum”* è sottoposta ad approfondita analisi critica da G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo*, cit., p. 319 ss.

⁷⁷ Le massime da ascrivere a questo filone sono numerose. Si è affermato, ad esempio, che *“la Commissione tributaria può sostituire la propria valutazione a quella operata dall'ufficio del registro nell'avviso di accertamento di maggior valore, e ritenere congruo un diverso valore ... Infatti, ai sensi dell'art. 7, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ... i giudici tributari possono acquisire ‘aliunde’, prescindendo dagli accertamenti dell'ufficio, gli elementi di decisione, di cui compiono una valutazione autonoma rispetto all'assunto dell'ufficio”* (Cass. 8 maggio 2000, n. 5776, in *Mass. Giur. it.*, 2000).

“Per procedere alla concreta estimazione degli immobili compravenduti di cui sia stato accertato un maggior valore ai fini dell'imposta di registro e dell'Invim, la Commissione tributaria può avvalersi degli ampi poteri istruttori assegnati dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e demandare all'UTE gli accertamenti ritenuti necessari ai fini della decisione, poiché in base a tale disposizione le Commissioni tributarie, dotate di potere estimativo anche sostitutivo, possono acquisire

Sono, questi, orientamenti non conformi all'art. 7, che vincola il giudice ai fatti indicati dalle parti, per cui la decisione non può essere fondata su elementi estranei all'avviso di accertamento; sono, inoltre, orientamenti che contraddicono le regole della terzietà-imparzialità del giudice.

A mio avviso è compatibile con le regole del giusto processo solo il diverso indirizzo giurisprudenziale, che si incontra in alcune, poche sentenze (in cause di rimborso), secondo cui il giudice può esercitare i suoi poteri istruttori solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove necessarie⁷⁸.

È, insomma, la concezione del processo tributario come processo dispositivo⁷⁹, nel quale il giudice non può esercitare i suoi poteri istruttori sostituendosi ad una delle parti, quella che s'accorda con i canoni del giusto processo.

10.1. La formula "impugnazione-merito" ed i poteri decisorii del giudice

L'orientamento inquisitorio in tema di poteri istruttori si salda con l'omologo orientamento che riferisce ai poteri decisorii la definizione del processo tributa-

'aliunde' gli elementi di decisione, anche prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio finanziario e dall'eventuale difetto di prova del suo assunto ..." (Cass., 1° luglio 2003, n. 10374, in banca dati il *fiscovideo*).

Dalla qualificazione del processo tributario come processo di impugnazione-merito "consegue che il rilievo che l'ufficio possa non avere provato la sussistenza in concreto di uno o più parametri cui si fa astratto riferimento nell'avviso di accertamento, non comporta che il giudice tributario debba ritenere automaticamente congrui i valori dichiarati dal contribuente; detto giudice deve, invece, formulare un proprio giudizio estimatorio sulla base degli elementi provati o comunque incontrovertibili" (Cass., 23 dicembre 2000, n. 16171, in banca dati il *fiscovideo*).

Infine, "qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento (nella specie, il processo verbale di constatazione), è illegittimo il rifiuto della commissione tributaria di esercitare tale potere istruttorio" (Cass., 25 maggio 2002, n. 7678, in banca dati il *fiscovideo*).

In questo orientamento di ispirazione inquisitoria si colloca anche Cass., 30 maggio 2005, n. 11485 (in banca dati il *fiscovideo*).

⁷⁸ Cfr. Cass., 4 maggio 2004, n. 8439, in banca dati il *fiscovideo*, secondo cui i poteri istruttori del giudice "non hanno la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti, le quali, fra l'altro, non possono dolersi dell'uso che di essi il giudice abbia fatto, quanto quella di garantire la parte che si trova nell'impossibilità di esibire documenti risolutivi in possesso dell'altra parte". Analogamente Cass., 7 febbraio 2001, n. 1701, in banca dati il *fiscovideo*, secondo cui i poteri del giudice vanno usati "solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove richieste".

⁷⁹ Per la prima affermazione del carattere dispositivo del processo tributario cfr. F. TESAURO, *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, II, p. 203; ID., *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, *ivi*, 1988, II, p. 14.

Posizione diametralmente opposta era quella C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, p. 949 ss., le cui teorie inquisitorie, destinate a subitaneo *default*, sono state definitivamente eclissate dal legislatore del 1992.

rio come processo di impugnazione-merito. La formula “impugnazione-merito” viene usata per indicare decisioni sostitutive del provvedimento impositivo, ossia come “impugnazione-riforma”, in contrapposizione alla tesi secondo cui le decisioni delle Commissioni sono decisioni di mero annullamento (totale o parziale) o di mero accertamento.

Parlare di impugnazione-merito a proposito del processo tributario non è però una scelta linguisticamente felice, perché un provvedimento amministrativo vincolato, qual è l’atto d’imposizione, non racchiude alcun profilo di merito, nel senso amministrativistico del termine. La formula impugnazione-merito è dunque impropria ed ambigua. Può essere usata, ed è di fatto usata, in più significati.

Accantonando ogni rilievo meramente linguistico, la formula “impugnazione-merito” sarebbe accettabile (e sarebbe conforme al modello del giusto processo) se essa non fosse usata in contrapposizione alla formula “impugnazione-annullamento”, ma significasse soltanto che il processo tributario, nei limiti della *causa petendi* e del *petitum*, è diretto a accertare sia i vizi formali, sia i vizi sostanziali dell’atto⁸⁰.

Se cioè significasse che il giudice conosce della obbligazione tributaria, al fine di accertare la legittimità o illegittimità dell’atto, e, di conseguenza, di annullarlo se illegittimo, in tutto o in parte. Insomma, “impugnazione merito”, in questo significato, non sarebbe formula contrapposta ad impugnazione-annullamento, ma impugnazione rivolta all’annullamento dell’atto in ragione di motivi, oltre che di forma, anche di contenuto. Non v’è dubbio, del resto, che il giudice tributario può pronunciare sia sentenze che annullano *in toto* l’atto impositivo, sia sentenze che lo annullano in parte, ad esempio perché riducono la base imponibile determinata nell’avviso di accertamento.

In realtà, la formula “impugnazione-merito” viene usata in (almeno) altri due significati, non conformi alle regole del giusto processo, perché comportano o una menomazione indebita, o un ampliamento indebito, dei poteri del giudice tributario.

In senso debole, impugnazione-merito, contrapposta ad impugnazione annullamento, viene usata, oltre che in dottrina, soprattutto dall’Avvocatura erariale, per indicare che il giudice non può annullare gli atti che riconosce illegittimi, ma deve limitarsi ad accertarne e dichiararne i vizi. L’Amministrazione finanziaria dovrebbe poi adeguarsi alla sentenza, annullando (in tutto o in parte) gli atti giudicati illegittimi. Questa concezione meramente dichiarativa dei poteri decisorii del giudice tributario è un retaggio dell’abrogato assetto del processo

⁸⁰ Il giudice tributario, quando valuta “*il merito del rapporto*”, giudica in realtà il contenuto sostanziale dell’atto impugnato. Il processo tributario, dunque, nascente da un ricorso avverso un atto d’imposizione, è sempre un processo d’impugnazione, sia nel caso in cui vengano dedotti vizi formali, sia nel caso in cui vengano dedotti vizi di contenuto dell’atto d’imposizione.

tributario che si svolgeva dinanzi al giudice ordinario, al quale è vietato emettere sentenze costitutive nei confronti della Pubblica Amministrazione.

Una simile concezione del processo tributario non ha alcun fondamento o ragion d'essere per i giudici di una giurisdizione speciale, cui non si applica il divieto di annullamento previsto dall'allegato E. Inoltre, tale concezione non è più accolta dalla giurisprudenza, che non evoca più il limite dell'allegato E, e – dal 1985 – definisce il processo tributario come processo costitutivo.

La giurisprudenza, dunque, a partire dagli anni '80, riconosce che il giudice tributario può annullare gli atti impositivi. Però distingue tra casi in cui il giudice annulla l'atto impugnato e casi in cui elimina e sostituisce. Distingue, insomma, “mero annullamento” e “annullamento-sostituzione” (o “annullamento-riforma”). In tutte le sentenze di accoglimento, dunque, c'è un momento demolitorio; e annullamento-merito non significa che il giudice non annulla e si limita ad accertare, ma che annulla e sostituisce.

Per la giurisprudenza, come si legge nella prima sentenza che teorizza il mero annullamento, “*occorre ammettere che la pronunzia deve necessariamente arrestarsi all'annullamento dell'atto impugnato se i vizi formali che lo inficiano incidono sulla sostanza del rapporto precludendo l'indagine sul merito dello stesso come nei casi di incompetenza assoluta dell'organo o di mancanza di motivazione*”.

In particolare, in caso di mancanza di motivazione, “*La tutela giurisdizionale non può che consistere nell'invalidazione del provvedimento quando la carenza di motivazione sia tale da non consentire l'identificazione degli elementi materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria e, di conseguenza, il controllo degli stessi da parte del contribuente e il loro accertamento ad opera del giudice tributario; il quale ai fini del riesame di merito dispone di un ampio potere di indagine istruttoria (che non ha riscontro nel giudizio di accertamento di rapporti innanzi al giudice ordinario), ma non può, ovviamente, sostituirsi all'Amministrazione nella ricerca dei presupposti del rapporto d'imposta*”⁸¹. Se la motivazione non è mancante, il giudice deve andare oltre, e determinare il *quantum* dovuto⁸².

In una sentenza del 1986⁸³ viene esplicitamente respinta la tesi che “*ravvisa l'oggetto del processo tributario nel diretto accertamento, con funzione dichiarativa, dell'esistenza e dell'ammontare dell'obbligazione ex lege, a prescindere dagli atti attraverso i quali si esercita l'azione amministrativa*”. E viene, di contro, accolta la tesi del giudizio sull'atto⁸⁴.

⁸¹ Così Cass., 23 marzo 1985, n. 2085, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 908. Nello stesso senso si esprimono innumerevoli sentenze successive: 3 marzo 1986, n. 1322, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 254; 19 dicembre 1986, n. 7735, in *Rass. trib.*, 1987, II, p. 631; 26 ottobre 1988, n. 5786, in *Boll. trib.*, 1988, p. 1828; Cass., 4 gennaio 1993, n. 8, in banca dati *il fiscovideo*.

⁸² Sentenze 28 aprile 1990, n. 3605, 6 maggio 1992, n. 5376, entrambe in banca dati *il fiscovideo*.

⁸³ Cass., 3 marzo 1986, n. 1322, in banca dati *il fiscovideo*.

⁸⁴ Viene infatti affermato – nella citata sentenza n. 1322 del 1986 – che “*il processo è struttura-*

Per la giurisprudenza, se non sono accertati vizi che implicano il mero annullamento, il giudice non deve limitarsi a rimuovere l'atto impugnato, ma deve emettere una decisione cosiddetta di merito, cioè sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento. Giudizio di "impugnazione-merito" non significa dunque mero accertamento, ma "annullamento-riforma" dell'atto impugnato, ossia determinazione *ex novo* della base imponibile del tributo, anche sulla base di prove e criteri diversi da quelli posti dall'Amministrazione a fondamento dell'atto impugnato⁸⁵.

Ciò significa, in pratica, che la formula "impugnazione-merito" (o "impugnazione-riforma") viene applicata a decisioni che sono in realtà decisioni di annullamento parziale. Ad esempio, la sentenza che riduce il valore di un immobile, o la misura del reddito accertato, è una sentenza di annullamento parziale, che il giudice tributario può legittimamente assumere.

Non è invece accettabile l'idea che la decisione della Commissione sostituisca l'atto amministrativo. Non è accettabile insomma il concetto, che si incontra sovente in giurisprudenza, secondo cui il giudice, avvalendosi dei suoi poteri istruttori, potrebbe svolgere una indagine che prescinde dai fatti sui quali si fonda l'atto impositivo, e, in base ai risultati così acquisiti, non si limiterebbe ad annullare in parte l'atto impositivo (riducendo la base imponibile), ma sia sostitutivo dell'atto impugnato. Ciò significa connotare in senso inquisitorio i poteri del giudice tributario.

Ma sia il riconoscimento al giudice tributario di poteri istruttori di tipo inquisitorio, sia il riconoscimento di poteri decisori sostitutivi dell'atto impugnato, confliggono con le regole costituzionali di imparzialità e terzietà del giudice.

11. Il potere di richiedere relazioni tecniche ad organi pubblici

L'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, non prevedeva che il giudice tributario potesse disporre d'ufficio consulenza tecnica per l'accertamento di fatti che richiedono specifiche competenze tecniche; inoltre, non prevedeva

to come impugnativa di specifici provvedimenti dell'Amministrazione e il giudizio concerne la legittimità formale e sostanziale degli stessi, sicché, da un lato, vengono in rilievo i vizi relativi alla regolarità formale degli atti o del procedimento o, più in generale, inerenti all'osservanza di norme di azione, e dall'altro il riesame del merito del rapporto d'imposta – dunque l'accertamento dell'obbligazione tributaria – avviene in funzione dell'atto impugnato, in quanto il giudice deve direttamente accertare, nei limiti della contestazione, i presupposti materiali e giuridici della pretesa dell'Amministrazione assunti a fondamento del provvedimento medesimo".

⁸⁵ Cfr. Cass., 23 marzo 2001, n. 4280; Id., 23 dicembre 2000, n. 16171; Id., 19 febbraio 2004, n. 3309, tutte in banca dati *il fiscovideo*.

il consulente tecnico di parte. La Corte Costituzionale non ritenne che questo assetto legislativo violasse l'art. 24 della Costituzione⁸⁶.

Secondo il vigente art. 7, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quando occorre acquisire “*elementi conoscitivi di particolare complessità*”, le Commissioni tributarie possono richiederli ad organi tecnici di una Pubblica Amministrazione (amministrazione statale o di altri enti pubblici, compresa la Guardia di finanza), che redigeranno una relazione.

La facoltà di richiedere relazioni tecniche ad organi pubblici, che non sono estranei all'oggetto delle liti fiscali, non è in linea con le norme del giusto processo. Se ne può proporre una interpretazione adeguatrice, sostenendo che queste relazioni vanno considerate alla stregua di consulenze tecniche di parte. E che vanno dunque applicate, dove è possibile, le regole della consulenza di parte, contenute negli artt. 191 e seguenti del codice di procedura civile.

Va da sé che la soluzione migliore è quella della soppressione di tale facoltà. È la parte pubblica del processo tributario, non il giudice, che chiede, se necessario, relazioni tecniche ad altri organi pubblici.

11.1. *Il divieto di prova testimoniale*

Nell'attuale processo tributario non sono ammesse le testimonianze: ciò differenzia il nostro processo tributario non solo dagli altri processi del nostro ordinamento, ma anche dai processi tributari di altri ordinamenti⁸⁷. Inoltre, l'inammissibilità della prova testimoniale non appartiene alla tradizione del nostro processo tributario: fu sancita per la prima volta nel 1981⁸⁸. Prima di allora, dottrina e giurisprudenza prevalenti la ritenevano ammissibile. La riforma del 1992, su questo punto, ha segnato un arretramento.

Poiché invece le dichiarazioni di terzi sono ammesse e di fatto raccolte in sede amministrativa ed utilizzate come giustificazione di provvedimenti impositivi, e, per tale via introdotte nel processo, siamo di fronte ad una antinomia, cui la prassi rimedia ammettendo che il contribuente possa a sua volta contrapporre, alle dichiarazioni raccolte dall'autorità fiscale, dichiarazioni di terzi messe per iscritto.

⁸⁶ Corte Cost., 20 dicembre 1989, n. 560, in *Giur. it.*, 1990, I, 1, c. 1352, con nota di C. CONSOLO, *Le spese del processo e la costituzione (il principio [victus victori] e la sua assenza dal processo tributario di nuovo avanti alla consulta)*.

⁸⁷ Cfr. G. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, p. 5.

⁸⁸ L'esclusione della prova testimoniale fu sancita dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, che modificò l'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Attualmente è stabilita – in ossequio alla legge delega – dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Posta la questione di costituzionalità, la Corte Costituzionale si è sempre espressa nel senso della infondatezza della questione⁸⁹. Da ultimo, il giudice delle leggi si è pronunciato con sentenza 21 gennaio 2000, n. 18⁹⁰.

Non sono però convincenti gli argomenti con cui la Consulta ha respinto i dubbi di legittimità costituzionale.

La diversità di disciplina, sotto questo aspetto, tra processo civile e processo amministrativo⁹¹, da un lato, e processo tributario, dall'altro, non è sembrata, alla Corte, un motivo di incostituzionalità, perché “*non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo*”.

Per la Corte, il processo tributario presenta, rispetto ad altri processi, “spiccata specificità”. Non viene però svelato il tratto della spiccata specificità che giustificerebbe l'esclusione della prova testimoniale.

In dottrina, si è dubitato in passato della legittimità costituzionale del divieto di prova testimoniale sotto il profilo della lesione del diritto alla prova garantito dall'art. 24 della Costituzione⁹². Oggi sono invocati il principio del contraddittorio e la parità delle armi di cui all'art. 111 della Costituzione⁹³.

Per adeguare il processo tributario alle regole del giusto processo dovrebbe dunque cadere il divieto della prova per testi, per violazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione, o per irragionevolezza. Riesce infatti difficile capire la ragione per cui, nell'accertamento di un fatto indicato in un processo verbale, il giudice penale possa ascoltare la viva voce del verbalizzante, ed, invece, il giudice tributario, chiamato ad accertare il medesimo fatto, debba limitarsi alla lettura delle carte.

⁸⁹ La Corte Costituzionale ha negato che l'esclusione della prova testimoniale contrasti con l'art. 24 della Costituzione; si vedano l'ord. 26 novembre 1987, n. 506, in *Dir. proc. amm.*, 1988, p. 84; l'ord. 23 febbraio 1989, n. 76, in *Giur. cost.*, 1989, I, p. 370; l'ord. 10 gennaio 1991, n. 6, *ivi*, 1991, p. 48 e l'ord. 8 luglio 1992, n. 328, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 1224.

⁹⁰ In banca dati *il fiscovideo*.

⁹¹ Anche con riguardo al processo amministrativo, la Corte ha ritenuto infondata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 44, R.D. 26 giugno 1924, n. 1054, nella parte in cui, nelle questioni relative a diritti pregiudiziali al giudizio amministrativo di legittimità, limita i mezzi di prova esperibili a quelli propri di questo giudizio, senza ammettere anche quelli previsti nel processo civile (Corte Cost., 18 maggio 1989, n. 251, in *Foro it.*, 1989, I, 2700).

⁹² F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario, riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1628 ss.; S. LA ROSA, *La fase istruttoria nel processo davanti alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1263; R. SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. sc. fin.*, 1989, I, p. 550; F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 837.

⁹³ A. TURCHI, *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 518 il quale afferma tra l'altro che il divieto appare illogico e penalizzante specie alla luce dell'art. 111 della Costituzione; a suo avviso il divieto si pone in contrasto con il principio del contraddittorio.

12. L'onere della prova

La regola dell'onere della prova è una proiezione, nel processo, della disciplina sostanziale della fattispecie da giudicare: essa dipende dal diritto sostanziale, non dalla posizione in giudizio dei litiganti. L'art. 2697 del codice civile (secondo cui "*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*") va inteso considerando che, nei processi tributari d'impugnazione, è la Pubblica Amministrazione che fa valere un suo diritto (il diritto all'imposta).

Nel processo tributario d'impugnazione sono in discussione i fatti sui quali si fonda e dai quali trae legittimità l'atto impugnato; la mancata prova di quei fatti, se contestati dal ricorrente, equivale alla prova negativa; il che, tradotto in termini di onere della prova, vuol dire che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare i fatti sui quali si fonda l'atto impugnato.

È, questo, un principio che deve considerarsi costituzionalmente sancito⁹⁴; l'art. 24 della Costituzione impedisce di addossare a chi esercita il diritto di difesa (il contribuente) il rischio della mancata prova del fatto costitutivo della pretesa fiscale⁹⁵.

L'orientamento della Corte Costituzionale non è sempre stato lineare. La distribuzione dell'onere della prova è stata considerata talvolta materia rimessa alla discrezionalità del legislatore, che potrebbe dunque invertire l'onere, senza però esigere prove impossibili⁹⁶; altra volta materia vincolata dal principio di ragionevolezza⁹⁷. Il parametro costituzionale rilevante è, però, nell'art. 24.

⁹⁴ "*Anche se dunque il thema decidendum è rigidamente prefissato dalle prospettazioni e dalle allegazioni del ricorrente, di norma è nel dominio dell'amministrazione la possibilità di fornire la prova di certi fatti, per cui se, ai fini della decisione, occorre verificare la veridicità di fatti posti a fondamento dell'atto amministrativo impugnato, è l'organo amministrativo che l'ha emanato a subire il relativo onere probatorio e le conseguenze del mancato assolvimento di questo, spettando al giudice, che abbia disposto l'acquisizione della prova individuando la parte all'uopo onerata, di trarre il proprio convincimento dal comportamento dell'Amministrazione che non sia stata in grado di dimostrare quanto affermato*" (Corte Cost., 18 maggio 1989, n. 251, in *Foro it.*, 1989, I, c. 2700).

⁹⁵ Cfr. V. TAVORMINA, *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, p. 129.

⁹⁶ Ha ritenuto la Corte che "*la mera inversione dell'onere della prova non è di per sé in contrasto con l'art. 24 della Costituzione, trattandosi di materia indubbiamente rimessa alla discrezionalità del legislatore, deve per altro verso ritenersi che il prevedere che tale onere possa essere assolto solamente per mezzo della prova documentale – intesa evidentemente in senso tecnico – comporti una sicura lesione del diritto di agire in giudizio del solvens. Siffatta previsione viene infatti a subordinare la tutela giurisdizionale ad una prova che, secondo criteri di normalità, si palesa impossibile, non potendo in via generale essere ipotizzata l'esistenza di un documento contenente la diretta rappresentazione del fatto negativo costituito dalla mancata traslazione del peso economico di un'imposta*" (21 aprile 2000, n. 114, in *Giur. it.*, 2001, p. 1281).

⁹⁷ La Corte ha giudicato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 3 della Costituzione, l'art. 19, comma 1, del D.L. 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate

13. La tutela cautelare nelle fasi di gravame

Come noto, la tutela cautelare, nella forma della sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto impugnato, è stata riconosciuta ai contribuenti solo con la riforma del 1992. Prima di allora, la mancanza di tutela cautelare non è mai stata giudicata incostituzionale⁹⁸.

Il potere di sospensione cautelare è congiunto al potere di annullamento degli atti amministrativi. Nella giurisprudenza della Corte Costituzionale il potere di sospensione è considerato connaturale al potere di annullamento dell'atto impugnato⁹⁹.

Perciò, la concezione del processo tributario come processo di annullamento comporta il riconoscimento del potere di sospendere gli atti impugnati; al contrario, la concezione dichiarativa ne implica la negazione, vuoi perché gli atti dichiarativi non producono effetti da eseguire (e quindi effetti sospendibili), vuoi perché il giudice che non ha poteri di annullamento non ha neanche poteri di sospensione. Non a caso, al giudice ordinario è stato sempre negato il potere di sospendere gli atti amministrativi, in quanto non dotato del potere di annullarli.

La Corte Costituzionale, nella sentenza 1° aprile 1982, n. 63¹⁰⁰, rimanendo ancorata alla concezione dichiarativa del processo tributario, ha fatto leva su tale concezione, riduttiva della tutela giurisdizionale in materia tributaria, per escludere la stessa configurabilità di un potere di sospensione e, per ciò, per escludere l'incostituzionalità del difetto di tutela cautelare.

Con la riforma del 1992 è stata introdotta la sospensione cautelare dell'esecuzione degli atti impugnati, attestando con ciò che gli atti impugnati non sono meri atti, o atti dichiarativi, ma atti provvedimenti, produttivi di propri effetti, sui quali il giudice ha il potere di incidere, in via temporanea (mediante sospensione) e in via definitiva (con pronuncia di annullamento).

fiscali), convertito, con modificazioni, in L. 27 novembre 1982, n. 8, nella parte in cui pone a carico di colui il quale agisca per la ripetizione delle imposte ivi indicate, indebitamente corrisposte, l'onere di provare che il peso economico dell'imposta non è stato trasferito su altri soggetti. In questo modo, infatti, la norma impugnata, operando un'inversione legale dell'onere della prova in deroga a quanto prevede in termini generali l'art. 2033 del codice civile, attribuisce all'Amministrazione finanziaria un'ingiustificata posizione di privilegio ed è, pertanto, lesiva del generale canone di ragionevolezza garantito dall'art. 3 della Costituzione (Corte Cost., 9 luglio 2002, n. 332, in banca dati *il fiscovideo*).

⁹⁸ Anche prima della riforma processuale del 1972 furono ritenute costituzionalmente legittime le disposizioni che escludevano il potere di sospensione giudiziale (sentenze 7 luglio 1962, nn. 86 e 87, in *Giur. it.*, 1962, I, 1, cc. 1281 e 1284; 4 luglio 1963, n. 116, *ivi*, 1963, I, 1, c. 1172; 26 dicembre 1968, n. 138, *ivi*, 1969, I, 1, c. 397).

⁹⁹ Sentenze 27 dicembre 1974, n. 284, in *Giur. it.*, 1975, I, 1, c. 1028; 17 luglio 1975, in *Giur. cost.*, 1975, p. 1686.

¹⁰⁰ In *Giur. it.*, 1982, I, 1, c. 1342.

Il potere sospensivo non è stato però introdotto in modo pieno; nelle fasi di gravame, non è ammesso il potere di sospendere l'atto impugnato.

La Corte è stata perciò investita della questione relativa alla sospensione cautelare in pendenza del giudizio di cassazione, posta peraltro come questione di sospensione non dell'atto impugnato, ma della sentenza e, quindi, come questione di applicazione nel processo tributario dell'art. 373 del codice di procedura civile. La Corte ha però ritenuto che nelle fasi di gravame la tutela cautelare non è costituzionalmente garantita¹⁰¹.

La questione è stata riproposta con riferimento (non più al solo art. 373 del codice di procedura civile, ma anche) al potere di sospensione dell'efficacia esecutiva delle sentenze di primo grado, previsto dall'art. 283 del codice di procedura civile, ma è stata dichiarata infondata dalla Corte Costituzionale¹⁰².

La giurisprudenza costituzionale ha costantemente escluso l'esistenza di un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo, ma le diversità devono avere una ragion d'essere, che, con riguardo al processo tributario, è difficile ravvisare.

Anche qui, dunque, non v'è motivo di avallare la disparità di trattamento tra processo tributario ed altri processi¹⁰³.

14. Pubblicità delle udienze e discussione orale

Nel processo tributario, regolato dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, non era prevista la discussione orale dinanzi alla Commissione tributaria centrale e, dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado, l'udienza non era pubblica.

La costituzionalità delle norme che, nel sistema del 1972, escludevano la pubblicità delle udienze è stata esaminata in diverse occasioni dalla Corte.

¹⁰¹ Nella sentenza 31 maggio 2000, n. 165, in *Fin. loc.*, 2000, p. 1753, pur riaffermando che *“la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione”*, finalizzata ad evitare che la durata del processo vada a danno del ricorrente che abbia ragione, la Corte Costituzionale ha ritenuto che *“la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga – con efficacia esecutiva – la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto dunque il presupposto stesso della invocata tutela. Con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore”*.

¹⁰² Ord. 19 giugno 2000, n. 217, in *Giur. cost.*, 2000, p. 1727, e 27 luglio 2001, n. 325, in banca dati *il fiscovideo*.

¹⁰³ Per V. TAVORMINA, *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, p. 152, nota 51, v'è qui *“una eclatante disparità di trattamento e violazione del diritto di difesa”*.

Con una prima sentenza, pronunciata nel 1986¹⁰⁴, la Corte dichiarò infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui, non richiamando l'art. 128 del codice di procedura civile, escludeva la pubblicità delle udienze.

La Corte concluse che l'esclusione della pubblicità delle udienze era in realtà correlata all'idea della natura amministrativa delle Commissioni tributarie, e che, una volta abbandonata tale idea, anche il principio secondo cui le udienze avanti alle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado potevano non essere pubbliche avrebbe dovuto essere abbandonato.

Essa sollecitò quindi il legislatore a provvedere, ritenendo “*assolutamente indispensabile, al fine di evitare gravi conseguenze, che il legislatore prontamente intervenga onde adeguare il processo tributario all'art. 101 della Costituzione, correttamente interpretato*”.

Nel 1989 la Corte – constatato che il legislatore aveva disatteso le indicazioni contenute nella sua sentenza del 1986 – dichiarò costituzionalmente illegittimo l'art. 39, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui escludeva l'applicabilità dell'art. 128 del codice di procedura civile ai giudizi davanti alle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado¹⁰⁵.

La L. 22 maggio 1989, n. 198, ammise la discussione orale nei giudizi dinanzi alla Commissione tributaria centrale.

Il problema della pubblicità delle udienze si è riproposto con la riforma del

¹⁰⁴ Sentenza 24 luglio 1986, n. 212, in *Giur. it.*, 1987, I, 1, c. 974.

La Corte ricordò come il principio della pubblicità delle udienze fosse radicato da secoli nei diversi sistemi processuali e non sia stato espressamente sancito dall'art. 101 della Costituzione perché una sua esplicita enunciazione fu ritenuta superflua, in quanto si ritenne che la pubblicità delle udienze fosse implicitamente prescritta dal sistema costituzionale quale conseguenza necessaria del fondamento democratico del potere giurisdizionale, esercitato, come dispone l'art. 101, in nome del popolo.

Essa riconobbe che il principio poteva essere derogato solo in presenza di confliggenti e pari ordinati interessi, fra i quali non rientrava però il diritto del contribuente alla riservatezza, poiché l'art. 53 della Costituzione considera il contribuente non già quale titolare di una posizione giuridica attinente al suo patrimonio, da difendere dalle conoscenze e ingerenze altrui, ma come membro di una comunità, così da escludere che la posizione del contribuente possa considerarsi come esclusivamente personale e svincolata da nessi intersoggettivi.

¹⁰⁵ Corte Cost., 16 febbraio 1989, n. 50, in *Giur. it.*, 1989, I, 1, c. 1262. La Corte osservò che, essendosi ormai compiuta l'evoluzione legislativa e consolidatisi l'opinione dottrinale e l'orientamento giurisprudenziale circa il carattere giurisdizionale dei processi tributari, non poteva più procrastinarsi la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 39, per contrasto con l'art. 101 della Costituzione, nella parte in cui escludeva l'applicabilità dell'art. 128 del codice di procedura civile ai giudizi tributari di primo e secondo grado. La sentenza precisò che, stante la gradualità con la quale era avvenuta detta evoluzione, soltanto allora poteva considerarsi realmente verificata la sopravvenuta illegittimità costituzionale della norma, sicché la declaratoria di illegittimità costituzionale non poteva avere alcuna conseguenza sugli atti pregressi e sui provvedimenti emessi anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza.

1992, perché l'art. 33 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, subordina la trattazione in pubblica udienza e la discussione orale ad un'espressa richiesta di parte.

La norma è stata quindi tacciata di incostituzionalità – per contrasto con gli artt. 24, 53 e 101 della Costituzione – ma, con sentenza 23 aprile 1998, n. 141¹⁰⁶, la Corte ha dichiarato infondata la questione¹⁰⁷.

L'orientamento della Corte Costituzionale non è del tutto esente da critiche.

Non c'è dubbio che le parti devono essere e sono libere di decidere se discutere o no la causa. Ma la pubblicità dell'udienza risponde ad una esigenza di trasparenza, ad un interesse pubblico, per cui non può dipendere da una libera scelta delle parti¹⁰⁸.

15. *L'efficacia soggettiva del giudicato*

Hanno dominato, per lungo tempo, le teorie che in vario modo estendevano a taluni terzi gli effetti della cosa giudicata. In diritto tributario, la Corte Costituzionale, con la già citata sentenza n. 48 del 1968, in tema di solidarietà, ha condannato “*un sistema che toglie ad alcuni condebitori di un tributo ogni possibilità di difesa autonoma del proprio interesse perché fa espandere fino a loro gli effetti del giudicato ottenuto nei confronti di altro coobbligato*”. Questa sentenza si somma a quella che ha limitato gli effetti vincolanti del giudicato penale in altri processi ai soli soggetti che avevano preso parte al processo penale¹⁰⁹, e ad altre sentenze in tema di limiti soggettivi del giudicato.

Ne è derivata una svolta radicale nella configurazione degli effetti soggettivi del giudicato. Dopo quelle sentenze, è necessario ritenere che il principio del contraddittorio e il diritto di difesa impediscono di opporre il giudicato a chi

¹⁰⁶ In banca dati *il fiscovideo* e in *Rass. trib.*, 1998, p. 797.

¹⁰⁷ La Corte ha osservato, tra l'altro, che il rito camerale non è di per sé incostituzionale, ma occorre valutare la sua rispondenza ad obiettive ragioni giustificatrici ed in primo luogo alla natura del processo in cui tale rito si svolge: nel processo tributario, che è essenzialmente documentale, tale rito è caratterizzato dalla pubblicità degli atti depositati nel fascicolo di causa e accessibili a chiunque vi abbia interesse e dalla pubblicità della decisione, sicché l'esigenza di conoscenza delle vicende tributarie e di controllo dell'opinione pubblica risulta sufficientemente garantita.

Il termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione entro il quale l'istanza di discussione in pubblica udienza deve essere depositata in segreteria e notificata alle altre parti costituite non può ritenersi – secondo la Corte – lesivo del diritto di difesa, potendo le parti provvedere ad assolvere siffatti oneri sin dal primo scritto difensivo e, comunque, durante il non breve periodo di tempo intercorrente tra la fissazione dell'udienza di trattazione e i dieci giorni liberi prima di tale data.

¹⁰⁸ Cfr. M. CANTILLO, *Il nuovo processo tributario all'esame della Corte Costituzionale: osservazioni minime su tre importanti decisioni*, cit., pp. 646-647.

¹⁰⁹ Corte Cost., 22 marzo 1971, n. 55, in *Foro it.*, 1971, I, c. 824.

non ha partecipato al processo o non è stato messo in grado di esserne parte. Il terzo, se una norma lo prevede (come l'art. 1306 del codice civile), può profittare del giudicato *inter alios*, ma non può esserne pregiudicato. Prima che sugli effetti del giudicato, quest'ordine di idee segna i limiti soggettivi degli effetti degli atti dell'Amministrazione finanziaria¹¹⁰.

Ne scaturisce, non solo nella solidarietà paritaria, ma anche nella solidarietà dipendente, che gli atti amministrativi e il giudicato non operano *ultra partes*. Il giudicato pronunciato tra Amministrazione finanziaria e un condebitore non può essere opposto ad altri condebitori, come il responsabile d'imposta. Il terzo può beneficiarne *ex art.* 1306 del codice civile, ma non può essere danneggiato. Il giudicato pronunciato nei confronti della società di persone non può essere opposto ai singoli soci. Il giudicato pronunciato nei confronti della società non vale nei confronti dell'amministratore.

16. La condanna alle spese

La condanna alle spese di giudizio è stata introdotta nel processo tributario soltanto con l'ultima riforma. L'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, infatti, escludeva espressamente l'applicabilità degli artt. 90-97 del codice di procedura civile, e tale previsione non era stata ritenuta illegittima dalla Corte Costituzionale con il rilievo che "*l'istituto della condanna del soccombente nel pagamento delle spese ha bensì carattere generale, ma non è assoluto e inderogabile*", e che, nel processo tributario, la deroga era giustificata dalle peculiarità del rito, "*pur sempre diverso e più snello dell'ordinario procedimento civile*"¹¹¹.

La condanna alle spese introdotta nel 1992 presentava però una lacuna, Infatti, l'art. 15 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, accoglie il principio della condanna del soccombente alle spese, salvo compensazione ai sensi dell'art. 92 del codice di procedura civile, ma l'art. 46 introduceva una deroga, stabilendo (al comma 3) che le spese del giudizio estinto per cessazione della materia del contendere restano a carico della parte che le ha anticipate¹¹².

La Corte Costituzionale, nella sentenza n. 53 del 1988¹¹³, non aveva ritenuto

¹¹⁰ Si ricordino, tra le altre, Corte Cost., 12 aprile 1989 n. 184, in *Rass. trib.*, 1989, II, p. 719 (in tema di inefficacia, nei confronti della moglie codichiarante, degli atti notificati al marito) e 29 gennaio 1998, n. 5 (ord.), in *Giur. cost.*, 1998, p. 32 (in tema di inefficacia, nei confronti dei soci, dell'avviso di accertamento notificato alla società) (entrambe in banca dati *il fiscovideo*).

¹¹¹ Corte Cost., 24 novembre 1982, n. 120, in *Dir. prat. trib.*, 1983, II, p. 120.

¹¹² In dottrina cfr. B. BELLÈ, *Le spese del giudizio*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, Torino, 1998, p. 316, che denuncia l'incostituzionalità della norma.

¹¹³ Corte Cost., 12 marzo 1998, n. 53, in *Rass. trib.*, n. 3/1998, p. 787. La declaratoria di infon-

fondata la questione di costituzionalità degli artt. 44-46, nella parte in cui non consentono la condanna dell'Amministrazione, ritenendo, da un lato, che la "spiccata specificità" del processo tributario escluderebbe la violazione del principio di uguaglianza in ragione delle diversità di disciplina rispetto ad altri processi e, dall'altro, che non sarebbe violato il diritto di difesa, poiché l'art. 46 si limiterebbe a prevedere una "fattispecie legale tipica" di compensazione delle spese in presenza di giusti motivi¹¹⁴.

Con sentenza 12 luglio 2005, n. 274¹¹⁵, è stata dichiarata incostituzionale la norma che escludeva la condanna alle spese in caso di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere; perciò il Fisco può essere condannato alle spese anche quando ritira l'atto impugnato in pendenza di giudizio.

La sentenza introduce anche nel processo tributario il principio della soccombenza virtuale, con la conseguenza che, in caso di cessazione della materia del contendere, potrà esservi condanna alle spese (o pronuncia di compensazione, ma se ne ricorrono i motivi nel singolo caso)¹¹⁶. Parimenti potrà essere condannato il contribuente che rinuncia al ricorso.

Sotto il profilo della condanna alle spese, il processo tributario è stato dunque "normalizzato".

17. Spunti per ulteriori modifiche

In aggiunta ai punti critici già esaminati, e che esigono modifiche di adeguamento ai precetti costituzionali, vi sono altri aspetti della disciplina vigente del processo tributario che dovrebbero essere rivisti:

- la discussione orale dovrebbe essere la regola, non dovrebbe essere necessaria l'istanza; le memorie di replica dovrebbero essere consentite sempre;
- l'instaurazione dei processi di rimborso dovrebbe essere semplificata, eliminando l'onere della previa istanza amministrativa;
- in materia cautelare, dovrebbe essere reso esplicito il potere del giudice di ap-

datezza era stata confermata da successive ordinanze (tra cui 6 novembre 1998, n. 368, in *Boll. trib.*, 1998, p. 1913 e 28 giugno 2002, n. 303, in *Giur. cost.*, 2002, p. 2165).

¹¹⁴La Corte Costituzionale aveva affermato che "principio insuperabile è esclusivamente quello che la parte vittoriosa non venga gravata, in tutto o in parte, delle spese di lite (v. sentenza n. 46 del 1975). La compensazione è, invece, istituto di regola lasciato al potere discrezionale del giudice, sulla base d'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".

¹¹⁵In *Giur. it.*, 2005, p. 2213.

¹¹⁶Come nel processo amministrativo, la Pubblica Amministrazione potrà essere condannata alle spese quando, ritirando l'atto impugnato, riconosce implicitamente il fondamento dell'impugnazione (Cons. Stato, 11 dicembre 1979, n. 1155, in *Giur. it.*, 1980, III, c. 217).

- pello di sospendere, come in primo grado, l'esecuzione dell'atto impugnato;
- occorrerebbe rendere più chiara la distinzione tra processi di impugnazione, che sono processi su atti, e processi di rimborso, che sono processi su rapporti;
 - dovrebbe essere eliminata l'astrusa qualificazione come originale dell'esemplare del ricorso consegnato o spedito all'Amministrazione;
 - la revocazione è istituto di cui potrebbe essere ampliato l'ambito di applicazione, per ridurre l'inflazione dei processi in Cassazione;
 - la disciplina dell'appello è inutilmente complicata e dovrebbe essere semplificata, liberando il principio devolutivo da ogni preclusione.

I punti sui quali dovrebbe impegnarsi l'opera riformatrice di un legislatore avveduto sono dunque molti, ma non viviamo tempi nei quali si può fare affidamento sull'opera del legislatore.

Va però in chiusura ribadito un punto. A nulla vale un sistema perfetto di norme processuali se i protagonisti del processo non sono professionalmente idonei. Il processo tributario diventerà un "processo giusto" solo quando i giudici saranno giudici e i difensori saranno avvocati.

PROCESSO TRIBUTARIO E DIRITTO COMUNITARIO *

Le decisioni di recupero degli aiuti di Stato: effetto diretto e procedure di attuazione

1. Vanno qui ricordati in premessa due principi (anche se ben noti): il “primato” del diritto comunitario (sul diritto interno) e il principio degli “effetti diretti”. In base al primato, le norme di diritto comunitario devono prevalere sulle norme di diritto interno. In base al principio degli effetti diretti, le norme giuridiche comunitarie, che presentino determinate caratteristiche, sono immediatamente costitutive di situazioni giuridiche soggettive negli ordinamenti degli Stati membri, e sono applicate dai giudici nazionali, come le norme interne.

Le norme comunitarie prevalgono sulle norme interne incompatibili, determinandone la non applicabilità.

Ciò significa, in materia fiscale, che non devono essere applicate né le norme fiscali impositrici¹, né le norme che concedono agevolazioni fiscali, quando siano “illegali” o non compatibili con il diritto comunitario².

Anche le decisioni della Commissione europea hanno «effetto diretto» nei confronti dei «destinatari designati» (Trattato CE, art. 249) e vincolano i giudici nazionali³.

La nostra giurisprudenza, accogliendo orientamenti consolidati della Corte di Giustizia⁴, ha riconosciuto che le decisioni della Commissione in tema di aiu-

* *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale. Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007*, a cura di M. Basilavecchia, G. Tabet, Gedit, Bologna, 2009, pp. 115-133.

¹ Si veda ad esempio Comm. trib. prov. Palermo, 5 gennaio 2004, in *Tributimpresa*, 2004, 3, p. 199, che ha dichiarato illegittimo il «tributo ambientale» istituito dalla Regione Sicilia con la L.R. n. 2/2002, art. 6, considerato «dazio doganale o tassa ad effetto equivalente», e, pertanto, in contrasto con il Trattato CE (che vieta l'introduzione di dazi doganali o tasse ad effetto equivalente), e con gli artt. 4 e 9 dell'accordo di cooperazione tra la Comunità europea e l'Algeria (che pure vede il divieto di dazi doganali o misure ad effetto equivalente sulle merci provenienti dall'Algeria).

² Cass., sez. III, 2 marzo 2005, n. 4466.

³ Cfr. ad esempio Cons. di Stato, sez. VI, 16 settembre 2003, n. 5250, in *Foro Amm. CDS*, 2003, p. 2624.

⁴ Sent. 21 maggio 1987, causa 249/85.

ti di Stato hanno «effetto diretto» nel nostro ordinamento⁵. Ha affermato la Cassazione che, per valutare se una decisione della Commissione delle Comunità europee sia idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento italiano, il giudice deve servirsi dei criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia CE, i quali – perché sussista l'efficacia diretta – richiedono la presenza di un obbligo giuridico «sufficientemente chiaro e preciso» nei confronti degli Stati membri, «incondizionato» e attuabile o eseguibile senza la necessità dell'esercizio di un «potere discrezionale» da parte degli Stati membri o delle istituzioni comunitarie⁶.

2. Vi sono decisioni (della Commissione europea) *self-executing* e decisioni che richiedono un procedimento attuativo. Un caso esemplare di decisione comunitaria che non richiede provvedimenti nazionali attuativi è la decisione della Commissione europea 28 maggio 1991, n. 91/500/CEE, con la quale la Commissione ha stabilito che gli aiuti previsti dagli artt. 2 e 4 della L. n. 26 del 1986, a beneficio delle imprese della Regione Friuli-Venezia Giulia, sono incompatibili con il mercato comune (ai sensi dell'art. 92, paragrafo 1, del Trattato CEE); e che, tuttavia, a titolo transitorio, gli aiuti stessi potevano essere accordati fino al 30 giugno 1992. Trascorso quel termine, la norma interna che disponeva l'esenzione doveva considerarsi non più applicabile, senza bisogno di leggi o altri provvedimenti nazionali attuativi della decisione comunitaria. Le domande di esenzione dovevano essere respinte dall'amministrazione finanziaria, applicando la decisione della Commissione e disapplicando la legge nazionale agevolativa⁷.

Richiedono invece appositi provvedimenti nazionali attuativi le decisioni della Commissione, che dispongono il recupero degli aiuti. L'art. 14, comma 3, del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999 (recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE, ora art. 88), dispone che «il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato». Sono quindi le leggi e altri atti nazionali che devono dare esecuzione alle decisioni di recupero della Commissione europea⁸.

⁵ Cass., sez. V, 10 dicembre 2002, n. 17564, in *Fisco*, 2002, p. 7693.

⁶ Cfr. Cass., sez. V, 10 novembre 2006, n. 24065, in *Fisco*, 2007, p. 559, secondo cui l'efficacia diretta delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, prevista dall'art. 93 (ora 88) del Trattato CE, si estende anche alle decisioni con cui la Commissione, nell'esercizio del controllo sulla compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, disponga la sospensione di una misura di aiuto, ne dichiari l'incompatibilità o ne ordini la restituzione, e comporta l'invalidità e/o l'inefficacia delle norme di legge e degli atti amministrativi o negoziali in forza dei quali la misura di aiuto è stata erogata, nonché il divieto, espressamente previsto dall'art. 93 cit., di dare esecuzione alla misura fino a quando la procedura di verifica non abbia condotto ad una decisione finale della Commissione.

⁷ Cass., sez. V, 10 dicembre 2002, n. 17564, cit.

⁸ Si veda CGCE, 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione*.

In Italia, per il recupero degli aiuti sono stati emessi quasi sempre appositi atti normativi.

Il recupero degli aiuti concessi agli autotrasportatori è stato affidato al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti (D.L. 20 marzo 2002, n. 36, conv. con L. 17 maggio 2002, n. 96).

La riscossione coattiva degli aiuti concessi alle banche è stata affidata al Ministro dell'Economia e Finanze (D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, art. 1, comma 2).

Nulla è stato previsto per il recupero degli aiuti alle società ammesse alla quotazione di borsa (agevolazioni previste dall'art. 1, primo comma, lett. *d*, dall'art. 11 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326).

Per il recupero degli aiuti concessi alle società per azioni a prevalente capitale pubblico, che gestiscono servizi pubblici locali – oggetto della decisione di recupero della Commissione 2003/193/CE del 5 giugno 2002 – il legislatore ha attribuito il compito del recupero all'Agenzia delle Entrate (legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 132), che deve recuperare l'Irpeg non pagata per effetto di una norma di esenzione triennale (nota come moratoria fiscale). Ai sensi dell'art. 1 del decreto legge 15 febbraio 2007, n. 10, convertito con legge 6 aprile 2007 n. 46, l'Agenzia delle Entrate agisce emettendo delle ingiunzioni, che – in base ad una norma *ad hoc* – possono essere impugnate davanti alle Commissioni tributarie; la riscossione coattiva avviene, in base a quando dichiarato dalle società, secondo le regole del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Da ultimo, l'art. 24 del D.L. 30 novembre 2008, n. 185, prevede che l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero «secondo i principi e le ordinarie procedure di accertamento e riscossione previste per le imposte sui redditi», ma poi aggiunge che gli avvisi di accertamento sono notificati entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, con invito al pagamento delle intere somme dovute e con l'intimazione che, in caso di mancato versamento entro trenta giorni dalla data di notifica, si procede, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ad iscrizione a ruolo a titolo definitivo (anche nell'ipotesi di presentazione del ricorso), della totalità delle somme non versate, nonché degli ulteriori interessi dovuti. Infine, si prevede che non si fa luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni per violazioni di natura tributaria e che non sono applicabili né la dilazione dei pagamenti, né la sospensione in sede amministrativa e giudiziale.

Recuperi di natura fiscale

È questione discussa se il recupero dell'aiuto abbia natura fiscale o altra natura. Poiché il recupero avviene «secondo le procedure previste dalla legge dello

Stato membro interessato», sono le leggi nazionali che determinano la natura degli atti di recupero. Un indice della natura del recupero è l'autorità cui è affidato il compito di realizzarlo; se il recupero non è affidato alle autorità fiscali, ma ad altre amministrazioni, si dovrà escludere la natura tributaria degli atti di recupero.

Quando l'aiuto di Stato è rappresentato da una esenzione o agevolazione, o dalla concessione di un credito d'imposta, il recupero dell'aiuto ha come presupposto la disapplicazione (in esecuzione della decisione della Commissione europea) della norma fiscale nazionale di favore, ed è per contro applicata la norma impositrice che doveva essere applicata in assenza della norma di favore.

Il recupero assume così natura tributaria; autorità naturalmente competente è l'Agenzia delle Entrate; giudice naturale delle relative controversie è il giudice tributario (cioè le Commissioni tributarie).

Se l'atto di recupero non ha natura fiscale, è da considerare incostituzionale l'attribuzione, alle Commissioni tributarie, della giurisdizione sulle controversie di impugnazione dei provvedimenti impositivi, anche se emessi dall'autorità fiscale. È noto, infatti, che il legislatore non può attribuire alle Commissioni tributarie controversie di natura non tributaria⁹.

Si profila dunque, davanti al giudice tributario, un processo con caratteristiche particolari, su atti dell'amministrazione finanziaria, che attuano una decisione della Commissione europea. Un processo, dunque, regolato da norme processuali interne e da norme processuali comunitarie.

In questo quadro s'inserisce l'art. 2 del decreto legge 8 aprile 2008, n. 59, convertito con legge 6 giugno 2008, n. 101, che introduce, nel testo del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'art. 47-*bis*, disciplinante, con norme speciali, i processi tributari d'impugnazione di atti rivolti al recupero di aiuti di Stato¹⁰.

Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato. Sindacato sulla "legalità comunitaria" delle norme interne che concedono aiuti di Stato

1. Di fronte a decisioni che dispongono il recupero di aiuti di Stato si pongono problemi diversi di tutela. Vi sono problemi di tutela dell'impresa che ha ricevuto gli aiuti, di fronte alle richieste di recupero. Vi sono, poi, problemi di

⁹Corte cost., 14 marzo 2008, n. 64, in *Giur. it.*, 2008, p. 2349, ha dichiarato illegittimo l'art. 2, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche; la sentenza 14 maggio 2008, n. 130, in *Giur. it.*, 2008, p. 1280, ha dichiarato illegittimo lo stesso art. 2, comma 1, nella parte in cui attribuiva alle Commissioni la giurisdizione sulle sanzioni non tributarie irrogate dall'amministrazione finanziaria.

¹⁰Cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, pp. 36, 127 e 152.

tutela degli operatori economici, che sono stati danneggiati dall'aiuto elargito ad imprese concorrenti.

Qui interessano i problemi di tutela del primo tipo, cioè i ricorsi contro atti impositivi di recupero degli aiuti, regolati dall'art. 47-*bis* del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

2. Il processo dinanzi ai giudici tributari (e, in generale, dinanzi ai giudici nazionali), si svolge secondo le regole proprie del processo nazionale, ma i giudici nazionali sono soggetti al dovere di cooperazione previsto dall'art. 10 (ex art. 5), comma 1, primo periodo, del Trattato CE, il quale impone agli Stati membri di adottare «tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità». I giudici nazionali devono applicare le norme comunitarie; essi sono, quindi, anche giudici del diritto comunitario. Il processo dinanzi al giudice tributario si svolge secondo le regole processuali nazionali (il già citato D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 47-*bis*), integrate con norme di diritto processuale comunitario.

3. Vanno precisati i compiti dei giudici nazionali in tema di aiuti di Stato, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia sul ruolo rispettivo della Commissione europea e dei giudici in tale materia¹¹.

A norma dell'art. 88 del Trattato, gli Stati devono dare notizia alla Commissione delle misure di aiuto (obbligo di notifica) e non devono applicarle prima che si sia pronunciata la Commissione. È invalido l'atto amministrativo nazionale che esegue misure di aiuto di cui la Commissione europea non ha previamente dichiarato la compatibilità con il mercato comune. L'invalidità non è sanata dalla successiva adozione di una decisione della Commissione europea che dichiara la compatibilità della misura. I giudici nazionali devono applicare le norme comunitarie in materia di aiuti, a cominciare dall'obbligo di *standstill*.

La Commissione europea ha un ruolo permanente di esame e di controllo degli aiuti di Stato; i suoi atti sono impugnabili dinanzi ai giudici comunitari, ma anche dinanzi ai giudici nazionali possono essere instaurate liti in materia di aiuti di Stato.

Mentre alla Commissione spetta il compito di esaminare la compatibilità di un aiuto con il mercato comune, i giudici nazionali devono salvaguardare i diritti dei cittadini comunitari (concorrenti di chi ha ricevuto un aiuto) quando lo Stato pone in atto aiuti non previamente autorizzati dalla Commissione o dichiarati incompatibili.

¹¹ Cfr. CGCE, 21 novembre 1991, causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires, Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. Stato francese*, in *Foro it.*, 1992, IV, 471.

4. I giudici nazionali devono dunque tener conto delle norme comunitarie in materia di aiuti, a cominciare dalle regole in tema di notifica (degli aiuti), contenute nell'art. 88, paragrafo 3 del Trattato CE, che recita: «Alla Commissione sono comunicati in tempo utile, perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato comune a norma dell'art. 87, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale».

Gli aiuti di Stato sono “illegali” (o “illegittimi”) quando non sono state seguite le procedure previste dal diritto comunitario.

Poiché le norme comunitarie in materia di aiuti condizionano l'iter formativo degli atti interni, i giudici nazionali possono, anzi devono, verificare se sono state seguite le procedure previste dal diritto comunitario.

I giudici nazionali, inoltre, possono, anzi devono, valutare se una misura costituisce aiuto, perché in tal caso il giudice nazionale deve verificare se la misura sia stata adottata seguendo le procedure di controllo preventivo, previste dall'art. 88 del Trattato CE.

5. I giudici nazionali devono esaminare d'ufficio se una legge o altro provvedimento statale, che contiene una misura di favore, sia stato adottato senza seguire il procedimento di notifica e controllo preventivo di cui all'art. 88, n. 3, del Trattato CE; a tal fine, possono stabilire se una misura costituisca un aiuto, interpretando e applicando la nozione di aiuto di cui all'art. 87, n. 1, del Trattato CE¹².

I giudici nazionali possono cioè stabilire se una misura è un aiuto, e, in quanto aiuto, è “illegale”, per non essere stata seguita la procedura dell'art. 88, comma 3. Possono e devono farlo d'ufficio: il diritto comunitario dev'essere applicato d'ufficio (come lo *jus superveniens* e le sentenze della Corte costituzionale).

Per contro, i giudici nazionali non sono competenti a decidere se un aiuto sia “compatibile” con il mercato comune, perché la valutazione della compatibilità con il mercato comune di misure specifiche di aiuto o di un “regime” di aiuti rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice comunitario¹³.

¹² CGCE, sentenza 22 marzo 1977, causa 78/76, *Steinike & Weinlig*, punto 14 e sentenza 21 novembre 1991, causa C-354/90, cit.

Analogamente, al fine di poter determinare se una misura statale attuata senza tener conto della procedura di esame preliminare prevista dall'art 6 del terzo codice dovesse esservi o meno assoggettata, un giudice nazionale può interpretare la nozione di aiuto di cui all'art. 4, lett. c, del Trattato CECA e all'art. 1 del terzo codice (CGCE, sentenza 20 settembre 2001, causa C-390/98, *Banks*, punto 71).

¹³ Sentenza *Steinike & Weinlig*, cit., punto 9; sentenza *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, cit., punto 14, e sentenza 11 luglio 1996, causa C-39/94, *SFEI ed altri*, punto 42.

Il giudice tributario non è chiamato a valutare un atto amministrativo che concede un aiuto non notificato o incompatibile. Il ruolo “comunitario” del giudice tributario ha modo di esplicitarsi nei processi di impugnazione di atti dell’Agenzia delle Entrate, volti al recupero di aiuti di Stato, promossi da chi ha beneficiato di un aiuto dichiarato illegale o incompatibile.

Processi relativi ad atti di recupero di aiuti fiscali. Rinvio pregiudiziale di interpretazione delle decisioni della Commissione europea

1. Le decisioni comunitarie di recupero degli aiuti sono disciplinate dall’art. 88, par. 2, del Trattato, nel quale si prevede che, «qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato comune a norma dell’art. 87, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato».

La Commissione può ordinare allo Stato non solo di sopprimere o modificare un aiuto, ma, se già concesso, di recuperarlo.

2. Nel processo (dinanzi ad un giudice nazionale) in cui è stato impugnato un provvedimento che recupera un aiuto di Stato possono sorgere problemi di validità e problemi di interpretazione della decisione della Commissione europea che impone il recupero dell’aiuto.

3. Se sorgono problemi di interpretazione di norme comunitarie, il giudice nazionale può sospendere il processo e sottoporre la questione alla Corte di Giustizia, ai sensi dell’art. 234 del Trattato CE.

Il rinvio pregiudiziale di interpretazione può riguardare non solo l’interpretazione del Trattato – in specie, dell’art. 87 – ma anche l’interpretazione di altri atti comunitari, come le decisioni della Commissione europea¹⁴.

Il rinvio pregiudiziale può dunque avere per oggetto l’interpretazione di una decisione al fine di stabilire se il legislatore nazionale, nell’introdurre un aiuto, ha rispettato i limiti posti dalla Commissione europea nella decisione che autorizza aiuto¹⁵.

Ma può concernere anche una questione di interpretazione di una decisione di recupero, al fine di stabilire se gli atti interni (legislativi o amministrativi), che la attuano, siano conformi a quanto disposto dalla Commissione.

¹⁴ Il rinvio pregiudiziale può riguardare qualsiasi atto comunitario.

¹⁵ Cons. di Stato, sez. VI, 16 marzo 1992, n. 167, in *Giur. it.*, 1992, III, 1, 789.

Il rinvio pregiudiziale per questioni di validità della decisione della Commissione europea

1. Se sorgono questioni di validità della decisione di recupero, i giudici nazionali non sono competenti a deciderla; la competenza è riservata ai giudici comunitari¹⁶. Le questioni di validità possono però formare oggetto, come le questioni di interpretazione, di rinvio pregiudiziale alla Corte, ai sensi dell'art. 230 del Trattato.

2. Occorre distinguere la posizione di chi è legittimato, dalla posizione di chi non è legittimato ad impugnare la decisione della Commissione europea.

Chi è legittimato, deve proporre impugnazione diretta; se non la propone, la decisione della Commissione diviene definitiva e vincolante nei suoi confronti, e non può sollevare questioni di validità dinanzi al giudice nazionale, che non può disporre il rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte.

Legittimato ad impugnare è non solo il destinatario formale dell'atto, ma anche chi lo è nella sostanza, anche se non formalmente indicato¹⁷.

Chi invece non è legittimato all'azione di impugnazione ai sensi dell'art. 230 del Trattato può sollevare, dinanzi al giudice nazionale, questioni pregiudiziali che attengono alla validità dell'atto comunitario, e proporre una domanda di rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 234 del Trattato¹⁸.

3. Prevede l'art. 47-*bis*, comma 2, che, qualora l'atto impugnato sia sospeso per motivi attinenti alla illegittimità della decisione di recupero, «la Commissione tributaria provinciale provvede con separata ordinanza alla sospensione del giudizio e all'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Giustizia delle Comunità europee, con richiesta di trattazione d'urgenza ai sensi dell'articolo 104-*ter* del regolamento di procedura della Corte di Giustizia del 19 giugno 1991, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. L 176 del 4 luglio 1991, e successive modificazioni, se ad essa non sia stata già deferita la questione di validità dell'atto comunitario contestato».

La norma sembra riguardare particolarmente chi non è legittimato ad impugnare la decisione della Commissione europea.

Bisogna infatti distinguere il caso di chi è legittimato all'impugnazione diretta (con azione di annullamento) della decisione della Commissione europea dal caso di chi non è legittimato all'impugnazione diretta.

¹⁶ CGCE, 22 ottobre 1987, causa 314/85, *Foto-Frost*, punto 20; 21 febbraio 1991, cause riunite C-143/88 e C-92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen e Zuckerfabrik Soest*, punto 17; 10 gennaio 2006, causa C-344/04, *IATA e ELFAA*, punto 27.

¹⁷ CGCE, 9 marzo 1994, causa C-188/92, *TWD Textilwerke Deggendorf*.

¹⁸ Cfr. CGCE, 23 febbraio 2006, cause C-346/03 e C-529/03, *Atzeni*.

Chi è legittimato, deve proporre impugnazione diretta; se non la propone, la decisione della Commissione diviene definitiva e vincolante nei suoi confronti, e non può sollevare questioni di validità.

4. La questione di validità di una decisione della Commissione è inammissibile se sollevata da chi avrebbe potuto impugnarla ma ha ommesso di farlo. In tal caso, la decisione della Commissione europea, essendo divenuta definitiva nei suoi confronti, pone uno sbarramento alla facoltà di sollevare questioni di validità.

L'illegittimità degli aiuti pubblici, se accertata dalla Commissione con decisione ex art. 93, paragrafo 2 (ora, art. 88, paragrafo 2) del Trattato, divenuta inoppugnabile in quanto non investita da tempestivo ricorso per annullamento ai sensi dell'art. 230 (ex art. 173), non può essere sindacata dal giudice nazionale, che ne è vincolato.

5. Nel caso in esame non può essere accolta neppure l'istanza di sospensione. Dispone infatti il già citato art. 47-*bis*, comma 2 che «Non può, in ogni caso, essere accolta l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero quando la parte istante, pur avendone facoltà perché individuata o chiaramente individuabile, non abbia proposto impugnazione avverso la decisione di recupero ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo della Comunità europea, e successive modificazioni». La sospensione non può essere accordata nemmeno nel caso in cui il destinatario dell'atto di recupero, «avendo proposto l'impugnazione, non abbia richiesto la sospensione della decisione di recupero ai sensi dell'articolo 242 del Trattato medesimo ovvero l'abbia richiesta e la sospensione non sia stata concessa».

6. È dunque opportuno ricordare qui che le decisioni della Commissione possono essere impugunate con azione di annullamento dinanzi al Tribunale di primo grado, ai sensi degli artt. 225 e 230 del Trattato CE.

Il ricorso dev'essere proposto nel termine di sessanta giorni da quando l'atto è stato pubblicato, o da quando è stato notificato o, in mancanza, da quando l'interessato ne ha avuto conoscenza. Le norme in tema di legittimazione e termini del ricorso sono fissate dal citato art. 230. Può ricorrere lo Stato membro, a cui sia imposto di recuperare l'aiuto, e può ricorrere, anche, «qualsiasi persona fisica o giuridica», se l'atto impugnato la riguarda «direttamente e individualmente». Deve trattarsi di soggetto identificato o identificabile quale destinatario sostanziale dell'atto¹⁹.

In particolare, la giurisprudenza comunitaria ritiene che sussista l'interesse individuale nel caso di ricorsi di annullamento contro decisioni relative a regimi

¹⁹CGCE, 24 febbraio 1987, causa n. 26/86, *Deutz c. Consiglio*.

di aiuto quando i ricorrenti hanno già beneficiato dell'aiuto e siano chiamati a restituirlo²⁰.

7. Le questioni di legittimità della decisione della Commissione europea devono dunque essere fatte valere con ricorso al Tribunale comunitario da chi sia legittimato a ricorrere. Come già rilevato, una decisione adottata dalle istituzioni comunitarie che non sia stata impugnata dal destinatario entro il termine stabilito dall'art. 230, quinto comma, del Trattato CE, diviene definitiva nei suoi confronti e non può essere più contestata²¹.

Precisa la giurisprudenza che se si ammette che l'interessato possa, dinanzi al giudice nazionale, opporsi all'esecuzione della decisione eccependone l'illegittimità, ciò equivarrebbe a riconoscergli la possibilità di eludere il carattere definitivo della decisione nei suoi confronti dopo la scadenza dei termini di ricorso²².

Il principio è stato ribadito richiamando il principio di certezza del diritto ed assimilando la definitività delle decisioni della Commissione al giudicato²³.

8. Va aggiunto che la decisione divenuta definitiva nei confronti di chi avrebbe potuto impugnarla non può essere contestata neppure in via incidentale, in sede di impugnazione di un atto applicativo²⁴.

Tutela cautelare. Norme comunitarie

1. Quando si pongono problemi di validità e di interpretazione di atti comunitari, il giudice può sospendere l'atto impugnato. Il potere cautelare del giudice nazionale si fonda sul diritto comunitario, e, quindi, dev'essere esercitato anche

²⁰ Si vedano la sentenza del Tribunale 15 giugno 2000, cause riunite T-298/97 e altre, *Alzetta*, racc. 11-2319, e la sentenza della CGCE 19 ottobre 2000, cause riunite C-15/98 e C-105/99, *Italia e Sardegna Lines*, racc. 1-8855.

²¹ CGCE, 9 marzo 1994, causa C-188/92, *TWD Textilwerke Deggendorf*, punto 13, e 22 ottobre 2002, causa C-241/01, *National Farmers' Union*, punto 34.

²² CGCE, 9 marzo 1994, causa C-188/92, *TWD Textilwerke Deggendorf*, punti 17 e 18.

²³ La Corte di Giustizia, nella sentenza 23 febbraio 2006, cause C-346/03 e C-529/03, *Atzeni*, ha affermato infatti che «le esigenze di certezza del diritto, e più in particolare quelle che derivano dal principio dell'autorità di cosa giudicata, inducono ad escludere che il beneficiario di un aiuto oggetto di una decisione della Commissione adottata in forza dell'art. 93 del Trattato, che avrebbe potuto impugnare tale decisione e che ha lasciato decorrere il termine imperativo all'uopo prescritto dall'art. 173, quinto comma, del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 230, quinto comma, CE), possa contestare la legittimità della medesima dinanzi ai giudici nazionali nell'ambito di un ricorso proposto avverso i provvedimenti presi dalle autorità nazionali in esecuzione di questa decisione».

²⁴ Cfr. anche CGCE, 18 luglio 2007, causa C-119/05, punto 54, *Lucchini*, in *Foro it.*, 2007, IV, 532.

se la sospensione è impedita da una norma nazionale. Un principio consolidato del diritto comunitario impone infatti al giudice nazionale di sospendere gli atti che non siano conformi al diritto comunitario.

Le ipotesi possono essere due.

La prima può verificarsi in processi nei quali chi agisce chiede la tutela di una situazione giuridica soggettiva riconosciuta da norme comunitarie, ma lesa o disconosciuta da leggi o atti amministrativi nazionali.

La Corte di Giustizia, con la sentenza *Factorame* del 19 giugno 1990 (in causa C-213/89), ha stabilito che, in presenza di un rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art 177 (ora 234), del Trattato, «sussiste l'obbligo dei giudici dei Paesi membri, sino alla pronuncia della Corte, di non applicare eventuali norme interne che siano di ostacolo alla adozione, in via cautelare, di provvedimenti tali da assicurare l'operatività di norme europee fonte di posizioni giuridiche individuali».

Secondo la Corte di Giustizia, infatti, «Il diritto comunitario deve essere interpretato nel senso che la giurisdizione nazionale che, investita di una lite concernente la normativa comunitaria, ritiene che l'unico ostacolo che si oppone a che questa disponga delle misure provvisorie, è una regola di diritto nazionale, deve scartare l'applicazione di questa norma».

Nella motivazione, la sentenza sviluppa ulteriormente questi principi, puntualizzando che: «La piena efficacia del diritto comunitario sarebbe del pari ridotta se una norma del diritto nazionale potesse impedire al giudice chiamato a dirimere una controversia disciplinata dal diritto comunitario di concedere provvedimenti provvisori allo scopo di garantire la piena efficacia della pronuncia giurisdizionale sull'esistenza dei diritti invocati in forza del diritto comunitario. Ne consegue che, in una situazione del genere, il giudice è tenuto a disapplicare la norma di diritto nazionale, che solo osti alla concessione di provvedimenti provvisori».

Secondo la Corte, inoltre, l'effetto utile dell'art. 177 (oggi art. 234) del Trattato CE sarebbe ridotto «se il giudice nazionale, che sospende il procedimento in attesa della pronuncia della Corte sulla sua questione pregiudiziale, non potesse concedere provvedimenti provvisori fino al momento in cui si pronuncia in esito alla soluzione fornita dalla Corte».

2. La seconda ipotesi si verifica quando un atto interno è impugnato per ragioni che attengono alla validità dell'atto comunitario, di cui l'atto interno costituisce attuazione. Chi agisce in giudizio, dunque, impugna un atto interno per vizi derivati dall'atto comunitario²⁵.

²⁵ Si veda la sentenza *Zuckerfabrik* del 21 febbraio 1991, in cause riunite C-143/88 e C-92/89.

Nella sentenza *Atlanta* del 9 novembre 1995, in causa C-465/93, la Corte ha concluso che: «La tutela cautelare che i giudici nazionali debbono garantire ai singoli in forza del diritto comunitario non può variare a seconda che questi ultimi chiedano la sospensione dell'esecuzione di un prov-

La Corte di Giustizia, dopo aver ricordato che il Trattato CE consente, nei processi di annullamento di atti comunitari, di richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato attribuendo alla Corte la competenza per concederla, riconosce al giudice nazionale un potere parallelo di sospensione dell'atto interno. Ciò in quanto «la coerenza del sistema di tutela cautelare impone che il giudice nazionale possa, allo stesso modo, ordinare la sospensione dell'esecuzione di un provvedimento nazionale basato su un regolamento comunitario, la cui legittimità sia in contestazione».

Secondo la Corte la misura cautelare può valere non soltanto a paralizzare temporaneamente l'efficacia dell'atto comunitario controverso (oggetto di rinvio pregiudiziale di validità), ma anche ad incidere su provvedimenti amministrativi adottati in applicazione della normativa comunitaria.

3. In sintesi, l'orientamento della giurisprudenza comunitaria è nel senso che vi è tutela cautelare sia nel caso in cui la validità di un atto del diritto comunitario sia messa in discussione avanti ai giudici comunitari, sia nel caso in cui analogo contestazione sia sollevata innanzi ad un giudice nazionale (in presenza di una censura di illegittimità comunitaria che investa un atto del diritto nazionale applicativo di un atto comunitario illegittimo).

Ciò significa che le Commissioni tributarie, per tutelare un diritto comunitario, possono sempre sospendere l'atto interno impugnato, quando sia contrario a norme comunitarie. La fonte del loro potere è il diritto comunitario.

L'art. 47-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Con decreto legge 8 aprile 2008, n. 59, convertito con legge 6 giugno 2008, n. 101, sono state emanate "Disposizioni in materia di recupero di aiuti di Stato innanzi agli organi di giustizia civile" (art. 1) e "Disposizioni in materia di aiuti di Stato innanzi agli organi di giustizia tributaria".

L'art. 2 inserisce, nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'art. 47-bis, in tema di "Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie".

Si prevede che la Commissione tributaria provinciale può concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento solo se ricorrono cumulativamente le seguenti condizioni:

vedimento amministrativo nazionale adottato sulla base di un regolamento comunitario o la concessione di provvedimenti provvisori che modifichino o disciplinino a loro vantaggio situazioni di diritto o rapporti giuridici controversi».

Possono essere richiamate, altresì, la sentenza 19 settembre 1996, in causa 236/95 (*Commissione contro Repubblica ellenica*) e la sentenza 15 maggio 2003, in causa C-214/000 (*Commissione contro Regno di Spagna*).

- a) gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare e nei limiti di tale errore;
- b) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile.
Si escludono motivi di illegittimità della decisione nazionale.

La decisione sul merito dev'essere sollecitata; deve intervenire infatti nel termine di sessanta giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione. Alla scadenza del termine di sessanta giorni dall'emanazione dell'ordinanza di sospensione, il provvedimento perde comunque efficacia, salvo che la Commissione tributaria provinciale entro il medesimo termine riesamini, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione e ne disponga la conferma, anche parziale, fissando comunque un termine di efficacia, non prorogabile, non superiore a sessanta giorni.

Le controversie in tema di recupero sono discusse in pubblica udienza e, subito dopo la discussione, il Collegio giudicante delibera la decisione in camera di consiglio. Il presidente redige e sottoscrive il dispositivo e ne dà lettura in udienza, a pena di nullità.

La sentenza è depositata nella segreteria della Commissione tributaria provinciale entro quindici giorni dalla lettura del dispositivo. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito apponendo sulla sentenza la propria firma e la data e ne dà immediata comunicazione alle parti.

In caso di impugnazione della sentenza, tutti i termini del giudizio di appello davanti alla Commissione tributaria regionale, ad eccezione di quello stabilito per la proposizione del ricorso, sono ridotti alla metà.

Ciò significa che l'appellante deve costituirsi in giudizio entro quindici giorni dalla proposizione del ricorso (e non entro trenta, ex art. 22); l'appellato deve costituirsi entro trenta giorni dal ricevimento della notifica dell'appello (e non entro sessanta giorni, ex art. 23); la data dell'udienza deve essere comunicata alle parti quindici giorni liberi prima (e non entro trenta, ex art. 31); i documenti devono essere depositati dieci giorni liberi prima dell'udienza e le memorie cinque giorni liberi prima dell'udienza (e non entro venti e dieci giorni liberi prima, ex art. 32).

RIFLESSI SUL PROCESSO TRIBUTARIO DELLE RECENTI MODIFICHE AL CODICE DI PROCEDURA CIVILE *

SOMMARIO: 1. La miniriforma del codice di procedura civile e il Codice del processo amministrativo. – 2. Le modifiche al codice di procedura civile in rapporto al processo tributario. – 3. Modifiche di termini. – 4. Rimessione in termini. – 5. Difetto di giurisdizione e *translatio iudicii*. – 6. Onere di contestazione. – 7. Contraddittorio su questione rilevata d'ufficio. – 8. Condanna alle spese. – 9. Modifiche alla disciplina del giudizio di cassazione.

1. *La miniriforma del codice di procedura civile e il Codice del processo amministrativo*

La L. 18 giugno 2009, n. 69, entrata in vigore il 4 luglio 2009, ha apportato al codice di procedura civile numerose modifiche, che si applicano anche nel processo tributario, in forza di quanto previsto dal noto art. 1, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (“*I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*”). Non diversamente, l'art. 50 del Codice del processo amministrativo richiama le disposizioni del codice di procedura civile, “*Per quanto non espressamente previsto dal presente codice*” ed “*in quanto compatibili o espressione di principi generali*”¹.

Ci si propone qui di seguito di passare in rassegna alcuni (forse i principali) riflessi delle modifiche al codice di procedura civile sul processo tributario, tenendo presente anche il Codice del processo amministrativo, in ragione della similarità tra i due processi.

Quando non vi erano norme di rinvio, si sopperiva alle lacune della discipli-

* *Rass. trib.*, 2010, pp. 962-973. Testo, rielaborato, della lezione conclusiva al Master di diritto tributario: “La formazione del difensore e del giudice tributario”, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa (Napoli, 18 giugno 2010).

¹ Il Codice del processo amministrativo è stato approvato con D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104; la data di entrata in vigore è il 16 settembre 2010.

na del processo tributario (e del processo amministrativo) facendo ricorso, sulla base del concetto di diritto processuale comune, e con la tecnica dell'analogia, al codice di procedura civile. Ora, l'applicazione del codice del processo civile è istituzionalizzata sia per il processo tributario, sia per quello amministrativo. Non avviene più per analogia, ma in via diretta, in base alla norma generale di rinvio. Un tempo l'interprete, di fronte ad una lacuna, doveva porsi il problema se sussistessero i presupposti dell'analogia. Ora, invece, deve verificare se vi siano ostacoli all'applicazione; deve cioè sottoporre la norma del codice di procedura civile al test di compatibilità².

2. Le modifiche al codice di procedura civile in rapporto al processo tributario

Le modifiche del processo civile possono essere distinte in tre gruppi: a) disposizioni ricognitive, che recepiscono il "diritto vivente", o pongono regole già presenti in modo esplicito nella disciplina del processo tributario; b) disposizioni che non si applicano al processo tributario, per la presenza nel D.Lgs. n. 546 di norme autonome, o per incompatibilità; c) disposizioni che si applicano al processo tributario, perché disciplinano temi non regolati dal D.Lgs. n. 546 (e compatibili).

Le nuove norme del codice di procedura civile si applicano ai processi instaurati dopo l'entrata in vigore della legge n. 69, ma ciò non è rilevante per le norme che recepiscono il "diritto vivente", come il "principio di non contestazione".

A norma dell'art. 58, comma 5, della L. n. 69, hanno però applicazione immediata le norme relative al ricorso per cassazione (introduzione dell'art. 360-*bis* del codice di procedura civile e abrogazione dell'art. 366-*bis* del codice di procedura civile).

Una disposizione del processo civile che pone una regola già presente nella disciplina del processo tributario (nell'art. 12, comma 3, D.Lgs. n. 546) è il nuovo art. 83 del codice di procedura civile, che ammette la procura *ad litem* su atti del processo diversi da quello iniziale.

Il riformato art. 182, secondo comma, del codice di procedura civile, prevede che il giudice, se rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione o un vizio che determina la nullità della procura al difensore, deve assegnare alle parti un termine perentorio per rimediare, con effetti sostanziali e processuali della domanda dal momento della prima notificazione. La norma si applica anche al processo tributario, ove peraltro è già "diritto vivente", con riguardo ai ricorsi proposti senza difensore per cause di valore superiore ad euro 2.582,00, il principio che l'inammissibilità del ricorso deve essere dichiarata solo

² Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 15.

qualora il ricorrente non abbia eseguito l'ordine di munirsi di difensore entro il termine indicato dalla commissione, “*in armonia con un sistema processuale che deve garantire la tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità che si risolvano in danno del soggetto che si intende tutelare*”³. Tra le innovazioni del codice di procedura civile che non si applicano al processo tributario vi è la testimonianza scritta⁴, che potrebbe essere ammessa nel processo tributario, *de iure condendo*, in parallelo con quanto prevede l'art. 73, comma 4, del Codice del processo amministrativo.

Il divieto di produzione di nuovi documenti in appello, introdotto nell'art. 345, terzo comma, del codice di procedura civile, non si applica al processo tributario, perché per esso l'art. 58, comma 2, D.Lgs. n. 546, prevede che in appello “*È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti*”.

3. Modifiche di termini

Vi sono modifiche di termini del processo civile che si applicano nel processo tributario, perché sono termini che il processo tributario mutua dal processo civile, e termini autonomamente previsti dal D.Lgs. n. 546.

La modifica dell'art. 327 del codice di procedura civile (la riduzione da un anno a sei mesi del termine “lungo” per la proposizione delle impugnazioni) si applica anche alle impugnazioni tributarie (*ex artt. 38 e 49 del D.Lgs. n. 546*)⁵.

Invece, il dimezzamento del termine semestrale previsto dall'art. 50 del codice di procedura civile per la riassunzione della causa a seguito di dichiarazione di incompetenza non si applica nel processo tributario, nel quale resta fermo quanto previsto dall'art. 5, comma 4, D.Lgs. n. 546 (termine fissato nella sentenza o, in mancanza, sei mesi dalla comunicazione della sentenza). Per analoga ragione non si applica nel processo tributario il termine fissato dall'art. 305 del

³ Corte cost., 13 giugno 2000, n. 189, in *Giur. it.*, 2001, p. 1061, e in banca dati “*fisconline*”, secondo cui l'art. 18, comma 3, D.Lgs. n. 546, richiama per intero l'art. 12, comma 5, con riferimento anche all'ordine, dato al contribuente, di dotarsi di un difensore tecnico. Pertanto, “*l'inammissibilità del ricorso scatta, per scelta del legislatore tutt'altro che irragionevole, solo a seguito dell'ordine ineseguito nei termini fissati e non per il semplice fatto della mancata sottoscrizione del ricorso da parte del professionista*”.

La Cassazione, dopo alcune incertezze (Cass., 12 giugno 2002, n. 8368 e n. 8369, rispettivamente in *il fisco* n. 40/2002, fascicolo n. 1, p. 6423 e n. 27/2002, fascicolo n. 1, p. 4401; Id., 12 marzo 2004, n. 5081, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 2, p. 1661), si è allineata alla Consulta: Cass., sez. un., 2 dicembre 2004, n. 22601, in *il fisco* n. 47/2004, fascicolo n. 1, p. 7974, e in *Rass. trib.* n. 1/2005, p. 219.

⁴ Cfr. A. MARCHESELLI, *Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2695.

⁵ Il termine lungo di un anno per la revocazione delle sentenze della Corte di cassazione *ex art. 391-bis* del codice di procedura civile non è stato modificato.

codice di procedura civile per la riassunzione del processo in caso di interruzione del giudizio, essendovi la previsione dell'art. 43, comma 2, D.Lgs. n. 546.

Non tocca il processo tributario neppure la modifica dell'art. 392, primo comma, del codice di procedura civile (che riduce a tre mesi il termine per la riassunzione dopo che la Corte di cassazione ha cassato con rinvio), essendovi nel D.Lgs. n. 546 la previsione espressa del termine annuale (art. 63).

Nell'art. 353 del codice di procedura civile, secondo comma, è ora dimezzato il termine entro cui le parti devono riassumere il processo in caso di rinvio dal secondo al primo grado, ma nel processo tributario la riassunzione avviene d'ufficio, ex art. 59, comma 3, del D.Lgs. n. 546.

Vale anche per il processo tributario la modifica dell'art. 285 del codice di procedura civile, che recepisce il principio per cui, ai fini della decorrenza del termine breve dell'impugnazione, è sufficiente la consegna di una sola copia della sentenza al procuratore costituito per più parti, come già affermato dalla giurisprudenza⁶.

4. Rimessione in termini

L'art. 46, comma 3, della L. n. 69, ha abrogato l'art. 184-*bis* del codice di procedura civile, secondo cui “*la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice istruttore di essere rimessa in termini*”. Tale disposizione concerneva le decadenze da attività difensive in fase istruttoria; non era, quindi, applicabile al processo tributario e, in particolare, ai termini per la proposizione del ricorso di primo grado e delle impugnazioni⁷.

Ora, la rimessione è stata spostata nell'art. 153 del codice di procedura civile (rubricato “*Improrogabilità dei termini perentori*”), ove è stato inserito un secondo comma, che recita: “*La parte che dimostra di essere incorsa in decadenze*

⁶ Mentre Cass., sez. unite, 10 ottobre 1997, n. 9859, in *Giur. it.*, 1998, p. 868, aveva affermato la nullità (sanabile) della notificazione dell'atto di impugnazione a più parti presso un unico procuratore, eseguita mediante consegna di una sola copia, Cass. civ., sez. unite, 15 dicembre 2008, n. 29290, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 5, p. 398, e in *il fisco* n. 4/2009, fascicolo n. 1, p. 573, ne aveva affermata la validità, evocando il principio di ragionevole durata del processo.

⁷ Cass., sez. V, 30 luglio 2002, n. 11218, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 2, p. 304, e in *il fisco* n. 37/2002, fascicolo n. 1, p. 5977; Id., 29 settembre 2003, n. 14482, in *Giur. it.*, 2004, p. 1366, e in *il fisco* n. 47/2003, fascicolo n. 1, p. 7451; Id., 12 maggio 2006, n. 11062, in banca dati “*fisconline*”.

Vedi pure Cass., 6 luglio 1999, n. 6954, in *Boll. trib.*, 2001, p. 149, e in banca dati “*fisconline*”, in tema di inapplicabilità dell'art. 184 *bis* del codice di procedura civile al processo tributario regolato dal D.P.R. 30 ottobre 1972, n. 636.

Cfr. infine A. TURCHI, *Brevi note in tema di rimessione in termini nel processo tributario*, in *Giur. it.*, 2006, p. 6.

per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'articolo 294, secondo e terzo comma" (provvede cioè con ordinanza, secondo le norme sulla rimessione in termini del contumace).

La nuova norma ha ora valore di principio generale, volta ad attenuare la improrogabilità dei termini perentori in funzione di una maggior tutela del diritto di difesa. Ed è stato notato che segna il passaggio da un sistema improntato all'autoresponsabilità da decadenza su fondamento "oggettivo" ad un sistema improntato all'autoresponsabilità da decadenza sul fondamento della colpa (c.d. "autoresponsabilità colposa")⁸.

La norma riguarda tutti i termini processuali. Le occasioni di applicazioni, nel processo civile, all'atto introduttivo, sono ridotte, perché l'esercizio dell'azione non è soggetto a termine, salvo eccezioni (altra cosa sono i termini che incidono sul diritto sostanziale); ha, invece, motivo di essere applicata, nel processo tributario, al termine di proposizione del ricorso, o ai termini delle impugnazioni (appello, revocazione, eccetera).

5. Difetto di giurisdizione e *translatio iudicii*

In un giudizio promosso dinanzi al giudice ordinario contro il Comune di Genova e una società pubblica, un ristoratore lamentava che, dopo aver ottenuto il permesso di occupazione del suolo pubblico, se l'era visto rioccupare da un impianto per la raccolta dei rifiuti, ma il Tribunale si era dichiarato privo di giurisdizione perché la controversia atteneva a materia urbanistica ed edilizia e rientrava, perciò, nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo. In seguito anche il TAR si dichiarava privo di giurisdizione, per effetto della sentenza della Corte costituzionale, che aveva fatto venir meno la giurisdizione del giudice amministrativo⁹. Ed aggiungeva che doveva limitarsi a dichiarare il difetto di giurisdizione, senza poter assicurare la prosecuzione del processo davanti al giudice fornito di giurisdizione, facendo salvi gli "effetti sostanziali e processuali" della domanda. Sollevava perciò la questione di legittimità costituzionale riguardo ad una situazione normativa che, non prevedendo la *translatio iudicii*, vanificava l'attività processuale svolta e non impediva gli effetti della decadenza nel frattempo maturata (nella specie, decadenza dalle azioni possessorie, da promuoversi nel termine annuale).

Già la Corte di cassazione aveva affermato che "*in base ad una lettura costitu-*

⁸ F. RANDAZZO, *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2690.

⁹ Corte cost., 6 luglio 2004, n. 204, in *Giur. it.*, 2005, p. 917, con nota di G. CHINÈ, *I nuovi confini delle giurisdizioni: quale futuro per la giurisdizione (esclusiva) del giudice amministrativo?*

zionalmente orientata della disciplina della materia, ... sussistono le condizioni per potere affermare che è stato dato ingresso nell'ordinamento processuale al principio della translatio iudicii dal giudice ordinario al giudice speciale, e viceversa, in caso di pronuncia sulla giurisdizione ... con la conseguenza che, una volta riassunta la causa davanti a quello competente, risultano salvi tutti gli atti in precedenza proposti”¹⁰.

La Corte costituzionale ha però considerato che la possibilità di riassumere il processo non implica di per sé che la nuova domanda conservi gli effetti di quella originaria ed ha statuito che ciò “è incompatibile con un principio fondamentale dell'ordinamento, il quale riconosce bensì la esistenza di una pluralità di giudici, ma la riconosce affinché venga assicurata, sulla base di distinte competenze, una più adeguata risposta alla domanda di giustizia, e non già affinché sia compromessa la possibilità stessa che a tale domanda venga data risposta”. La Corte cost. ha perciò dichiarato, con sentenza additiva, illegittimo l'art. 30 della L. 6 dicembre 1971, n. 1034, nella parte in cui non prevede che gli effetti, sostanziali e processuali, prodotti dalla domanda proposta a giudice privo di giurisdizione si conservino nel processo proseguito davanti al giudice munito di giurisdizione.

Alla sentenza del giudice costituzionale è seguito l'art. 59 della L. 18 giugno 2009, n. 69, a norma del quale il giudice che, in sede civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudizi speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione, non può limitarsi ad una pronuncia negativa, ma deve necessariamente indicare il giudice (nazionale) che ritiene munito di giurisdizione (salvo il caso che nessun giudice abbia giurisdizione)¹¹.

La causa deve essere riassunta nel termine perentorio di tre mesi dal passaggio in giudicato della pronuncia che dichiara il difetto di giurisdizione. Occorre dunque tener conto di un doppio termine: quello del passaggio in giudicato della sentenza che declina la giurisdizione e quello, successivo, di tre mesi, per la riassunzione (che inizia a decorrere dal passaggio in giudicato). La domanda deve essere riproposta obbligatoriamente al giudice che è stato indicato come dotato di giurisdizione¹², con le modalità e le forme previste per il giudizio davanti

¹⁰ Cass., sez. un., 22 febbraio 2007, n. 4109, in *Giur. it.*, 2007, 10, p. 2253.

¹¹ La materia è disciplinata anche dal Codice del processo amministrativo, il cui art. 15 prevede che il giudice, quando declina la giurisdizione, deve indicare il giudice che ne è fornito. Se il processo è riassunto tempestivamente, restano ferme le preclusioni e le decadenze intervenute, ma sono fatti salvi gli effetti processuali e sostanziali della domanda. Nei giudizi riassunti, il giudice, con riguardo alle preclusioni e decadenze intervenute, può concedere la rimessione in termini per errore scusabile.

¹² I termini fissati per la riassunzione o prosecuzione del giudizio sono perentori e la loro inosservanza comporta l'estinzione del processo, che è dichiarata anche d'ufficio. In ogni caso, l'estinzione impedisce la conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda. Le prove raccolte nel processo davanti al giudice privo di giurisdizione possono essere valutate nel giudizio “traslato” come argomenti di prova. Se le sezioni unite della Corte di cassazione non si sono già

a tale giudice. Nel nuovo processo le parti sono vincolate a tale indicazione e “sono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dall’instaurazione del primo giudizio, ferme restando le preclusioni e le decadenze intervenute”.

Ne deriva che se una controversia tributaria è erroneamente proposta dinanzi al giudice ordinario, la *translatio* consente sì la prosecuzione del processo dinanzi al giudice tributario, ma solo se la citazione sia stata notificata nel termine per la proposizione del ricorso dinanzi alle commissioni tributarie e possa essere “convertita” e “riqualificata” come domanda di impugnazione, o domanda di condanna, dinanzi al giudice tributario, tenendo conto della sostanza dell’atto, vale a dire del principio generale secondo cui “Il giudice qualifica l’azione proposta in base ai suoi elementi sostanziali” (Codice del processo amministrativo, art. 43, comma 2). Il “riutilizzo” della domanda è meno problematico se è stato adito il giudice amministrativo, invece che il giudice tributario, perché anche il ricorso al giudice amministrativo è esercizio di un’azione di impugnazione, soggetta a decadenza.

6. Onere di contestazione

Si applica anche nel processo tributario l’art. 115 del codice di procedura civile¹³, nuova formulazione, a norma del quale “Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita”. Anche il Codice del processo amministrativo prevede, all’art. 7, comma 2, che, “Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove poste dalle parti nonché i fatti non specificatamente contestati dalle parti costituite”¹⁴.

Il nuovo art. 115 del codice di procedura civile rende esplicito un principio

pronunciate in ordine alla specifica questione di giurisdizione, il giudice davanti al quale la causa è riassunta può sollevare d’ufficio, con ordinanza, la questione davanti alle sezioni unite, fino alla prima udienza fissata per la trattazione del merito, ferme restando in ogni caso le disposizioni sul regolamento preventivo di giurisdizione.

¹³ A. COLLI VIGNARELLI, *Le recenti modifiche all’art. 115 del codice di procedura civile confermano la piena applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.* n. 5/2009, p. 1285.

¹⁴ Si avverte qui l’eco della ZPO tedesca, paragrafo 138, terzo comma (“*Tatsachen, die nicht ausdrücklich bestritten werden, sind als zugestanden anzusehen, wenn nicht die Absicht, sie bestritten zu wollen, aus den übrigen Erklärungen der Partei hervorgeht*”), vale a dire che i fatti non espressamente contestati sono da considerarsi sussistenti, a meno che non risulti da altre dichiarazioni della parte che essa aveva invece intenzione di contestarli.

tradizionalmente affermato in dottrina¹⁵ e consolidato in giurisprudenza¹⁶.

Alla base dell'onere di contestazione si è ritenuto esservi il principio costituzionale di ragionevole durata del processo, che – è stato detto – si rivolge non soltanto al giudice quale soggetto processuale, in funzione acceleratoria, ma anche e soprattutto al legislatore ordinario ed al giudice quale interprete della norma processuale, nonché alle parti, le quali debbono circoscrivere tempestivamente i fatti effettivamente controversi¹⁷.

In ambito tributario, vi è per l'Amministrazione finanziaria innanzitutto un obbligo di motivazione dei suoi provvedimenti, cioè di indicazione dei fatti costitutivi della fattispecie tributaria. Nei processi tributari di annullamento, l'Amministrazione ha l'onere di provare i fatti costitutivi, ma è il ricorso che attualizza l'onere di prova dell'Amministrazione finanziaria. I fatti contestati nel ricorso sono fatti controversi, che hanno bisogno di prova; i fatti non contestati non hanno bisogno di prova.

Il ricorso, però, può contenere anche l'allegazione di fatti impeditivi, estintivi o modificativi, il cui onere di prova è a carico del ricorrente. Qui l'onere di contestazione è a carico dell'Amministrazione intimata, che, nel costituirsi, deve prendere posizione sui motivi del ricorso: i fatti dedotti nel ricorso, e non contestati, diventano pacifici. La mancata contestazione opera come *relevatio ab onere probandi* per il ricorrente.

¹⁵ S. SATTÀ, *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1966, I, p. 461: "Sul terreno della prova, alla notorietà corrisponde, per i fatti costitutivi la cosiddetta pacificità, che proviene dalla non contraddizione, sia che essa risulti da ammissione espressa, sia dal comportamento e dal sistema difensivo".

¹⁶ Sul principio di non contestazione, assai discusso nel processo del lavoro (in tema di conteggi), una messa a punto assai importante è in Cass., sez. un., 23 gennaio 2002, n. 761, in *Foro it.*, 2002, I, 2019. In ambito tributario, Cass., Sez. V, 18 gennaio 2006, n. 915, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 5, 2, p. 1217, in un caso di notificazione dell'appello effettuata per mezzo del servizio postale, in busta e non in "plico raccomandato" (ex art. 20, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992), ha dato rilievo al difetto di contestazioni riguardo al contenuto della busta.

Nel senso che il principio di non contestazione è un principio generale del sistema processuale civile, applicabile anche nel processo tributario, si è espressa (con ricca motivazione) Cass., sez. V, 24 gennaio 2007, n. 1540, in *il fisco* n. 7/2007, fascicolo n. 1, p. 1018, in *Giur. it.*, 2008, 3, p. 777, e in *Rass. trib.* n. 5/2007, p. 1503, con nota di A. COLLI VIGNARELLI, *Il principio di "non contestazione" si applica anche nel processo tributario*. Sul piano del diritto positivo, il principio di non contestazione è stato collegato all'art. 167 del codice di procedura civile, secondo cui "Nella comparsa di risposta il convenuto deve proporre tutte le sue difese prendendo posizione sui fatti posti dall'attore a fondamento della domanda, indicare i mezzi di prova di cui intende valersi e i documenti che offre in comunicazione, formulare le conclusioni". Cfr. A. CARRATTA, *Il principio di non contestazione nel processo civile*, Milano, 1995.

L'omologo dell'art. 167 del codice di procedura civile, per il processo tributario, è l'art. 23, comma 3, D.Lgs. n. 546, secondo cui "Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa".

¹⁷ Cass., sez. V, 24 gennaio 2007, n. 1540, cit.

Nei processi di rimborso, i ruoli sono invertiti. È il contribuente che deve allegare il fatto costitutivo del diritto fatto valere in giudizio ed è onerato della prova. La mancata contestazione (da parte dell'Amministrazione) rende pacifici i fatti costitutivi non contestati e solleva il ricorrente dall'onere di provarli.

7. Contraddittorio su questione rilevata d'ufficio

Nell'art. 101 del codice di procedura civile è stato aggiunto un secondo comma, nel quale si prevede che, *“Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione”*.

La norma riecheggia l'art. 16 del codice di procedura civile francese (*“Le juge doit, en toutes circonstances, faire observer et observer lui même le principe de la contradiction. [...] Il ne peut fonder sa décision sur le moyens de droit qu'il a relevés d'office sans avoir au préalable invité les parties à présenter leurs observations”*).

Nel nostro codice di procedura civile il principio è già sancito dall'art. 183, comma quarto, del codice di procedura civile, che impone al giudice, nell'udienza di trattazione, di indicare alle parti le questioni rilevabili d'ufficio delle quali ritiene opportuna la trattazione; e dall'art. 384, comma terzo, del codice di procedura civile, che (con previsione molto simile al nuovo art. 101, secondo comma), prevede la riserva di decisione in Cassazione, con l'assegnazione di un termine per il deposito di osservazioni, quando sia rilevata d'ufficio una questione su cui fondare la decisione. Il principio è previsto anche dal Codice del processo amministrativo¹⁸.

È dal 2001 che la Cassazione, applicando l'art. 183, comma quarto, del codice di procedura civile, considera nulla la sentenza che si fonda su una questione, rilevata di ufficio, che non sia stata sottoposta al contraddittorio delle parti¹⁹. La regola espressa dall'art. 384, comma terzo, del codice di procedura civile, è però interpretata restrittivamente dalla Cassazione, che la applica solo nei casi in cui ritenga di decidere nel merito²⁰.

¹⁸Prevede l'art. 83, comma 3, del Codice del processo amministrativo, che *“Se ritiene di porre a fondamento della sua decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice la indica in udienza dandone atto a verbale. Se la questione emerge dopo il passaggio in decisione, il giudice riserva quest'ultima e con ordinanza assegna alle parti un termine non superiore a trenta giorni per il deposito di memorie”*.

¹⁹Cass., sez. I, 21 novembre 2001, n. 14637, in *Giur. it.*, 2002, p. 1363; Cass., sez. III, 31 ottobre 2005, n. 21108, *ivi*, 2006, 7, p. 1456; Cass., sez. III, 5 agosto 2005, n. 16577, *ivi*, 2006, 7, p. 1457.

²⁰Cass., sez. III, 7 luglio 2009, n. 15901, in *Corr. giur.*, 2010, 3, p. 354.

L'art. 101, secondo comma, esprime ora un principio generale del processo, che deve essere applicato anche dal giudice tributario.

Perciò, se una questione è rilevata d'ufficio in udienza, la commissione tributaria deve rinviare la decisione; se invece il rilievo d'ufficio avviene in camera di consiglio, dovrà essere comunicata alle parti l'ordinanza che le invita a depositare memorie.

Va chiarita la portata pratica del principio, cioè le conseguenze della sua violazione.

Se il principio è violato dal giudice di primo grado, e la questione sollevata d'ufficio sia decisa male, il vizio del contraddittorio si converte in vizio della decisione; e la decisione assunta dal primo giudice sarà sostituita da quella di appello.

Se la violazione è stata commessa in secondo grado, bisogna distinguere.

Se la questione rilevata d'ufficio è una questione di diritto, il pregiudizio per la parte soccombente è rappresentato solo dal non aver potuto formulare in giudizio argomentazioni di diritto, che ben possono farsi valere anche dinanzi alla Cassazione, la quale potrà emettere una pronuncia sostitutiva.

Se invece la questione rilevata di ufficio attiene al fatto controverso, la denuncia del vizio rileva *ex art. 360, n. 4*. E la Corte di cassazione, non potendo rimediare con pronuncia di merito, dovrà cassare e rinviare.

8. Condanna alle spese

L'art. 91 del codice di procedura civile, nuova formulazione, prevede nel primo comma che il giudice, “*Se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta*”. La disponibilità a conciliare esonera dunque dalla condanna alle spese. La disposizione si applica anche nel processo tributario, ove pure è prevista la conciliazione.

La regola generale resta – anche nel processo tributario – quella della soccombenza, che può essere derogata in base al novellato art. 92 del codice di procedura civile, e cioè in caso di soccombenza reciproca o se ricorrano “*altre gravi ed eccezionali ragioni*”, che devono essere indicate nella motivazione della sentenza.

L'articolo 96, primo comma, prevedeva, prima della riforma, che la parte soccombente, se avesse agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, dovesse essere condannata, su istanza di parte, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che il giudice liquidava, anche d'ufficio, nella sentenza.

Un nuovo comma dell'art. 96 del codice di procedura civile prevede ora che il giudice può “*in ogni caso*” condannare, anche d'ufficio, il soccombente al pa-

gamento, a favore di controparte, oltre che delle spese di lite, anche di una somma equitativamente determinata.

La riforma non introduce un nuovo istituto (una sorta di pena per chi ha agito in giudizio sapendo di aver torto), ma modifica la disciplina della “*responsabilità aggravata*”. Prima della modifica, la parte aveva l’onere di richiedere la condanna per responsabilità aggravata e il giudice doveva verificare il danno. La nuova norma semplifica la materia, perché il giudice può procedere anche d’ufficio e può liquidare il danno in via equitativa. La norma si applica anche nel processo tributario.

9. Modifiche alla disciplina del giudizio di cassazione

Il giudizio di cassazione è stato riformato nel 2006²¹. L’art. 47 della L. n. 69 ha modificato ulteriormente la materia²². In particolare:

- ha introdotto l’art. 360-*bis* del codice di procedura civile, che prevede due motivi di “*inammissibilità del ricorso*”;
- ha abrogato l’art. 366-*bis* del codice di procedura civile (introdotto nel 2006), che imponeva la formulazione di un “*quesito di diritto*” e la “*chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria*”;
- ha modificato gli artt. 375 e 376 del codice di procedura civile, istituendo una “*sezione-filtro*”;
- ha abrogato il potere sanzionatorio previsto dall’art. 385, comma quarto, del codice di procedura civile, sostituito dal nuovo art. 96, comma terzo, del codice di procedura civile.

Ai sensi del nuovo art. 360-*bis* del codice di procedura civile, i ricorsi devono essere dichiarati inammissibili quando: 1) il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l’esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l’orientamento della stessa; 2) è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo.

I ricorsi che l’art. 360-*bis* qualifica “inammissibili” sono in realtà “infondati” e non sono estranei alle previsioni dell’art. 375, che ne prevede la decisione in camera di consiglio.

Non è stato modificato l’art. 360 del codice di procedura civile. Nonostante il disposto dell’art. 360-*bis*, il nostro sistema è diverso da quelli nei quali i motivi di ricorso ammessi sono solo quelli di diritto particolarmente rilevanti. Mi riferi-

²¹ D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40.

²² Cfr. M. MARINELLI, *La recente riforma del giudizio di cassazione e i suoi riflessi sul terzo grado del processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2009, n. 4, p. 403.

sco al diritto tedesco, ove la ZPO, paragrafo 543, *Abs. 2*, prevede che la *Revision* è ammissibile “*wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Revisionsgerichts erfordert*” (se la questione giuridica attiene ai principi fondamentali o la decisione della Corte Suprema è richiesta per un’interpretazione evolutiva delle norme o per uniformare la giurisprudenza).

Uno sbarramento analogo vi è nella ZPO austriaca, paragrafo 502, a norma del quale la *Revision* è ammessa “*wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts abhängt, der zur Wahrung der Rechtseinheit, Rechtssicherheit oder Rechtsentwicklung erhebliche Bedeutung zukommt, etwa weil das Berufungsgericht von der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs abweicht oder eine solche Rechtsprechung fehlt oder uneinheitlich ist*” (se la decisione dipende dalla risoluzione di una questione di diritto sostanziale o processuale che ha un rilievo notevole per l’uniformità, la certezza o lo sviluppo del diritto, ad esempio perché il giudice d’appello ha deciso discostandosi dalla giurisprudenza della Corte suprema o perché non vi sono precedenti o i precedenti non sono uniformi).

Il nostro sistema è simile a quello francese, nel quale il ricorso è ammesso in modo ampio (l’art. 604 del *Code de procédure civile* prevede che “*Le pourvoi en cassation tend à faire censurer par la Cour de cassation la non-conformité du jugement qu’il attaque aux règles de droit*”), ma perviene all’udienza della “*chambre*” solo se supera un vaglio preliminare (effettuato da una “formazione” di tre giudici), da cui può scaturire un giudizio di non ammissibilità dei ricorsi “irricevibili” o non fondati su “*moyens sérieux*” di cassazione (*Code de l’organisation judiciaire*, art. L431-1).

Ora anche nel nostro ordinamento è stata istituita una “sezione-filtro”, per individuare in via preliminare i ricorsi da dichiarare inammissibili (art. 360-*bis* del codice di procedura civile) o da decidere subito nel merito, per manifesta fondatezza o infondatezza (art. 375, n. 1, del codice di procedura civile).

L’*iter* è il seguente.

I ricorsi sono esaminati, in prima battuta, *ex art.* 376 del codice di procedura civile, dal primo presidente, che separa i ricorsi da mandare alle sezioni unite, da quelli che vanno alla “sezione-filtro”. Il relatore della “sezione-filtro”, se ritiene che la causa possa essere decisa in camera di consiglio, dichiarando il ricorso inammissibile o manifestamente infondato, deposita in cancelleria una concisa relazione (art. 380-*bis* del codice di procedura civile).

L’udienza si svolge in camera di consiglio, ai sensi dell’art. 380-*bis*, comma 2, del codice di procedura civile; alle parti sono notificati la data dell’udienza e la relazione. Il pubblico ministero può presentare conclusioni scritte; i difensori possono depositare memorie non oltre cinque giorni prima e chiedere di essere sentiti.

Se la “sezione-filtro” non definisce il giudizio, gli atti ritornano al primo pre-

sidente, che assegna le cause tributarie alla sezione quinta (*ex art. 376, comma 1, del codice di procedura civile*).

Il relatore della sezione quinta, *ex art. 380 bis, comma terzo*, se ritiene che ricorrano le ipotesi previste dall'art. 375, comma primo, numeri 2 e 3 (integrazione del contraddittorio ed estinzione del processo), deve depositare in cancelleria una "*relazione con la concisa esposizione dei motivi in base ai quali ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio*".

I ricorsi che superano questi filtri sono discussi in pubblica udienza.

IMPOSIZIONE E PROCESSO TRIBUTARIO NEL PENSIERO DI ENRICO ALLORIO *

SOMMARIO: 1. Premessa. Un convegno sul pensiero di Allorio. – 2. Il *Diritto processuale tributario*. – 3. La giurisdizionalità delle commissioni. – 4. Imposizione e processo. – 5. La svolta metodologica. – 6. La dottrina alloriana, oggi.

1. *Premessa. Un convegno sul pensiero di Allorio*

Questo scritto è stato presentato al convegno sul *Contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, svoltosi su mia iniziativa presso l'Università degli Studi di Milano il 12 giugno 2015, sotto l'egida del Dipartimento di Scienze giuridiche Cesare Beccaria, diretto da Emilio Dolcini, e con il patrocinio dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario, presieduta da Alessandro Giovannini.

Grazie ai relatori, che hanno accolto il mio invito, è stato possibile realizzare un convegno che ha ricordato il pensiero di Enrico Allorio, mettendone in risalto l'originalità, l'attualità e il contributo alla dottrina del diritto tributario: iniziativa che si collega, idealmente, al convegno padovano del 1999, dedicato all'opera di Allorio processualista e teorico generale del diritto.

Da tempo sentivo un debito di gratitudine verso Enrico Allorio, per essermi formato come suo allievo e per aver operato accanto a lui per più di vent'anni (dalla laurea sino agli ultimi Suoi giorni di vita), un debito da assolvere chiamando a raccolta sia gli allievi diretti, sia gli allievi di seconda generazione.

Ha aderito al mio invito anche Silvia Cipollina, che, avvalendosi degli archivi pavesei, ha ricordato i rapporti (anche epistolari) intrattenuti dal giovane Allorio con Griziotti. Non a caso, il *Diritto processuale tributario* è dedicato a Griziotti, “*promotore dei rinnovati studi giuridici di finanza*”, che, scrive Allorio, “*ha incoraggiato le mie ricerche con benevola amicizia, e ne ha atteso con amabile pazienza il risultato*”.

* *Rass. trib.*, 2016, pp. 545-557 e *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario. Atti del Convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano 12 giugno 2015*, a cura di G. Ragucci, Giuffrè, Milano, 2015, pp. 43-58.

Allorio fu uomo di cultura generale assai vasta (specie storica) e, come giurista, fu processualista e teorico generale. Ma dedicò studi e ricerche a svariate altre discipline giuridiche, come è testimoniato dai tre volumi di *Problemi di diritto*; si occupò intensamente di diritto tributario, soprattutto con gli scritti sul processo tributario, ma anche con contributi di diritto costituzionale tributario e su questioni relative alla disciplina di singole imposte.

Vincitore giovanissimo (a ventitré anni) del concorso di Diritto processuale civile, dopo il decennio patavino, fu chiamato in Cattolica alla cattedra di Scienza delle finanze e diritto finanziario. In Cattolica Allorio ha insegnato diritto tributario per ventisei anni, tenendo anche corsi di procedura penale, prima di tornare al diritto processuale civile nell'Università degli Studi di Milano, in cui si era laureato ventenne, con la tesi sulla cosa giudicata (relatore Emilio Betti), divenuta un classico del pensiero processualistico.

Agli scritti di procedura civile, iniziati nel 1934, seguì nel 1942 la pubblicazione della monografia sul processo tributario, di cui si occupa questo mio scritto.

2. Il Diritto processuale tributario

Il contributo scientifico di Allorio al diritto tributario è racchiuso soprattutto nel *Diritto processuale tributario*¹, che è da leggere insieme con il saggio *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*². Non è possibile comprendere il sistema alloriano del processo tributario senza consi-

¹ La prima edizione del *Diritto processuale tributario* fu pubblicata a Milano, nel 1942, editore Giuffrè, preceduta da una edizione provvisoria del 1941, a cui l'edizione del 1942 aggiunge alcuni capitoli finali.

Le citazioni che seguono sono tratte da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969 (non vi sono state altre edizioni).

² Apparso in *Jus*, 1951, ed inserito nel *Diritto processuale tributario*, a partire dalla seconda edizione (in cui era posto in esordio). Dalla quarta edizione del *Diritto processuale tributario* (1962-63) è pubblicato come appendice ed è integrato dall'esame della sentenza che dichiarò incostituzionale il "solve et repete" (Corte cost., 31 marzo 1961, n. 21). Il saggio è anche in *Problemi di diritto*, vol. III, Milano, 1957, p. 361 ss.

Il libro era stato preceduto da due monografie (*La cosa giudicata nei confronti dei terzi*, Milano, 1935, e *Il Giuramento della parte*, Milano, 1937) e da numerosi saggi: *Osservazioni sul fatto notorio* (1934); *Natura della cosa giudicata* (1935); *Intervento litisconsorziale* (1935); *Assicurazione volontaria e sostituzione processuale volontaria* (1935); *Rigetto della domanda e reviviscenza della prescrizione* (1935); *Gestione d'affari e processo* (1936); *Limiti d'efficacia del patto "solve et repete"* (1937); *La perenzione d'istanza* (1937); *Due miniature sulla condanna* (1938); *Critica della teoria del giudicato implicito* (1938); *Perenzione* (1938); *Falso giuramento decisorio e giudicato penale di condanna* (1940); *Apparenza giuridica e cosa giudicata* (1940); *Responsabilità per atti nulli e cosa giudicata* (1940); *Processo e apparenza giuridica* (1940); *Il pubblico ministero nel nuovo processo civile* (1941); *Profili storici della perenzione* (1941).

derare gli scritti alloriani di diritto processuale civile e di teoria generale del diritto³.

Quando apparve il *Diritto processuale tributario*, lo studio scientifico del processo tributario era stato, sino ad allora, assai povero; era, si può ben dire, ad uno stadio primitivo. Il processo dinanzi alle commissioni era visto come un fenomeno non autonomo, non distinto dall'attività amministrativa; ed era raffigurato come la fase contenziosa dell'accertamento, fase successiva a quella amministrativa; l'una e l'altra, poi, erano inquadrare come attuazione del rapporto d'imposta⁴.

Il processo tributario, insomma, non era visto come un fenomeno autonomo e non ne esisteva una elaborazione scientifica di natura schiettamente processuale.

Il Diritto processuale tributario è la prima trattazione autonoma, scientificamente condotta, del processo tributario. Come scrisse Tito Carnacini, "Finalmente la dottrina giuridica italiana annovera tra i suoi ranghi una trattazione completa del diritto processuale tributario condotta secondo i dettami che gli studiosi della procedura soprattutto civile hanno elaborato attraverso un lungo travaglio ed elevato ad espressione della più moderna sistematica del processo"⁵.

3. La giurisdizionalità delle commissioni

Nella impostazione del *Diritto processuale tributario* le commissioni sono concepite come organi giurisdizionali. Era questa la premessa – notevolmente innovativa – che permetteva di applicare, al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie, le norme del codice di procedura civile, qualificabili come norme di diritto processuale comune. Si sviluppa da allora il movimento dottrinale che considera le commissioni tributarie come giurisdizioni speciali amministrative.

Le commissioni sono dunque considerate organi giurisdizionali, nella prima edizione del *Diritto processuale tributario*, per una ragione che è impostata sui fini che caratterizzano rispettivamente l'attività amministrativa e quella giurisdizionale. L'attività amministrativa ha un fine specifico, rivolto alla soddisfazione di interessi collettivi, ed un fine generico, che è quello di giustizia; invece, la funzione giurisdizionale è funzione pura di giustizia.

³ Si vedano G. TARZIA, *La vita e l'opera di Enrico Allorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1995, p. 631 ss. e il volume *L'opera di Enrico Allorio fra teoria generale e sensibilità storica*, Atti del Convegno, Università di Padova, 12 novembre 1999, Padova, 2004.

⁴ A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937; M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937; G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, Napoli, 1937; G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.

⁵ T. CARNACINI, *Considerazioni sul 'Diritto processuale tributario' di Enrico Allorio*, in *Riv. dir. fin.*, 1943, I, p. 192.

Nella seconda edizione del *Diritto processuale tributario* è inserito, a mo' di premessa, il saggio *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, nel quale Allorio avverte, in tema di distinzione tra amministrazione e giurisdizione, che sono mutate le sue premesse di teoria generale⁶. Ora il connotato essenziale della giurisdizione è individuato nella cosa giudicata, che è diverso dall'effetto degli atti amministrativi, anche se irrevocabili⁷.

L'affermazione della giurisdizionalità delle commissioni e l'impiego della nozione di diritto processuale comune permettono di delineare, nonostante il grezzo dato normativo (norme del 1936-37), un sistema processuale (quasi) compiuto.

Si veda, nel *Diritto processuale tributario*, quanto sostenuto su una molteplicità di temi: sospensione del processo, revocazione, astensione e ricusazione dei giudici, intervento di terzi, notificazione degli atti, istruzione probatoria, appello incidentale, giudicato, termini processuali, motivazione, correzione delle sentenze.

Sono affermate, contro le tendenze dominanti, soluzioni innovative di numerosi problemi pratici: soluzioni, tutte, che si lasciano apprezzare positivamente nella evoluzione del sistema di giustizia tributaria da contenzioso amministrativo a giusto processo giurisdizionale.

Basti qui ricordare la critica alla definizione dell'avviso di accertamento come atto processuale; l'affermazione dell'onere della prova a carico dell'amministrazione finanziaria, in opposizione all'indirizzo contrario, dominante in giurisprudenza e fondato sulla presunzione di legittimità degli atti amministrativi; le tesi in tema di applicazione del principio del contraddittorio; la forte critica alla teoria della c.d. solidarietà "processuale" (sostenuta allora dall'amministrazione ed avallata dalla giurisprudenza)⁸; l'affermazione del divieto dell'uso della scienza privata da parte dei membri delle commissioni tributarie; la rigorosa definizione dei limiti oggettivi e soggettivi del giudicato; il riconoscimento della legittimazione ad intervenire in giudizio ai terzi titolari di rapporti dipendenti da quello controverso; la critica del concetto di estimazione complessa, in funzione di allargamento della cognizione del giudice ordinario e della commissione tributaria centrale.

Concetti (quasi tutti) divenuti patrimonio acquisito alla disciplina normativa, alla giurisprudenza e alla cultura del processo tributario.

Va aggiunto che il volume di Allorio realizza una rivoluzione copernicana, non solo perché considera giurisdizionali le commissioni, ma anche perché – contro le idee dominanti – inquadra in uno schema unitario il processo dinanzi

⁶ *Diritto processuale tributario*, II ed., Torino, 1953, p. 73; *Nuove riflessioni*, *ivi*, p. 29.

⁷ ALLORIO, *Saggio polemico sulla giurisdizione volontaria*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1948, p. 510 e in *Problemi di diritto*, vol. II, Milano, 1957, p. 32.

⁸ Contro la tesi della c.d. solidarietà processuale in materia tributaria, si veda ALLORIO, 'Solidarietà processuale' e variazione di motivi nell'impugnazione tributaria, in *Riv. dir. fin.*, 1943, II, 32 e in *Problemi di diritto*, vol. III, Milano, 1957, p. 295 ss.

alle commissioni ed il processo dinanzi al giudice ordinario, considerati entrambi come processi di annullamento (con l'aggiunta della condanna, nella fase dinanzi al giudice ordinario)⁹.

4. *Imposizione e processo*

Pur se opera processualistica, il *Diritto processuale tributario* poggia su una preliminare sistemazione della realtà di diritto sostanziale, su cui incide il processo. Cioè sulla definizione di imposizione e di rapporto d'imposta.

Ben lungi dall'aver una visione panprocessualistica del fenomeno tributario (o del diritto in generale) – come rilevato da qualche critico poco avveduto – Allorio distingue nettamente diritto sostanziale e processo ed afferma che il processo “*serve*” al diritto sostanziale. L'esito del processo è una nuova situazione di diritto sostanziale¹⁰. D'altra parte, un punto fermo per Allorio è l'efficacia sostanziale del giudicato, che egli afferma già nella *Cosa giudicata* (in contrasto con Betti, il Suo Maestro, che ne sosteneva la concezione processualistica)¹¹.

La teoria alloriana dell'imposizione è assolutamente originale rispetto alla dottrina dell'epoca.

Nella sistemazione alloriana, il rapporto d'imposta è identificato con il rapporto obbligatorio d'imposta (in contrapposizione al concetto di rapporto “complesso” d'imposta)¹². Ed il rapporto d'imposta è costituito dall'atto d'imposizione.

Come Allorio puntualizza nelle *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, la premessa della sua costruzione è la natura costitutiva dell'avviso di accertamento, che preferisce denominare “atto d'imposizione” (espressione divenuta usuale).

L'atto d'imposizione ha valore costitutivo non solo perché, prima di esso, il singolo non deve e non può pagare, ma anche perché “*dopo l'imposizione, sempre che questa sia divenuta definitiva e irrevocabile, l'obbligazione tributaria esiste, senza possibilità alcuna per il singolo di sottrarsi, anche se, a suo tempo, non esisteva (o esisteva in maniera e in misura diversa) il fatto economico eletto astrattamente dalla legge a giustificazione dell'imposta: il quale pertanto erroneamente*

⁹ Cfr. ALLORIO, *Relazione fra giudice speciale tributario e giudice ordinario*, in *Riv. dir. fin.*, 1943, II, p. 65 e in *Problemi di diritto*, vol. III, Milano, 1957, p. 309 ss.

¹⁰ *Diritto processuale tributario*, cit., p. 192.

¹¹ Cfr. E. ALLORIO, *Un sintetico richiamo al contenuto di passati studi ed un ringraziamento per l'onore ricevuto*, in *Riv. dir. civ.*, 1990, II, p. 745.

¹² Viene respinto, dunque, il concetto di rapporto d'imposta come rapporto complesso, comprendente ogni sorta di situazione soggettiva intercorrente tra fisco e contribuente, delineato da A.D. GIANNINI, *Il rapporto d'imposta*, cit., p. 232.

venne assunto, in quella misura e maniera, a fondamento dell'imposizione"¹³.

Era inevitabile un confronto tra atto d'imposizione e cosa giudicata. Per Allorio, l'efficacia della cosa giudicata è diversa dall'efficacia dell'imposizione.

L'atto d'imposizione, giusto o ingiusto, costituisce in ogni caso *ex novo* il rapporto tributario. Il giudicato invece, se ingiusto, opera come nuovo ed autonomo fatto costitutivo del rapporto giuridico che accerta, ma se, come deve normalmente ipotizzarsi, è giusto, esso s'aggiunge, come nuovo ed autonomo fatto costitutivo, alla precedente ed originaria fonte del rapporto, realizzando un concorso di fattispecie¹⁴.

Allorio non manca di notare che l'imposizione non è presente in tutti i tributi: vi sono tributi con e tributi senza imposizione¹⁵. E, anche nei tributi con imposizione, l'imposizione può essere eventuale, in relazione all'efficacia giuridica della dichiarazione¹⁶.

La posizione soggettiva del singolo, nei confronti del potere impositivo, è vista come posizione di interesse legittimo, in quanto correlata alla giurisdizione di annullamento delle commissioni¹⁷. Ai titolari dell'interesse legittimo è attribuito "un diritto (...) d'impugnazione dell'atto medesimo dinanzi a organi di giurisdizione speciale che può qualificarsi in pari tempo come diritto all'annullamento di quell'atto"¹⁸.

Oggetto del processo non è l'interesse legittimo (come pensa qualche critico disattento), ma il diritto (potestativo) all'annullamento dell'atto impugnato¹⁹.

Nella prima edizione del *Diritto processuale tributario* la posizione del singolo è considerata in termini di interesse legittimo con una duplice motivazione: l'essere, la funzione d'imposizione, una funzione vincolata²⁰; inoltre, l'essere, la

¹³ *Nuove riflessioni*, cit., in *Diritto processuale tributario*, p. 578.

¹⁴ *Diritto processuale tributario*, p. 70, testo e nota 19, ove è richiamato lo scritto *Natura della cosa giudicata*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1935, I, p. 236.

¹⁵ *Diritto processuale tributario*, cit., p. 70.

¹⁶ *Diritto processuale tributario*, cit., p. 74; *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, in *Diritto processuale tributario*, cit., p. 579.

¹⁷ Cfr. F. TESAURO, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Studi in onore di Enrico Allorio*, Milano, 1989, vol. II, p. 1623 ss.

¹⁸ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 108.

¹⁹ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 109.

Sul processo costitutivo come processo in cui si fanno valere diritti potestativi cfr. G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1935, p. 180.

²⁰ All'attività vincolata corrisponde, secondo la tesi dominante tra gli amministrativisti, un diritto soggettivo (e all'attività discrezionale un interesse legittimo); ma Allorio si stacca da questa impostazione: "Vincolata è non solo l'attività che si compie in obbedienza a un preciso obbligo giuridico, cui corrisponda dal lato attivo un diritto altrui; ma altresì l'attività, il cui contenuto sia predefinito, come avviene riguardo all'imposizione, da una norma strumentale, posta nell'interesse generale" (*Diritto processuale tributario*, cit., p. 107, in nota). La distinzione, dunque, tra diritto

norma che vincola l'attività dell'amministrazione finanziaria, una norma posta nell'interesse pubblico²¹.

In questa formula, con cui veniva data sistemazione teorica al processo tributario, confluivano due ordini concettuali: da un lato il processo tributario veniva assimilato al processo amministrativo; dall'altro, erano impiegati gli strumenti tecnici più raffinati della dottrina del processo²². Il processo tributario, concepito come processo unitario sia nella fase dinanzi alle commissioni, sia nella fase dinanzi al giudice ordinario, era così reso omogeneo in termini di tutela costitutiva²³.

La costruzione alloriana, differenziandosi dalle dottrine degli amministrativisti, non collega, ad ogni attività vincolata, un diritto soggettivo²⁴; all'attività vincolata corrisponde un interesse legittimo, se al singolo non è assicurata altra forma di tutela, che l'annullamento dell'atto autoritativo illegittimo; v'è, di fronte all'attività vincolata, un diritto soggettivo solo se si pone come autonoma situazione soggettiva, cui sia assicurata apposita tutela.

Per Allorio, l'interesse legittimo non presenta i connotati che gli attribuiscono gli amministrativisti²⁵, ma è soltanto il riflesso soggettivo dell'esistenza di una giurisdizione di annullamento²⁶.

soggettivo e interesse legittimo, non deriva soltanto dall'essere l'attività pubblica vincolata o no: all'attività vincolata corrisponde un interesse legittimo, se la tutela del singolo è assicurata in termini di annullamento dell'atto; a tale attività corrisponde un diritto, se una norma, distinta da quella che regola l'attività amministrativa, attribuisce al singolo una situazione soggettiva (il diritto soggettivo, appunto, con correlativa tutela).

²¹ La norma vincola "nell'interesse generale, per la realizzazione della giustizia tributaria", ma questo interesse "coincide però con gl'interessi particolari dei singoli soggetti alla funzione d'imposizione". Così in *Diritto processuale tributario*, cit., p. 107, ove si soggiunge: "Del fatto che una norma generale metta la finanza nella necessità di fissare il tributo secondo giustizia, profitta il singolo che da un'imposizione ingiusta aveva tutto da temere. Ne risulta la protezione indiretta di questo singolo: egli non gode alcun diritto, ma il suo interesse è 'mediatamente' od 'occasionalmente' protetto, è, giusta una terminologia ben nota, un 'interesse legittimo'".

²² Per spiegare il processo amministrativo d'annullamento è infatti adoperato il concetto di diritto potestativo; l'interesse legittimo, confinato nel ruolo di antecedente del diritto potestativo, non è oggetto del processo; il processo ha per oggetto il diritto potestativo che, a sua volta, si distingue dal potere di azione.

²³ L'alternativa stava nel rendere omogenee le due fasi in termini di processo dichiarativo: al che, però, costituiva (e costituisce) ostacolo insuperabile la natura autoritativa e provvedimentoale dell'atto d'imposizione.

²⁴ Viene così bandito, dalla dogmatica giuridica, il diritto soggettivo dell'impostazione ottocentesca, che, essendo soltanto il riflesso d'un obbligo, non è un'autonoma situazione soggettiva.

²⁵ Sulla trasformazione dell'interesse legittimo, da puro espediente esegetico per la soluzione dei problemi del riparto, a categoria fondamentale del diritto amministrativo, v. B. SORDI, *Giustizia e amministrazione nell'Italia liberale*, Milano, 1985, p. 361 ss.

²⁶ Introdotto nel diritto tributario, esso infatti esprime null'altro che il riflesso soggettivo della giurisdizione di annullamento; non è una situazione soggettiva alternativa al diritto soggettivo, sulla cui base avviene il riparto delle giurisdizioni, ma è soltanto l'indice dell'annullabilità del

La situazione soggettiva su cui si pronuncia il giudice non è l'interesse legittimo, ma il diritto (potestativo) all'annullamento del provvedimento illegittimo.

Il terzo pilastro della costruzione alloriana è la natura strumentale delle norme tributarie che, nei tributi con imposizione, attribuiscono all'amministrazione finanziaria il potere impositivo.

Allorio – riprendendo nozioni elaborate da Betti e Carnelutti²⁷ – distingue tra norme finali e norme strumentali, identificando le seconde con le norme sulla produzione giuridica.

Le norme tributarie strumentali sono dunque le norme che attribuiscono all'amministrazione finanziaria un potere normativo vincolato, che si esprime nell'atto d'imposizione²⁸.

A tali premesse di diritto sostanziale segue che, se l'imposizione non ha rispettato le regole di esercizio del potere impositivo, occorre che operi una giurisdizione di annullamento (individuata non solo in quella delle commissioni, ma anche in quella del giudice ordinario, cui Allorio riconosce, contro l'opinione dominante, poteri di annullamento dell'atto d'imposizione, in deroga rispetto al divieto, per il giudice ordinario, di annullare atti amministrativi²⁹).

La giurisdizione di annullamento giudica sull'esistenza del diritto all'annullamento dell'imposizione illegittima³⁰, da cui la omologazione del processo tributario (anche dinanzi al giudice ordinario) al processo amministrativo di legittimità, essendo entrambi destinati all'annullamento d'un provvedimento amministrativo.

5. La svolta metodologica

A partire dal 1948 Allorio pubblica una serie di studi che, muovendo da postulati kelseniani, conducono a nuove impostazioni di teoria generale³¹. Ne de-

provvedimento. Nel diritto tributario, a differenza che nel diritto amministrativo generale, non dal tipo di interesse tutelato viene dedotto il tipo di tutela, ma dal tipo di tutela viene desunto il modo di essere della posizione del singolo.

²⁷ In *Diritto processuale tributario*, p. 106, nota 100, sono citati F. CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1933, I, n. 33, p. 42 ed E. BETTI, *Diritto romano*, II ed., I, Padova, 1953, pp. 2-3.

²⁸ Non sono quindi le norme di azione della sistematica guicciardiana, come ha creduto qualche critico poco attento.

²⁹ *Diritto processuale tributario*, cit., p. 74 ss.

³⁰ *Diritto processuale tributario*, cit., p. 119 ss.; a p. 123 è enunciato il concetto di diritto d'impugnazione, inteso come diritto sostanziale, distinto dal diritto d'azione. Ma già ne *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, cit., p. 242, è affermato il concetto che al privato leso in un suo interesse legittimo compete un "diritto (potestativo) di reazione contro l'atto illegale", ossia un "diritto di reazione contro l'atto amministrativo che leda la norma strumentale, da cui l'interesse legittimo deriva protezione indiretta".

³¹ In particolare, viene ripudiata ogni impostazione finalistica; cfr. in particolare il *Saggio po-*

rivano diverse conseguenze, in tema di imposizione e processo tributario, di cui danno conto – ma solo in parte – la seconda e le successive edizioni del *Diritto processuale tributario* e, soprattutto, le *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*.

In Saggio polemico sulla giurisdizione volontaria, del 1948, Allorio parla – riferendosi a Kelsen – di “capitali progressi della teoria generale”, in base ai quali “la distinzione tra le attività dello Stato non si opera giusta la finalità perseguita, bensì secondo le forme adottate e la conseguente efficacia dei provvedimenti presi”. La distinzione tra amministrazione e giurisdizione è data da ciò, che la giurisdizione è inseparabile dall’effetto dichiarativo, che si identifica con la cosa giudicata, assente viceversa nell’amministrazione.

In base a queste “nuove riflessioni”, muta esplicitamente, o implicitamente, la risposta alloriana ai problemi fondamentali, o ne sono diverse le motivazioni.

Nella premessa alla seconda edizione del *Diritto processuale tributario*, edita nel 1953 presso l’Utet, Allorio avverte che: “le mie concezioni di teoria generale si sono così sensibilmente modificate, che io non sono stato in grado di rispecchiarle tutte nella nuova redazione del libro: ne avrei dovuto, altrimenti, mutare tutto il metodo e l’impianto, il che m’avrebbe trascinato a scrivere un altro libro ... e non ne sarebbe proprio valsa la pena”.

Le nuove riflessioni alloriane di teoria generale del diritto culminano nel celebre saggio dal titolo *L’ordinamento giuridico nel prisma dell’accertamento giurisdiziale*³².

Pur nel nuovo quadro di teoria generale restano fermi i tre pilastri della teoria dell’imposizione. Mutano, però, le motivazioni.

La legge tributaria non è più dinamico-strumentale in quanto diretta a proteggere interessi generali, ma in quanto attributiva di funzioni (vincolate).

La posizione del contribuente, prima dell’imposizione, è ancora definita in termini di interesse legittimo, ma muta la nozione di interesse legittimo, che non è definito più, finalisticamente, in ragione dell’interesse tutelato dalla norma, ma come “*la posizione che, prima del compimento dell’atto, occupano, simmetricamente al potere vincolato dell’autorità che deve dar vita all’atto, i soggetti che avranno, ad avverata difformità dell’atto dal vincolo, il diritto all’annullamento*”; l’interesse legittimo è perciò “*l’espressione anticipata, dal punto di vista soggettivo, dell’esistenza d’una giurisdizione d’annullamento*”³³.

In sostanza, l’interesse legittimo non è più una situazione soggettiva, ma un

lemico sulla giurisdizione volontaria, del 1948, e *La vita del diritto in Italia*, del 1950; studi entrambi ripubblicati in *Problemi di diritto*, voll. II e III, Milano, 1957.

³² Il saggio riproduce due conferenze (lette all’Università di Catania nel 1955); pubblicato in quello stesso anno in *Riv. dir. civ.* e in *Jus*, e ripubblicato in *Problemi di diritto*, cit., vol. I, p. 3 ss. (a tale volume si riferiscono le citazioni che seguono).

³³ *Diritto processuale tributario*, cit., p. 596.

modo di denotare (dal punto di vista soggettivo, prima dell'emanazione di un provvedimento amministrativo), la giurisdizione di annullamento.

In tale quadro di teoria generale, l'interesse legittimo non è una situazione soggettiva; è solo il riflesso d'una norma che riguarda, prescrivendone le modalità formali e sostanziali d'esercizio, il potere impositivo; l'unica situazione soggettiva sostanziale è il diritto di impugnare l'atto impositivo e di ottenerne l'annullamento, cioè il diritto potestativo³⁴.

Le situazioni soggettive del contribuente che emergono nel processo tributario sono dunque due: il potere (astratto) d'azione ed il diritto potestativo rivolto all'annullamento dell'atto amministrativo, per il tramite dell'intervento giudiziale.

Muta la risposta alloriana anche al problema della situazione soggettiva che scaturisce dall'atto di imposizione; esso è, però, un mutamento non esplicitato (o non del tutto esplicitato).

Il punto di partenza di tutto l'impianto concettuale è una definizione del diritto che ne realizzi l'omogeneità delle componenti; il diritto è concepito – kelsenianamente – come norma, o combinazione di norme, e la norma è definita come giudizio, regola di giudizio sulla condotta umana³⁵; ne segue che, della norma, si danno due specie soltanto: norme che impongono doveri (norme statiche-sostanziali) e norme che attribuiscono poteri (norme dinamiche-strumentali)³⁶ e che due soltanto sono le situazioni soggettive “elementari”, il dovere ed il potere³⁷.

Le norme che impongono doveri hanno come destinatari esclusivi, negli ordinamenti autoritari, gli organi dello Stato; non si danno, quindi, doveri dei privati³⁸.

³⁴ Sul diritto potestativo nel pensiero alloriano, cfr.: *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1935, p. 20; *Diritto processuale tributario*, cit., p. 103; *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale*, in *Problemi di diritto*, cit., vol. I, p. 103; *Cessazione della proroga ...*, in *Giur. it.*, 1970, I, 2, p. 367.

³⁵ *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale*, in *Problemi di diritto*, cit., vol. I, p. 14. La teoria alloriana della norma, muovendo dal postulato kelseniano dell'omogeneità del diritto, si distacca da Kelsen in quanto esclude che sanzioni e statualità siano connotati essenziali del diritto (al monismo kelseniano Allorio contrappone il pluralismo di Santi Romano). Nel definire la norma come giudizio, Allorio aderisce ad una linea di pensiero presente nella dottrina internazionalistica. Cfr. M. GIULIANO, *Norma giuridica, diritto soggettivo ed obbligo giuridico*, Modena, 1952, p. 16.

³⁶ *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale*, in *Problemi di diritto*, cit., vol. I, p. 38.

³⁷ Questa conclusione delle indagini alloriane è accolta e sviluppata da F. CORDERO, *Le situazioni soggettive nel processo penale*, Torino, 1957 (e nelle successive opere di questo autore); v. pure V. TAVORMINA, *Contributo alla teoria dei mezzi di impugnazione*, ed. provv., s.d., p. 15.

La visione alloriana dei rapporti tra diritto e processo non è però una teoria “monistica”, non è una teoria che risolve il diritto nel processo (come ha ritenuto E. FAZZALARI, *Note in tema di diritto e processo*, Milano, 1957, p. 23); Allorio tiene ben distinto il diritto sostanziale dal processo, il diritto soggettivo dal potere (astratto) di azione.

³⁸ *Ivi*, p. 46 ss. Riferendosi alle obbligazioni del diritto privato, Allorio nega che esistano due doveri, “il dovere cioè dell'obbligato (di prestare) e quello del giudice (di condannare, se l'obbligato

In questa prospettazione, l'obbligazione tributaria non è tanto un dovere, nel senso proprio del termine, quanto, semplicemente, la situazione in cui alcuno (il privato), se non agisce in un certo modo, fa sorgere un dovere altrui (doveri degli organi statali).

L'effetto dell'atto d'imposizione non è quello di costituire l'obbligazione tributaria a carico del privato, ma di porre, a carico degli organi statali della riscossione, il dovere di emettere determinati atti (per costituire l'obbligazione, per riscuotere, per eseguire l'esecuzione forzata)³⁹.

6. La dottrina alloriana, oggi

La sostanza della visione alloriana del processo tributario è ancor oggi valida, pur essendo stata rinnovata, nel 1972 e nel 1992, la disciplina del processo⁴⁰.

Basti considerare, al riguardo, le tesi in tema di azione e di giudicato. Resta valida, in specie, la concezione impugnatoria del processo tributario⁴¹, con i suoi corollari, tra cui, ad esempio, le riflessioni sulle note identificatrici del diritto d'impugnazione⁴².

Resta valida l'affermata "inconcipiabilità d'un giudizio di mero accertamento del tributo prima dell'imposizione"⁴³.

non ha prestatato): resterebbe da spiegare, e la cosa sarebbe praticamente impossibile, come mai il dovere del privato non possa esistere da solo" (p. 49).

"Nulla vieta, in tale ipotesi, di parlare di obbligo del privato, purché sia chiaro che tale obbligo non è tanto un dovere, nel senso chiarito in queste pagine, quanto, semplicemente, la situazione in cui alcuno (il privato), se non agisce a un certo modo, fa sorgere un dovere altrui (il dovere [condannatorio] del giudice)" (p. 50). È appena il caso qui di notare la discendenza, di quest'ordine concettuale, dall'impostazione kelseniana.

³⁹Sul punto, con riferimento proprio alla norma tributaria, si veda il pensiero di uno dei kelseniani più conseguenti: A. MERKL, *Prolegomeni ad una teoria della costruzione a gradi del diritto* (1931), in *Il duplice volto del diritto*, trad. it., Milano, 1987, p. 36.

⁴⁰Cfr. A. CICOGNANI, *Il pensiero di E. Allorio nell'ordinamento tributario odierno e nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, I, p. 209 e in *Studi in onore di Enrico Allorio*, Milano, 1989.

⁴¹Mi è stato perciò possibile scrivere, nella premessa al mio *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, p. XX, che il filo conduttore dell'opera è la natura impugnatoria del processo tributario. E che "Il libro cerca di dare evidenza e coerenza ad una linea sistematica che, in ottica alloriana, muove dal carattere impugnatorio del processo tributario, promuovibile contro un sistema pre-determinato di atti, per conseguirne l'annullamento, totale o parziale".

⁴²*Diritto processuale tributario*, cit., p. 117.

Da ciò deriva che i motivi del ricorso non sono successivamente modificabili e l'amministrazione finanziaria non può avanzare, nel corso del processo, una pretesa che, ancorché inferiore a quella iniziale, sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti (Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98).

⁴³*Nuove riflessioni*, cit., in *Diritto processuale tributario*, cit., p. 590. Si veda anche ALLORIO,

La concezione impugnatoria del processo tributario non è più, come un tempo, estranea alla giurisprudenza, che, da un trentennio, riconosce alle commissioni poteri di annullamento degli atti impugnati⁴⁴. La giurisprudenza non afferma più che le sentenze tributarie sono di mero accertamento del rapporto d'imposta, ma le concepisce come sentenze di mero annullamento, in caso di vizio formale radicale, oppure – in caso di vizio sostanziale – come sentenze sostitutive dell'atto amministrativo⁴⁵, corrispondenti al concetto alloriano di “riforma” dell'atto d'imposizione⁴⁶.

Posto che il processo tributario è processo impugnatorio, che ha per oggetto il diritto potestativo all'annullamento di un atto d'imposizione, Allorio ne trae tutte le necessarie conseguenze nel concepire la sentenza di rigetto come sentenza che pone in chiaro l'inesistenza del diritto all'annullamento dell'atto impugnato (e non già come sentenza sostitutiva dell'atto impugnato).

Nella stessa ottica, le sentenze di accoglimento sono concepite come sentenze con cui il diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato è accertato, attuato ed estinto, mediante pronuncia costitutiva di annullamento dell'imposizione⁴⁷.

In tema di giudicato, restano valide e attuali le osservazioni in tema di limiti oggettivi del giudicato, che ha efficacia rispetto ad un determinato atto d'imposizione, ma non ha “*efficacia di sorta in rapporto ad altri atti d'imposizione, anche similari, concernenti periodi d'imposta successivi, neppure se rispetto alla legalità di questi ultimi atti siano rilevanti questioni identiche a quelle che vennero già giudizialmente risolte*”⁴⁸.

Processo tributario di mero accertamento?, in *Giur. it.*, 1952, e in *Problemi di diritto*, vol. III, Milano, 1957, p. 329 ss.

⁴⁴ A partire da Cass., 23 marzo 1985, n. 2085. Cfr. F. TESAURO, *Sviluppi giurisprudenziali in tema di natura del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, II, p. 137. Il carattere proprio del processo tributario è stato messo in risalto, tra le altre, dalla sentenza della Cass., sezioni unite, 26 giugno 2009, n. 15031, che, in ragione del carattere impugnatorio del nostro processo, ha posto fine all'indirizzo che attribuiva alla giurisdizione delle commissioni addirittura le liti (private) tra sostituto e sostituito (sulle ritenute).

⁴⁵ La sostituzione non è priva di limiti. Mi riferisco a Cass., Sez. V, 4 aprile 2014, n. 7961, che ha annullato una sentenza che aveva “*illegittimamente mutato la stessa motivazione degli avvisi di accertamento fondandoli su una diversa norma di legge*” e a Cass., Sez. V, 7 maggio 2014, n. 9810, nella quale è detto che “*le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto (v. già Cass. n. 17762-02)*”.

⁴⁶ *Diritto processuale tributario*, cit., 109. È ivi affermato che “*la giurisdizione tributaria presenta risalto di singolarità, nel quadro della giurisdizione amministrativa, perché essa mira, previo annullamento dell'atto di imposizione, alla sostituzione di esso con altra determinazione più idonea*”. L'affermazione non è presente nella prima edizione, ma è interpolata a partire dalla seconda edizione (p. 164).

⁴⁷ *Diritto processuale tributario*, cit., p. 193.

⁴⁸ *Diritto processuale tributario*, cit., p. 194.

In tema di effetti soggettivi del giudicato, la tesi secondo cui il giudicato tributario manifesta efficacia riflessa, in virtù del nesso di pregiudizialità-dipendenza, anche riguardo a rapporti tributari dipendenti, facenti capo a soggetti diversi, è tesi che riporta, in ambito tributario, la linea concettuale delineata nella *Cosa giudicata*, in parte però rettificata nel *Saggio introduttivo al Commentario del codice di procedura civile*, intitolato *Trent'anni di applicazione del codice di procedura civile*⁴⁹.

In tema di solidarietà tributaria paritaria, le tesi alloriane⁵⁰, del tutto opposte rispetto alla c.d. supersolidarietà tributaria, ed anticipatrici delle innovazioni seguite alla nota sentenza della Corte costituzionale, sono oggi patrimonio condiviso della giurisprudenza teorica e pratica.

⁴⁹Torino, 1973, p. LXI ss.

⁵⁰*Diritto processuale tributario*, cit., p. 142 ss.

IL PROCESSO TRIBUTARIO TRA MODELLO IMPUGNATORIO E MODELLO DICHIARATIVO *

SOMMARIO: 1. Il modello impugnatorio. – 2. Il modello dichiarativo. – 3. La riqualificazione della fattispecie. – 4. La “*provocatio ad opponendum*”. – 5. Gli atti ad impugnazione facoltativa. – 6. La c.d. impugnazione-merito. – 7. Il giudicato tributario di rigetto. – 8. Il giudicato di annullamento per vizi formali. – 9. Il giudicato di annullamento per vizi sostanziali. – 10. Il processo di rimborso.

1. *Il modello impugnatorio*

Convivono, nella giurisprudenza della Cassazione, due modelli di processo tributario: impugnatorio e dichiarativo. Tutta l’elaborazione sui punti qualificanti è da inquadrare nell’uno o nell’altro modello.

Il modello impugnatorio, secondo la Cassazione, comporta che:

- a) il meccanismo d’instaurazione del processo è imperniato sull’impugnazione del provvedimento impositivo, volta ad ottenerne il sindacato giurisdizionale sulla legittimità formale e sostanziale;
- b) il ricorso dev’essere proposto nei confronti del soggetto “che ha emanato l’atto impugnato o non ha emanato l’atto richiesto”¹;
- c) l’oggetto del giudizio è delimitato dai motivi d’impugnazione, costituenti la *causa petendi* della domanda di annullamento dell’atto impositivo²;
- d) i motivi possono riguardare i vizi formali o il procedimento di formazione dell’atto impugnato³ o investire il contenuto dell’atto impositivo (vizi sostan-

* *Rass. trib.*, 2016, pp. 1036-1050.

¹ D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10.

² Cass., 18 giugno 2003, n. 9754; Id., 3 aprile 2006, n. 7766.

³ Il giudice ha il potere-dovere di valutare la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria o di un suo atto istruttorio prodromico (nella specie, autorizzazione del P.M. all’accesso presso una privata abitazione) se il contribuente sottoponga al suo esame motivi di censura anche del predetto atto (Cass., 11 novembre 2011, n. 23595). La giurisdizione del giudice tributario non ha ad oggetto solo gli atti finali del procedimento di imposizione ma investe – nei limiti, ovviamente, dei motivi – tutte le fasi del procedimento che hanno portato all’adozione ed

- ziali) e, in tal modo, sottoporre al giudice la cognizione del rapporto tributario, che è comunque limitata dai motivi che il contribuente deve dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado⁴, e che il giudice non può rilevare d'ufficio⁵;
- e) i motivi d'impugnazione costituiscono la *causa petendi* della domanda di annullamento dell'atto impositivo, per cui sono inammissibili nuove *causae petendi* in appello⁶;
- f) il ricorrente non può agire in via preventiva, con azione di mero accertamento, senza che l'Amministrazione abbia emesso un atto impugnabile; sono quindi improponibili le domande di mero accertamento⁷;
- g) il ricorrente non può sottoporre al giudice questioni estranee all'atto impugnato⁸;
- h) l'Amministrazione resistente, costituendosi in giudizio, non esercita un autonomo potere di azione, ma difende l'atto impugnato e, quindi, non può fondare la sua difesa su titoli o ragioni non indicati nella motivazione dell'atto impugnato⁹; d'altra parte, le ragioni poste a base dell'atto impositivo impugnato si intendono acquisite al giudizio, senza che l'Amministrazione finanziaria abbia l'onere di riproporle¹⁰;
- i) il processo verte solo sull'atto impugnato, per cui non sono ammesse domande riconvenzionali, né da parte dell'Amministrazione¹¹, né da parte del contribuente¹²;

alla formazione di quell'atto, tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto istruttorio può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato (Id., 18 gennaio 2012, n. 631).

⁴ L'avviso di accertamento non è l'atto introduttivo del processo, di cui costituisce invece l'oggetto; pertanto, il giudice ha cognizione dell'avviso di accertamento esclusivamente nella misura ed in ordine ai profili che vengono contestati con il ricorso (Cass., 23 maggio 2005, n. 10867).

Un sistema processuale di tipo impugnatorio porta a negare una diretta cognizione del rapporto obbligatorio, al di fuori del contenuto di un atto che sia stato emesso e impugnato. Ciò che rileva è solo l'illegittimità di quest'atto per inosservanza di regole formali e/o presupposti sostanziali dell'agire amministrativo (Cass., 9 maggio 2014, n. 10059).

⁵ Il giudice non può, *ex officio*, annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli elementi acquisiti al giudizio (Cass., 22 settembre 2011, n. 19337).

⁶ Cass., 18 giugno 2003, n. 9754; Id., 3 aprile 2006, n. 7766.

⁷ Cass., 12 marzo 2001, n. 103; Id., 9 giugno 2003, n. 9181; Id., SS. UU., 20 novembre 2007, n. 24011; Id., 30 novembre 2012, n. 21392.

⁸ Cfr. Cass., 22 marzo 2002, n. 4125.

⁹ Cfr. Cass., 26 novembre 2014, n. 25077; Id. 5 dicembre 2014, n. 25756; Id., 4 marzo 2016, n. 4327; Id., 30 marzo 2016, n. 6103; Id., 20 aprile 2016, n. 7927.

¹⁰ Cass., 29 luglio 2005, n. 16049.

¹¹ D.Lgs. n. 546, art. 23, comma 3. Cfr. Cass., 30 maggio 2001, n. 7407; Id., 26 marzo 2002, n. 4334.

¹² Cass., 20 febbraio 2013, n. 4145.

- l) il contribuente non può opporre, alla pretesa fiscale, una domanda di rimborso, sia perché deve limitarsi a contestare la legittimità dell'atto impugnato, sia perché le domande di rimborso debbono essere proposte in opposizione ad atti di diniego dell'ufficio¹³;
- m) il giudice tributario (in quanto giudice amministrativo, e a differenza del giudice ordinario), può annullare gli atti impugnati¹⁴, ma non ha il potere di sostituirli¹⁵;
- n) se è emanato un atto amministrativo generale, il contribuente non può adire – con azione di accertamento mero del rapporto d'imposta – il giudice tributario, perché il ricorso al giudice tributario è ammesso solo contro atti d'imposizione individuali; in tale giudizio potrà essere conosciuto, ma solo a fini di disapplicazione, l'atto amministrativo generale¹⁶; la cognizione incidentale del giudice tributario, a fini disapplicativi, non può riguardare atti individuali e concreti¹⁷.

2. Il modello dichiarativo

Nella giurisprudenza della Cassazione coesiste, con il modello impugnatorio, un modello di tipo dichiarativo. Il processo sarebbe impugnatorio solo nel momento dell'avvio (il processo sarebbe solo "formalmente" impugnatorio), perché, una volta avviato, cambierebbe natura e si svilupperebbe e concluderebbe come processo sul rapporto.

¹³ Il contribuente può agire solo per contestare un atto impugnabile; non può contestare nulla che non sia riconducibile ad un atto impugnabile, né opporre all'Amministrazione un proprio controcredito (Cass., 6 marzo 2002, n. 4334, in *Foro it.*, 2002,1, col. 1692; Id., 30 ottobre 2002, n. 15317; Id., 22 settembre 2006, n. 20516).

¹⁴ Cass., SS.UU., 15 novembre 2005, n. 23019, in *Giur. it.*, 2006, p. 1227; Id., 3 marzo 1986, n. 1322.

¹⁵ Cfr. Cass., 4 aprile 2014, n. 7961, e 7 maggio 2014, n. 9810, che hanno posto fine alla giurisprudenza, in tema di elusione, con cui il giudice si attribuiva il potere di emettere sentenze sostitutive dell'atto impugnato, su presupposti diversi da quelli assunti dall'Amministrazione a fondamento dell'atto impugnato.

¹⁶ Cass., 9 giugno 2003, n. 9181.

¹⁷ Osserva Cass., SS.UU., 15 gennaio 2015, n. 643, che il processo tributario è un processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi (enumerati dal D.Lgs. n. 546, art. 19). Da tale strutturazione (che risponde al più tipico schema della giurisdizione amministrativa), discende, quale naturale corollario, che l'oggetto del giudizio tributario è rigorosamente circoscritto agli elementi della sequenza procedimentale propria del provvedimento impugnato, con preclusione di qualsiasi contestazione coinvolgente fasi precedenti già definite; ne deriva, conseguentemente, che la legittimità di un atto a contenuto concreto ed autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario, non reso oggetto di diretta e idonea impugnazione, è insuscettibile di delibazione in base a cognizione incidentale a fine di disapplicazione.

Permane dunque, nel pensiero della Cassazione, lo schema del (cessato) giudizio tributario dinanzi al giudice ordinario, modellato sulle regole della Legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E¹⁸, come se il giudice ordinario fosse ancora giudice di merito delle cause tributarie (e la giurisdizione tributaria non fosse una giurisdizione speciale amministrativa).

La giurisprudenza ha concepito per lungo tempo il processo tributario come un processo di accertamento del rapporto di imposta. In caso di accoglimento della domanda del contribuente, si riteneva che l'atto impositivo non fosse annullato (in linea con l'all. E, art. 4, della Legge 20 marzo 1865, n. 2248), ma che sopravvivesse al giudizio; la restituzione del tributo (normalmente richiesta, in regime di *solve et repete*) non era conseguenza dell'annullamento dell'atto impositivo, ma una misura riparatoria del danno inferto al privato dall'imposizione illegittima¹⁹.

La giurisprudenza, in sostanza, ha trasposto la concezione dichiarativa, elaborata per il processo tributario affidato al giudice ordinario, al processo dinanzi alle commissioni, come se questo processo non fosse affidato ad un giudice speciale amministrativo, non soggetto al divieto di annullare gli atti amministrativi.

3. La riqualificazione della fattispecie

Una delle manifestazioni del modello dichiarativo ha riguardato l'elusione o abuso del diritto.

La Cassazione ha ritenuto che nei processi tributari il giudice può rilevare d'ufficio l'elusione o abuso del diritto, adducendo, oltre che il rango comunitario e costituzionale del divieto di abuso, anche il principio secondo cui ogni giudice ha il potere di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa²⁰.

Pur riconoscendo che il processo tributario "è un giudizio di impugnazione dell'atto, sicché l'Ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare la motivazione dell'atto nel corso del giudizio", ha tuttavia affermato che il giudice avrebbe il potere "di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa"²¹.

¹⁸ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 31 ss.

¹⁹ Per L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Milano, 1923, V ed., vol. I, p. 332, "la restituzione delle somme non dovute, più tardi ordinata ed eseguita, sebbene in sostanza costituisca revocazione di quell'atto, dal punto di vista formale è la pura e semplice riparazione del diritto subbietivo leso dagli effetti di esso".

²⁰ Cfr. Cass., Sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393.

²¹ Cass., Sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, cit.; Id., Sez. trib., 9 dicembre 2009, n. 21446. An-

Le due affermazioni sono contraddittorie, perché il modello impugnatorio non consente al giudice di qualificare autonomamente la fattispecie, prescindendo dall'atto impugnato e dai motivi di ricorso.

Secondo il modello impugnatorio – come detto in esordio – il processo tributario è promosso da un ricorso che ha come *petitum* (necessario) l'annullamento totale o parziale di un atto impositivo e come *causa petendi* i vizi dell'atto impugnato; e il giudice, dal canto suo, deve giudicare la fondatezza della domanda di annullamento, come proposta dal contribuente, con riferimento ad un determinato atto (impugnato), avente un determinato contenuto, e ai motivi dedotti.

Se si afferma che vi è elusione, non violazione di norme, implicitamente si giudica fondato il ricorso, che contesta esservi violazione. La conseguenza dovrebbe essere l'accoglimento del ricorso, non il rigetto, sulla base della c.d. riqualificazione della fattispecie.

Il giudice non può respingere un ricorso basandosi *ex officio* sulla eccezione che la pretesa fiscale, se non è fondata sulla violazione di un obbligo di dichiarazione (evasione), è comunque fondata perché il comportamento del contribuente è elusivo.

Se la ragione giuridica posta a fondamento dell'avviso impugnato non è la clausola antielusiva, il giudice non può dotare l'avviso di accertamento di una ragione giuridica diversa (antielusiva), e respingere il ricorso come se il contribuente avesse dedotto l'assenza di elusività.

Rilevando d'ufficio una ragione giuridica, che non è stata posta a base dell'avviso di accertamento, il giudice si pronuncia su una domanda diversa da quella proposta.

Vi sono dei criteri identificativi della domanda, a cui il giudice deve attenersi (*ex art. 112 c.p.c.*). E il giudice tributario deve muoversi entro il perimetro segnato dalla motivazione dell'atto impugnato e dai motivi del ricorso, come ripetutamente affermato dalla stessa Cassazione²², che ha del testo ben messo in rilievo che il giudice tributario non può modificare l'atto impugnato, fondandolo su una norma di legge diversa da quella applicata dall'Amministrazione finanziaria²³.

che in tema di “abuso del diritto”, rilevato d'ufficio, è da applicare l'art. 101 c.p.c. (Cass., Sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17949).

²² “Oggetto del processo tributario, atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo caratterizza, non è l'accertamento dell'obbligazione tributaria, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell'atto impugnato, bensì l'accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in tale atto indicati” (Cass., Sez. trib., 3 agosto 2007, n. 17119; Id., Sez. trib., 19 marzo 2009, n. 6620; Id., Sez. trib., 20 ottobre 2011, n. 21719).

²³ Cfr. Cass., Sez. trib., 4 aprile 2014, n. 7961, che ha annullato una sentenza che aveva “illegittimamente mutato la stessa motivazione degli avvisi di accertamento fondandoli su una diversa norma di legge” e Cass., 7 maggio 2014, n. 9810, nella quale è detto che “le ragioni poste a base

Sulla questione ha posto il suo suggello il legislatore, statuendo – all’art. 10-*bis*, comma 9, dello Statuto dei diritti del contribuente – che l’abuso non è rilevabile d’ufficio²⁴.

4. La “*provocatio ad opponendum*”

Alcune manifestazioni del modello dichiarativo sembrano abbandonate²⁵. Non si ritiene più che appartengono al giudice tributario le liti tra privati su rinvio e ritenute²⁶, né che l’avviso di accertamento costituisca una “*provocatio ad opponendum*”²⁷.

L’atto d’imposizione era definito, contemporaneamente, atto autoritativo, con effetti di diritto sostanziale, e atto processuale, ossia: “*provocatio ad opponendum*”²⁸, o “veicolo di accesso” al processo²⁹.

dell’atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d’impugnazione dell’atto, sì che l’ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse c/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell’atto (v. già Cass. n. 17762-02)”.

²⁴ Senza contare che l’abuso dev’essere contestato al contribuente nell’avviso di accertamento e, prima ancora, nel procedimento impositivo, per cui onde non è ammissibile che venga rilevato dal giudice nel processo, privando il contribuente delle facoltà di difesa in sede preprocessuale.

²⁵ Nella giurisprudenza recente non compare più la definizione inquisitoria dei poteri istruttori delle commissioni come finalizzati a dotare di supporto probatorio gli atti impositivi che non ne sono forniti. Anche a seguito dell’abrogazione dell’art. 7, comma 3 del D.Lgs. n. 546, è abbandonata l’idea che il giudice tributario possa esercitare d’ufficio i suoi poteri istruttori per dotare di supporto probatorio la pretesa fiscale. Si affermava, infatti, che, dalla qualificazione del processo tributario come processo di c.d. impugnazione-merito, “consegue che il rilievo che l’ufficio possa non avere provato la sussistenza in concreto di uno o più parametri cui si fa astratto riferimento nell’avviso di accertamento, non comporta che il giudice tributario debba ritenere automaticamente congrui i valori dichiarati dal contribuente; detto giudice deve, invece, formulare un proprio giudizio estimatorio sulla base degli elementi provati o comunque incontrovertiti” (Cass., 23 dicembre 2000, n. 16171). Cfr. inoltre Cass., 1° luglio 2003, n. 10374; Id., 25 maggio 2002, n. 7678; Id., 30 maggio 2005, n. 11485, in *Giur. it.*, 2006, p. 199.

²⁶ Cfr. Cass., SS.UU., 26 giugno 2009, n. 15031, in *Giur. it.*, 2009, 11, p. 2553. Non rispettava il carattere impugnatorio del processo tributario – ma era una manifestazione del modello dichiarativo – l’orientamento, ora abbandonato, che attribuiva alle commissioni le liti tra privati in tema di ritenute; la Cassazione afferma ora la giurisdizione del giudice ordinario sulle liti tra privati.

²⁷ Cfr. F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, 2008, p. 869.

²⁸ La teoria è stata delineata affermando che “l’avviso di accertamento tributario presenta due aspetti tra loro interdipendenti: l’uno sostanziale, in quanto pone in essere i presupposti per l’applicazione dell’imposta, l’altro processuale, in quanto è diretto ad affermare, ai fini della sua definitività, la pretesa tributaria, come nel medesimo determinata, affinché il contribuente possa consapevolmente scegliere tra l’accettarla, anche tacitamente, od impugnarla, se ritenuta illegittima, in seguito a tale *provocatio ad opponendum*”. Così Cass., 19 giugno 1980, n. 3898, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, p. 1343, che seguita: “in relazione a tale seconda funzione, l’obbligo di motiva-

Questo concetto, che serviva a ridurre al minimo il contenuto della motivazione, appare ora, più che abbandonato, esplicitamente confutato dalla stessa Cassazione³⁰.

La teoria dell'accertamento come atto processuale era richiamata dalla Cassazione per applicare, a tale atto, l'art. 156, comma 3, c.p.c., in tema di sanatoria delle notifiche irrituali dell'atto di accertamento.

Altre sentenze della Sezione tributaria della Corte di cassazione affermavano invece che l'avviso di accertamento non è un atto processuale, ma atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria³¹.

zione dell'accertamento deve ritenersi adempiuto quando il contribuente è posto in grado di conoscere la pretesa tributaria in tutti i suoi elementi essenziali al fine di un'efficace eventuale contestazione sull'*an* e sul *quantum debeatur*". Tra le pronunce recenti, tra le tante, cfr. Cass., 31 marzo 2011, n. 7360; Id., 3 novembre 2010, n. 22370.

²⁹ Sulla metafora del veicolo di accesso (non più in uso) cfr., tra le tante: Cass., 20 marzo 1998, n. 2943; Id., 18 luglio 1996, n. 6471; Id., 4 gennaio 1993, n. 8; Id., 12 aprile 2006, n. 8581.

³⁰ La teoria della "*provocatio ad opponendum*", accolta come *jus receptum* da Cass., 30 aprile 2014, n. 9441, è respinta e confutata da Cass., 17 ottobre 2014, n. 22003, nella quale si osserva testualmente che la teoria dell'accertamento tributario come *provocatio ad opponendum* può ritenersi pressoché espunta dal più recente e accorto panorama giurisprudenziale, perché l'avviso di accertamento non può essere qualificato alla stregua di mezzo semplicemente finalizzato a indurre il destinatario ad avvalersi dei rimedi processuali oppositori e perché la *provocatio ad opponendum* postula l'identità (magari per comune scaturigine) dell'organo emittente l'atto opponibile e dell'organo chiamato a decidere sull'opposizione. E non può esserlo dopo l'emanazione, nel 2000, dello Statuto dei diritti del contribuente, che ha definitivamente sancito, mediante l'art. 7, la funzione specifica della motivazione degli atti tributari secondo quanto prescritto dalla Legge n. 241/1990, art. 3. Di contro l'avviso di accertamento è oggi costruito come atto terminale di un ben preciso procedimento amministrativo, l'esito del quale deve trovare riscontro nella motivazione dell'atto stesso, mediante indicazione dei presupposti di fatto acquisiti e delle ragioni giuridiche della pretesa fiscale. Si osserva poi, nella citata sentenza, che il fine della motivazione non è solo quello di salvaguardare il diritto di difesa del contribuente (da cui la necessaria specificità della motivazione dell'atto impugnato, essendo onere del contribuente di enunciare con la dovuta specificità i motivi di ricorso), ma anche di assicurare la realizzazione di un'azione (amministrativa) efficiente e congrua. Si veda poi Cass., 9 ottobre 2015, n. 20251, nella quale si richiamano le norme in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, desumendone che "la motivazione attiene alla sostanza e non alla forma dell'atto tributario e, pertanto, non è riconducibile ad una mera *provocatio ad opponendum*, ma integra un elemento essenziale dell'atto suddetto, sulla cui base va definito il *thema decidendum* e *probandum* dell'eventuale successivo giudizio di impugnazione. In particolare, deve consentire il controllo interno e giurisdizionale dell'atto, al fine di valutare la correttezza dell'operato dell'Amministrazione. In tal senso, del resto, si sono già persuasivamente espresse le sezioni unite di questa Corte (n. 19854/2004), seguite da diverse pronunce delle sezioni semplici (n. 15842 e n. 25054 del 2006; n. 23009/2009; n. 7056 e n. 22003 del 2014), alle quali si deve aggiungere il sostanziale ed autorevole avallo della Corte costituzionale con la pronuncia n. 244 del 2009 (*argumta* anche da Corte costituzionale n. 98/2014 circa l'immodificabilità in corso di causa della motivazione dell'avviso)". Cfr. infine Cass., 20 gennaio 2016, n. 954. Per un recente esame, accurato e completo, della giurisprudenza, cfr. N. SARTORI, *Avviso di accertamento: provocatio ad opponendum e accertamento sintetico*, in *Giur. it.*, 2016, p. 1509.

³¹ Cass., 21 aprile 2001, n. 5924; Id., 11 marzo 2002, n. 3513.

Da ciò l'inapplicabilità della disciplina della sanatoria delle nullità delle notificazioni degli atti processuali all'avviso di accertamento.

Il contrasto di giurisprudenza è stato composto ritenendo applicabili le norme processuali in tema di sanatoria, nonostante la natura sostanziale dell'atto, e criticando la teoria della "*provocatio ad opponendum*"³². Pare ora assodato che i provvedimenti amministrativi sono costitutivi di effetti giuridici sostanziali, non di effetti processuali.

5. Gli atti ad impugnazione facoltativa

Deve essere ascritta al modello dichiarativo la categoria, creata dalla giurisprudenza, degli atti ad impugnazione facoltativa.

In una prima fase la Cassazione, attenendosi al sistema chiuso dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 (e, quindi, al modello impugnatorio), non ammetteva l'impugnazione di atti non autoritativi³³.

Vi è stata poi una inversione di rotta.

La Cassazione ha disapplicato la tassatività degli atti impugnabili e contrapposto, al sistema delineato dall'art. 19, una costruzione diversa, secondo la quale sarebbero impugnabili anche atti non autoritativi, purché "idonei a portare a conoscenza i presupposti di fatto e le ragioni in diritto della pretesa impositiva o del diniego del diritto vantato dal contribuente e siano quindi astrattamente suscettibili a fondare l'interesse alla impugnazione ex art. 100 c.p.c."³⁴. Lo esigerebbero i principi costituzionali di buon andamento della Pubblica amministrazione ex art. 97 Cost. e di effettività del diritto di difesa, ex art. 24 Cost.³⁵.

³² Cfr. Cass., SS.UU., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *Foro it.*, 2005, I, c. 89, nella cui motivazione si esclude "che l'applicazione del regime di sanatoria previsto dalla legge processuale civile sia una mera conseguenza della natura preprocessuale o quasi processuale dell'accertamento tributario, il quale, in tale ottica, viene definito come una mera *provocatio ad opponendum*. L'atto in questione, costituisce, infatti, come tutti gli atti amministrativi autoritativi, lo strumento attraverso il quale – in ossequio ai principi di tipicità e nominatività – l'Amministrazione enuncia nei confronti del destinatario ciò che deve essere per lui di diritto nel caso concreto".

³³ Negava infatti l'impugnabilità degli avvisi bonari (Cass., 15 ottobre 2004, n. 1791; Id., 28 gennaio 2005, n. 1791; Id., 4 febbraio 2005, n. 2302; Id., 11 febbraio 2005, n. 2829), dell'invito al pagamento (ex nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 60, comma 6), prodromico alla iscrizione a ruolo dell'IVA (Cass., 18 aprile 2008, n. 10179 e 14 aprile 2006, n. 8859); dell'invito al pagamento notificato dal Comune al contribuente quale atto prodromico all'iscrizione a ruolo (Cass., 6 dicembre 2004, n. 22869); dell'invito di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, n. 2, a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari (Cass., 18 aprile 2003, n. 6232), dell'invito a pagamento menzionato nel D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, art. 67, comma 2, lett. a (Cass., 12 marzo 2002, n. 3540).

³⁴ Così Cass., 6 novembre 2013, n. 24916.

³⁵ Cass., Sez. VI, ord. 28 novembre 2014, n. 25297; Id., Sez. VI, ord. 28 luglio 2015, n. 15957.

Sono considerati impugnabili, perciò, l'invito al pagamento³⁶; l'invito bonario di riscossione³⁷; le fatture emesse per la riscossione della tariffa rifiuti³⁸; il bollettino di conto corrente postale relativo al versamento dell'imposta sulla pubblicità³⁹; la comunicazione di irregolarità, *ex art. 36-bis*, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600⁴⁰; ecc.

L'impugnabilità di atti non autoritativi è stata affermata prendendo occasione e pretesto dall'ampliamento della giurisdizione tributaria, che, però, non giustifica alcuna innovazione in tema di tributi le cui controversie già appartenevano alla giurisdizione tributaria⁴¹.

Né ha rilievo l'interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.*, in un processo che prende avvio dall'impugnazione di atti enumerati in modo tassativo.

Poco si comprende perché venga richiamato il principio di buon andamento della Pubblica amministrazione, che qui non è in gioco, né si comprende quale bisogno di tutela si renda necessario, se gli atti qui considerati non sono lesivi.

L'impugnabilità può essere ammessa solo per atti che producono effetti lesivi e che, se non impugnati nei termini, diventano definitivi. Qui, invece, l'impugnazione è ammessa per atti che, impugnati o no, sono senza effetti.

Se l'impugnazione è facoltativa, è dubbio che possa essere definita impugnazione. Non è neppure chiaro se sia soggetta a termine. In realtà, si ammette – senza dirlo – l'azione di mero accertamento, contraddicendo il principio secondo cui il ricorrente non può agire in via preventiva, con azione di mero accertamento.

L'impugnazione, si afferma, non è un onere, ma una facoltà del contribuente, che non comporta alcuna preclusione all'impugnazione dell'atto successivamente notificato⁴². Il contribuente, dopo aver impugnato l'avviso "bonario", o altro atto non autoritativo, non potrà fare a meno di impugnare l'atto successivo di tipo autoritativo⁴³.

³⁶ Cass., 8 ottobre 2007, n. 21045, in tema di invito a pagamento di una TOSAP.

³⁷ Cass., SS.UU., 24 luglio 2007, n. 16293; Id., SS.UU., 26 luglio 2007, n. 16428; Id., Sez. VI, 28 luglio 2015, n. 15957; Id., 19 febbraio 2016, n. 3315.

³⁸ Cass., 9 agosto 2007, n. 17526.

³⁹ Cass., 17 dicembre 2010, n. 25591.

⁴⁰ Cass., Sez. VI, 28 novembre 2014, n. 25297.

⁴¹ Non ha dunque fondamento l'argomento secondo cui l'ampliamento della giurisdizione delle commissioni avrebbe fatto venir meno qualsiasi argine all'impugnabilità degli atti (Cass., SS.UU., 26 giugno 2009, n. 15031, in *Giur. it.*, 2009, 11, p. 2553). Questo argomento, se potesse valere per atti relativi a tributi (come le accise e i dazi doganali) le cui controversie non erano devolute alla giurisdizione delle commissioni, onde "la stretta tipicità degli atti impugnabili (...), va adeguata al nuovo assetto della giurisdizione tributaria generale, con riferimento alla varietà dei nuovi tributi" (Cass., SS.UU., 20 settembre 2006, n. 20318), non avrebbe alcun valore per atti relativi a tributi le cui controversie già appartenevano alla giurisdizione tributaria.

⁴² Cass., 11 febbraio 2015, n. 2616.

⁴³ Cass., 16 maggio 2012, n. 7687; Id., 5 ottobre 2012, n. 17010.

In realtà, non essendo mutato l'art. 19, occorre tener fermi i tratti essenziali del sistema, vale a dire: il carattere impugnatorio del processo tributario; la tassatività degli atti impugnabili in via autonoma; l'impugnabilità in via differita degli atti lesivi non nominati, e, quindi, la completezza del sistema di tutela prefigurato dall'art. 19, nei confronti di tutti gli atti tributari lesivi.

6. *La c.d. impugnazione-merito*

Permane in giurisprudenza la teoria del processo tributario come processo di "impugnazione-merito"⁴⁴, ossia come diretto ad una pronuncia sostitutiva sia della dichiarazione e sia dell'accertamento dell'ufficio, per cui, in caso di parziale infondatezza della pretesa fiscale, il giudice non potrebbe limitarsi ad annullare (in parte) l'atto impositivo, ma sarebbe tenuto a sostituire l'atto impositivo, entro i limiti tracciati dai *petita* delle parti⁴⁵.

Il modello comporterebbe l'irrilevanza dei vizi formali: il giudice accerterebbe il rapporto d'imposta, sostituendosi all'Amministrazione.

In realtà, vale il modello impugnatorio, secondo cui il giudice tributario, nei limiti della *causa petendi* e del *petitum*, ha il potere di sindacare sia i vizi formali, sia i vizi sostanziali dell'atto impugnato⁴⁶. Nella sua cognizione rientra la obbligazione tributaria, in quanto oggetto dell'atto impugnato, al fine di accertare la legittimità o illegittimità dell'atto, e, di conseguenza, di annullarlo (se illegittimo), in tutto o in parte.

Né può essere posto in dubbio che il giudice tributario può pronunciare sia sentenze che annullano *in toto* l'atto impositivo, sia sentenze che lo annullano in parte (ad esempio quando riducono la stima di una base imponibile, o annullano solo alcune delle "riprese" contenute nell'avviso).

⁴⁴ La formula "impugnazione-merito" risale a E. CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Milano, 1963, p. 79, che la usava per designare l'impugnazione sostitutiva (come l'appello), contrapposta all'impugnazione rescindente. Formula applicata al processo tributario in E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado*, in *Il contenzioso tributario*, Atti del convegno di S. Remo (2-3 marzo 1974), Padova, 1975, p. 42, ove si afferma che le commissioni tributarie "non sono chiamate a valutare la legittimità degli atti in sé e ad annullarli (tranne, s'intende, l'ipotesi di ricorso contro il ruolo o l'ingiunzione, per vizi propri dell'uno o dell'altra), ma a decidere il merito, avendo la loro decisione valore assorbente e sostitutivo rispetto agli atti".

⁴⁵ Cfr., tra le pronunce più recenti: Cass., 20 ottobre 2011, n. 21759; Id., 20 marzo 2013, n. 6918; Id., 19 novembre 2014, n. 24611; Id., 28 novembre 2014, n. 25317; Id., 29 maggio 2015, n. 11232; Id., 17 febbraio 2016, n. 3126.

⁴⁶ Il giudice tributario, quando valuta "il merito del rapporto", giudica in realtà il contenuto sostanziale dell'atto impugnato. Il processo tributario, dunque, nascente da un ricorso avverso un atto d'imposizione, è sempre un processo d'impugnazione, sia nel caso in cui vengano dedotti vizi formali, sia nel caso in cui vengano dedotti vizi di contenuto dell'atto d'imposizione.

La giurisprudenza ritiene però, come già detto, che, se non sono accertati vizi gravi, che implicano il mero annullamento, il giudice deve emettere una decisione sostitutiva, non solo dell'avviso di accertamento, ma perfino della dichiarazione.

In realtà, quando il giudice riduce la base imponibile e/o l'imposta, non sostituisce l'atto impugnato, ma lo annulla in parte.

7. *Il giudicato tributario di rigetto*

A) Le sentenze con cui sono respinte le domande di impugnazione sono sentenze che dichiarano insussistenti i vizi dell'atto impugnato dedotti con il ricorso; sono dunque sentenze di accertamento negativo del diritto all'annullamento. Non sono sentenze di accertamento positivo dell'obbligazione tributaria, come implicato dal modello dichiarativo.

Se viene denunciato un vizio dell'avviso di accertamento che non riguarda l'obbligazione, ma, ad esempio, la motivazione, o il rispetto del termine di decadenza, o la violazione dell'obbligo di contraddittorio endo-procedimentale, la cognizione del giudice non sfiora neppure l'obbligazione tributaria. La sentenza che respinge il ricorso non tocca il debito d'imposta, che continua a sussistere sulla base dell'avviso di accertamento.

L'atto impugnato sopravvive al giudizio e non è sostituito (o confermato) dalla pronuncia del giudice⁴⁷. Se l'atto impugnato non è giudicato illegittimo, non v'è ragione di sostituirlo. Gli effetti dell'atto impugnato continuano ad essere effetti dell'atto, non sono effetti "novati" dalla sentenza.

B) Dalla definizione della sentenza di rigetto del ricorso come sentenza di accertamento negativo del diritto all'annullamento dell'atto impugnato deriva, come primo corollario, che quando l'Amministrazione, a seguito della sentenza che respinge l'impugnazione di un avviso di accertamento, riscuote il dovuto, non esegue la sentenza, ma l'avviso di accertamento. Iscrive a ruolo l'avviso di accertamento, non la sentenza⁴⁸.

C) Poiché l'atto impugnato sopravvive alla sentenza, vi è la possibilità che

⁴⁷ "La decisione che respinge il ricorso ha carattere puramente dichiarativo ... essa lascia inalterato lo stato precedente di fatto e di diritto e l'Amministrazione conserva, nei riguardi del proprio provvedimento, tutti i poteri che le derivano dai principi generali e dalle disposizioni speciali che lo riguardano" (G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, vol. II, *La giustizia amministrativa*, Milano, 1954, p. 308).

⁴⁸ L'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, prevede che si iscrivono a ruolo le somme dovute in base agli accertamenti divenuti definitivi. La cartella di pagamento deve essere notificata entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602). Anche qui il legislatore si riferisce all'avviso divenuto definitivo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza che non accoglie il ricorso.

l'atto venga ritirato in via di autotutela⁴⁹, come confermato *a contrario* dall'art. 2, comma 2, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, a norma del quale "Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria".

D) Dalla definizione del giudicato di rigetto è agevole desumerne la portata oggettiva, distinguendo tra effetti del giudicato ed effetti dell'atto impugnato, che sopravvive al giudizio.

Nel caso in cui è respinto, con sentenza passata in giudicato, il ricorso contro un avviso di accertamento, il giudice della causa conseguente, relativa alla cartella di pagamento, è vincolato non tanto dal giudicato, ma dagli effetti (divenuti definitivi) dell'avviso di accertamento, che si riflettono sulla cartella di pagamento⁵⁰.

Se è respinto un ricorso contro l'accatastamento di un immobile con attribuzione di rendita, non è il giudicato di annullamento ad essere ultrattivo, ma è l'atto catastale che, rimanendo in vita, conserva il suo valore a tempo indeterminato⁵¹.

E) Sulla base dell'atto impugnato divenuto definitivo l'Amministrazione può iscrivere a ruolo a titolo definitivo le somme dovute⁵². La cartella di pagamento, relativa a tale iscrizione, dev'essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo al giudicato⁵³.

Invece la giurisprudenza, ritenendo – secondo il modello dichiarativo – che il giudicato sostituisca l'accertamento, considera applicabile la prescrizione decennale prevista dall'art. 2953 c.c. in tema di *actio iudicati*⁵⁴: ma si tratta di orientamento non condivisibile, perché vi è al riguardo una disciplina *ad hoc* nel diritto tributario, che impedisce di applicare l'art. 2953; ed inoltre perché l'art.

⁴⁹Tale potere è stato reso esplicito, innanzitutto, dall'art. 68, comma 1 del D. P. R. 27 marzo 1992, n. 287, che è stato abrogato dall'art. 23, comma 1, lett. m), n. 7, D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107. L'autotutela è stata poi regolata dall'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, conv. con Legge 30 novembre 1994, n. 656, il cui comma 1 prevede che: "Con decreti del Ministero delle Finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati".

⁵⁰Cass., 15 aprile 2011, n. 8614; Id., 22 settembre 2011, n. 19310.

⁵¹Se è respinto il ricorso contro un accertamento relativo alla validità e congruità del calcolo dell'ICI, fondato sul classamento catastale, il vincolo che ne deriva, per le annualità successive, non è effetto della sentenza, ma del classamento (Cass., 29 luglio 2011, n. 16675).

⁵²D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 14.

⁵³D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, comma 1, lett. c).

⁵⁴Cass., SS.UU., 10 dicembre 2009, n. 25790, in *Foro it.*, 2010,1, col. 1513; Cass., 13 luglio 2012, n. 11941; Id., 5 aprile 2013, n. 8380; Id., 17 gennaio 2014, n. 842. Il termine decennale non si applica quando la definitività dell'accertamento derivi dalla dichiarazione di estinzione del processo tributario per inattività delle parti (Cass., 6 marzo 2015, n. 4574).

2953 concerne “i diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni”, e qui la legge non stabilisce una prescrizione, ma una decadenza.

F) Se il provvedimento d'imposizione, divenuto definitivo per effetto del giudicato di rigetto, dovesse risultare contrario al diritto dell'UE, non sarebbe da porre in discussione la cedevolezza del giudicato, ma la revocabilità dell'atto impositivo⁵⁵.

8. Il giudicato di annullamento per vizi formali

Il modello dichiarativo comporterebbe, come detto, l'irrelevanza dei vizi formali. In realtà, la giurisprudenza, applicando qui il modello impugnatorio, ammette la rilevanza dei vizi formali. Afferma perciò che il giudice, quando accerta che l'atto impugnato è inficiato da vizi invalidanti, come l'incompetenza assoluta dell'organo o la mancanza totale di motivazione, deve annullare l'atto, senza esaminarne il contenuto⁵⁶. È da respingere, anche per la giurisprudenza, la tesi che “ravvisa l'oggetto del processo tributario nel diretto accertamento, con funzione dichiarativa, dell'esistenza e dell'ammontare dell'obbligazione *ex lege*, a prescindere dagli atti attraverso i quali si esercita l'azione amministrativa”, giacché “il processo è strutturato come impugnativa di specifici provvedimenti dell'Amministrazione e il giudizio concerne la legittimità formale e sostanziale degli stessi”⁵⁷. Il giudicato copre l'accertamento positivo del diritto all'annullamento di quel determinato atto.

⁵⁵ Cfr. CGE, 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kühne & Heitz*, in *Giur. it.*, 2004, p. 1495. Una società olandese aveva richiesto delle restituzioni all'esportazione; la richiesta era stata respinta con provvedimento divenuto definitivo, a seguito di sentenza di rigetto dell'impugnazione del diniego, passata in giudicato. Poiché poco dopo era stata emessa una sentenza della CGE che risolveva la questione in senso sfavorevole al fisco, la contribuente aveva richiesto di nuovo che le fossero riconosciute le restituzioni all'esportazione. La questione, sottoposta alla CGE, non è stata risolta in chiave di superamento del giudicato amministrativo, ma in chiave di revocabilità del provvedimento. Evidentemente, né in Olanda, né in CGE, ha attecchito la teoria dell'“impugnazione-merito”.

⁵⁶ Si è statuito che “la tutela giurisdizionale non può che consistere nell'invalidazione del provvedimento quando la carenza di motivazione sia tale da non consentire l'identificazione degli elementi materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria e, di conseguenza, il controllo degli stessi da parte del contribuente e il loro accertamento ad opera del giudice tributario; il quale ai fini del riesame di merito dispone di un ampio potere di indagine istruttoria (che non ha riscontro nel giudizio di accertamento di rapporti innanzi al giudice ordinario), ma non può, ovviamente, sostituirsi all'Amministrazione nella ricerca dei presupposti del rapporto d'imposta”. Così Cass., 23 marzo 1985, n. 2085, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, p. 908 e in *Riv. dir. fin.*, 1985, II, p. 137. Nello stesso senso, tra le tante: Cass., 3 marzo 1986, n. 1322, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 254; Id., 19 dicembre 1986, n. 7735, *ivi*, 1987, II, p. 631; Id., 26 ottobre 1988, n. 5786; Id., 4 gennaio 1993, n. 8; Id., 12 aprile 2006, n. 8581.

⁵⁷ Si legge – nella citata sentenza n. 1322/1986 – che “il processo è strutturato come impugnativa di specifici provvedimenti dell'Amministrazione e il giudizio concerne la legittimità formale e

Questa impostazione permette la reiterabilità, da parte dell'Amministrazione, dell'atto annullato. Entro il termine di decadenza, l'Amministrazione può sostituire o integrare gli atti di accertamento o di liquidazione già emessi⁵⁸.

Se l'annullamento è pronunciato per vizi formali, l'accertamento che passa in giudicato è l'accertamento del diritto all'annullamento di quell'atto, per il vizio che motiva l'annullamento.

L'Amministrazione può reiterare l'atto, purché non reiteri il vizio⁵⁹.

9. *Il giudicato di annullamento per vizi sostanziali*

Secondo il modello impugnatorio, il giudice, se riscontra vizi sostanziali dell'atto impositivo, deve annullare l'atto impugnato, in tutto o in parte. Lo annulla integralmente quando, ad esempio, non sussiste il presupposto del tributo, o sussiste una causa di esenzione totale, o l'imponibile è pari a zero o negativo.

Il giudice pronuncia sentenze di annullamento parziale, ad esempio, quando accerta che l'imponibile è inferiore a quello determinato con l'atto impositivo, quando riconosce l'esistenza d'una esenzione parziale, ecc.

Le sentenze che accolgono le domande di impugnazione contengono, da un lato, l'accertamento del diritto all'annullamento (totale o parziale), e, dall'altro, l'attuazione di tale diritto, cioè l'annullamento (totale o parziale) dell'atto impugnato.

Talvolta la configurazione del processo tributario come processo di annulla-

sostanziale degli stessi, sicché, da un lato, vengono in rilievo i vizi relativi alla regolarità formale degli atti o del procedimento o, più in generale, inerenti all'osservanza di norme di azione, e dall'altro il riesame del merito del rapporto d'imposta – dunque l'accertamento dell'obbligazione tributaria – avviene in funzione dell'atto impugnato, in quanto il giudice deve direttamente accertare, nei limiti della contestazione, i presupposti materiali e giuridici della pretesa dell'Amministrazione assunti a fondamento del provvedimento medesimo”.

⁵⁸ Cass., SS.UU., 17 marzo 1989, n. 1333; Id., 28 marzo 2002, n. 4534; Id., 22 febbraio 2002, n. 2531.

⁵⁹ Se il primo accertamento è stato annullato per un vizio di motivazione, l'Amministrazione non può emettere accertamenti che replichino la motivazione ritenuta viziata. In tal senso Cass., 17 marzo 1989, n. 1333; Id., 29 marzo 1999, n. 2576. Si veda Cass., 11 settembre 2001, n. 11582, secondo cui l'annullamento del provvedimento sanzionatorio per vizi di forma o procedurali non impedisce all'Amministrazione di rinnovare il provvedimento, senza i vizi accertati. Secondo Cass., 12 maggio 2011, n. 10376, la pronuncia di una sentenza che dichiari la nullità dell'avviso di accertamento per motivi di forma, sia o meno passata in giudicato, non solo non preclude la possibilità, ma impone all'Amministrazione finanziaria di emettere un nuovo avviso, il quale autoannullerà, se necessario, il precedente, purché siano rispettati i termini di cui all'art. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Analogamente, nel processo amministrativo, dopo l'annullamento di un atto, ben può l'Amministrazione esercitare nuovamente il suo potere (Cons. Stato, Sez. VI, 10 marzo 2011, n. 1549, in *Foro amm.* – *Cons. Stato*, 2011, p. 965).

mento viene respinta come se ciò impedisse del tutto l'esame del rapporto. In realtà, il giudizio tributario concepito come diretto all'annullamento dell'atto impositivo non è affatto un processo al quale è estraneo il rapporto d'imposta, che è conosciuto dal giudice come oggetto dell'atto impugnato, nei limiti dei vizi denunciati. L'atto impositivo definisce il rapporto d'imposta, per cui impugnarlo adducendo vizi sostanziali significa sottoporre il rapporto d'imposta alla cognizione del giudice, al fine di ottenere l'annullamento (totale o parziale) dell'atto impositivo. Il giudice conosce del rapporto d'imposta come definito dall'atto impugnato, e non già prescindendo dal contenuto dell'atto. Ciò che la teoria dell'annullamento esclude non attiene alla cognizione (del rapporto d'imposta), ma all'esito del processo, che può consistere nell'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato, e non nella (inaccettabile) formazione di un nuovo atto impositivo, di matrice giudiziale.

Nel caso in cui il giudice riduce la base imponibile la pronuncia – come detto – è di annullamento parziale. L'atto impugnato è idealmente scisso in due parti: una parte legittima, una illegittima. Quella illegittima è eliminata; resta quella legittima, e, anche qui, una pronuncia sostitutiva non ha ragione d'essere. Se il giudice riconosce che una parte dell'atto è legittima, non vi è motivo per pensare che la sostituisca e la riproduca con identico contenuto. In caso di accoglimento parziale del ricorso, dunque, una parte dell'atto cessa di esistere, un'altra parte resta in vita: e la riscossione ha come titolo la parte residua dell'atto.

10. *Il processo di rimborso*

Anche i processi generati da ricorsi contro atti di diniego di rimborso sono processi di tipo impugnatorio, il cui oggetto è delimitato dalla domanda e dall'atto cui la domanda si riferisce; l'Amministrazione non può quindi dedurre, nel processo, motivi di rigetto della domanda di rimborso, diversi da quelli adottati nel provvedimento impugnato⁶⁰.

Secondo giurisprudenza recente presenta carattere impugnatorio anche il ricorso contro il silenzio-rifiuto⁶¹.

⁶⁰ Cfr. Cass., 4 marzo 2016, n. 4327.

⁶¹ Cfr. Cass., 13 aprile 2016, n. 7222, in cui si afferma che “il carattere impugnatorio proprio del processo tributario, in relazione agli atti previsti dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 19 (ivi compreso il diniego tacito di rimborso), segna la distinzione tra lo stesso ed il processo civile, impedendo di ricondurre l'oggetto del primo all'accertamento di un'obbligazione”.

CAPITOLO 2
GIURISDIZIONE E COMPETENZA

SUL MERO ACCERTAMENTO IN MATERIA TRIBUTARIA *

1 – Prima della riforma, s'era consolidato un duplice orientamento giurisprudenziale in materia di mero accertamento tributario.

La giurisprudenza distingueva tra imposte dirette ed indirette. Per le prime, la soluzione era negativa ed era imperniata sull'art. 22 della legge n. 1016 del 1937: sul principio, cioè, del necessario preventivo esperimento del ricorso alle commissioni, quale presupposto dell'azione dinanzi al giudice ordinario.

A chi distingueva tra giudizio dinanzi alle commissioni e giudizio dinanzi al giudice ordinario (*rectius*: tra la natura del primo e quella del secondo), deducendone che il principio del previo esperimento era prescritto per le controversie «relative all'applicazione delle imposte dirette» (ossia, per essere più chiari: per le controversie d'impugnazione di atti d'imposizione), ma non per le azioni di mero accertamento, rispondeva la giurisprudenza negando che potessero *praticamente* distinguersi i due tipi di controversie (quasi che, tale distinzione, fosse un'escogitazione teorica e non l'asse portante della ricostruzione giurisprudenziale del sistema di doppia tutela – dinanzi alle commissioni e dinanzi al giudice ordinario – del vecchio contenzioso) ¹.

* *Dir. prat. trib.*, 1977, II, pp. 582-592 (nota a Cass., sez. un., 8 marzo 1977, n. 942).

¹ Ci si riferisce, specificamente, a Cass., 11 ottobre 1954, n. 3555, in *Giust. civ.*, 1955, I, 775-7 (ma spec. 7). In tale giudizio si era sostenuto che «il previo esperimento del giudizio dinanzi le Commissioni è prescritto per le controversie relative all'applicazione delle imposte dirette, ma non lo (è) per le azioni di mero accertamento, sia pure in materia d'imposte dirette, e tanto meno per le semplici declaratorie». La Corte ritenne arbitraria tale distinzione, «di fronte al tassativo disposto dell'art. 22 della ... legge n. 1016 del 1937, poiché con l'azione di mero accertamento si tende *praticamente* ad ottenere la dichiarazione giudiziale che nel caso concreto l'imposta non sia applicabile». Concludeva la Corte: «una declaratoria di inapplicabilità della imposta di ricchezza mobile precluderebbe all'Amministrazione finanziaria il diritto di applicarla ed importerebbe l'obbligo della restituzione dell'imposta che fosse stata applicata».

Per la distinzione tra giudizio dinanzi alle commissioni, e giudizio dinanzi al giudice ordinario, si veda principalmente Cass., 19 giugno 1972, n. 1923, in *Comm. trib. centr.*, 1972, II, 1015.

Con tale sentenza la Corte ha ritenuto che i due giudizi sono distinti ed autonomi, non soltanto sotto l'aspetto formale ma anche sotto quello sostanziale, perché essi si riferiscono a situazioni nettamente differenti. Quello dinanzi alle commissioni ha per oggetto «la formazione dell'atto d'imposizione del tributo, mentre il procedimento dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria ha per

S'intende perciò il diverso indirizzo in materia d'imposte indirette: non esistendo, in queste, il principio del previo esperimento, l'azione di accertamento negativo era ammessa (nel concorso, ovviamente, dei presupposti, in concreto, di ammissibilità di tale azione) ².

2 – Dopo questi cenni sulla giurisprudenza del passato, ci si può porre la domanda se questa sentenza – la prima della Cassazione che dia una valutazione globale del nuovo sistema – si ponga in una linea di continuità, o rappresenti una rottura, nei confronti della costruzione precedente.

Vi è continuità, innanzitutto, nel definire il giudizio dinanzi alle commissioni come un giudizio d'impugnazione ³. La disarmonia insita nella precedente costru-

oggetto il giudizio sulla produttività di effetti, nella sfera patrimoniale del contribuente, di un atto d'imposizione divenuto definitivo». Il primo si risolve nell'annullamento dell'atto d'imposizione, il secondo nella declaratoria d'inoperatività d'effetti dell'atto medesimo.

² Un'ampia disamina critica di tale giurisprudenza è svolta da LANFRANCHI, *Tutela giurisdizionale preventiva e imposte indirette*, in *Riv. dir. fin.*, 1970, p. 112 ss., al quale si rinvia anche per le indicazioni bibliografiche.

³ Si veda la giurisprudenza citata alla nota 1. Nella decisione annotata è detto che «la tutela giurisdizionale del contribuente, così come articolata nel nuovo testo, si svolge, sia pure in funzione di un completo esame del merito del rapporto tributario, attraverso la impugnativa di uno specifico atto dell'Amministrazione finanziaria». Anche la Corte costituzionale, nella sentenza 20 aprile 1977, n. 63 (concernente la questione di costituzionalità dell'art. 44 del d.p.r. n. 636 del 1972) definisce il processo tributario come «processo di impugnazione degli accertamenti fiscali – assistiti dalla presunzione di legittimità – da parte dei contribuenti, per ottenere un definitivo accertamento giurisdizionale dei loro debiti di imposta». Certo in queste formulazioni vi è molta ambiguità: che vuol dire che l'impugnazione si svolge in funzione di un esame del merito del rapporto? e se si tratta di processo d'impugnazione, fine ne è il definitivo accertamento dell'illegittimità dell'atto impugnato, o l'accertamento del debito? Insomma o è un processo d'impugnazione d'un atto, e allora il giudizio ha per oggetto l'atto, o un processo sul rapporto. Non è astrattamente da escludersi la configurabilità di ipotesi, per così dire, intermedie: se è a queste che si allude, sarebbe utile saperne di più.

La tesi della Cassazione sembra riecheggiare quella proposta da RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano 1974, *passim*, secondo il quale il processo dinanzi alle commissioni sarebbe, per un verso, d'impugnazione, ma per altro verso un giudizio d'accertamento. Nel giudizio tributario coesisterebbero, infatti, un profilo formale impugnatorio, «che ne giustifica l'appartenenza al *genus* dei giudizi di impugnazione e si traduce nell'esistenza di un termine di decadenza», e dall'altro «il profilo sostanziale concernente l'oggetto e le situazioni giuridiche soggettive dedotte nel processo, nonché il tipo di decisione emessa dal giudice, che attiene al merito ed è sostitutiva dell'atto impugnato» (*ivi*, p. 79, in nota).

Si può prescindere, nel valutare questa tesi, dai problemi di terminologia: dal vedere, cioè, se sia da condividere il contrapposto tra impugnazioni puramente formali e impugnazioni in senso sostanziale (ovvero, secondo la terminologia adottata sempre da Russo, tra impugnazioni-annullamento e impugnazioni-merito).

Ciò che è certo, è che le impugnazioni, formali o sostanziali, di merito o di annullamento, presuppongono comunque un atto autonomamente produttivo di effetti, che l'impugnazione mira a sostituire (o a far sostituire), ovvero ad annullare (o a far annullare). Lo stesso Russo, del resto, afferma che la decisione del giudice tributario sostituirebbe l'atto impugnato.

Il che non si concilia con la svalutazione che Russo opera della portata effettuale degli atti

zione (giudizio d'impugnazione dinanzi alle commissioni, seguito da un giudizio di accertamento dinanzi al giudice ordinario) è ora venuta meno. Ne dovrebbe discendere il corollario che il giudizio dinanzi alla Corte d'appello è una fase d'impugnazione d'un giudizio che ha per oggetto l'impugnazione d'un atto, e che l'omogenizzazione dei poteri della Corte d'appello con quelli delle commissioni deve essere operata prendendo per modello le commissioni, e non viceversa⁴.

E vi è continuità anche in fatto di giudizio d'accertamento mero. Le stesse critiche, infatti, che potevano rivolgersi alla giurisprudenza precedente, valgono per questa sentenza. La precedente giurisprudenza, nel mentre riconosceva la natura impugnatoria del giudizio dinanzi alle commissioni, avrebbe dovuto, in coerenza con tale premessa, ritenere che il giudizio dinanzi al giudice ordinario (ritenuto, dalla medesima giurisprudenza, di mero accertamento del rapporto d'imposta, con connessa disapplicazione dell'atto d'imposizione) potesse essere liberamente esperito: non soggiacesse, cioè, alla regola del previo esperimento.

Se i due giudizi erano diversi, il primo non poteva condizionare il secondo. L'incongruenza poteva essere eliminata solo omogeneizzando – come ha fatto la dottrina – i due giudizi: ma la giurisprudenza non ha mai osato – suggestionata dal mito dell'allegato E – sostenere che il giudice ordinario potesse incidere sul tabù dell'atto amministrativo, né ha acconsentito a considerare il giudizio dinanzi alle commissioni come un giudizio di mero accertamento.

Come in passato un giudizio di impugnazione era ritenuto idoneo ad impedire un giudizio di tipo diverso, così ora, dall'esclusività della giurisdizione

d'imposizione. Il sistema sarebbe coerente se si ammettesse che il giudice tributario, accertando il rapporto d'imposta sostituisce un atto (quello amministrativo) che tale compito ha già svolto: ma Russo nega agli atti dell'amministrazione non solo efficacia costitutiva ma anche effetti d'accertamento in senso proprio.

⁴RUSSO, *op. cit.*, isola, dal contesto del contenzioso tributario, la posizione della Corte d'appello e, definendone i poteri alla stregua dei poteri normalmente riconosciuti al giudice ordinario nei confronti dell'atto amministrativo, conclude che tutto il processo tributario è un processo non destinato all'annullamento di atti amministrativi ma all'accertamento del rapporto d'imposta.

Le obiezioni sono molteplici. La Corte d'appello è, nel processo tributario, un giudice delle fasi d'impugnazione, dinanzi al quale si può riproporre lo stesso oggetto di giudizio delle fasi precedenti (conforme RUSSO, *op. cit.*, p. 136 e segg.): dunque i poteri di esso vanno desunti da quelli attribuiti ai giudici delle fasi anteriori (le commissioni) e per le commissioni non valgono le regole della legge 20 marzo 1865, all. E. Quando si sia assodato che un organo della giurisdizione ordinaria partecipa ad un processo speciale quale giudice d'impugnazione, è molto dubbio che valgano per esso le regole che l'allegato E detta per il giudice ordinario come tale; e quando pure così fosse, nulla impedirebbe di affermare l'esistenza d'una deroga implicita al divieto di annullamento di atti amministrativi. La legge del 1865 «sembra non aver più, dopo l'entrata in vigore della Costituzione, quel valore assoluto e inderogabile che aveva nel precedente ordinamento» (RUSSO, *op. cit.*, p. 77), anzi, non ha mai avuto valore «inderogabile»: è una norma di legge ordinaria come tante altre, che altre norme di legge ordinaria potevano e possono derogare, implicitamente o esplicitamente.

La tesi, comunque, che valgono nel processo tributario i limiti dell'all. E è da conciliare con l'assunto che il giudice sostituisce l'atto impugnato (su di che si veda la nota che precede).

delle commissioni, si deduce l'inammissibilità del mero accertamento dinanzi al giudice ordinario. Si insiste, cioè, nel non voler riconoscere che se esiste un certo principio (riferito, in passato, alla regola del previo esperimento, ed ora alla esclusività), e se questo principio investe soltanto un certo tipo di azioni (quelle di impugnazione), esso non interferisce con il problema dell'esperibilità d'una diversa azione. In altri termini, previo esperimento od esclusività riguardano le azioni d'impugnazione: e non riguardano, perciò, le azioni di mero accertamento.

3 – La Corte non ha mancato di avvertire che il suo ragionamento prestava il fianco ad una critica, del tipo di quella ora formulata. Ad essa la Corte risponde, in sostanza, con il dire che il giudizio dinanzi alle commissioni, è un sistema «impennato sì sull'impugnazione di un atto amministrativo, ma anche un sistema compiuto». Vero è, insomma, a giudizio della Corte, che alle commissioni si ricorre solo per impugnare un atto, ma questo sistema esaurisce tutte le forme di tutela esperibili in materia tributaria ⁵.

Il punto è allora quello della «compiutezza» del sistema di tutela offerto dalle commissioni.

Le argomentazioni a cui è affidata, nella motivazione della decisione, la dimostrazione di questa tesi, sono così riassumibili:

- a) l'azione di accertamento proponibile dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria contraddice il disegno di semplificazione perseguito dal legislatore e lo pregiudica gravemente sul piano pratico;
- b) il testo legislativo (e cioè il d.p.r. n. 636 del 1972) non offre alcun conforto alla tesi del mero accertamento dinanzi all'autorità giudiziaria.

L'argomento della «semplificazione» è stato già sottoposto a critica. Il fatto stesso, si è osservato, che ci si richiami ai principi ed ai criteri direttivi enunciati nella legge di delega per la riforma tributaria è, di per sé, sintomo palese della difficoltà di reperire dati testuali veramente significanti.

Si è soggiunto che il richiamo è incompleto, poiché la legge delega aveva per obbiettivo non solo la «semplificazione», ma anche quello di «assicurare la tutela del contribuente» ⁶.

In effetti, è un modo alquanto grossolano quello di intendere la «semplificazione» d'un sistema di tutela giudiziale come riduzione della «materia astratta-

⁵ Che la Corte di Cassazione non abbia persuasivamente dimostrata l'asserita esclusività della giurisdizione delle commissioni è rilevato da GLENDI, *Improprietà dell'azione di mero accertamento preventivo in materia tributaria*, in *Boll. trib.*, 1977, 771 e da MAGNANI, *Sull'improprietà dell'azione di accertamento negativo in materia tributaria*, retro, I, 227.

⁶ MAGNANI, *Il mero accertamento in materia tributaria*, relazione svolta all'incontro sul contenzioso tributario tenutosi presso l'Università di Parma il 29 aprile 1977. Il convegno fu presieduto dal prof. Micheli, che si dichiarò a favore della tesi del mero accertamento dinanzi al giudice ordinario (ma contro le azioni di condanna).

mente controvertibile». La semplificazione riguarda, infatti, non l'area del controvertibile, ma i modi del contendere.

Intesa nel primo senso, la semplificazione urta contro l'art. 24 Cost. La materia controvertibile deve restare quella che è: la semplificazione è un'esigenza che si pone, per così dire, «a valle»: concerne l'organizzazione giudiziaria ed il *modus procedendi* non l'oggetto del contendere.

La debolezza, comunque, dell'argomento tratto dalla norma della legge di delega, è comprovata da ciò, che nessuno si sarebbe sognato di prospettare un contrasto tra legge di delega e decreto delegato, se quest'ultimo avesse esplicitamente consentito di agire, oltre che dinanzi al giudice speciale, anche dinanzi al giudice ordinario. Nessuno avrebbe censurato di violazione della delega un tale sistema, per mancanza di semplicità.

4 – L'esigenza della «semplificazione» sarebbe, a giudizio della Cassazione, compromessa dalla proponibilità dell'azione di mero accertamento: potendo l'amministrazione – in pendenza del giudizio di mero accertamento dinanzi al giudice ordinario – emettere atti d'imposizione, nascerebbero problemi di coordinamento (non previsti e non risolti dal legislatore) tra processo dinanzi al giudice ordinario e processo dinanzi al giudice speciale ⁷.

È sufficiente, dice la Corte, ipotizzare una tale evenienza, «per comprendere quali e quanti problemi possano venire a complicare lo svolgimento del rapporto tributario: la reazione del contribuente avanti alla commissione per evitare che l'atto dell'Amministrazione diventi definitivo, la eventualità che il contenuto di tale atto renda necessaria la deduzione di motivi diversi da quelli posti a base dell'azione giudiziaria di accertamento negativo, la difficoltà di provare, in mancanza di previsioni legislative, un assetto soddisfacente e sicuro del rapporto tra i due procedimenti». Sarebbero questi gli aspetti più evidenti «della possibilità che resti frustrato quell'intento di generale semplificazione, che è alla base dell'intera riforma».

Non vi è dubbio che le cose sarebbero molto semplici, se i mezzi di tutela fossero ridotti al minimo, o addirittura soppressi: il problema non è, però, solo quello della semplicità. Vi è anche l'esigenza, costituzionalmente garantita, che ad ogni bisogno concreto di tutela corrisponda un sistema idoneo a soddisfarlo, e non ritengo che il principio costituzionale debba cedere di fronte al principio della semplificazione ⁸.

⁷ Anche per ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 593, «il rompicapo è d'impossibile soluzione, e suggella la dimostrazione *ab absurdo* della inconcepibilità d'un giudizio dichiarativo d'imposta».

⁸ Si veda, in argomento, MICHELI, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, II, 104, secondo cui, alla luce dell'art. 24 Cost., è sempre da preferire l'interpretazione che accoglie un certo tipo di tutela giuridica preventiva anziché quella che l'esclude.

Ora noi qui abbiamo un sistema processuale imperniato su di un giudice speciale che, per essere giudice delle sole azioni di impugnazione, non è investito per intero della «materia astrattamente controvertibile»: il che porta con sé, ineluttabilmente, che il residuo di materia controvertibile, non attribuito al giudice speciale, resti affidato al giudice ordinario⁹. Non è concepibile, insomma, che vi sia un giudice con una sfera limitata di attribuzioni, e che un altro giudice non abbia altre attribuzioni, integranti, con le prime, un sistema binario ma completo.

Rimane, certo, l'inconveniente pratico di coordinare i due processi che possono essere instaurati, dinanzi ai due giudici, in relazione ad un medesimo «affare»: ma è inconveniente che deve indurre a ricercare i mezzi per superarlo, non a negare, in linea di principio, la proponibilità di uno dei due processi.

E che questo non sia un motivo ostativo lo dimostra il fatto che la Cassazione, pur ponendosi analoghi problemi di coordinamento, ammetteva, come è noto, sotto il vecchio ordinamento del contenzioso, che potesse essere esperita, in materia di imposte indirette, un'azione di accertamento c.d. preventivo, dal cui esercizio poteva sorgere un processo durante la cui pendenza nulla impediva all'amministratore finanziaria di emettere atti d'imposizione, ed al contribuente di impugnarli. Non si ritenne, dalla giurisprudenza, che i due processi non potessero essere coordinati, e una soluzione, bene o male, fu data ai rapporti tra i due processi.

Ora, se si tiene presente che l'accertamento preventivo (precedente, cioè, l'emissione d'un atto d'imposizione), può aver per oggetto o l'obbligazione di presentare una dichiarazione e di versare, o l'obbligazione apparentemente sorta dalla dichiarazione erroneamente presentata (come più estesamente si dirà in seguito), non dovrebbero esservi difficoltà a coordinare il processo dichiarativo, pendente dinanzi al giudice ordinario, con quello costitutivo, che dovesse essere instaurato dinanzi al giudice speciale per l'annullamento dell'atto d'imposizione emesso nelle more del primo.

Evenienze di questo tipo non sono estranee alla nostra esperienza giurisprudenziale, nella quale è stato enunciato il principio che «nei casi di c.d. doppia tutela, nei quali pendano contemporaneamente l'azione a tutela di diritti soggettivi dinanzi al giudice ordinario ed il ricorso, a tutela di interessi legittimi lesi dallo stesso atto amministrativo, può profilarsi una situazione di pregiudizialità del processo giurisdizionale amministrativo (per l'efficacia assorbente che avrebbe l'eventuale pronuncia di annullamento da parte del giudice amministrativo) rispetto al processo instaurato dinanzi all'a. g. o. che importa la sospensione di quest'ultimo *ex art. 295 c.p.c.*»¹⁰.

⁹ Questo ordine di idee non è poi del tutto estraneo alla stessa giurisprudenza della Cassazione, di cui si veda la sentenza 10 febbraio 1977, n. 605, in *Giur. it.*, 1977, I, 1, 1346 (in tema di azioni di rimborso).

¹⁰ Cass., 14 ottobre 1967, n. 2462.

Non sembra essere però questa la soluzione che si addice al nostro caso.

Se il processo pendente al momento in cui viene emesso un atto d'imposizione ha per oggetto l'accertamento negativo dell'obbligazione di dichiarazione e di versamento, l'instaurazione del processo costitutivo fa cessare l'interesse ad agire nel primo processo: è un'indicazione, questa, che deriviamo dalla dottrina tedesca, nella quale, a differenza che nella dottrina italiana, sono largamente indagati i problemi di coordinamento tra processi nelle ipotesi in cui si dia concorso di azioni¹¹.

Se invece il processo pendente ha per oggetto l'obbligazione (apparentemente) sorta dalla dichiarazione, la sorte del primo processo non è diversa, dato che l'atto d'imposizione ridisciplina il rapporto tributario nella sua interezza, e quindi rende irrilevanti le fattispecie precedentemente poste in essere.

5 – Veniamo, ora, alla mancanza di appigli, nel decreto n. 636, per la tesi del mero accertamento (dinanzi al giudice ordinario). Qui la Corte inverte i termini del problema. Che non è quello di vedere se il d.p.r. n. 636 autorizza l'azione dinanzi al giudice ordinario, ma se l'esclude. Del resto, la stessa Corte mostra di porre il problema appunto in questa maniera quando, premesso che l'azione di mero accertamento è un'azione di applicazione generale e che il giudice ordinario è idealmente investito di tutta la giurisdizione, osserva che questi principii sono derogati solo quando, dal sistema normativo che concerne un giudice speciale, «sia desumibile una volontà del legislatore di realizzare, con l'esclusività di quella giurisdizione, un'obiettivo delimitazione della materia astrattamente controvertibile»¹².

¹¹ Si intende più precisamente dire che, instaurato un processo per l'accertamento negativo dell'obbligazione di dichiarazione e di versamento (c.d. autotassazione), un successivo processo (d'annullamento) inscenato contro un atto impositivo che ha riassorbito la situazione tributaria antecedente, impedisce il proseguimento del processo di mero accertamento, «*Wenn das Interesse im Laufe des Rechtsstreits verlorengegangen ist, wie z.B. Leistungsklage oder -widerklage oder eine Gestaltungsklage erhoben ist, die den Gegenstand der Feststellungsklage mitumfasst, ist die Klage unzulässig*» (ROSENBERG-SCHWAB, *Zivilprozessrecht*, München 1974, p. 476).

Nel caso che qui si esamina, non accade che il secondo processo ricomprenda l'oggetto del primo, ma il secondo ha per oggetto un atto (quello di imposizione) che, disciplinando come fonte esclusiva il rapporto tributario, subentra alla fattispecie del tributo che poteva ipotizzarsi essere antecedentemente venuta in essere: situazione, questa, che comporta anch'essa la cessazione dell'interesse all'accertamento negativo, domandato nel primo processo.

¹² Il principio chiovendiano della potenziale attribuzione di tutta la giurisdizione al giudice ordinario trova il suo riscontro normativo nell'art. 1 del c.p.c. («La giurisdizione civile, salvo speciali disposizioni di legge, è esercitata dai giudici ordinari secondo le norme del presente codice»), norma che va coordinata con l'art. 2907 c.c. («alla tutela giurisdizionale dei diritti provvede l'autorità giudiziaria...») e, quanto al riparto tra giurisdizione su diritti e giurisdizione su interessi legittimi, con l'art. 103, 1° comma, Cost. Se è vero che la giurisdizione del giudice amministrativo sugli interessi non può considerarsi speciale, ma ordinaria, resta fermo che, in ordine alla tutela dei diritti, ogni giudice diverso da quello ordinario si pone come speciale e le attribuzioni del medesimo debbono essere previste – come dice l'art. 1 c.p.c. – da «speciali disposizioni di legge». Questa

È questa volontà che si tratta di cercare nella legge di revisione del contenzioso; ma questa ricerca la Cassazione non la tenta neppure, tant'è che si affida alla «semplificazione» voluta dal delegante.

Dico questo perché non è certo probante il fatto che il d.p.r. n. 636 non dichiara né di abrogare né di far salvo l'art. 6 dell'allegato E; non è infatti quella la norma su cui poggia il principio, per cui «il giudice ordinario è idealmente investito di tutta la giurisdizione».

Né conta la circostanza che, nel testo definitivo del d.p.r. n. 636, all'art. 16, sia stato soppresso il comma 3, che prevedeva appunto l'azione di accertamento mero: questo è infatti un argomento che riguarda la possibilità di agire in mero accertamento dinanzi alle commissioni, non dinanzi al giudice ordinario.

6 – Non mi sembra, in definitiva, dimostrata la esclusività o completezza della giurisdizione delle commissioni né l'esclusione della tutela dinanzi al giudice ordinario in relazione a quelle azioni, come l'azione di mero accertamento, che sono precluse dinanzi alle commissioni dal carattere impugnatorio del giudizio.

Aggiungerei, ancora, valutando nel suo complesso lo svolgimento argomentativo seguito dalla sentenza, che l'esclusione in assoluto dell'azione di accertamento in materia tributaria non può essere raggiunta in base ad argomentazioni concernenti l'organizzazione processuale¹³.

Credo che se la premessa del discorso è la esclusività del sistema di tutela offerto dal giudice speciale, questo sistema dev'essere allora ricostruito cercando, se le norme non lo impediscono, di dare ad esso carattere di completezza.

Delle due l'una, insomma: o si ritiene che la giurisdizione delle commissioni è solo impugnatoria (come io ritengo), ed allora è giocoforza ammettere che i mezzi di tutela non offerti dal giudice speciale siano offerti dal giudice ordinario; ovvero si ritiene (tesi della esclusività) che in materia tributaria vi sia un solo ed unico giudice, ed allora bisogna postulare che questo giudice sia in grado di far fronte ad ogni bisogno di tutela, che possa insorgere. Diversamente l'inadeguatezza del sistema ridonda in illegittimità costituzionale.

Non condivido la tesi della esclusività e quindi non debbo incaricarmi di verificare se le norme del d.p.r. 636 precludano un'azione di accertamento dinanzi al giudice speciale.

Osservo, però, fuggente, che la tesi della esclusività comporta, come coroll-

pienezza di giurisdizione del giudice ordinario in ordine alla tutela dei diritti vale anche per i diritti dei cittadini nei confronti della pubblica amministrazione (l. 20 marzo 1865, all. E, art. 2).

È errato, perciò, riferirsi all'art. 6 dell'all. E, e ad esso soltanto, quando si pone il problema della giurisdizione del giudice ordinario in materia di diritti soggettivi relativi all'applicazione dei tributi.

¹³ Conforme MAGNANI, *Sull'improponibilità dell'azione di accertamento negativo in materia tributaria*, cit., p. 228.

lario, che all'art. 16 non si attribuisca il significato di norma «tassativa»: di norma cioè che consente di adire il giudice speciale solo per l'impugnazione di atti. Quella norma, nella logica della esclusività, regola soltanto il termine d'impugnazione, quando d'impugnazione si tratta.

Il fatto, poi, che nessuna norma espressa preveda il mero accertamento non dovrebbe preoccupare, potendosi, alla ipotesi che si esamina, adattare l'insegnamento chiovendiano, per il quale è utile, ma non necessario un principio che espressamente preveda le azioni di accertamento. «Dato un ordinamento giudiziario e processuale, è con ciò solo autorizzata ogni domanda di tutela giuridica che si fondi sopra un effettivo interesse a questa tutela»¹⁴.

7 – Ammessa così, dinanzi al giudice ordinario (ovvero, *in ipotesi*, dinanzi al giudice speciale) l'azione di mero accertamento, non ogni problema è, con ciò, superato: occorre anche verificare quando è ammessa in concreto.

Infatti resta da accertare se, avuto riguardo ai moduli procedurali attraverso i quali si realizza la funzione impositiva, con riguardo ai tributi appartenenti alla giurisdizione delle commissioni, sia configurabile un diritto soggettivo suscettibile di accertamento giudiziale (preventivo)¹⁵, resta da accertare se la costruzione chiovendiana dell'accertamento, costruita in funzione delle liti tra privati, e quindi dell'accertamento (positivo o negativo) di rapporti giuridici, non debba essere rielaborata quando si tratti di relazioni tra pubblica amministrazione e cittadino, in cui, prima che un problema di esistenza (o di legittima esistenza) di un rapporto (costituito da un atto amministrativo), domina l'esistenza d'una potestà¹⁶; resta infine da verificare quando in materia tributaria possono

¹⁴ CHIOVENDA, *L'azione nel sistema dei diritti*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma 1930, p. 77.

La linea di pensiero accennata nel testo, che deduce dall'esclusività della giurisdizione delle commissioni la possibilità di agire dinanzi ad esse in mero accertamento è stata compiutamente sviluppata da CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado*, in *Contenzioso tributario*, Atti del convegno di S. Remo, Padova 1975, pag. 28 e ss., che però configura come esercizio di azioni di accertamento anche i ricorsi contro gli atti di accertamento del tributo. Si veda altresì RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, cit., spec. p. 579 ss.

Una certa coincidenza sul punto qui in esame si riscontra tra la tesi della Cassazione e quella di MAFFEZZONI, *Atti impugnabili e funzione del processo avanti le commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1976, p. 1389 ss., poiché il M. considera esclusiva la giurisdizione delle commissioni e non ammette dinanzi ad esse azioni che non siano dirette contro gli atti indicati, in modo che si ritiene tassativo (e tassativo perché completo). Questa dottrina non può essere qui esaminata con l'ampiezza che merita: sarà perciò consentito di rilevare che non ci sembra possa considerarsi completo, in materia tributaria, un sistema di tutela limitato alle sole azioni di impugnazione (e per di più contro i soli atti indicati nell'art. 16).

¹⁵ MAGNANI, *op. loc. ult. cit.*

¹⁶ Per ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, prima dell'imposizione non vi sarebbe alcun rapporto giuridico da accertare, «ma solo una potestà vincolata d'imposizione, che

avverarsi i presupposti di ammissibilità del mero accertamento (incertezza, situazione di pregiudizio ecc.).

Questi problemi non possono esser qui esaminati. Accenno soltanto al fatto che, nell'impostarli, debbono essere distinte diverse ipotesi.

La prima è quella di chi, di fronte al verificarsi d'un fatto, sia in dubbio su quali ne siano le conseguenze fiscali. Può accadere che vi sia già, in proposito, un orientamento dell'amministrazione, che il cittadino non condivida; ma può anche accadere che non vi sia alcun orientamento amministrativo (o giurisprudenziale, o dottrinale). Sovente la posizione di dubbio è di chi è economicamente indifferente di fronte ad interpretazioni alternative di una norma: si pensi ai soggetti iva ed ai sostituti d'imposta.

In simili evenienze, l'alternativa sarebbe, per la Cassazione, quella di applicare l'imposta e di agire poi per il rimborso ovvero di astenersi dall'applicare l'imposta, salvo soggiacere, poi, alle sanzioni.

non può essere oggetto di accertamento giudiziale, mentre il suo esercizio illegale può stimolare una giurisdizione amministrativa d'annullamento dell'atto illegittimo» (p. 593). Un processo tributario d'accertamento mero sarebbe perciò una possibilità non da escludersi, ma da ammettersi solo quando «una controversia sull'esistenza e sul contenuto d'un'obbligazione tributaria sorga indipendentemente dalla disputa intorno alla legittimità della sua costituzione» (ID., *Processo tributario di mero accertamento?*, in *Problemi di diritto*, Milano, 1957, vol. III, p. 333). L'Allorio ha riaffermato queste sue idee nella relazione tenuta al convegno di Parma sul contenzioso tributario, già menzionato alla nota 6.

È dunque inesatto annoverare l'Allorio, come da taluno viene fatto, tra i negatori del mero accertamento: vero è, soltanto, che questo autore non ammette un'azione di mero accertamento della potestà d'imposizione, in coerenza con il principio che oggetto d'accertamento possono essere i diritti e non le potestà. La costruzione alloriana non esclude, quindi, che possa esservi mero accertamento del rapporto sorto dalla dichiarazione, ove si ritenga (cfr. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 103) che la dichiarazione sia fonte d'un rapporto d'imposta, che l'eventuale successiva imposizione pone, però, nel nulla, sostituendolo con il rapporto costituito dallo stesso atto d'imposizione (in argomento, si veda anche TESAURO, *Limiti di esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, II, 109).

Nell'opera alloriana, a me sembra, è portata l'attenzione sull'*imposizione*: si contrasta la tesi giurisprudenziale dell'ammissibilità dell'azione di accertamento negativo di fronte alla minaccia d'imposizione (*Diritto processuale tributario*, cit., p. 167); si ammette che «a rapporto tributario costituito, chi abbia interesse all'accertamento della sua esistenza e misura, indipendentemente dalla contestazione intorno alla legittimità di quel rapporto, può certamente rivolgersi ai tribunali ordinari per ottenere una sentenza dichiarativa in argomento» (*op. loc. cit.*); non si esclude, dunque, che, se un rapporto tributario è costituito, prima dell'imposizione, questo possa essere oggetto, ad iniziativa del contribuente, di mero accertamento (il quale voglia far dichiarare, ad esempio, che ha incluso nella propria dichiarazione redditi non suoi, ricavi non conseguiti e via esemplificando) e che, perciò, l'obbligazione è sorta con un contenuto diverso da quanto risulta dalla dichiarazione.

Certo l'utilità pratica, in un sistema nel quale la dichiarazione deve essere accompagnata dal versamento, del mero accertamento, è ridotta al minimo dal fatto che, solitamente, si avrà interesse ad agire per il rimborso: ciò non toglie, però, il valore di principio che riveste il contrastare tendenze che, al fondo, mirano soltanto a ridurre gli strumenti di difesa del cittadino in materia tributaria.

L'alternativa sarebbe insomma tra due rischi: quello del rimborso (che, in pratica, è una sorta di sanzione, essendo notoria la lungaggine delle relative procedure) e quello della sanzione vera e propria.

L'azione di accertamento negativo che il cittadino dubbioso potrebbe, in ipotesi, esperire, sarebbe quella avente per oggetto l'obbligo di dichiarazione e di versamento (l'obbligo dell'autotassazione, per dirla col linguaggio giornalistico, adottato dalla Corte regolatrice).

La seconda ipotesi è quella di chi ha già presentato la dichiarazione ed intende, agendo in mero accertamento, far accertare degli errori contenuti nella dichiarazione: qui oggetto dell'azione sarebbe il rapporto d'imposta.

Si mirerebbe a far accertare che il rapporto d'imposta non è sorto affatto e non è sorto con il contenuto enunciato nella dichiarazione.

Terza ipotesi è quella di chi si sente, diciamo così, minacciato d'imposizione. Un'ipotizzabile azione d'accertamento avrebbe qui per oggetto l'insussistenza, in concreto, del potere d'imposizione.

Nelle prime due ipotesi, dunque, l'azione avrebbe per oggetto dei rapporti obbligatori; nella terza, una pubblica potestà, onde si scontra con il dominante convincimento che il giudice (ordinario) provvede a tutelare i rapporti, non gli stati di soggezione a fronte di pubbliche potestà.

Pare che, se un cittadino voglia far accertare l'inesistenza d'un rapporto obbligatorio, di cui un privato vada dicendo d'essere *partner* attivo, esiste tutela, mentre non esiste tutela a fronte della pubblica amministrazione che vanti di poter costituire (ed effettivamente costituire) un'obbligazione.

L'ultima ipotesi è forse la più significativa perché pone in luce una conseguenza sicuramente inaccettabile della tesi assolutamente negativa del mero accertamento.

Si allude all'ipotesi di atti d'imposizione emanati in «carenza di potere». Che la tutela da invocarsi sia qui di tipo puramente accertatorio (per l'accertamento negativo, cioè, del rapporto apparentemente costituito o anche, se si vuole, accertato, da un non atto), pare superfluo dire ¹⁷.

In un'ipotesi del genere, stando alla tesi della Cassazione, non sarebbe data tutela alla commissione, poiché mancherebbe un atto da impugnare, né dinanzi al giudice ordinario, per il quale le controversie d'imposta sarebbero tabù.

Avremmo così non solo il paradosso d'un difetto di tutela, ma il paradosso d'un difetto di tutela nei casi più gravi di illegalità amministrativa.

¹⁷ Cfr. TREMONTI, *Imposizione realizzata in carenza di presupposto (o su presupposto esente) e disapplicazione da parte del giudice ordinario*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, II, 83: del quale non condivido la tesi che, proposta azione dinanzi al giudice ordinario, questo «disapplicherebbe» l'atto emanato in carenza di potere. La disapplicazione presuppone, infatti, un atto efficace, mentre dove non c'è potere c'è solo l'apparenza di un atto e quindi apparenza di effetti.

Ed è questa l'ultima, ma non l'unica, delle ragioni, per contrastare decisamente un orientamento giurisprudenziale in materia di tutela del cittadino-contribuente al fondo del quale vi è, in definitiva soltanto l'aspirazione a ridurre gli strumenti di tutela.

IN TEMA DI GIURISDIZIONE E COMPETENZA PER LE CONTROVERSIE TRA SOSTITUTO E SOSTITUITO *

1. – Secondo un'elaborazione dottrinale largamente nota per acutezza ed originalità, il tributo non si risolve nel rapporto obbligatorio (semplice o complesso) che intercorre tra ente impostore e «contribuente», ma è costituito da un complesso di norme, unificate da una «ratio» (è un istituto giuridico, cioè). Di qui il corollario secondo cui il problema dell'attinenza o meno dei rapporti interni al diritto tributario si traduce in quello della rispondenza o meno delle norme che disciplinano tale materia alla *ratio* di un singolo tributo (A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, I, p. 25).

Questa indicazione potrebbe far da premessa ad un tentativo di inquadramento nel «tributo» dei rapporti tra sostituto e sostituito; ne potrebbe conseguire l'assunto che è controversia tributaria quella avente ad oggetto il rapporto (di ritenuta o di rivalsa) tra privati.

Peraltro, se anche si seguisse questa strada, sarebbe ben arduo arrivare alla conseguenza estrema di ritenere la giurisdizione delle commissioni d'imposta su tali controversie, essendo, quella delle commissioni, una giurisdizione d'impugnazione di atti, non di accertamento di rapporti.

Diviene così necessario restringere il problema. La giurisdizione è quella del giudice ordinario; residua il problema di competenza: resta da vedere, cioè, se si applica l'art. 9 c.p.c. (competenza esclusiva del Tribunale in materia di imposte e tasse) o se la causa è di diritto civile ed, in particolare, di diritto del lavoro, quando la controversia verta tra datore di lavoro (in quanto obbligato alla ritenuta) e lavoratore.

Ora, quando il lavoratore agisce nei confronti del datore di lavoro, la controversia non è tributaria per il fatto che viene in discussione l'interpretazione e l'applicazione di una norma fiscale (quella sulle ritenute). L'oggetto principale del giudizio, infatti, è dato dal credito di lavoro; il lavoratore agisce deducendo in giudizio il diritto alla retribuzione e chiedendo, in forza di tale titolo, la condanna del datore di lavoro. Se poi quest'ultimo eccepisce il diritto di regresso, la

* *Dir. prat. trib.*, 1979, II, pp. 320-322 (nota a Cass., sez. III, 16 febbraio 1978, n. 747).

discussione sul diritto di regresso (anche a voler considerare tale diritto come facente parte, secondo la tesi di Fedele, del «tributo inteso come istituto largamente comprensivo di ogni rapporto che risponda alla ratio ispiratrice dell'istituto stesso») non vale a dare «colore fiscale» alla controversia; la questione fiscale che si agita in causa, infatti, è soltanto una questione pregiudiziale, mentre ciò che determina la competenza non è questa o quella tra le questioni da risolvere per pervenire alla decisione, ma la questione ultima, quella la cui soluzione forma oggetto di giudicato.

In uno studio di gran pregio su di un problema specifico delle ritenute d'acconto (M. TURCHI, *Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto*, in *Giur. comm.*, 1976, II, p. 242 ss.), sono stati messi a punto diversi profili generali del prelievo alla fonte, tra cui il seguente: «che quando il debitore sia obbligato per legge a ritenere e versare all'ente impositore una parte della somma dovuta, ciò (non determina) una ugual riduzione del credito con la conseguenza che il creditore lo potrebbe esigere ... soltanto in misura così ridotta» (*ivi*, p. 251). La norma fiscale che autorizza od impone la ritenuta non riduce l'ammontare del credito, ma conferisce attitudine estintiva ad un pagamento inferiore all'ammontare del dovuto. Per ciò, quando il lavoratore chieda al datore di lavoro una certa somma, assumendo che gli sono state effettuate ritenute indebite, egli agisce sulla base del diritto alla retribuzione e deduce che il pagamento non è avvenuto in misura liberatoria.

La norma fiscale non incide sulla misura del debito del datore di lavoro: essa opera soltanto all'atto del pagamento (v. TURCHI, *op. cit.*, *passim*) e sul pagamento; per cui non può neppure sostenersi che la domanda del lavoratore sia fondata su di un titolo alla cui costituzione concorrano, insieme, la norma fiscale e quella civilistica; la *causa petendi* è, perciò, unicamente civilistica.

Quali i rapporti tra lite civilistica (tra sostituto e sostituto) e liti d'imposta, ossia tra lite civilistica e azioni di rimborso verso il fisco del sostituto o del sostituito (v. art. 38 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602)? L'autonomia tra lite civilistica e lite tributaria comporta inconvenienti, che un'attenta dottrina (GRANELLI, *Situazioni fiscali plurisoggettive e contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 261) ha recentemente analizzato. Per superarli, tale dottrina considera non «implausibile affermare che, in pendenza dei termini di versamenti della ritenuta (art. 3 d.p.r. n. 602 ...) il sostituito si trova in una posizione di temporanea carenza di interesse: decorsi, invece, tali termini, egli potrà esercitare, alternativamente, l'azione tributaria di rimborso verso l'Amministrazione, ovvero – nel caso in cui il sostituto non abbia provveduto al versamento – l'azione civile contro questi».

In altri termini, l'azione c.d. di adempimento del sostituito verso il sostituto non potrebbe essere esercitata fino alla scadenza dei termini per il versamento; potrebbe essere esercitata dopo solo in caso di mancato versamento.

Non sembra difficile rilevare che queste osservazioni, pur dettate dal lodevole intento di porre un ordine in una situazione di pluralità di azioni suscettibili

di condurre a giudicati (logicamente) contraddittori, non appaiono sorrette da un solido fondamento. Il diritto del sostituto all'integrità della retribuzione (ed, in senso più lato, del corrispettivo che gli spetta) non appare subordinabile (vuoi come diritto sostanziale, vuoi come diritto d'azione) all'obbligo di versamento, al quale il sostituto è tenuto nei confronti del fisco.

L'unico limite ammissibile sembra essere quello che discende dal concorso dell'azione civilistica (di adempimento del sostituito verso il sostituto) con l'azione di rimborso nei confronti del fisco. Il sostituito dispone di due azioni concorrenti, ma l'esercizio dell'una impedisce l'esercizio dell'altra (*electa una via, non est recursus ad alteram*). Se il sostituito agisce contro il fisco, non può agire contro il sostituto; e se agisce contro il sostituto, non può agire contro il fisco.

Con ciò non tutti gli inconvenienti sono eliminati: il sostituto, ad esempio, rischia di dover rimborsare al sostituito e di non recuperare nei confronti del fisco. Si tratta, però, di un inconveniente pratico, a cui non esiste, a mio avviso, allo stato attuale della legislazione, possibilità di porre rimedio.

IN TEMA DI LITI TRA SOSTITUTO E SOSTITUITO *

1. La dottrina ha già da tempo messo in risalto il moltiplicarsi, nell'attuale sistema tributario, di "situazioni fiscali plurisoggettive" e l'inadeguatezza, rispetto ad esse, del processo tributario dinanzi alle commissioni¹. I problemi sono generati dal fatto che il processo tributario dinanzi alle commissioni concerne soltanto le liti in cui è coinvolto il fisco, mentre sulle liti tra privati permane la competenza (giurisdizione) di altri giudici.

Prendiamo il caso della sostituzione: se vi è contestazione sull'applicabilità, ad una certa fattispecie, dell'obbligo di ritenuta e di versamento, alla giurisdizione delle commissioni sulle liti contro il fisco si affianca quella di un altro giudice (di solito il giudice ordinario) sulle liti tra sostituto e sostituito.

Possono darsi, allora, processi dinanzi a giudici diversi (e quindi cause non unificabili) rispetto a rapporti connessi, con possibili giudicati logicamente contrastanti.

Può darsi, ad esempio, la seguente vicenda: il presunto sostituito agisce contro il sostituto e quest'ultimo agisce nei confronti del fisco; i processi potrebbero avere esito diverso; il presunto sostituito, ad esempio, potrebbe risultare soccombente o vittorioso in entrambi i processi².

Per ovviare a simili evenienze [definite addirittura aberranti o grottesche³], è stata affacciata una tesi che essendo in contrasto con un principio fondamentale dell'ordinamento, costituzionalmente riconosciuto (il diritto di azione) merita di essere criticamente esaminata. La tesi è presentata come soluzione "facile" del problema: si tratta, effettivamente, di una soluzione "facile", perché "chirurgica": essa consiste nel ritenere che il sostituito non abbia azione nei confronti del sostituto⁴.

* *Rass. trib.*, 1984, I, pp. 447-453.

¹ Cfr. A.E. GRANELLI, *Situazioni fiscali plurisoggettive e contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 259; G. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 765.

² Cfr. C. BAFILE, *Aspetti processuali del rimborso dei versamenti diretti*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, II, p. 8.

³ BAFILE, *op. loc. cit.*

⁴ BAFILE, *op. cit.*

Il rimedio è peggiore dei mali ai quali intende porre rimedio, poiché pone il (presunto) sostituito alla mercé del (presunto) sostituto: se un soggetto, debitore, decurta indebitamente la prestazione assumendo di dover operare una ritenuta (ad esempio, per fare un dispetto al creditore), esso potrebbe così comportarsi senza dover temere nulla, posto che il presunto sostituito non ha azione nei suoi confronti.

2. La tesi seguita dalla giurisprudenza e dalla maggior parte della dottrina è completamente diversa, e può essere così riassunta: la lite tra sostituto e sostituito si radica sul rapporto sottostante; il sostituito che contesta la ritenuta, in realtà, agisce per ottenere l'integrale adempimento del rapporto sottostante (egli nega, quindi, l'esistenza della sostituzione, o contesta la misura della ritenuta); è dunque il rapporto sottostante che dà titolo all'azione, mentre la questione fiscale è soltanto una questione pregiudiziale, che viene conosciuta *incidenter tantum*⁵.

Contro questa impostazione sono stati affacciati diversi rilievi critici. Si è osservato:

- a) che “la ritenuta eseguita dal sostituto non ha alcun nesso con il rapporto sottostante e si fonda esclusivamente sulla norma tributaria; non può quindi per nulla parlarsi di parziale inadempimento dell'obbligazione che dà causa al reddito; non è infatti una ragione che attiene al rapporto di lavoro subordinato, o di lavoro autonomo o di remunerazione del capitale ecc. quella che ha dato causa alla ritenuta e della quale si discute in giudizio”;
- b) che “non può parlarsi di decurtazione della prestazione, perché il sostituto non ha semplicemente praticato una ritenuta (nel suo interesse) ma ha anche eseguito il versamento a beneficio del sostituito ed ha ad esso consegnato un certificato (art. 3, D.P.R. n. 600 del 1973) che vale come moneta spendibile nei confronti dell'Amministrazione ...”;

⁵ Scrive A. MERCATALI, *La ritenuta d'acconto sui redditi professionali: problematica ante e post riforma*, in *Riv. dir. fin.*, 1979, I, p. 352: “Tale azione esula dal rapporto d'imposta (conclusosi con il pagamento da parte del sostituto) e si fonda su un diritto privatistico sì che, da un lato, non ha natura tributaria e, dall'altro, il giudicato formatosi nel giudizio relativo non è opponibile alla Finanza”. È ivi citata Cass., 14 marzo 1979, n. 761, in *Giust. civ.*, 1959, I, p. 603, cui *adde*, da ultimo, la giurisprudenza esaminata da BAFILE.

Cfr. inoltre M. TURCHI, *Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto*, in *Giur. comm.*, 1976, I, p. 242, e F. TESAURO, *In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p. 320.

BAFILE, *op. cit.*, p. 4, testo e nota, accenna anche alla possibilità per il sostituto di agire dinanzi al giudice ordinario per ottenere la ripetizione di quanto indebitamente versato, citando taluni miei scritti (in *Giur. it.*, 1972, III, 2, 5 e in *Riv. dir. fin.*, 1978, II, p. 34); sul punto, sembra qui sufficiente dire della mia adesione alla tesi della “esclusività” della giurisdizione delle Commissioni (cfr. *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pp. 77 e 149). Ora, poi, la previsione di pronunce di condanna anche da parte del giudice tributario toglie fondamento alla possibilità di prospettare una simile azione dinanzi al giudice ordinario a causa del difetto di tale forma di tutela in sede di giurisdizione speciale.

c) che “il sostituto di imposta che ha eseguito la ritenuta non ha agito quale debitore della prestazione sottostante sulla base del titolo che regola questo rapporto, ma quale soggetto passivo di una norma tributaria che impone autonomamente al sostituto (e ad esso soltanto) precisi doveri”⁶.

Questo complesso di argomentazioni è inficiato da una premessa implicita: esso è infatti tutto “ragionato” sull’ipotesi che esista effettivamente una norma tributaria, che istituisca la sostituzione e imponga la ritenuta nella misura effettivamente operata.

Basta, infatti, rovesciare la premessa e ragionare sull’ipotesi che la norma tributaria non esista, perché si renda impossibile sostenere che quella norma ha dato causa alla ritenuta, che non vi è decurtazione del rapporto sottostante, che il presunto sostituto ha agito quale soggetto passivo della norma tributaria, ecc.

Analoghe argomentazioni valgono per il caso in cui la ritenuta sia stata operata in misura maggiore del dovuto.

Entrambe le ipotesi sono legittime se ci si pone dal punto di vista sostanziale; ma qui, trattandosi di risolvere un problema di diritto processuale (ed, in particolare, un problema giurisdizionale), l’ipotesi su cui ragionare è quella che l’attore afferma nell’atto introduttivo del giudizio⁷. Nelle argomentazioni riferite vi è dunque un errore di metodo: l’ancorare la soluzione di un problema processuale ad una certa ipotesi (infondatezza della domanda) che attiene al merito della controversia.

Orbene, se bisogna ragionare muovendo dall’ipotesi che l’affermazione dell’attore sia fondata, non vedo come possa essere negato che il creditore d’una certa prestazione, cui il debitore corrisponda meno di quanto è civilisticamente dovuto, assumendo di dover ritenere un certo importo a titolo di ritenuta fiscale, agisca in giudizio, nei confronti del creditore (presunto sostituto) sulla base del cosiddetto rapporto sottostante, per ottenere l’accertamento di tale rapporto e la condanna del creditore al pagamento delle differenze.

Una lite del genere non ha nulla di tributario, se non la questione pregiudiziale intorno all’esistenza e alla portata della norma, invocata in via di eccezione dal convenuto: ma non è tale questione che dà titolo alla domanda, e non è da tale questione (che forma oggetto di cognizione meramente incidentale) che si determina la giurisdizione⁸.

⁶BAFILE, *op. cit.*, pp. 11-12.

⁷Superflua, sul punto, ogni citazione. Va ricordato, peraltro, l’art. 386 del codice procedura civile, mentre, per la dottrina, si veda A. CERINO CANOVA, *Commentario del codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, libro secondo, tomo primo, Torino, 1980, p. 141, ove una chiara messa a punto della discrepanza tra visione sostanziale e visione processuale del fenomeno giuridico: “nel processo ... l’effetto giuridico è già *a priori* determinato, sia pure come affermazione da verificare ...”.

⁸Critiche analoghe possono essere rivolte a GLENDI, *op. cit.*, p. 772, quando scrive che, “se è

Giudice giurisdizionalmente competente di tale lite è dunque il giudice del rapporto sottostante.

3. Per negare la proponibilità della domanda del sostituito nei confronti del sostituto non vale affermare che tra di essi “non esiste alcun rapporto”; né si può sostenere che non si deve scindere “in due rapporti distinti quello che in realtà è un unico rapporto trilaterale”⁹.

Altro è il rapporto sottostante, altro il rapporto (anzi: i rapporti) di ordine fiscale.

In base al primo, chi assume di aver ricevuto meno di quanto gli compete, ha azione verso il debitore per l'adempimento integrale di tale rapporto.

Egli ha, altresì, azione verso il fisco, ai sensi dell'art. 38, D.P.R. n. 602/1973, ma questa norma eccezionale¹⁰ non toglie la possibilità di agire in base al rapporto sottostante, invocando la tutela che a tale rapporto è data dinanzi ad una giurisdizione diversa da quella delle commissioni.

Per sostenere che l'art. 38 cit. escluderebbe l'azione del sostituito verso il sostituto (potendo egli agire *solo* verso il fisco) sono state addotte argomentazioni tutt'altro che convincenti. Si è detto che il contribuente sostituito “che ha ricevuto il certificato dell'eseguita ritenuta” e che “imputa nella dichiarazione l'importo della ritenuta come acconto dell'imposta”, è un soggetto che “ha speso come moneta l'eseguita ritenuta, fosse legittima o meno”. In tal senso, si argomenta, “Se fosse consentito al contribuente di domandare successivamente al sostituto il rimborso della ritenuta, o otterrebbe una locupletazione a danno del sostituto, ovvero, se l'Amministrazione avrà rimborsato al sostituto, risulterà scoperta la somma imputata dal contribuente come acconto; ciò significa che il contribuente dovrà ripagare (mediante iscrizione a ruolo) la stessa somma di cui è stato rimborsato dal sostituto”¹¹.

L'ipotesi che il sostituito adoperi come “moneta spendibile” il certificato rilasciato dal sostituto è, in effetti, estranea alla problematica che qui si discute.

vero che la ritenuta da parte del soggetto erogatore del reddito, nel momento stesso in cui viene effettuata, in virtù della norma tributaria che l'impone, costituisce anche adempimento totalmente liberatorio della sua obbligazione verso il percipiente, proprio perché in tal modo ci si trova di fronte a fattispecie di già avvenuto adempimento, non ha addirittura più senso configurare ancora un'azione di adempimento, potendosi solo prospettare azione di ripetizione o di rimborso”.

Il discorso vale quando vi è la norma tributaria che impone la ritenuta (e l'impone nella misura in cui è stata effettuata); altrimenti, il discorso resta privato della sua premessa; e, nell'ottica del processo, occorre proprio muovere dalla premessa che la norma manchi, o non imponga la ritenuta nella misura in cui è stata effettuata. Quando un giudice deve accertare la giurisdizione, ciò che conta è l'affermazione dell'attore: si veda quanto scrive lo stesso GLENDI, *op. cit.*, p. 681.

⁹BAFILE, *op. cit.*, p. 15.

¹⁰TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 196.

¹¹BAFILE, *op. loc. cit.*

L'art. 38 cit. va visto non solo come norma processuale ma (anche) come norma che postula un rapporto sostanziale tra sostituito e fisco, in forza del quale quest'ultimo è debitore del primo.

Con la conseguenza: a) che sostituito e fisco sono debitori solidali rispetto al sostituito; b) che, quando il sostituito "spende" nei confronti del fisco il certificato dell'eseguita ritenuta, egli non ha nulla da pretendere dal sostituito, perché è stato già soddisfatto del suo credito¹².

In tal caso, la domanda nei confronti del sostituito non è dunque improponibile ma infondata; alla stregua di ogni altro condebitore, il sostituito che fosse convenuto in giudizio potrebbe eccepire che il debito è stato soddisfatto.

Non vi è dunque da temere alcuna "locupletazione a danno del sostituito".

Se infatti si ritiene che il presunto sostituito abbia azione nei confronti del fisco ed anche nei confronti di chi ha operato la ritenuta che viene contestata, con ciò nessuno pretende che il concorso di azioni possa comportare, per il presunto sostituito, il doppio risultato di ottenere l'importo della ritenuta da parte di entrambi i soggetti.

Lo impedisce, come già detto, la circostanza che i due debitori sono debitori d'una medesima prestazione: sono, insomma, debitori in solido.

Ecco perché, come si diceva, il contribuente che, avendo subito una ritenuta, e l'ha poi computata nella dichiarazione, nulla può pretendere dal sostituito. Ciò che si può ulteriormente ipotizzare, in una simile evenienza, è che il sostituito abbia da contestare la tassabilità del provento su cui è stata operata la ritenuta: si può delineare in tal modo una lite strettamente tributaria, alla quale il sostituito è ovviamente estraneo.

Resta da esaminare l'ipotesi in cui l'Amministrazione rimborsa il versamento al sostituito; il tal caso, si è detto, "risulterà scoperta la somma imputata dal contribuente come acconto; ciò significa che il contribuente dovrà ripagare (mediante iscrizione a ruolo) la stessa somma di cui è stato rimborsato dal sostituito".

Si ipotizza, in altri termini, che il fisco rimborsi il versamento al sostituito, e che quest'ultimo rimborsi la ritenuta al sostituito.

Non si comprende, peraltro, cosa vi sia di patologico in una tale ipotesi; so-

¹²BAFILE, *op. cit.*, p. 15, scrive: "In verità il contribuente che intende contestare l'obbligo di ritenuta dovrebbe rinunciare ad imputarla in conto dell'imposta sul reddito complessivo e logicamente versare in sede di dichiarazione l'imposta in base ad essa dovuta senza detrarre l'acconto; diversamente, imputando la ritenuta come acconto si preclude la possibilità di ottenere il rimborso e legittima l'eventuale irregolarità della ritenuta".

In verità, il contribuente che contesta la ritenuta contesta anche la tassabilità (la prima presuppone, di regola, la seconda) e quindi non dichiara il provento e non imputa la ritenuta; se dichiara il provento, non vedo perché non possa poi far valere l'errore che inficia la dichiarazione e chiedere il rimborso.

prattutto, non si comprende quale rilievo essa abbia al fine di dimostrare che il sostituito non ha azione nei confronti del sostituto¹³.

4. L'improponibilità, per taluno, e l'infondatezza, per altri, della domanda di adempimento del sostituito verso il sostituto, sono state collegate all'avvenuto versamento della somma ritenuta.

Si è infatti osservato che “una azione diretta del sostituito contro il sostituto potrà essere riconosciuta solo nelle ipotesi in cui l'Amministrazione non ha acquisito la somma ritenuta o perché il versamento non è stato eseguito o perché lo ha rimborsato al sostituto”¹⁴.

Senza versamento, (dal sostituto al fisco), il sostituito avrebbe azione verso il sostituto; dopo il versamento, vi sarebbe azione solo nei confronti dell'amministrazione, perché “il rimborso della ritenuta non può essere evidentemente un affare privato tra sostituito e sostituto che resta ignorato dall'Amministrazione”¹⁵.

Si ammette dunque – se la ritenuta non è seguita dal versamento – l'azione del sostituito verso il sostituto; ma non sembra dimostrato che il versamento impedisca tale azione.

Chi subisce una ritenuta indebita può certo agire nei confronti del fisco ai sensi dell'art. 38, ovvero includere il provento assoggettato a ritenuta nella dichiarazione, e rivalersi in tal modo nei confronti del fisco (nei cui confronti il certificato rilasciatogli dal soggetto erogatore del reddito vale come “moneta spendibile”).

Ma se lo stesso soggetto reputa che quel provento non costituisca reddito tassabile e non sia soggetto a ritenuta, egli dovrà pur avere azione verso il suo creditore, per far accertare che mancando la norma invocata dal presunto sostituto il rapporto obbligatorio non è stato integralmente adempiuto. Che il presunto sostituto abbia tenuto per sé o abbia versato al fisco la somma ritenuta, è circostanza che non ha nessun rilievo nei confronti del sostituito. Il versamento riguarda il rapporto fisco-sostituito; se non è dovuto, ed è stato tuttavia effettuato, non sarà di certo il mero fatto del versamento al fisco a rendere legittima la ritenuta e ad impedire al (presunto) sostituito di agire verso il (presunto) sostituto.

Meno criticabile è la posizione di chi sostiene che “l'azione del sostituito è suscettibile di essere paralizzata dall'eccezione con cui il sostituto deduca di aver trattenuto la somma richiesta per versarla all'ente impositore e, quindi, di aver adempiuto il proprio debito anche per questa parte; onde, e correlativamente, l'azione medesima può essere sperimentata con successo solo quan-

¹³ Evidentemente, si ipotizza che si versi in un caso in cui non è prevista la ritenuta ma v'è tassabilità.

¹⁴ BAFILE, *op. cit.*, p. 19.

¹⁵ BAFILE, *op. cit.*, p. 16.

do la somma oggetto della ritenuta rimanga acquisita al sostituto per l'inesistenza del rapporto obbligatorio fra quest'ultimo e l'Amministrazione finanziaria" ¹⁶.

Questo assunto è meno criticabile perché non si pone sul piano della proponibilità, ma su quello della fondatezza della domanda del sostituito verso il sostituto.

Si tratta, comunque, di posizione anch'essa criticabile, ma solo nel punto in cui sembra attribuire rilevanza alla circostanza che vi sia stato o no il versamento; invece l'unica eccezione che il presunto sostituto può efficacemente opporre alla domanda di adempimento, è di aver trattenuto la somma in base ad un precepto fiscale, applicabile al caso di specie.

Che l'abbia versata o no, interessa il fisco, non il sostituito; interessa il fisco che, per il "recupero" di tali somme, può agire solo nei confronti del sostituto (non certo verso il sostituito, che, dopo aver subito la ritenuta, non può essere nuovamente colpito).

5. Si è osservato che una domanda del sostituito contro il sostituto potrà essere riconosciuta solo quando l'Amministrazione non ha acquisito la somma ritenuta o quando l'ha rimborsata al sostituto, e quando (ipotesi considerata accademica) il sostituto si rifiuti di rilasciare il certificato ¹⁷.

La realtà è molto più varia e complessa.

Lo stesso scrittore di cui si sta esaminando la posizione ha ipotizzato il caso in cui vi sia contestazione dell'obbligo di ritenuta ma non della imponibilità del relativo reddito ¹⁸. Non si vede cosa impedisca a chi assuma di essere stato indebitamente assoggettato a ritenuta di agire nei confronti del presunto sostituto; certamente nulla lo impedisce nel periodo di tempo che va dall'effettuazione della ritenuta alla presentazione della dichiarazione.

Nel presentare la dichiarazione, il cosiddetto sostituito non può certo essere obbligato ad usare come "moneta spendibile" un certificato concernente una ritenuta che considera indebita. Se si ritiene che possa essere validamente "speso" nei confronti dell'Amministrazione un certificato concernente una ritenuta indebita, il contribuente assoggettato a ritenuta potrà certamente agire verso il sostituto per il danno subito per non aver potuto disporre di quella somma nel periodo di tempo che va dalla ritenuta alla dichiarazione ¹⁹.

Evidentemente se – come è più frequente – chi è stato assoggettato a ritenuta contesta sia la ritenuta che l'imponibilità, egli può agire, *in primis*, nei

¹⁶ RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, p. 268.

¹⁷ BAFILE, *op. cit.*, p. 19.

¹⁸ BAFILE, *op. cit.*, p. 15, nota 16.

¹⁹ BAFILE, *op. loc. ult. cit.*, ammette "la discussione sulla spettanza di interessi", e afferma, incomprensibilmente, che "il diritto al rimborso si compenserà con l'obbligo di versamento diretto".

confronti del sostituto; può agire, altresì, nei confronti del fisco, ai sensi dell'art. 38 cit.

Sull'esperibilità di questa seconda azione non dovrebbe incidere l'art. 39, ultimo comma, del D.P.R. n. 602, che subordina la possibilità del rimborso delle ritenute alla dichiarazione dei redditi cui le ritenute si riferiscono, ovvero al loro accertamento; si ipotizza, invero, che i proventi decurtati della ritenuta non siano soggetti ad imposta, e quindi rispetto a tali proventi non opera la preclusione dell'art. 39.

Meritano di essere considerate altre ipotesi, che non sono frutto di fantasia.

Si faccia il caso che un datore di lavoro indichi nel certificato somme superiori a quelle effettivamente erogate, e ritenute superiori a quelle effettivamente operate. Il dipendente dovrà forse includere nella sua dichiarazione le risultanze di un simile certificato? Certamente no: egli dovrà dichiarare le somme effettivamente percepite e dedurre soltanto le ritenute realmente subite. Egli potrà, poi (se non l'ha già fatto) agire verso il datore di lavoro, se le somme indicate nel certificato, e non ricevute, gli sono dovute. E quando saranno corrisposte queste somme, il datore di lavoro dovrà operare le ritenute, che il dipendente competerà in sede di dichiarazione di tali somme.

Un'ultima ipotesi di lite tra sostituto e sostituito potrebbe sorgere nel caso in cui il primo rifiuti, ed il secondo pretenda che siano operate delle ritenute: l'ipotesi è esattamente opposta a quella consueta, ma non è da considerare impossibile.

6. Non c'è dubbio che, potendo darsi una pluralità di giudizi, possono aversi esiti contraddittori.

Il sostituito può agire verso il fisco (dinanzi alle commissioni) e verso il sostituto (nei confronti del giudice cui è affidata la tutela del cosiddetto rapporto sottostante), ma se una sola delle due liti si conclude con la soccombenza dell'attore, la decisione potrà essere invocata nell'altro giudizio (*ex art. 1306, secondo comma, codice civile*) da parte del presunto condebitore²⁰.

Possono aversi, dinanzi alle commissioni, due giudizi di rimborso: uno instaurato dal sostituto, ai sensi del primo comma dell'art. 38, ed uno dal sostituito, ai sensi del secondo comma; se uno dei due giudizi si conclude favorevolmente per il ricorrente, l'altro può avvalersene: nei confronti del fisco, infatti, sostituto e sostituito si atteggianno come creditori in solido, e quindi torna applicabile anche qui il secondo comma dell'art. 1306 del codice civile.

Ove si guardi la posizione del sostituto, questi può rischiare una doppia soccombenza (se perde sia la causa con il sostituito che quella di rimborso verso il

²⁰ Avevo in altra occasione sostenuto che l'esercizio di una azione impedisce l'altra (*In tema di giurisdizione e competenza*, cit., p. 322), ma l'alternatività tra i due strumenti di tutela è, a ben vedere, priva di base normativa.

fisco), come può ipotizzarsi una doppia vittoria. Non vedo strumenti per prevenire simili evenienze, se i due giudizi si svolgono dinanzi a giurisdizioni diverse; andrebbero ampliate le possibilità di chiamata in causa del terzo o introdotte forme di coordinamento tra i diversi giudizi. Certo si è che, *de iure condito*, non basta prospettare l'eventualità del conflitto teorico di giudicati per abrogare una forma di tutela.

IL PROCESSO TRIBUTARIO TRA GIURISDIZIONE SPECIALE E GIURISDIZIONE ORDINARIA *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il progetto Azzariti (1951). – 3. La proposta Allorio (1951). – 4. Due disegni governativi di riforma (1955). – 5. Le riforme del 1971/72 e del 1991/92. – 6. Il disegno costituzionale. – 7. La proposta Ermini.

1. Premessa

Sulla questione dell'assetto da dare al processo tributario si sono contrapposti, dopo la Costituzione, due orientamenti: quello a favore del giudice speciale, da un lato, e, dall'altro, quello orientato verso la giurisdizione ordinaria.

Alla base del conflitto vi erano due questioni: una relativa alla natura delle commissioni (se amministrative o giurisdizionali), l'altra relativa alle norme costituzionali sulla giurisdizione.

Non è inutile ricordare che, prima della riforma del 1972, il c.d. contenzioso tributario era strutturato così: le liti erano sottoposte prima a tre gradi di giudizio dinanzi alle commissioni, poi a tre gradi di giudizio dinanzi al giudice ordinario¹.

Le questioni di semplice estimazione erano conosciute solo dalle commissioni tributarie di primo e secondo grado (erano quindi sottratte alla competenza della Commissione tributaria centrale e del giudice ordinario).

L'azione davanti al giudice ordinario era soggetta al *solve et repete*.

2. Il progetto Azzariti (1951)

Agli inizi degli anni '50 una commissione presieduta da Gaetano Azzariti²,

* *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, P. de' Capitani di Vimercate, vol. II, CEDAM, Milano, 2019, pp. 1405-1416.

¹ Le «commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari» erano disciplinate dal R.D.L. 7 agosto 1936 n. 1639 e dal R.D. 8 luglio 1937 n. 1516.

² Membri della commissione Azzariti erano A. Berliri, Clemente, Cosciani, Giaquinto, Lucifredi e Micheli.

elaborò un progetto di riforma delle commissioni tributarie, che da un lato qualificava le commissioni come organi amministrativi (prevedendo commissioni provinciali e Commissione centrale) e, dall'altro, affidava la "tutela giurisdizionale" a sezioni specializzate, costituite presso il pretore, il tribunale e la corte d'appello³.

Alla base delle scelte compiute dalla Commissione Azzariti vi era la convinzione che, per obbligo costituzionale, fosse necessario abolire le commissioni tributarie, istituendo sezioni specializzate nell'ambito della giurisdizione ordinaria⁴,

Le sezioni specializzate, dopo una fase puramente amministrativa, avrebbero dovuto giudicare su ogni possibile questione, anche di semplice estimazione, facendo venir meno il complicato sistema (allora vigente) dei sei gradi di giurisdizione.

3. La proposta Allorio (1951)

Contro la soluzione della commissione Azzariti si pose in posizione critica Enrico Allorio nella prolusione milanese⁵.

³ Il progetto Azzariti è pubblicato in *Riv. dir. fin.*, 1951, I, p. 113.

Nel n. 10 del 1949 la Rassegna dell'Avvocatura dello Stato (p. 233) pubblica un ampio articolo dal titolo *La riforma del contenzioso tributario*. In questo scritto si afferma la natura amministrativa delle commissioni tributarie.

Secondo l'Avvocatura le commissioni, anche se considerate giurisdizionali, non sono incompatibili con le norme costituzionali.

Ciò che la Costituzione impone è, secondo l'Avvocatura erariale, che nulla sia sottratto alla giurisdizione ordinaria, per cui è giudicata contraria all'art. 113 Cost. la regola che sottraeva al giudice ordinario le questioni di semplice estimazione.

Dopo queste premesse si afferma testualmente che principio generale applicabile a tutto il contenzioso statale, al quale non vi è ragione di derogare per il contenzioso tributario, è che spetta all'Amministrazione di decidere, in via preliminare, sulle pretese avanzate contro di essa; solo dopo tale decisione preliminare è aperta al privato la via giurisdizionale. Il mezzo normale mediante il quale vengono portate alla preliminare decisione dell'Amministrazione le controversie che la riguardano è il ricorso gerarchico; questo mezzo può ben essere adottato anche nel campo del contenzioso tributario, sia pure con gli opportuni adattamenti (p. 243).

⁴ Cfr. G. AZZARITI, *Giurisdizioni speciali e sezioni specializzate*, in *Foro it.*, 1949, IV, 17; ID., *Giurisdizioni speciali, Corte costituzionale e Magistratura ordinaria*, *ivi*, 1950, IV, p. 8; ID., *Il ricorso per cassazione secondo la nuova Costituzione*, in *Scritti giuridici in onore di Francesco Carnelutti*, Padova, 1950, vol. II, p. 108.

⁵ Si veda la prolusione milanese (letta il 4 dicembre 1951, nell'università Cattolica, come lezione introduttiva del corso di Scienza delle finanze e diritto finanziario), dal titolo *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegnata riforma del processo tributario*, in *Moneta e credito*, 1951, p. 474. Lo scritto è inserito anche nella seconda edizione del *Diritto processuale tributario*, Torino, 1953, p. 42, e in *Problemi di diritto*, vol. III, Milano, 1957, p. 415.

Si vedano anche E. ALLORIO, *In tema di riforma del contenzioso tributario*, in *Jus*, 1952, e in *Questioni di diritto*, cit., p. 443, e ID., *Una precisazione in margine alla riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. civ.*, 1955, e in *Questioni di diritto*, cit., p. 453.

Allorio critica il progetto Azzariti in due modi: ponendo in rilievo, da un lato, gli aspetti problematici delle sezioni specializzate istituite nell'ambito della giurisdizione ordinaria e facendo notare, dall'altro, che i giudici speciali hanno ragion d'essere quando si tratta di controversie di impugnazione di atti amministrativi e di situazioni litigiose scaturenti in gran numero dal periodico prodursi di intere classi di rapporti giuridici tutti uniformi, su tutto il territorio dello Stato, come è precisamente il caso dei rapporti d'imposta.

L'operare della giurisdizione ordinaria risulterebbe impacciato e in definitiva bloccato se su di essa si abbattesse – scriveva Allorio – il fardello delle indifferenziate controversie d'imposta.

Sotto due profili Allorio giustifica la esistenza dei giudici speciali d'imposta: in quanto giurisdizione di annullamento di atti amministrativi e in quanto «*giurisdizione che opera su intere masse, poco differenziate, d'atti e di conseguenti rapporti, il cui esame, anche con rito abbreviato, intralocerebbe senza ragione e senza rimedio il residuo lavoro, cui la giurisdizione ordinaria è chiamata dalla tradizione e destinata dalla propria specifica vocazione*».

Allorio non manca di criticare la tesi secondo cui la Costituzione imporrebbe la soppressione delle commissioni tributarie in quanto giudici speciali.

Secondo Allorio, la Costituzione non sancisce affatto l'abolizione dei giudici speciali. «*Vieta d'istituirne dei nuovi, che è cosa ben diversa*»⁶.

Dopo aver preso in tal modo posizione contro la devoluzione di tutte le controversie fiscali al giudice ordinario, Allorio propone di sfrondare il macchinoso sistema allora vigente, sopprimendo il giudizio dinanzi alla commissione centrale e dinanzi al tribunale.

Si propone che siano conservati due gradi di giudizio dinanzi al giudice speciale, seguiti da un grado di giudizio di merito dinanzi al giudice ordinario (Corte d'appello).

Si propone dunque una riforma non radicale.

Lo schema Allorio, divenuto progetto della Commissione Visentini, ispirerà come vedremo i successivi progetti di riforma ed anche la riforma del 1971-72.

Una commissione di studiosi, convocata per iniziativa dell'Associazione italiana tra le società per azioni, presentò nel 1952, al Ministro delle finanze, un progetto di riforma del processo tributario.

Nella quarta edizione del *Diritto processuale tributario*, edita nel 1962, Allorio pubblica (nelle "Pagine integrative") uno scritto dal titolo «*Un tentativo di riforma del processo tributario d'accertamento*» (p. 616 ss.) che riproduce il rapporto che lo stesso Allorio aveva redatto come relatore della Commissione Visentini, seguito dallo schema di riforma allora elaborato.

In sintesi, la commissione – riprendendo senza modifiche lo schema Allorio

⁶ *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegmata riforma del processo tributario*, in *Moneta e credito*, 1951, p. 484.

– proponeva un doppio grado di giurisdizione dinanzi a commissioni distrettuali e provinciali, una ulteriore istanza dinanzi alle corti d'appello (per motivi di diritto e di fatto, escluse le questioni di semplice estimazione), oltre il ricorso in Cassazione (previsto dall'art. 111 della Costituzione).

Si trattava dunque di un progetto che conservava sì la giurisdizione speciale, ma senza “estromettere” la giurisdizione ordinaria.

4. Due disegni governativi di riforma (1955)

Il progetto della commissione Visentini-Allorio ispirò, nel corso della seconda legislatura due disegni di legge, presentati alla Camera dal Ministro delle finanze Andreotti il 13 dicembre 1955.

Con il disegno di legge C. n. 1942 il governo proponeva una norma di rango costituzionale così formulata: «*Per la risoluzione delle controversie tributarie possono essere istituiti con legge ordinaria organi di giurisdizione speciale*».

Pur ritenendo che la Costituzione non escluda l'esistenza di giudici speciali amministrativi, sembrò opportuno – per fugare ogni dubbio – stabilire, con norma di rango costituzionale, che la giurisdizione tributaria può essere affidata a giudici speciali.

Il disegno di legge C. n. 1944⁷ riformava il processo tributario facendo proprio, in sostanza, lo schema Allorio, perché conservava un grado di merito dinanzi alla Corte d'appello (con esclusione delle sole questioni di semplice estimazione) e prevedeva due gradi di giurisdizione speciale piena, dinanzi a commissioni tributarie distrettuali e provinciali.

Nella relazione al disegno di legge sono ripresi, alla lettera, parole e concetti alloriani: si richiama la necessità che il sindacato sugli atti amministrativi sia affidato a giudici speciali e si osserva che la giurisdizione tributaria opera su «*masse poco differenziate di atti e di rapporti, il cui esame, anche con rito abbreviato, intralocerebbe senza ragione e senza rimedio il lavoro, cui la giustizia ordinaria è chiamata dalla tradizione e destinata dalla propria specifica vocazione*».

La legislatura si concluse senza che i due disegni di legge fossero approvati⁸.

5. Le riforme del 1971/72 e del 1991/92

Il processo tributario fu riformato nel 1971-72. La riforma fu preceduta dai

⁷ Disegno di legge n. 1944, presentato alla Camera dei deputati il 13 dicembre 1955, intitolato «*Riforma del contenzioso tributario*».

⁸ L'on. Bozzi ripropose senza successo i due disegni di legge all'inizio della terza e della quarta legislatura.

lavori della Commissione Cosciani⁹, che accolse lo schema Allorio, perché – si legge nella relazione Cosciani – «Tale schema soddisfa in pieno le esigenze che la Commissione si è posta, tanto più in quanto, secondo la decisione della Corte costituzionale, la norma della Costituzione non prescrive l'abolizione delle giurisdizioni speciali, ma semplicemente una loro revisione che può essere effettuata con legge ordinaria, mantenendo a dette Commissioni il carattere di organi di giurisdizione amministrativa»¹⁰.

A sua volta, la legge 9 ottobre 1971, n. 825, contenente «Delega legislativa al governo della Repubblica per la riforma tributaria», prevede, all'art. 10, n. 14, «la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle commissioni tributarie anche al fine di assicurare la autonomia e l'indipendenza, e in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge, prevedendosi che l'azione giudiziaria possa essere esperita avanti le corti d'appello. con esclusione in ogni caso delle questioni di semplice estimazione, dopo che sia decorso il termine per il ricorso alla commissione centrale, proponibile quest'ultimo in via alternativa e per soli motivi di legittimità».

Non era abolita la Commissione centrale, ma i gradi di giudizio erano ridotti a quattro, come nello schema Allorio¹¹. La delega del 1971 fu attuata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, intitolato «Revisione della disciplina del contenzioso tributario».

In tal modo la «revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti», prevista dalla VI disposizione transitoria, era attuata a 24 anni di distanza dall'entrata in vigore della Costituzione, molto dopo il termine di cinque anni previsti dal costituente.

Non poteva non porsi, dopo la riforma del 1972, il problema della legittimità costituzionale di commissioni giurisdizionali che prendevano il posto di organi già qualificati come amministrativi dalla Corte costituzionale, la quale, però, nel 1974, riqualficò (retroattivamente) le “vecchie” commissioni come giurisdizionali¹².

In tal modo, non poteva considerarsi violato il divieto di istituire giudici previsto dall'art. 102, comma 2, della Costituzione, inteso nel senso che per mette la conservazione delle giurisdizioni preesistenti.

È dal 1974, dunque, che la Corte costituzionale, allineandosi alla giurisprudenza ordinaria, ha riconosciuto in modo definitivo, con la loro natura giurisdizionale, la legittimazione costituzionale delle commissioni tributarie.

⁹ La Commissione di Studio per la riforma tributaria fu insediata nel 1962. Con la legge 17 luglio 1967, n. 685, fu approvato il programma economico nazionale per il quinquennio 1966-70, che includeva (all'art. 35) la riforma fiscale.

¹⁰ *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p. 132.

¹¹ Cfr. E TESAURO, *Evoluzione del contenzioso tributario e sue prospettive*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 1994, p. 1450.

¹² Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, p. 132.

Il sistema del 1972 era tutt'altro che soddisfacente.

Era diffusa l'idea che si dovessero ridurre a due i gradi di merito.

Alcune iniziative legislative, negli anni '80, erano appunto dirette a riformare il processo tributario, riducendo i gradi di merito a due¹³.

E con D.M. 18 luglio 1988, fu istituita una commissione di studio per la revisione del contenzioso tributario¹⁴.

Seguì la delega, contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, che è stata attuata dai decreti delegati n. 545 e n. 546 del 31 dicembre 1992.

I gradi di merito sono – finalmente – ridotti a due e non c'è più alcun passaggio dinanzi ai giudici ordinari di merito.

Giunge così a compimento l'evoluzione della giurisdizione tributaria come giurisdizione amministrativa speciale, il cui unico contatto con la giurisdizione ordinaria è il ricorso in Cassazione, a norma dell'art. 111 Cost.

6. Il disegno costituzionale

La devoluzione delle liti tributarie ad una giurisdizione speciale amministrativa risponde pienamente al disegno costituzionale, le cui norme consentono la collocazione della giurisdizione tributaria nel quadro delle norme istituzionali sulla giurisdizione e non impongono affatto la soppressione delle commissioni tributarie, in quanto:

- il principio dell'unità della giurisdizione è sì accolto dalla Costituzione, ma senza escludere le giurisdizioni speciali¹⁵;

¹³ Si veda, tra le altre, la proposta di legge Usellini, atto Camera n. 2601, presentata il 19 maggio 1981, con il titolo «*Norme relative agli organi della giurisdizione tributaria*», c e prevedeva commissioni tributarie di primo e secondo grado; contro le decisioni di secondo grado era previsto il ricorso in Cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c.

Si prevedeva anche la istituzione, presso la Corte di Cassazione, di una o più sezioni incaricate esclusivamente della trattazione dei ricorsi contro le decisioni delle commissioni tributarie di secondo grado.

Lo stesso Usellini presentò, il 28 settembre 1983, una nuova proposta di legge (atto Camera n. 560), che però trasformava le commissioni tributarie di primo e secondo grado in sezioni specializzate presso i tribunali e presso le corti d'appello.

La proposta di legge atto C. 3463, presentata il 9 giugno 1982, di cui era primo firmatario l'on. Giuseppe D'Alema» prevedeva due gradi di giudizio di merito, dinanzi a commissioni formate esclusivamente da giudici togati.

¹⁴ Si veda il volume *Il contenzioso tributario: problemi e prospettive di riforma*, a cura di M. LECCISOTTI, Padova, 1992, in cui sono raccolti gli atti del convegno svoltosi a Roma il 16 e 17 novembre 1990. Si veda, in tale volume, la relazione di P. RUSSO, *Evoluzione e proposte di riforma del contenzioso tributario*, che, a p. 61, esamina la proposta della commissione ministeriale.

¹⁵ Cfr. Corte cost., 1° marzo 1957, n. 41, in cui si legge che «*il principio della unità della giurisdizione, tradotto in formula legislativa nell'art 102, primo comma, della Costituzione, sta ad indica-*

- l'art. 102 Cost. vieta di istituire nuove giurisdizioni straordinarie e speciali, ma non di conservare le giurisdizioni preesistenti;
- l'art. 108 Cost., prevedendo che la legge assicura indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, dimostra che la Costituzione non esclude le giurisdizioni speciali;
- analogamente, l'art. 111 Cost., secondo cui è sempre ammesso il ricorso in Cassazione contro le sentenze dei giudici, oltre che ordinari, anche speciali, conferma che il disegno costituzionale non bandisce le giurisdizioni speciali;
- le giurisdizioni speciali, se anche vietate in assoluto in materia penale e civile, non sono vietate in materia amministrativa;
- nel disegno costituzionale, le controversie tra cittadini e pubblica amministrazione non sono da affidare al giudice ordinario, ma al Consiglio di Stato e agli «altri organi di giustizia amministrativa» (art. 103);
- il giudice tributario è uno degli «altri organi di giustizia amministrativa» (art. 103 Cost.), cui deve essere affidata la giurisdizione tributaria.

Questa interpretazione è confortata dai lavori preparatori.

Il testo della commissione, sottoposto alla plenaria (art. 95), prevedeva, da un lato, che la giurisdizione in materia civile e penale fosse affidata ai magistrati ordinari, e, dall'altro, la conservazione del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari in tempo di guerra.

In tema di giudici speciali disponeva che potessero essere istituiti con legge approvata a maggioranza assoluta dei membri delle due camere, escludendo in assoluto solo la istituzione di giudici speciali in materia penale¹⁶.

re, secondo la lettera e lo spirito della disposizione, che la funzione giurisdizionale dev'essere esercitata, salve le eccezioni introdotte nella stessa Costituzione, dai magistrati ordinari.

Al lume di questo principio dev'essere inteso anche l'altro, di cui al secondo comma dell'art. 102, in virtù del quale non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali, ma solo, per determinate materie, sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari.

Di fronte alla lamentata molteplicità di organi di giurisdizione speciale, quali si erano venuti creando nel tempo, questo è il principio direttivo che chiaramente si desume dalla norma costituzionale.

Da quei principi sarebbe sicuramente derivata la cessazione del funzionamento delle giurisdizioni speciali se altrimenti non fosse stato precisato che non alla automatica soppressione doveva addivenirsi, sebbene alla loro "revisione", ad opera del legislatore ordinario. La precisa volontà di procedere gradualmente, in tempi diversi, a questa opera di revisione delle giurisdizioni speciali esistenti, si ricava infatti, indirettamente, dagli articoli 103 e 111 della Costituzione nei quali si fa espresso riferimento ad organi di giurisdizione speciale e quindi alla loro sussistenza: l'art. 103, che mantiene il Consiglio di Stato, parla di "altri organi di giurisdizione amministrativa", che sono anch'essi mantenuti; l'art. 111, che stabilisce il principio che, contro tutte le sentenze, anche quelle pronunciate da organi di giurisdizione speciale, è sempre ammesso il ricorso in Cassazione "per violazione di legge". Quella precisa volontà di procedere gradualmente a revisione, si ricava poi, direttamente, dalla VI disposizione transitoria. Da queste norme risulta, per un verso, la sopravvivenza delle giurisdizioni speciali all'entrata in vigore della Costituzione; per altro verso, l'obbligo del Parlamento di provvedere in conformità dei principi costituzionali innanzi ricordati, nel termine di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione».

¹⁶ «La funzione giurisdizionale in materia civile e penale è attribuita ai magistrati ordinari, istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario».

Nel dibattito emersero diverse tendenze.

Vi era chi proponeva che fosse esplicitamente prevista la giurisdizione speciale per le liti tributarie¹⁷.

Alcuni deputati proposero una nuova formulazione dell'articolo 95 cui il secondo e il terzo comma corrispondono al testo, approvato in via definitiva, degli artt. 102 e 103 della Costituzione¹⁸.

«Al Consiglio di Stato ed alla Corte dei conti spetta la giurisdizione nelle materie e nei limiti stabiliti dalla legge».

«Presso gli organi giudiziari ordinari possono istituirsi per determinate materie sezioni specializzate con la partecipazione anche di cittadini esperti, secondo le norme sull'ordinamento giudiziario».

«Le norme sull'ordinamento giudiziario e quelle sulle magistrature del Consiglio di Stato e della Corte dei conti sono stabilite con legge approvata a maggioranza assoluta dei membri delle due Camere».

«Non possono essere istituiti giudici speciali se non per legge approvata nel modo sopra indicato. In nessun caso possono istituirsi giudici speciali in materia penale.»

«I tribunali militari possono essere istituiti solo in tempo di guerra.»

¹⁷L'on. Giovanni Battista Adonnino, nella seduta dell'Assemblea plenaria del 20 novembre 1947, pose il problema della giurisdizione tributaria nei seguenti termini:

«Vi è poi ancora un terzo campo di cui non ho sentito proprio parlare nessuno. In queste materie tanto difficili, anche se si discutesse per anni, ci sarebbe sempre qualche punto dimenticato e qualcuno che potrebbe sempre sollevare questioni nuove. Dico, della giustizia fiscale. A me pare un ramo così importante che lo ritengo più importante della stessa giurisdizione ordinaria. Tutti quanti sappiamo che la giustizia ordinaria può coinvolgere questo o quel cittadino, e vi possono essere cittadini che mai hanno avuto a che fare con essa. Ma la giustizia fiscale è un'ombra che segue chiunque e con la quale chiunque ha da fare e alla quale nessuno si sottrae. In questo momento, specialmente, in cui così gravi tributi gravano, e debbono gravare, sulle nostre misere spalle. Orbene, in che stato è questa giustizia tributaria? Voi mi insegnate che c'è un caos completo. Vi sono certi rami in cui vi è un solo grado di giurisdizione; vi sono certi rami in cui ve ne sono sei: tre speciali e tre ordinari; non solo, ma quello che è assolutamente inesistente è l'indipendenza: la maggior parte dei giudici fiscali sono nominati dalle stesse amministrazioni, e così sono giudici e parti.»

Ora, è possibile che nella Costituzione a tutto questo non si accenni nemmeno? La Commissione nominata dal Ministero della Costituente si propose questo problema. Naturalmente non è possibile scendere nei minimi particolari, ma qualche norma direttiva fondamentale bisogna darla, ed io credo che sarebbe opportuno dire che è conservata la giurisdizione speciale e che ha le necessarie garanzie di indipendenza».

Adonnino propose perciò di sostituire il secondo comma dell'art. 95 con il seguente:

«Sono giurisdizioni speciali:

- a) il Consiglio di Stato e le giurisdizioni amministrative regionali in materia di interessi legittimi;*
- b) la Corte dei conti e – nei limiti fissati dalla legge – le giurisdizioni contabili locali, in materia di giudizi sui conti, di danni prodotti da pubblici funzionari, di pensioni e di quote inesigibili d'imposta;*
- c) le giurisdizioni fiscali, per la materia tributaria, in tre soli gradi, nelle forme che saranno stabilite dalla legge;*
- d) i tribunali militari per i reati di carattere esclusivamente militare, nelle forme stabilite dalla legge».*

L'emendamento proposto da Adonnino fu fatto proprio dall'on. Giuseppe Perrone Capano.

¹⁸La proposta, sottoscritta da Conti ed altri, era del seguente tenore:

«La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari, istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario.»

Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi pres-

Mortati intervenne osservando che interpretava il terzo e il quarto comma del nuovo testo – riguardanti il Consiglio di Stato, gli altri ordini di giustizia amministrativa e la Corte dei Conti – nel senso che, con la dizione di «*organi di giustizia amministrativa*» sia possibile mantenere tutte le giurisdizioni speciali esistenti, affidando al futuro legislatore di precisare gli organi da conservare e quelli da sopprimere¹⁹.

Intervenne Ruini precisando che «*L'intento della Commissione è questo: non dobbiamo cambiar nulla, non si devono moltiplicare le giurisdizioni speciali amministrative o crearne delle nuove, e che si cerchi per quanto è possibile di ridurle a sezioni specializzate della Magistratura ordinaria*». Il chiarimento di Ruini sembra esprimere in modo chiaro l'intento del legislatore storico.

Dopo il chiarimento di Ruini, Adonnino (dapprima mantenne, ma poi) ritirò il suo emendamento, inteso a riconoscere espressamente le «*giurisdizioni fiscali*» e non fu approvato l'emendamento Mortati, che prevedeva in via generale la possibilità di istituire giurisdizioni amministrative speciali²⁰.

Furono approvate le disposizioni (art. 103, primo comma), che, come ben sappiamo, vietano la istituzione di giudici straordinari o speciali, ma non la conservazione delle giurisdizioni preesistenti (art. 102, secondo comma), e costituzionalizzano non solo il Consiglio di Stato, ma anche gli altri organi di giustizia amministrativa (art. 103, primo comma), tra cui deve ritenersi compresa la giurisdizione tributaria.

so gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura.

Il Consiglio di Stato e gli organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela, nei confronti della pubblica amministrazione, degli interessi legittimi, ed anche per la tutela di diritti soggettivi nelle particolari materie determinate dalla legge.

La Corte dei conti ha giurisdizione in materia di contabilità pubblica ed in altre materie specialmente indicate dalla legge.

I Tribunali militari sono istituiti in tempo di guerra. Possono istituirsi in tempo di pace per reati militari commessi da appartenenti alle forze armate.

Le norme sull'ordinamento giudiziario e su ogni magistratura sono stabilite con legge».

¹⁹Proseguiva Mortati: «*Se questa è l'interpretazione da dare a questa dizione, io l'accetto e ritiro il mio emendamento. Se si dovesse invece adottare la tesi dell'onorevole Ruini, per cui questa dizione implica conservazione del solo Consiglio di Stato, insisterei nel mio emendamento. Ritengo che in una materia così delicata, quale quella riguardante la tutela degli interessi dei cittadini di fronte all'amministrazione, non si possa votare senza una chiarificazione del significato da attribuire alla norma proposta*».

²⁰L'emendamento Mortati era così formulato: «*Nelle controversie in cui l'Amministrazione intervenga come parte, per la tutela del pubblico interesse, la legge potrà attribuire la funzione giurisdizionale ad organi giudiziari specialis*».

7. La proposta Ermini

Dopo che, agli inizi degli anni '90, il legislatore aveva consolidato la scelta del giudice ordinario, è stata presentata nel 2016 una proposta di legge che rilancia l'idea di devolvere la giurisdizione tributaria al giudice ordinario²¹.

Tra le tante critiche formulate a quella proposta è degna di nota quella dell'Associazione italiana professori di diritto tributario, che ha riaffermato la necessità che gli organi della giurisdizione tributaria siano composti da giudici professionali, a tempo pieno, reclutati secondo criteri che garantiscano la loro preparazione, imparzialità, correttezza e indipendenza dal potere esecutivo.

L'Associazione ha preso posizione a favore del mantenimento del giudice speciale, proponendo un filtro amministrativo idoneo a ridurre il numero dei processi.

La proposta Ermini non rispecchia il disegno costituzionale e non garantisce che i magistrati delle istituende sezioni specializzate siano dotati di adeguata preparazione in materia tributaria.

Non prevede nulla di nuovo in materia di filtri amministrativi.

Rappresenta un peggioramento dell'assetto attuale del processo tributario, in quanto sostituisce, al doppio grado di giudizio dinanzi a giudici collegiali, un grado dinanzi ad un giudice singolo, seguito da un "reclamo" davanti allo stesso tribunale cui appartiene il giudice singolo che ha deciso il giudizio di primo grado.

La proposta prevede che le sezioni specializzate applichino le disposizioni del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, «*in quanto compatibili*».

Ma non è stata fatta alcuna riflessione su ciò che è compatibile e ciò che non è compatibile con le regole cui devono sottostare i giudici ordinari.

La proposta devolve al giudice ordinario controversie (su provvedimenti) che sono attualmente decise da giudici speciali amministrativi, dotati di poteri di annullamento dei provvedimenti amministrativi impugnati.

Devolvendo le controversie tributarie al giudice ordinario, che non ha poteri di annullamento dei provvedimenti amministrativi, sorgerebbero problemi di tutela, che il disegno di legge Ermini mostra di ignorare del tutto.

Nessuno dubita che le commissioni tributarie, in quanto giudici amministrativi, possono annullare i provvedimenti impugnati.

Le sezioni specializzate, invece, non potrebbero annullare i provvedimenti impugnati, in mancanza di una deroga al divieto, per il giudice ordinario, di annullare gli atti amministrativi.

Il D. Lgs. 546 prevede che le commissioni possono sospendere i provvedimenti impugnati, ma queste disposizioni non potrebbero essere applicate dalle sezioni specializzate, in quanto non compatibili con le regole vigenti per i giudici ordinari.

²¹ Proposta di legge dei deputati Ermini ed altri, C. n. 3734, presentata l'8 aprile 2016.

CAPITOLO 3
ATTI IMPUGNABILI E TUTELA CAUTELARE

SUI RIMEDI GIURISDIZIONALI CONTRO L'ISCRIZIONE A RUOLO DI SOMME NON DOVUTE *

1. All'esame dei problemi processuali risolti dalla sentenza che si annota della Corte di Cassazione, è preliminare una messa a punto dei lineamenti di diritto sostanziale della controversia. Nella specie, era accaduto che una società, avente sede in un certo comune (Arosio), era stata iscritta a ruolo sulla base d'un atto d'imposizione notificato mediante affissione dell'avviso all'albo comunale d'un altro comune (Milano).

Ricorreva dunque un'ipotesi d'iscrizione a ruolo illegittima per «omessa o irregolare notificazione dell'avviso di accertamento» (art. 188, lett. *a* del t.u. 29 gennaio 1958 n. 645). Dal testo della decisione annotata si direbbe che i due casi, dell'irregolare e dell'omessa notificazione, siano stati considerati, dalle parti in lite e dagli organi giudicanti, identici sotto il profilo delle conseguenze.

In realtà, i due casi vanno tenuti accuratamente distinti. Quando il soggetto iscritto a ruolo adduce che la somma iscritta non ha formato oggetto d'un atto d'imposizione (o, ciò che è lo stesso, d'una dichiarazione), egli profila sì un'evenienza che può dirsi d'irrituale formazione del ruolo, ma ciò che sostanzia e qualifica la *causa petendi* della controversia è il fatto che è stata iscritta a ruolo una somma, che non forma oggetto d'una obbligazione. Si contesta il diritto di riscuotere perché si nega il credito d'imposta. È lo stesso tipo di controversia che si ha quando è iscritta a ruolo una somma già riscossa, quando è iscritta una somma dovuta da altri (ad esempio per omonimia), quando per errore materiale (di calcolo) la somma iscritta è superiore all'imposta corrispondente all'imponibile dichiarato o accertato. Non diversamente, infine, si profila la controversia quando taluno dichiara per errore un imponibile superiore a quello effettivo, ed impugna il ruolo facendo valere il vizio della dichiarazione. In tutti questi casi, ciò che viene in discussione è il punto, se la somma iscritta è dovuta o non è dovuta (in tutto o in parte). Ed è al novero di questi casi che va ascritta l'ipotesi di omessa notificazione dell'avviso di accertamento. Un'imposizione non notificata è un'imposizione inesistente; e poiché senza imposizione non v'è obbligazione, contestare l'omessa notifica dell'avviso d'imposta val quanto contestare l'esistenza dell'obbligazione.

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, II, pp. 297-311 (nota a Cass. civ., sez. I, 13 marzo 1974, n. 685).

Ben diversa è la fattispecie d'irregolare notificazione dell'avviso d'imposta. Contrariamente a ciò che poteva indurre a pensare l'art. 188 lett. *a* del t.u. del 1958 (o meglio: una superficiale interpretazione di quella norma), di per sé, l'irregolare notificazione dell'avviso non comportava (come non comporta, secondo le norme attualmente vigenti) il diritto all'annullamento dell'iscrizione a ruolo che ne è conseguita, o il diritto all'annullamento dell'imposizione. La proposizione del ricorso sana il vizio di notificazione dell'avviso. Dunque la rilevanza del vizio si risolve in ciò, che il soggetto iscritto a ruolo può far valere, a far tempo dalla notifica della cartella esattoriale e nella forma del ricorso contro il ruolo, vizi di sostanza dell'avviso di accertamento che, se la notificazione fosse stata regolare, avrebbero dovuto formare materia di ricorso contro l'accertamento. Il ricorso viene dunque a contenere un'azione d'invalidazione duplice: dell'imposizione e del ruolo. Di quest'ultimo non perché fondato su un avviso irregolarmente notificato, ma perché sostanzialmente invalido. Il giudice, annullata l'imposizione, annulla anche, conseguenzialmente, l'iscrizione a ruolo, perché avente per oggetto una somma che non è oggetto d'imposizione (ossia d'obbligazione).

L'irregolarità della notificazione dell'avviso, quindi, a differenza dell'omessa notificazione, non è un motivo autonomo d'invalidazione del ruolo: è soltanto elemento d'ammissibilità (sotto il profilo della tempestività) d'un'azione cumulativa d'impugnazione dell'avviso e dell'iscrizione a ruolo conseguenziale. Deriva da ciò che non è proponibile una domanda d'invalidazione del ruolo per irregolare notifica dell'avviso di imposta fondata unicamente sul vizio di notifica. Questo valendo soltanto a giustificare l'ammissibilità dell'azione, la domanda sarebbe destituita di *causa petendi* se il ricorrente non fondasse la sua (duplice) pretesa su un vizio d'invalidità sostanziale dell'imposizione.

Se queste considerazioni sono esatte, e si ritiene che, nella specie giudicata, v'era soltanto irregolarità (e non omissione in senso giuridico) della notifica dell'avviso, null'altro v'è da osservare se non che la domanda, se ammissibile sotto il profilo della competenza del giudice ordinario, andava giudicata improponibile, per le ragioni testé esposte. L'ente iscritto a ruolo, infatti, null'altro aveva addotto, a fondamento della sua richiesta, se non il modo non ortodosso secondo cui la notifica dell'avviso era avvenuta.

È però probabile che, nel caso concreto, la notifica fosse da considerare non già irregolare (e quindi sanabile) ma inesistente. Posta (in ipotesi) tale premessa, vediamo allora qual era (e qual è ora, in base alle norme vigenti) il regime giuridico dei rimedi, avverso una iscrizione a ruolo non fondata sull'atto d'imposizione, che di quella iscrizione dovrebbe costituire la base.

2. Conviene considerare il vizio del ruolo per omessa notifica dell'accertamento nell'insieme dei vizi che possono inficiare tale atto amministrativo.

Va profilata tra i vizi del ruolo (e i motivi di ricorso contro il ruolo) una *summa divisio*, tra vizi di pura forma e vizi di contenuto: i primi, a differenza degli altri,

non implicano il problema, se la somma iscritta è o non è dovuta; e quindi i secondi, e non i primi, hanno per conseguenza, se accolti, il diritto allo sgravio della partita che riguarda il ricorrente¹. La compilazione del ruolo da parte di un ufficio incompetente, la mancanza o un vizio di pubblicazione, la mancanza o il vizio del visto intendenzioso: ecco dei vizi di pura forma del ruolo (del ruolo come atto unitario) che non investono la singola partita ed al cui accertamento non segue il diritto allo sgravio della somma iscritta. Allo stesso modo, come la legittimità del ruolo non è motivo sufficiente a giustificare la definitiva acquisizione della somma riscossa (che trae la sua causa giustificativa dall'essere oggetto di obbligazione e dunque da un elemento estraneo al procedimento di esazione), così la pura illegittimità del ruolo (o della singola partita) non determina il diritto alla restituzione del riscosso se ad essa non si congiunge l'inesistenza dell'obbligazione tributaria.

L'omessa notificazione, ossia l'inesistenza dell'imposizione, non determina, come si è già accennato, un vizio puramente formale del ruolo: vi è sì, come pure si è detto, un vizio di formazione del ruolo (perché la Finanza ha posto in riscossione una somma senza aver previamente imposto l'obbligazione di pagarla), ma al vizio formale s'accompagna la circostanza che la somma iscritta è una somma non dovuta. Abbiamo cioè un vizio di forma che ridonda in vizio di contenuto. Lo stesso accade in caso di vizio del ruolo per duplicazione di iscrizione, o per errore materiale, omonimia e via dicendo.

Un caso a sé è quello che si ha quando s'impugna il ruolo adducendo un vizio della dichiarazione. Qui si pone in discussione il carattere non dovuto della somma iscritta, ma nessun vizio è ravvisabile nel procedimento di formazione del ruolo poiché la Finanza, se ha il dovere di controllare la dichiarazione per rettificarla o a fini di rimborso, non ha il dovere di controllarne la veridicità ai fini della riscossione. Abbiamo quindi un diritto all'annullamento del ruolo che non ha per fattispecie un difetto di legittimità di tale atto. Si profila insomma un vizio di contenuto (dato dal fatto che la somma iscritta non è dovuta) del ruolo scompagnato da vizi di formazione.

Ecco perché se si vogliono ricondurre ad unità tutti i motivi di ricorso il cui accoglimento determina per la Finanza l'obbligo di sgravio, occorre far leva non già sulla illegittimità del ruolo (profilo che non è comune a tutti i tipi di ricorso che hanno per conseguenza, se accolti, lo sgravio) ma su ciò, che la somma iscritta a ruolo è una somma non dovuta².

¹ Il contrapposto «vizi di forma-vizi di contenuto» è qui adottato in un significato tutto particolare, che dovrebbe risultare ben chiaro dal contesto del discorso svolto nel testo. Si intende cioè distinguere non già vizi attinenti al modo di esternazione del provvedimento e vizi riguardanti il contenuto del ruolo, ma vizi che conducono, e vizi che non conducono alla messa in riscossione di somme non dovute. Un'analoga distinzione nel novero dei motivi di illegittimità del ruolo è profilata (ma con diversa terminologia) dal FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 373.

² La tesi, secondo cui tutti i motivi di impugnazione del ruolo sono riconducibili alla illegitti-

D'altro canto, così qualificando la *causa petendi* dell'azione d'invalidazione del ruolo, diviene agevole comprendere perché, in ottemperanza alla decisione di accoglimento del ricorso, la Finanza sia tenuta a provvedere allo sgravio della partita annullata: obbligo di ottemperanza che non sussiste quando il vizio del ruolo è di pura forma, e che non sarebbe spiegabile se la *causa petendi* dell'azione fosse costantemente individuata nella pura illegittimità del ruolo senza riferimento al fatto che la somma iscritta è una somma non dovuta.

3. Iscritta a ruolo una somma non dovuta, il soggetto iscritto è titolare, innanzitutto, del diritto all'annullamento dell'iscrizione; col pagamento della somma iscritta, nasce poi, integrandosi la fattispecie *ex art. 2033 c.c.*, altro e diverso diritto soggettivo: il diritto (di credito) al rimborso della somma indebitamente pagata.

Quali le forme di tutela giurisdizionale di codeste posizioni soggettive? Campo d'esplicazione della prima non è la giurisdizione ordinaria ma quella amministrativa: in specie, quella forma di giurisdizione su atti amministrativi che è demandata alle Commissioni tributarie e quindi, in via di gravame, al giudice ordinario.

Questa affermazione è valida con riferimento alle tre discipline dei ricorsi contro i ruoli risultanti:

- a) dal r.d. 11 luglio 1907 n. 560;
- b) dal t.u. 29 gennaio 1958 n. 645; ed, ora,
- c) dal D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636.

Nulla può essere dunque obiettato alla sentenza in esame quando, posto che la domanda in concreto esercitata fosse diretta alla «declaratoria di nullità dell'iscrizione a ruolo» (secondo noi: all'annullamento dell'iscrizione a ruolo), afferma che il contribuente può agire davanti al giudice ordinario solo dopo che sia intervenuta una decisione definitiva delle Commissioni tributarie.

Ciò che non condividiamo è la motivazione di tale massima, poiché, contrariamente a quanto la giurisprudenza unanime e larga parte della dottrina ritengono, non è nell'art. 22 del d.l. 7 agosto 1936 n. 1639 la base normativa della regola (così impropriamente detta) della pregiudizialità della fase dinanzi al giudice speciale rispetto a quella dinanzi al giudice ordinario³.

Né l'art. 120 del regolamento del 1907 conteneva una regola opposta a

mità di tale atto, è sostenuta, con particolare larghezza di argomentazione, da DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo*, Milano, 1971 (ed. provv.), p. 129 ss.

Cfr. altresì RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 494.

³ Negano che l'art. 22 del d.l. del 1936 statuisse la pregiudizialità della fase dinanzi al giudice speciale rispetto a quella dinanzi al giudice ordinario RUSSO, *Diritto e processo*, cit., pp. 242-249 e POTITO, *Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, p. 125 ss., ma per ragioni (e con conclusioni) sensibilmente diverse da quelle da noi sostenute.

quella che si suole desumere dall'art. 22 del d.l. n. 1639 del 1936⁴.

Nessuna norma processuale tributaria risolveva il problema della pregiudizialità in un senso o nell'altro perché, a nostro avviso, un problema di pregiudizialità tra un giudizio e l'altro in tanto era configurabile in quanto si muovesse dalla stravagante premessa – costantemente seguita dalla giurisprudenza – dell'autonomia dei due giudizi.

Ma una volta respinta, prima ancora che come contrastante col diritto positivo, come logicamente inammissibile, l'idea d'un dualismo di giudizi su di una medesima lite, ed affermata l'unità del processo⁵, il problema della pregiudizialità si dissolve d'un colpo. E si profila un problema tutt'affatto diverso: ossia se il giudizio d'invalidazione del ruolo (o di altro provvedimento amministrativo tributario) è proponibile, oltre che davanti al giudice tributario, in linea di concorso, davanti al giudice ordinario.

La risposta negativa a tale quesito può essere fondata su due ragioni convergenti. La prima è che i rapporti tra giurisdizioni sono, in linea di principio, rapporti di «separazione»⁶: se una certa azione è affidata ad un certo giudice, ciò

⁴Si riporta, per comodità del lettore, il testo dell'art. 120, 1° comma: «Per le questioni che non siano state definitivamente risolte in via amministrativa prima della formazione del ruolo, e per quelle contemplate negli artt. 117 e 118, il termine di sei mesi per adire l'autorità giudiziaria non decorre che dal giorno della notificazione al contribuente dell'ultima decisione delle commissioni che sia definitiva per sua natura o tale sia divenuta per mancanza di appello, a termini degli artt. 91, 102 e 103».

La sentenza che si annota non riporta il ragionamento in base al quale il contribuente, appellandosi a tale norma, abbia sostenuto che, nella specie, non era operante la regola della pregiudizialità del processo dinanzi alle Commissioni. Né è del tutto chiaro quale sia stata la tesi sostenuta dal contribuente circa il contenuto della propria domanda giudiziale: domanda di ripetizione dell'indebito, a tutela del diritto di credito al rimborso (come parrebbe dal primo mezzo di ricorso), o domanda di accertamento dell'illegittimità del ruolo, a tutela della posizione soggettiva lesa dal vizio di formazione del ruolo (come parrebbe dal terzo mezzo)?

Dall'art. 120 il contribuente deve aver desunto una conclusione simile a quella che ne trae FALSITTA, *Azione di ripetizione dell'indebito non preceduta da ricorso contro il ruolo e preteso difetto di giurisdizione del giudice ordinario*, in *Giur. it.*, 1970, I, 1, 1049.

A nostro avviso, una volta che si siano distinte le azioni d'impugnazione del ruolo (necessariamente proponibili soltanto dinanzi al giudice speciale) e quelle di ripetizione d'indebito non implicanti l'eliminazione d'un atto impositivo, dall'art. 120 non si trae affatto argomento per sostenere che l'impugnazione del ruolo per motivi diversi da quelli contemplati nell'art. 117 e nell'art. 118 potesse essere direttamente sottoposta al giudizio del magistrato ordinario, ma soltanto una conferma del fatto che le liti d'indebito conseguenziali alle liti d'annullamento dell'atto impositivo seguivano necessariamente, a differenza delle altre, la via del giudizio speciale.

⁵Sull'unità del processo svolgentesi dinanzi al giudice speciale e dinanzi al giudice ordinario cfr. ALLORIO, *Relazione tra giudice speciale tributario e giudice ordinario*, ora in *Problemi di diritto*, Milano, 1957, vol. III, p. 309 ss. Aderisce a tale opinione, con riserve quanto alle controversie in materia di imposte indirette, MICHELI, *In tema di rapporti tra il processo avanti le commissioni tributarie, ecc.*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, p. 147 ss.

⁶Cfr., ad esempio, S. ROMANO, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Trattato Orlando*, vol. III, Milano 1901, p. 595.

basta ad escludere che la medesima azione possa essere proposta dinanzi ad altro giudice. Poiché l'impugnazione del ruolo (come dell'atto d'imposizione) è azione demandata al giudice tributario, ciò basta ad escludere (ora come in passato) che la medesima impugnazione possa essere esperita con azione giudiziaria ordinaria.

La seconda ragione discende dal divieto, per il giudice ordinario, d'annullare atti amministrativi. Vero è che una parte della dottrina ha affermato che tale divieto non sarebbe operante in materia tributaria: ma tale deroga non è affatto generale; ed il fondamento della deroga vale a delimitarne la portata. Nessuna norma esplicita stabilisce che il giudice ordinario, mentre non può annullare in generale i provvedimenti amministrativi, ciò possa fare in materia tributaria. La deroga ha un fondamento implicito, e deriva da ciò, che il giudice ordinario opera come giudice di gravame nell'ambito d'un processo d'impugnazione di atti amministrativi.

È dunque esatto che il giudice ordinario può annullare i provvedimenti amministrativi dell'autorità finanziaria, ma ciò può fare solo in quanto giudice d'appello (rispetto ad una decisione delle commissioni). Non è invece sostenibile che il giudice ordinario possa in generale, anche quando non opera come giudice di gravame (e dunque, si potrebbe dire, come giudice speciale), annullare atti tributari. Deriva da ciò che non è proponibile dinanzi al giudice ordinario in via diretta un'azione d'invalidazione di atti tributari (ruoli, atti d'imposizione ecc.) poiché il giudice ordinario manca, in tal caso, del potere di pronunciarsi costitutivamente sull'atto impugnato.

4. Come si è accennato, in presenza d'una iscrizione a ruolo avente per oggetto una somma non dovuta, il soggetto iscritto è titolare non solo dell'azione di annullamento del ruolo (che può esercitarsi esclusivamente dinanzi al giudice speciale e, solo in sede di gravame, dinanzi al giudice ordinario), ma anche, ove avvenga il pagamento della somma, del diritto al rimborso.

Quali le forme di tutela di questo diritto? Mentre il diritto all'annullamento del ruolo postula un processo costitutivo (e dunque un processo che non può aver luogo dinanzi al giudice ordinario direttamente adito), nulla s'oppona, dal punto di vista del riparto di giurisdizioni, a che sulla lite di rimborso si pronunci il giudice ordinario tutte le volte in cui la lite si presenti come lite d'accertamento del credito e di condanna del debitore e non presupponga il previo annullamento d'un atto impositivo.

In questa sede non ci è possibile illustrare nel suo fondamento e nella sua portata codesta tesi: basti soltanto il rilievo che essa riposa su ciò, che il giudice tributario, secondo l'attuale e secondo il sistema abrogato, era ed è esclusivamente un giudice istituito per pronunciarsi su liti di impugnazione⁷; perciò tutte

⁷ Con riguardo alla nuova normativa, si veda MICHELI, *Corso di diritto tributario*², Torino, 1974, p. 233. Ritiene il M. che il giudizio davanti alle commissioni sia da intendere «come un giu-

le liti in materia tributaria che non hanno per oggetto l'impugnazione d'un atto amministrativo, non proponibili dinanzi al giudice speciale, sono proponibili secondo le norme processuali generali dinanzi al giudice ordinario.

Ciò che qui preme rilevare è come questa tesi trovi una sua significativa conferma proprio nell'evoluzione storica del regime delle liti nascenti dall'iscrizione a ruolo di somme non dovute.

Ricorderemo, in rapida sintesi, che nel sistema del t.u. sull'imposta di ricchezza mobile n. 4021 del 1877, contro il ruolo era ammesso «il ricorso presso l'amministrazione delle imposte dirette per gli errori materiali che fossero occorsi nella formazione dei ruoli» (art. 52). Ma fu soprattutto in sede regolamentare che venne dettata la disciplina organica delle liti sul ruolo (artt. 106-110 del r.d. 24 agosto 1877 n. 4022, cui subentrarono gli artt. 112-116 del r.d. 3 novembre 1894 e successivamente gli artt. 114-118 del r.d. 11 luglio 1907 n. 560). Alla stregua del regolamento del 1907 (non dissimile su questa materia dai precedenti) il quadro normativo era il seguente: vi erano cinque ipotesi di ricorso contro il ruolo, tra le quali si distinguevano, fondamentalmente, due gruppi.

Un primo gruppo riguardava le iscrizioni illegittime (per «vizi propri» del ruolo, a dirla col linguaggio dell'art. 16 del D.P.R. n. 636/1972) e comprendeva:

- omessa o irregolare notifica dell'avviso di accertamento (art. 114);
- errori materiali (art. 115);
- duplicazioni (art. 116).

Nel secondo gruppo rientravano casi in cui la somma iscritta era indebita ma il ruolo era immune da «vizi propri», e cioè:

- inesistenza del reddito confermato con silenzio (art. 117);
- cessazione del reddito (art. 118).

I due gruppi comprendevano casi intrinsecamente diversi, poiché i primi non coinvolgevano l'obbligazione tributaria mentre i secondi implicavano la negazione totale o parziale dell'obbligazione relativa al periodo d'imposta cui l'iscrizione si riferiva. E diversa era la disciplina processuale, perché per i primi era dato ricorrere in via amministrativa (alla stessa autorità finanziaria) ed in via giurisdizionale (alle Commissioni), mentre per gli altri era previsto soltanto il ricorso al giudice speciale (e non il ricorso in via amministrativa). Inoltre, mentre nei casi del primo gruppo la ripetizione dell'indebito poteva essere esperita direttamente dinanzi al giudice ordinario, per il secondo gruppo era necessario il preventivo ricorso al giudice speciale. Vi era insomma identità di regime tra ri-

dizio di annullamento di un atto amministrativo o di un comportamento dell'amministrazione, il che ha un suo rilievo anche per quanto concerne la definizione della portata giuridica dell'atto amministrativo di accertamento, quando esiste. Le commissioni, come la Corte d'appello, debbono emettere dunque una pronuncia o di rigetto di una azione costitutiva (se respingono il ricorso) o di accoglimento della stessa, se invece accolgono il ricorso stesso. Si tratta perciò di un'azione di accertamento costitutivo, necessaria per il contribuente se questo aspira a togliere di mezzo l'atto amministrativo di imposizione (o il comportamento ad esso equiparato dall'art. 16).

corso contro i ruoli *ex* artt. 117 e 118 e ricorso contro l'accertamento, regime che era diverso rispetto a quello degli altri ricorsi contro il ruolo.

Ed infatti: il ricorso contro il ruolo *ex* artt. 117 e 118 era esperibile, come il ricorso contro l'accertamento, soltanto in sede giurisdizionale (e non in sede amministrativa); nei giudizi contro il ruolo *ex* articoli 117 e 118 anche la Finanza aveva diritto di gravame contro le decisioni di prima e di seconda istanza delle commissioni (il quale diritto la Finanza aveva nei giudizi contro l'accertamento ma non negli altri giudizi contro il ruolo: v. art. 119); l'art. 120 accomunava, quanto al termine per ricorrere all'autorità giudiziaria, «le questioni non definitivamente risolte in via amministrativa prima della formazione del ruolo» (e cioè le controversie riguardanti l'accertamento) alle controversie «contemplate negli artt. 117 e 118». Infine, il termine di sei mesi per adire l'autorità giudiziaria iniziava a decorrere dalla notificazione della decisione della Commissione centrale o di altra decisione definitiva, sicché il giudice ordinario poteva essere adito, nelle controversie sull'accertamento e in quelle contro il ruolo *ex* artt. 117 e 118, solo a seguito (e contro) una decisione definitiva del giudice speciale.

In conclusione, quindi, le controversie sul ruolo *ex* artt. 117 e 118 erano soggette alla regola detta della pregiudizialità come quelle sull'imposizione, mentre analoga regola non era prevista per le altre controversie sul ruolo (per domanda cioè la ripetizione di somme indebitamente iscritte a ruolo per errore materiale, duplicazione e omessa imposizione).

Qual era la *ratio* di questa diversità di regime delle controversie riguardanti il ruolo?

Quando si contestava un errore materiale o una duplicazione o l'omessa notifica dell'imposizione che avrebbe dovuto sorreggere l'iscrizione, la lite poteva assumere o la forma dell'impugnazione del ruolo (e quindi era obbligatoria la via del giudizio speciale, per le ragioni indicate dianzi) o quella della ripetizione dell'indebito (dopo il pagamento): questa seconda azione poteva essere esperita direttamente dinanzi al giudice ordinario perché azione non costitutiva. Il giudice disponeva la restituzione con sentenza di condanna senza dover previamente pronunciarsi costitutivamente su un atto amministrativo, dato che l'imposizione non era in questione e il ruolo era estraneo alla fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria.

Viceversa, quando si impugnava il ruolo per inesistenza o cessazione di reddito (artt. 117 e 118), tanto la domanda di annullamento del ruolo che quella di condanna al rimborso presupponevano l'annullamento dell'imposizione (si ricordi che, secondo la disciplina di allora, l'imposizione conservava efficacia per successivi periodi d'imposta in forza della c.d. conferma col silenzio).

Poiché dunque nei casi in esame la lite sul ruolo coinvolgeva sempre l'imposizione, la tutela processuale, sia in sede speciale che in sede ordinaria, seguiva il regime proprio delle azioni d'impugnazione dell'imposizione: era cioè indecli-

nabile il ricorso al giudice speciale e non era configurabile un'azione di ripetizione davanti al giudice ordinario.

Fermo restando il principio che le azioni di annullamento del ruolo seguivano sempre la via del giudizio speciale, può dunque concludersi che, sotto il vigore del regolamento dell'imposta di ricchezza mobile del 1907, mentre per le somme indebitamente pagate a causa d'un errore materiale o di duplicazione o in forza d'una iscrizione non preceduta dalla notifica dell'avviso era direttamente esperibile l'azione di ripetizione davanti al giudice ordinario, ciò non era possibile per ottenere la ripetizione di somme iscritte a ruolo nonostante la cessazione di reddito o l'inesistenza di reddito nel periodo d'imposta cui l'iscrizione a ruolo si riferiva.

5. Può dirsi che le conclusioni, cui siamo ora pervenuti nell'esame della disciplina prevista dal regolamento del 1907, siano valide anche con riguardo alla disciplina dei ricorsi contro i ruoli contenuta nel testo unico del 1958?

In senso positivo si è espresso in dottrina il FALSITTA (alla cui tesi si è probabilmente ispirata la società ricorrente, nel giudizio di cui commentiamo la sentenza)⁸, il quale, equiparati i ricorsi *ex artt.* 117 e 118 del reg. del 1907 a quelli previsti dalla lett. *c* dell'art. 188 del t.u. 1958, e considerato che il t.u. ha esplicitamente fatte salve le disposizioni del regolamento «riguardanti i ricorsi alle commissioni tributarie ed all'autorità giudiziaria» (art. 288, lett. *b*), ha sostenuto che mentre era direttamente proponibile l'azione di ripetizione dinanzi al giudice ordinario in caso di omessa notifica dell'accertamento, di errore materiale e di duplicazione, tale azione non era invece proponibile quando si intendeva ripetere una somma iscritta a ruolo in violazione dell'art. 188 lett. *c* (inesistenza totale o parziale dell'obbligazione iscritta a ruolo senza che vi sia stata notifica dell'avviso di accertamento).

La tesi, sebbene fondata su una penetrante analisi dei dati normativi, ci sembra difficile da condividere. E per più d'una ragione.

Premesso, in accordo con la sentenza annotata, che non basta far leva sull'art. 288 del t.u. per concludere che le norme del regolamento siano sopravvissute al t.u. del 1958 perché occorre anche accertare se non vi sia stato un fenomeno di abrogazione implicita, si può osservare, innanzitutto, che la materia dei ricorsi contro i ruoli è stata completamente ridisciplinata dal t.u. del 1958, che ha dettato un regime uniforme per tutte le diverse ipotesi di ricorso (art. 188 t.u.).

Se ciò è esatto, ne viene di conseguenza che, venuti meno gli artt. 117 e 118 del regolamento del 1907, è implicitamente caduto, nel testo dell'art. 120, il riferimento alle controversie contemplate in tali articoli (cessazione ed inesistenza del reddito).

⁸ Si veda, del FALSITTA, lo scritto citato *supra*, alla nota 4.

D'altra parte, è alquanto dubbia l'identità tra gli artt. 117 e 118 del regolamento e la lett. *c* dell'art. 118 del t.u., poiché gli uni e l'altra riguardavano, rispettivamente, fattispecie diverse, facenti parte di sistemi diversi di accertamento delle imposte sul reddito.

Di conseguenza, quindi, con l'entrata in vigore del t.u. del 1958, le azioni di ripetizione di somme indebitamente pagate in conseguenza d'un vizio occorso nella fase della riscossione, potevano essere direttamente proposte al giudice ordinario, in quanto azioni di accertamento del diritto al rimborso e di condanna della Finanza alla restituzione; azioni cioè distinte da quella diretta all'annullamento del ruolo, esperibile solo in sede di giurisdizione speciale.

6. Che cosa è mutato a seguito del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636? In altre parole: di quali rimedi dispone oggi il soggetto iscritto a ruolo per una somma non dovuta?

A noi sembra che la tesi sostenuta con riguardo agli assetti processuali abrogati (diretta esperibilità dell'azione di indebito dinanzi al giudice ordinario per ripetere somme non formanti oggetto d'imposizione; esclusiva appartenenza al giudice speciale delle azioni d'impugnazione dell'imposizione e del ruolo) debba essere tenuta ferma, poiché non sono mutati gli elementi normativi sui quali in passato la tesi poteva essere fondata.

Anche secondo la nuova normativa il giudice tributario è competente non per qualsiasi controversia riguardante le imposte indicate nell'art. 1 del D.P.R. n. 636, ma soltanto per quelle che siano caratterizzate dall'aver per oggetto l'annullamento d'un atto autoritativo dell'amministrazione finanziaria. Ciò emerge in ispecie dall'art. 16 del decreto sul contenzioso: norma che, collegando il ricorso alle commissioni all'esistenza d'uno degli atti amministrativi ivi nominativamente indicati, e facendo così dell'impugnazione di tali atti l'oggetto dell'azione, qualifica la giurisdizione speciale tributaria come giurisdizione d'annullamento. Ed è reso particolarmente evidente dal terzo comma dell'art. 16: dalla previsione cioè della necessità, ove il bisogno di tutela non sorga in presenza d'un atto positivo, d'un atto negativo o di quello che ne è l'equipollente, cioè il silenzio-rifiuto, potendosi configurare l'impugnazione del silenzio-rifiuto solo nel contesto d'una giurisdizione d'annullamento di atti, non di fronte ad una giurisdizione destinata all'accertamento di rapporti.

Discende da ciò che, mentre le liti in materia tributaria che hanno per oggetto l'eliminazione d'un atto dell'autorità fiscale sono di esclusiva pertinenza del giudice speciale (e del giudice ordinario solo in via di gravame e quindi nel quadro del giudizio tributario speciale), valgono le regole comuni per le controversie su diritti soggettivi non coinvolgenti l'annullamento di atti amministrativi⁹.

⁹È del tutto evidente che a conclusioni tutt'affatto diverse deve pervenirsi se si muove dalla premessa che la giurisdizione tributaria abbia per oggetto non l'annullamento di atti (l'accerta-

Perciò, quando la finanza iscrive a ruolo una somma non dovuta (per uno dei molteplici motivi per cui ciò può accadere), il soggetto iscritto dispone, da un lato, del diritto all'annullamento dell'iscrizione esercitabile in sede di giurisdizione speciale nel breve termine decadenziale fissato dall'art. 16, e dall'altro, quando la somma sia stata pagata, del diritto di ripetere l'indebito sulla base dell'art. 2033 c.c. dinanzi al giudice ordinario. Un'azione siffatta di ripetizione non è configurabile soltanto quando la somma iscritta a ruolo è stata oggetto d'imposizione, perché in tale ipotesi la somma iscritta a ruolo non può dirsi indebita; se, per opera del giudice speciale, non è previamente annullata l'imposizione, non sorge il diritto al rimborso e quindi non v'è alcun problema di tutela.

Abbiamo ben presenti i moltissimi dubbi che la tesi ora enunciata può suscitare: ma non possiamo in questa sede esaminarli con adeguato approfondimento; ci sia quindi consentito di rinviare ad altro lavoro, ove tutta la problematica della ripetizione dell'indebito in materia tributaria è trattata con maggiore ampiezza ed organicità¹⁰.

mento del diritto potestativo all'annullamento degli atti menzionati nell'art. 16) ma l'accertamento di rapporti (v. infatti CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario; le fasi, dinanzi le Commissioni di primo e di secondo grado*, Relazione al convegno di Sanremo del 2-3 marzo 1974 sul tema *Il contenzioso tributario, risultati e prospettive*, in *Rass. giur. dell'Enel*, 1974, p. 313 ss. e POTITO, *Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito*, cit.).

¹⁰ Alla tesi qui sostenuta si potrebbe obiettare, ad esempio: che l'art. 2033 non vale in materia tributaria; che il ruolo è atto costitutivo dell'obbligazione tributaria, per cui non v'è altro modo per ottenere la restituzione delle somme riscosse mediante ruolo se non proponendo ricorso contro il ruolo; che l'art. 16, 3° comma, prevedendo la possibilità di ricorrere al giudice speciale contro il rifiuto di rimborso (o il silenzio-rifiuto), esclude con ciò stesso che sulla lite d'indebito possa essere adito il giudice ordinario; che il decreto sul contenzioso esaurisce tutte le possibili forme di tutela giurisdizionale in materia tributaria (v. Trib. Genova, 5 aprile 1974, in *Giur. it.*, 1974, I, 2, c. 609, con nota di MAGNANI). A queste e ad altre possibili obiezioni confidiamo di aver replicato efficacemente in una nostra monografia, in via di pubblicazione, dal titolo *Il rimborso dell'imposta*.

SUL POTERE DI SOSPENSIONE CAUTELARE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE *

Prima per accenni, poi approfonditamente, la dottrina comincia ad occuparsi della sospensione *ope iudicis* dei provvedimenti dell'amministrazione finanziaria impugnati dinanzi alle commissioni (cfr. GLENDI, *Sulla sospensione cautelare del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, p. 919). Prima della riforma il problema era stato discusso con riguardo all'applicabilità dell'art. 623 c.p.c., in sede di esecuzione in base ad ingiunzione, da parte del giudice ordinario (cfr. MAGNANI, *Sulla sospensione facoltativa dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1962, II, p. 122).

A seguito della riforma, il problema si pone oggi nei seguenti termini:

- a) per le imposte le cui controversie non sono affidate alla giurisdizione delle commissioni, la discussione deve imperniarsi sull'art. 31 del T.U. 14 aprile 1910 n. 639 e sull'art. 623 c.p.c.: e chi ravvisasse nell'art. 31, citato, l'espressione d'un divieto, per il giudice ordinario, di sospendere l'ingiunzione ed il procedimento esecutivo, dovrebbe darsi carico della necessità di riconsiderare la materia nel quadro dei principii costituzionali (cfr. GLENDI, *op. cit.*, p. 926 e, in generale, TROCKER, *Processo civile e costituzione*, Milano, 1974, p. 257 ss.);
- b) per le imposte le cui controversie sono affidate alle commissioni tributarie, non ha rilievo l'art. 31 del T.U. del 1910 e neppure l'art. 623 del c.p.c.

Ciò nel senso che né l'uno né l'altro si riferiscono alle commissioni. Si pone piuttosto il problema se, in caso di impugnazione dell'ingiunzione dinanzi alle commissioni, il giudice ordinario, quale giudice dell'esecuzione, possa far uso dei poteri conferitigli dall'art. 623 c.p.c.

Ma non è di questi problemi che si intende qui trattare; qui si vuole soltanto fare qualche osservazione circa la esistenza, in capo alle commissioni, d'un potere di sospensione cautelare.

Ora a me sembra che il problema non possa, semplicisticamente, essere risolto negativamente sulla scorta del nudo rilievo che nessuna norma di legge attribuisce espressamente questo potere. Sono a tutti noti i vuoti di disciplina e le

* *Boll. trib.*, 1978, pp. 1177-1178.

lacune (oltre che le imperfezioni tecniche) del testo normativo che attualmente regola il contenzioso tributario (d.p.r. n. 636 del 1972), ed è pure noto che quel testo, se regola il procedimento, dice assai poco, anzi non dice nulla, in materia di poteri del giudice. Lo stesso contenuto normativo della decisione di merito deve essere dedotto dai principii; non è esplicitamente previsto che le commissioni possano annullare gli atti d'imposizione e quelli esattivi, eppure nessuno nega tale potere perché... non esplicitamente previsto.

Se si deve ragionare per principii, a me pare che nulla possa opporsi all'assunto secondo il quale un giudice che ha il potere di annullare un atto ha anche quello di sospenderne la efficacia. Per lo stesso motivo per il quale, nel divieto di annullare gli atti amministrativi stabilito per il giudice ordinario dall'art. 4 dell'all. E della legge 20 marzo 1865, si è ravvisato anche il divieto di sospenderne la esecuzione (considerandosi la sospensione come una revoca od annullamento temporaneo: v. AZZARITI, *L'esecuzione dell'atto amministrativo lesivo di diritti in pendenza del giudizio*, in *Foro it.*, 1947, IV, c. 87), deve simmetricamente ravvisarsi, in chi dispone del potere di annullare un atto *per sempre*, il potere di annullarlo *pro tempore*, sino all'emanazione della decisione di merito.

D'altro canto, se è principio generale del diritto amministrativo che il ricorso non ne sospenda l'efficacia, è anche principio generale che il giudice amministrativo, a differenza del giudice ordinario (per il quale i *conditores* dell'allegato E elevarono l'atto amministrativo a tabù), abbia il potere di sospensione cautelare, quale *pendant* del diniego di efficacia sospensiva al ricorso (ed inoltre, si potrebbe oggi aggiungere, alla luce dei principi costituzionali, quale aspetto ineliminabile d'una tutela giurisdizionale che assicuri – secondo le espressioni di PACE, «Effettività» del diritto di difesa e potere giudiziario di cautela, in *Giur. cost.*, 1974, p. 3352 – pienezza ed effettività al diritto di difesa). Nel dir questo, non mi riferisco soltanto ai poteri cautelari attribuiti al giudice amministrativo per eccellenza – il Consiglio di Stato ed, ora, i Tribunali amministrativi regionali – ma ai giudici amministrativi in generale.

Il problema se lo era posto già SANTI ROMANO, nella sua celebre monografia su *Le giurisdizioni speciali amministrative* (in *Trattato Orlando*, Milano, 1901, vol. III). Prospettando il dubbio «se, a questo riguardo, la competenza delle giurisdizioni amministrative debba essere riguardata alla medesima stregua di quella dei tribunali comuni, i quali, com'è noto, non possono sospendere il provvedimento impugnato, oppure dei tribunali di giustizia amministrativa cui tale facoltà è espressamente riconosciuta», Egli non aveva esitazioni nel rispondere: «Il dubbio non può durare a lungo».

E così proseguiva: «il fatto che in tal caso il giudice è anche un amministratore, fa venir meno qualsiasi appiglio alla prima soluzione, la quale non menomerebbe in alcun modo la libertà e l'indipendenza della pubblica amministrazione. Resterebbe tutt'al più a vedere se il giudice agirebbe in tale sua qualità oppure in quella di autorità amministrativa: sembra che la prima opinione sia da prefe-

rirsi, in quanto che il sospendere gli atti irreparabili nei rapporti puramente privati è stato sempre un potere connesso alle attribuzioni giurisdizionali, e non c'è alcun motivo di ritenere altrimenti, quando si tratta di atti pubblici. Il revocarli o il modificarli esce fuori, come si è detto, dalla pura competenza giurisdizionale per rientrare in quella amministrativa, specie quando tali provvedimenti avrebbero valore *erga omnes*: invece la semplice sospensione avrebbe sempre effetto solo per la parte che la domanda e, dato il suo carattere transitorio, ed eccezionale, nonché lo scopo che si propone, si può senz'altro riguardare come un mezzo necessario perché le pronuncie giurisdizionali non giungano quando non potrebbero porre rimedio ai fatti compiuti» (pp. 628-9).

Oggi probabilmente nessuno più direbbe che «il giudice è anche amministratore». Sta di fatto, però, che SANTI ROMANO testimonia di una linea di pensiero che ai giudici amministrativi attribuiva il potere di sospendere l'atto impugnato senza bisogno d'una norma espressa, ravvisando in esso un mezzo necessario «perché le pronuncie giurisdizionali non giungano quando non potrebbero porre rimedio ai fatti compiuti».

Ormai questa linea di pensiero ha il riconoscimento della giurisprudenza più autorevole (per Corte Cost., 27 dicembre 1974, n. 284, in *Foro it.*, 1975, I, c. 263, «il potere di sospensione della esecuzione dell'atto amministrativo è un elemento connaturale di un sistema di tutela giurisdizionale che si realizzi in definitiva con l'annullamento degli atti della pubblica amministrazione»; «l'esercizio di tale potere consente, infatti, di anticipare, sia pure a titolo provvisorio, l'effetto tipico del provvedimento finale della giurisdizione, permettendo che questo intervenga *re adhuc integra*». Si vedano altresì Cons. Stato, 14 aprile 1972 n. 5 e Pret. Pisa, 30 luglio 1977, entrambe in *Foro it.*, 1972, III, c. 106 e 1977, I, c. 2354).

L'esistenza, quindi, per le commissioni d'imposta, del potere di sospendere gli atti impugnati, dovrebbe – in linea di principio – non trovare opposizioni.

Piuttosto vi è da esaminare quali ne siano i limiti, in quali forme debba essere esercitato, ed in presenza di quali presupposti.

Circa le forme ed i presupposti del suo esercizio, soccorre il riferimento analogico alle norme del processo amministrativo.

Se, in materia di presupposti, è pertinente richiamare la legge del processo amministrativo, occorreranno, perché la sospensione sia concessa, il *fumus* ed il pericolo d'un danno grave e irreparabile. Circa quest'ultimo, non potrà certo condividersi l'indirizzo di alcuni tribunali amministrativi, per il quale non è mai irreparabile un danno di ordine patrimoniale, che fonda un diritto di rimborso. È sembrata a GLENDI (*op. cit.*, p. 934) disinvolta l'affermazione che in materia tributaria il danno grave e irreparabile c'è sempre, in conseguenza dell'incivile prassi della lungaggine delle procedure di rimborso. L'affermazione potrebbe essere condivisa, secondo GLENDI, sul piano della polemica con gli uffici, ma non potrebbe seriamente assumersi come parametro di valutazione del danno, da parte dei giudici tributari. «Al contrario,» prosegue e conclude GLENDI «tali

giudici potranno e dovranno rigorosamente attenersi ai criteri di moderazione sviluppati nelle aree contermini del processo cautelare civile e, soprattutto, di quello amministrativo, in relazione all'indubbia rilevanza dell'interesse pubblico sempre necessariamente applicato nei processi contro la pubblica amministrazione».

Sta di fatto, però, che gli altri giudici non hanno di fronte il fenomeno, deplorevolissimo, della lungaggine delle procedure di rimborso; e se è polemico – ma non esagerato – dire che è un fenomeno incivile, esso è peraltro un fenomeno concreto e reale che, in tempi di inflazione, produce un danno che l'ordinamento non ristora. L'indubbia rilevanza dell'interesse pubblico, poi, non è certo elemento che debba far preferire i criteri di moderazione del giudice amministrativo a quelli – si vuole intendere – meno moderati del giudice ordinario. Perché se esiste, *di fatto*, un interesse pubblico ad incassare denaro appena possibile, l'unico interesse pubblico al quale deve riconoscersi rilevanza giuridica è quello all'esazione, anche rapida, anzi rapidissima, di somme *che siano dovute*.

Se tra i presupposti della sospensione includiamo il *fumus* circa la fondatezza del ricorso, invocare l'interesse pubblico vorrebbe dire invocare l'interesse a riscuotere prontamente somme probabilmente non dovute. E di certo non esiste, come interesse giuridicamente rilevante, l'interesse a riscuotere somme non dovute e ... l'interesse a rimborsarle il più tardi possibile.

In una situazione come l'attuale, tuttora caratterizzata dalla prassi degli accertamenti cautelativi (vale a dire illegittimi), dei rimborsi a lunga scadenza e dalla svalutazione della moneta, dire che il pericolo, in concreto, c'è sempre, non è, in definitiva, né disinvolto né esagerato¹.

¹L'A. non ha potuto tener conto dello scritto di N. DOLFIN (in *Giur. it.*, 1978, III, 2, c. 50) apparso quando questo articolo era già composto.

L'INESISTENZA DI TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO NEL PENSIERO DELLA CASSAZIONE *

1. Il responso della Cassazione sul problema del potere cautelare delle commissioni di sospendere, seppur scontato, era molto atteso, perché in questi primi anni di «rodaggio» del sistema tributario riformato, quel problema ha suscitato l'interesse della dottrina¹ ed è stato ben presente nella giurisprudenza, a livello di commissioni di primo grado, che hanno assunto posizioni non uniformi, ma il più delle volte in modo espressivo della delicatezza e dell'importanza pratica del problema stesso².

Ci si può domandare perché in questi anni, e non prima, sia divenuto vivo ed attuale questo tema.

Vi è una risposta legata a fattori contingenti (ondata di accertamenti «cautelativi» delle vecchie imposte, alla vigilia della scadenza dei termini per accertare; accertamenti dei nuovi tributi operati con i metodi del passato; congiuntura economica generale), ma, per chi segua l'evoluzione del contenzioso dei tributi

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, II, pp. 101-114 (nota a Cass., sez. un., 5 marzo 1980, n. 1471).

¹ Nel senso dell'esistenza del potere di sospensione cfr.: GLENDI, *Sulla sospensione cautelare nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, p. 919; TESAURO, *Sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1978, p. 1177; GRANELLI, *Ancora sulla sospensione, in corso di causa, dell'azione esecutiva tributaria*, *ivi*, 1979, p. 400; TESAURO, *Ancora sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie*, *ivi*, 1979, p. 613; PAPARO, *Sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie*, *ivi*, 1979, p. 1781; TESAURO, *Ancora in tema di sospensione della riscossione da parte delle commissioni tributarie*, in *Giur. it.*, 1980, III, 2, 9. Per l'inesistenza di tale potere v.: TREMONTI, *Sospensione della riscossione e pendenza del ricorso avanti alla commissione tributaria*, in questa *Rivista*, 1978, II, p. 49; BATISTONI FERRARA, *Tutela cautelare e processo tributario*, in *I processi speciali. Studi offerti a Virgilio Andrioli dai suoi allievi*, Napoli, 1979, p. 101.

² Si vedano, tra le tante decisioni, quelle commentate da GLENDI, TREMONTI, GRANELLI, negli scritti citati, e, da ultimo, le decisioni della Comm. trib. di primo grado di Firenze, 16 febbraio 1979 e di Brescia, 1 dicembre 1979, entrambe in *Boll. trib.*, 1979, p. 826 e 1980, p. 387, ed entrambe nel senso della esistenza del potere. Nel senso dell'inesistenza, v. Comm. trib. di primo grado di Firenze, 12 settembre 1979, in *Giur. it.*, 1980, III, 2, 9 e Comm. trib. di primo grado di Lucca, 19 gennaio 1980, in *Boll. trib.*, 1980, p. 387.

preme di più mettere in rilievo come il riconoscere od il negare quel potere sia apparso una pietra di paragone per valutare se anche per il contenzioso tributario si è prossimi al traguardo d'un modello giurisdizionale compiuto, rispondente a tutti i canoni d'una tutela piena ed effettiva.

Se fosse lecito, in queste materie, parlare di «progressismo» e di «conservatorismo», non sarebbe difficile etichettare questa sentenza della Cassazione e le posizioni dottrinali che in essa si riflettono. Più propriamente, però, dobbiamo forse distinguere tra tendenze statolatriche, esasperatamente esaltatrici della «ragion fiscale», anche a scapito dei valori garantistici riconosciuti dalla Costituzione anche al cittadino che abbia a che fare con lo Stato in quanto fisco, e tendenze garantistiche, che alla «ragion fiscale» assegnano il giusto posto che le spetta, nel quadro dei valori costituzionali, senza subordinare ad essa – in una scala gerarchica arbitraria – altri principi, pure costituzionali: quelli, cioè, delle garanzie giurisdizionali.

Mettere a nudo la «filosofia» d'una sentenza non esime, chi la commenta, dal vagliarne, da un punto di vista strettamente tecnico, il contenuto argomentativo.

Questo contenuto suscita un interesse che trascende la questione specifica del potere di sospendere, perché la Cassazione ribadisce talune sue concezioni sui tratti di fondo della giurisdizione delle commissioni³.

Mi sembra che si possa enucleare in tre punti il contenuto di maggior rilievo di questa sentenza:

- «Il preminente interesse costituzionale (fondamentale e primario) di garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello stato» servì alla Corte costituzionale per motivare le sentenze che dichiararono infondate le questioni di costituzionalità sollevate in ordine ai rimedi contro l'esecuzione esattoriale e serve oggi alla Corte di Cassazione per giustificare una tutela giurisdizionale differenziata (in termini non eufemistici: incompleta) in materia tributaria: la *ragion fiscale* sarebbe, secondo la Cassazione, un principio costituzionale primario, di fronte al quale – par di capire – possono flettersi altri valori, pure costituzionali, ma di rango minore;
- le commissioni tributarie non sono organi della giustizia amministrativa e non si pronunziano sulla correttezza dell'azione amministrativa: esse non hanno poteri di annullamento (e quindi neppure di sospensione); non avendo poteri di annullamento, come il Consiglio di Stato, non è praticabile l'analogia con il potere di sospensione del giudice amministrativo; ed essendo la loro giurisdizione analoga a quella del giudice ordinario, che non ha poteri di sospensione, neppure ad esse può essere riconosciuto un simile potere;
- l'avviso di accertamento non è titolo esecutivo, e quindi non pone problemi di sospensione; titolo esecutivo è il ruolo: e per la sospensione del ruolo, co-

³ V. Cass., 8 marzo 1977, n. 942, in questa *Rivista*, 1978, II, p. 3, con nota di TREMONTI.

me per la sospensione degli atti esecutivi, esiste il potere dell'intendente, contro il cui illegittimo esercizio è dato ricorrere al giudice amministrativo. Ciascuno di questi tre punti merita di essere commentato.

2. Cominciamo dai problemi di diritto costituzionale. La Cassazione, nel trattarne, esclude che il potere cautelare «possa farsi discendere automaticamente dall'art. 24 Cost.» ed esclude pure che «la potestà di sospendere (possa) considerarsi necessariamente inclusa nella giurisdizione di merito» (con la conseguenza che essa «deve essere conferita al giudice da norme espresse, non suscettive di interpretazione analogica ed estensiva»).

Per la Cassazione, insomma, può esservi pienezza ed effettività della tutela giurisdizionale (e quindi rispetto dei principi costituzionali: artt. 24 e 113) anche là dove manchi la protezione cautelare: mancanza che «può considerarsi costituzionalmente legittima se ragionevolmente giustificata»⁴.

Di qui l'interrogativo se, nella specie, esista una «ragionevole giustificazione».

La risposta sembra essere, nella motivazione della sentenza, duplice.

La prima (ragionevole) giustificazione sarebbe data dal «preminente interesse costituzionale (fondamentale e primario) di garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato».

La seconda dalla adeguatezza del sistema di tutela imperniato (sia per la sospensione del ruolo, che per la sospensione degli atti esecutivi) sul potere di sospensione accordato all'intendente, con la possibilità di impugnare dinanzi al giudice amministrativo i provvedimenti di diniego.

Ma nessuna delle due «giustificazioni» mi sembra «ragionevole». La prima postula una gerarchia tra i principi costituzionali, in forza della quale i canoni costituzionali circa l'effettività e la pienezza della tutela sarebbero «secondari» rispetto ad altri valori costituzionali, di rango «fondamentale e primario»; ma è appena il caso di dire che, nella Costituzione, non è fissata alcuna gerarchia, e tutte le sue norme debbono essere, dalle leggi ordinarie, ugualmente rispettate⁵.

È certamente vero che «pienezza» ed «effettività» di tutela non vogliono dire «identità», onde possono esservi forme differenziate: ma la differenziazione è in funzione della «pienezza» e dell'«effettività», non già «ragionevole giustificazione» di un sistema che si vuole legittimare sotto il profilo della incompletezza e della non effettività.

⁴La Cassazione si riallaccia alla nota sentenza 27 dicembre 1974, n. 284 della Corte Costituzionale (in *Giur. comm.*, 1974, p. 2953) che dichiarò l'illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma quarto, della legge 22 ottobre 1971, n. 865, il quale disponeva che, nella materia dell'edilizia residenziale pubblica, l'esecuzione dei provvedimenti di dichiarazione di pubblica utilità, di occupazione temporanea e di urgenza e di espropriazione «può essere sospesa nei soli casi di errore grave ed evidente nell'individuazione degli immobili ovvero delle persone dei proprietari».

⁵Contro l'idea di una gerarchia tra i valori costituzionali cfr. PACE, «Effettività» del diritto di difesa e potere giudiziario di cautela, in *Giur. cost.*, 1974, p. 3349 ss.

Il c.d. interesse fiscale è per certo un interesse di rango costituzionale (e per motivare questa proposizione, non è necessario invocare questa o quella disposizione della Costituzione: basta dire che anche lo Stato, senza tributi, non può esistere o funzionare); quando la Costituzione lo ha stabilito, vi sono altri valori costituzionali che, di fronte ad esso, possono «contrarsi»: esistono, e sono costituzionalmente legittime (art. 14 Cost.), leggi che, per motivi fiscali, consentono di «violare» il domicilio. Ma non esiste, nella Costituzione, alcuna norma che permetta di subordinare le garanzie costituzionali della tutela giurisdizionali alle norme che consacrano l'interesse fiscale.

L'interesse fiscale è legittimo che sia tutelato con l'attribuzione, al fisco, di poteri d'indagine penetranti e di poteri autoritativi: di tutto ciò costituisce, però, pendant necessario un sistema adeguato di tutela giurisdizionale, che permetta al cittadino di parare, in ogni momento, l'azione illegale del fisco. È questo, a me pare, il risultato obbligato d'una lettura combinata delle norme costituzionali sugli interessi del fisco, e di quelle sulla tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi del cittadino.

E non è, a mio avviso, costituzionalmente adeguato un sistema che, escluso il potere cautelare delle commissioni, affiderebbe il soddisfacimento dell'esigenza di evitare l'esecuzione di pretese infondate al c.d. sistema della «sospensione legale» e al potere di sospensione dell'intendente.

Definire «congrua ed efficace» la tutela del contribuente costituita dalla c.d. sospensione legale significa ignorare il fenomeno vistoso degli accertamenti «cautelativi» ed ignorare, in generale, il quoziente di illegittimità presente nell'operato dell'amministrazione finanziaria.

Considerare poi il contribuente adeguatamente protetto dal rimedio «giustiziale» della sospensione intendenzia e dai rimedi giurisdizionali contro i provvedimenti di diniego significa trascurare che il problema della tutela cautelare è – per sua essenza – un problema di tutela tempestiva: e tale non è, certamente, un sistema di giurisdizione per così dire «condizionata», che ha poi per esito non un provvedimento giudiziale soddisfacente (produttore cioè la sospensione) ma soltanto il ripristino del dovere dell'intendente di pronunciarsi sull'istanza di sospensione.

3. Per neutralizzare gli argomenti che, a favore del potere cautelare delle commissioni, sono stati tratti dall'accostamento della giurisdizione delle commissioni a quella del giudice amministrativo, la Cassazione, confermando taluni precedenti relativi alle commissioni «revisionate», ma discostandosi dalla consolidata giurisprudenza relativa alle commissioni «vecchio rito», accoglie la tesi delle commissioni quali giudici di accertamento del rapporto d'imposta.

Non è questa la sede per riprendere in esame simile problema: tanto più che si tratterebbe, per chi scrive, di ripetere cose già dette, o di anticiparne altre, che si preferisce invece render note con ampiezza adeguata di svolgimenti.

Il problema che qui merita di essere affrontato è un altro, ed è se il concepire la giurisdizione delle commissioni come giurisdizione di accertamento elimini o risolva il problema del potere di sospensione.

Anche se le commissioni hanno per compito di accertare il rapporto, ed anche se non sono organi della giustizia amministrativa, esse sono pur sempre, anche se «speciali», giudici amministrativi, ai quali non è riferibile il divieto di annullamento (e, si deduce, di sospensione) degli atti amministrativi sancito per il giudice ordinario dalla legge abolitrice del contenzioso amministrativo.

Mostrando di ispirarsi – anche per la terminologia adottata – ad un filone dottrinale ben noto (e certamente autorevole), la Cassazione concepisce il giudizio delle commissioni come giudizio di accertamento del rapporto, ma al tempo stesso reputa necessario che, accertato il rapporto, la Finanza provveda poi ad annullare ed eventualmente sostituire gli atti riconosciuti illegittimi.

E qui, alla Cassazione, non può rimproverarsi d'essere in contraddizione, perché, per la giurisprudenza, le contraddizioni sono «licenze poetiche» rese necessarie da esigenze pratiche. Il giudizio tributario, perciò, pur in presenza di atti suscettibili di annullamento (dunque di atti autoritativi), è un giudizio sul rapporto; ed è un giudizio sul rapporto che riconosce la illegittimità degli atti.

Ma non può neppure riconoscersi il merito d'essere legittimazione d'una prassi: non risulta, infatti, che, quando le commissioni accolgono i ricorsi, gli uffici provvedano ad annullare gli atti riconosciuti illegittimi. Scopriamo così, da questa sentenza, che esiste una massa innumerevole di «avvisi di accertamento», dichiarati illegittimi dalle commissioni, alla cui «formale eliminazione» non si è da alcuno provveduto.

Non è chi non veda, comunque, l'insostenibilità della tesi secondo cui il giudice tributario avrebbe per oggetto «il completo riesame del merito del rapporto tributario» quando si impugnano atti che direttamente (ruolo, ingiunzione) od indirettamente (avviso di accertamento o di liquidazione) adducono all'esecuzione forzata: dire che il giudice tributario non possa né sospendere né annullare atti con concreta efficacia esecutiva, e che debba attendersi, per paralizzarne l'esecuzione, l'annullamento da parte dell'amministrazione, è davvero il massimo di depotenziamento della giurisdizione delle commissioni.

Il solo immaginare un sistema nel quale un soggetto emana atti esecutori, un giudice riconosce l'infondatezza della pretesa, ma sarebbe poi lasciato al beneplacito dell'ente impositore porre nel nulla gli atti che danno attuazione a quella pretesa, è certamente configurare un meccanismo che, quanto è macchinoso, tanto è inefficiente.

4. Veniamo ora al terzo dei punti indicati all'inizio di questo scritto.

Qui si sarebbe desiderata una maggior attenzione della Corte regolatrice sui caratteri della tutela cautelare: la quale, in tanto è efficace, in quanto è rapida, ed impedisce – con la dovuta tempestività – il verificarsi di danni gravi ed irreparabili.

Ma il sistema positivo, così come delineato dalla Cassazione, rapido certamente non è.

Chiunque abbia un minimo di esperienza, sa che le cartelle esattoriali sono notificate spesso a pochi giorni dalla scadenza della prima rata: in pochi giorni non si riesce certo ad esaurire l'*iter* amministrativo (istanza all'intendente, parere dell'ufficio, provvedimento dell'intendente).

Ricevuto il provvedimento negativo dell'intendente, lo si può impugnare dinanzi al Tar. Bene: ma questo, a parte il dato temporale, che cosa assicura? In caso di esito positivo, non si ottiene certo la sospensione, ma soltanto una pronuncia che fa rinascere per l'intendente l'obbligo di pronunciarsi.

Fatte queste (ovvie) osservazioni, possiamo ancora seriamente sostenere che il sistema: ricorso all'Intendente-ricorso al Tar è un sistema adeguato?

5. Queste rapide osservazioni sul responso della Cassazione non rappresentano certo un esame compiuto di tutti i rilievi contenuti nella sentenza.

Ma la più parte di questi rilievi sono stati già esaminati in dottrina, anche da chi scrive.

Riprendendone, sinteticamente, alcuni, non si può fare a meno di notare:

- Che non è sostenibile che l'atto di accertamento, non essendo titolo esecutivo, non pone un problema di sospensione, essendo noto che l'avviso di accertamento, se non è «esecutorio» (ossia titolo esecutivo)⁶ è sicuramente atto che legittima l'iscrizione a ruolo (e quindi, indirettamente, l'esecuzione), onde può ben porsi, e si pone frequentemente nella vita pratica, l'esigenza di sospenderlo per arrestare l'iscrizione a ruolo. Si può sospendere un atto esecutivo, ma si può sospendere anche un atto che legittima a formare atti esecutori. Nella vita pratica, poi, l'esigenza di sospensione nasce sovente dall'emissione di avvisi di accertamento macroscopicamente illegittimi: se l'accertamento, per definizione, non può essere sospeso, il ruolo – come atto consequenziale in sé legittimo – neppure lo è. Ed allora, quale tutela appresta l'ordinamento contro l'esecuzione di crediti d'imposta nascenti da atti di accertamento manifestamente infondati?
- Che non è invocabile l'art 39 D.P.R. n. 636 del 1972, per dire che, essendo richiamato il libro primo del codice di procedura civile, ne deriva l'esclusione dell'applicabilità di altre norme, perché la stessa Cassazione provvede in una infinità di ipotesi ad integrare la disciplina del processo tributario contenuta nel D.P.R. n. 636 con il ricorso alle norme del codice di procedura civile non contenute nel libro primo.
- Che non può invocarsi la c.d. sospensione legale, poiché questa è sospensione degli effetti dell'accertamento (e la stessa Cassazione, in questa sentenza,

⁶Esso è «esecutorio» secondo Cass., 10 novembre 1979, in *Boll. trib.*, 1980, p. 58.

dice che per l'accertamento non si pone un problema di sospensione), onde non tocca il problema della sospensione degli effetti delle iscrizioni a ruolo e delle ingiunzioni. Insomma, anche ad ammettere che la riscossione di un terzo soltanto dell'accertato garantisca sufficientemente, nella generalità dei casi, che non si prelevi più del dovuto, e non si provochino danni gravi e irreparabili, che cosa garantisce contro l'iscrizione a ruolo (magari non preceduta da accertamento) o contro l'ingiunzione, quando questi atti siano illegittimi?

LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCEDIMENTO DI APPELLO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE *

SOMMARIO: 1. L'opinione negativa dominante. – 2. Sospensione della sentenza o sospensione dell'atto impugnato? – 3. L'opinione positiva.

1. *L'opinione negativa dominante*

Secondo un'opinione largamente diffusa, nel sistema processuale delineato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 la tutela cautelare sarebbe estranea al giudizio di appello.

In tal senso depone anche la prassi.

È noto (e pacifico) infatti che l'ordinanza con cui in primo grado viene rigettata l'istanza di tutela cautelare non è suscettibile di gravame.

Inoltre, secondo l'opinione dominante, il giudice di appello non potrebbe essere adito neppure dopo la pronuncia di merito del giudice di primo grado, in quanto si ritiene che l'istanza di tutela cautelare, che può essere presentata al primo giudice, non è proponibile in secondo grado, dinanzi alla commissione regionale.

Pertanto, il contribuente può, nelle more del processo di primo grado, ottenere la sospensione dell'atto impugnato dalla commissione provinciale, ove sussistano i due noti requisiti (*fumus boni juris e periculum in mora*), ma nulla il contribuente potrebbe opporre – secondo l'opinione dominante – alla riscossione del tributo (e degli interessi), che venga effettuata ai sensi dell'art. 68, comma 1, lett. *a*) e *b*).

Questa opinione viene motivata in più modi.

In primo luogo, si rileva che l'art. 47 attribuisce il potere di sospensione cautelare al giudice di primo grado, con effetto fino alla data di pubblicazione della sentenza, ma non prevede analogo potere del giudice di secondo grado¹.

* *Boll. trib.*, 1999, pp. 1733-1735.

¹ Cfr. Comm. trib. reg. di Firenze, ord. 19 marzo 1998, in *Rass. trib.*, 1998, p. 824, con nota di CANTILLO, *Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei*

Viene rilevato, poi, che il D.Lgs. n. 546 contiene (nell'art. 68) una disciplina dell'efficacia delle sentenze delle commissioni distinta ed autonoma rispetto a quella delle sentenze del giudice civile, e che, inoltre, l'art. 49, escludendo che nel processo tributario trovi applicazione l'art. 337 del c.p.c., escluderebbe anche l'applicazione delle norme del codice in tema di sospensione della provvisoria esecutività delle sentenze².

La tesi negativa comporta una duplice disarmonia:

- a) da un lato, vi sarebbe disparità di trattamento rispetto al processo civile, nel quale è ammessa la sospensione della provvisoria esecutorietà delle sentenze sottoposte a gravame;
- b) dall'altro, vi sarebbe disparità di regime tra riscossione dell'imposta (e degli interessi), e riscossione della sanzione amministrativa pecuniaria, essendo esplicitamente prevista, nel secondo caso, la sospensione dei provvedimenti amministrativi sanzionatori da parte del giudice di appello, sicché una medesima sentenza potrebbe essere sospesa nella parte riguardante le sanzioni, ma non in quella riguardante l'imposta³.

Ciò darebbe origine a dubbi di costituzionalità, autorevolmente prospettati⁴.

2. Sospensione della sentenza o sospensione dell'atto impugnato?

L'opinione corrente è fondata sul presupposto che, nel corso del processo di appello, il fisco porta ad esecuzione la sentenza appellata, sicché occorrerebbe verificare se la commissione tributaria regionale abbia il potere di sospendere l'efficacia esecutiva della sentenza di primo grado.

Perciò la discussione ha investito l'applicabilità nel processo tributario dell'art. 283 c.p.c. (e delle parallele disposizioni relative alla sospensione delle sentenze impuginate con ricorso per cassazione o per revocazione).

giudici tributari, il quale – muovendo da una premessa diametralmente opposta a quella che viene sostenuta in questo scritto – osserva criticamente che l'art. 47 concerne l'esecuzione dell'atto impugnato, mentre in appello il problema concerne l'efficacia della sentenza di primo grado.

² In tal senso COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 565; ID., *La sospensione delle sentenze delle commissioni tributarie provinciali*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1500, la cui argomentazione non mi pare persuasiva, perché il potere di sospendere le sentenze non è previsto dall'art. 337 del codice di procedura civile.

Per la tesi favorevole alla sospendibilità della sentenza di primo grado, da parte del giudice di appello, cfr. FALCONE, *Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete*, in *il Fisco*, 1996, p. 6106 e MULEO, *La tutela cautelare*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* diretta da F. Tesauro, Torino, 1988, p. 878. Si veda inoltre l'ordinanza 27 luglio 1998 della Comm. trib. reg. di Campobasso, in *il Fisco*, 1999, p. 1169.

³ Si veda l'art. 19, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁴ Cfr. CANTILLO, *op. loc. cit.*

Non ritengo, però, che sia pertinente discutere dell'applicabilità di tali norme, dato che, a mio avviso, la sospensione delle sentenze sottoposte a gravame presuppone che tali sentenze siano esecutorie.

E le sentenze dei processi tributari d'impugnazione non lo sono, né quando accolgono la domanda del contribuente, né quando sono negative.

L'impostazione del problema della tutela cautelare nell'appello tributario dev'essere completamente cambiata, in quanto la riscossione (tributaria) non ha come titolo la sentenza sottoposta a gravame, ma l'atto d'imposizione impugnato: si deve dunque discutere di sospensione (dell'esecuzione) dell'atto impugnato, e non di sospensione (dell'esecuzione) della sentenza.

La dottrina – come è noto – discute se il ricorso con cui viene impugnato un atto impositivo dà vita ad un processo costitutivo o ad un processo dichiarativo.

Con riguardo alle sentenze di accoglimento del ricorso, si discute se la sentenza delle commissioni tributarie contenga l'annullamento dell'atto impugnato o l'accertamento negativo del debito d'imposta.

Il nostro problema non concerne, però, le sentenze di accoglimento, ma le sentenze a contenuto negativo (che dichiarano infondato o inammissibile il ricorso)⁵.

Ora, si potrebbe parlare di esecuzione e di efficacia esecutiva delle sentenze che respingono il ricorso, se esse fossero sentenze di condanna⁶.

Le commissioni tributarie possono sì emettere sentenze di condanna, ma solo a carico dell'amministrazione finanziaria (o di un ente locale), quando accolgono domande di rimborso.

Invece, nelle ipotesi che ci interessano, ossia in caso di rigetto del ricorso contro un provvedimento dell'amministrazione finanziaria (ad es., avviso di accertamento o iscrizione a ruolo), la sentenza non «condanna» in senso tecnico il contribuente al pagamento del tributo, ma si limita a dichiarare l'infondatezza del ricorso.

Ancor meno si può parlare di «condanna» per le sentenze a contenuto processuale (si pensi alle sentenze che dichiarano inammissibile o improcedibile il ricorso).

Quando viene respinto un ricorso contro il ruolo, la sentenza non sostituisce il ruolo, che resta in vita, come atto da eseguire (se il pagamento non è stato effettuato durante il processo di primo grado).

Anche in materia sanzionatoria, il rigetto del ricorso non sostituisce, ma la-

⁵ Per semplicità espositiva, parlo genericamente di sentenza di rigetto del ricorso: ma il lettore potrà agevolmente distinguere tra rigetto totale e rigetto parziale, avendo riguardo, nel secondo caso, al solo capo della sentenza che rigetta il ricorso.

⁶ Nel diritto processuale civile, l'esecutorietà è un attributo delle sole sentenze di condanna: cfr., ad es., DE STEFANO, *Esecuzione provvisoria della sentenza*, in *Enc. dir.*, vol. XV, Milano, 1966, p. 513; CARPI, *Esecutorietà (dir. proc. civ.)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XIII, Roma, 1989.

scia in vita il provvedimento sanzionatorio (non è concepibile una reiterazione della sanzione da parte del giudice).

Insomma, le sentenze che respingono il ricorso, o con contenuto processuale, non hanno alcuna efficacia esecutoria, perché sono sentenze dichiarative⁷.

È dunque fuori luogo porsi problemi di sospensione di tali sentenze (pur se, dopo tali sentenze, l'Amministrazione finanziaria può porre in essere atti ulteriori di riscossione).

Questa conclusione dovrebbe essere condivisa sia dai sostenitori della teoria dichiarativa, sia dai sostenitori della teoria costitutiva.

I primi affermano che la sentenza sostituisce l'avviso di accertamento, e, quindi, attribuiscono alla sentenza contenuto dichiarativo.

Ora, è principio indiscutibile che le sentenze di mero accertamento non sono suscettibili di esecuzioni sicché – anche per i dichiarativisti – non dovrebbe essere la sentenza della commissione tributaria provinciale il titolo che legittima la riscossione dei tributi nel corso del processo di appello.

Secondo la teoria costitutiva (nella concezione da me seguita), la sentenza che respinge il ricorso non sostituisce l'atto impugnato⁸, ma reca l'accertamento dell'insussistenza del diritto (potestativo) all'annullamento dell'atto d'imposizione, sicché, dopo tale accertamento, viene portato ad esecuzione il provvedimento amministrativo impugnato (avviso o ruolo), nella misura indicata dall'art. 68, comma 1⁹, ossia nella misura consentita *ope legis* a seguito

⁷ Conserva piena validità l'insegnamento di ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 5^a ed., Torino, 1969, p. 193, che scriveva: «Nel processo avanti i giudici tributari speciali, che è processo d'impugnazione dell'imposizione illegale, la decisione che respinge l'impugnazione pone in chiaro che non esiste il diritto del reclamante all'annullamento dell'imposizione».

Il processo tributario, come quello amministrativo, è processo di impugnazione di provvedimenti amministrativi. Perciò, è pertinente ricordare che, con riguardo al processo amministrativo, si ritiene che «la decisione che respinge il ricorso ha carattere puramente dichiarativo ... essa lascia inalterato lo stato precedente di fatto e di diritto e l'amministrazione conserva, nei riguardi del proprio provvedimento, tutti i poteri che le derivano dai principi generali e dalle disposizioni speciali che lo riguardano»; così ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, vol. II, *La giustizia amministrativa*, Milano, 1954, p. 308.

⁸ Di ciò è conferma anche la circostanza che, pur dopo un giudicato sfavorevole al contribuente, l'amministrazione conserva il potere di ritirare l'atto (in via di autotutela); non sarebbe invece immaginabile un simile potere dell'amministrazione, se l'atto fosse assorbito e sostituito dal giudicato.

⁹ Come ho osservato in altra sede (TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1998, vol. I, VI ed., p. 355), le sentenze con cui sono respinte le domande di impugnazione hanno natura di sentenze di mero accertamento, in quanto esse si limitano a dichiarare (*rectius*: statuire) l'inesistenza del diritto all'annullamento dell'atto impugnato. Da ciò deriva che l'atto impugnato sopravvive al giudizio, e non è sostituito dalla pronuncia del giudice. Gli effetti dell'atto impugnato continuano ad essere effetti dell'atto, non della pronuncia. Perciò quando l'amministrazione, a seguito della sentenza che respinge l'impugnazione di un avviso di accertamento, iscrive a ruolo la somma da riscuotere, non esegue la sentenza, ma esegue l'avviso di accertamento; analogamente,

della sentenza che dichiara l'infondatezza o l'inammissibilità del ricorso¹⁰.

L'art. 68 non attribuisce alcuna efficacia esecutiva alle sentenze che respingono o dichiarano inammissibile il ricorso: l'esecuzione riguarda sempre l'atto impugnato (se si tratta dell'avviso di accertamento, la sua esecuzione è data dall'iscrizione a ruolo).

L'atto da eseguire è dunque l'avviso di accertamento, in quanto atto costitutivo del debito d'imposta: la sua esecutività, mediante iscrizione a ruolo, è sospensivamente condizionata, in primo luogo, dal comportamento del contribuente: se non viene presentato ricorso, l'atto d'imposizione è eseguibile integralmente; se viene presentato ricorso, l'esecutività è parziale.

Identica funzione di *condicio juris* (dell'esecutività del provvedimento d'imposizione) è da attribuire: *a*) alla sentenza di primo grado; *b*) al fatto che questa venga o non venga appellata dal contribuente; *c*) alla sentenza di secondo grado.

È dunque sempre l'atto d'imposizione il titolo che legittima l'iscrizione a ruolo, e, quindi, nei processi tributari di impugnazione di avvisi di accertamento, la tutela cautelare concerne l'atto impugnato.

Così stando le cose, deve essere abbandonata la discussione sulla applicabilità delle norme del codice di procedura civile in tema di sospensione delle sentenze, e deve essere invece esaminato se il giudice di appello è dotato del potere di sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato.

3. *L'opinione positiva*

Non è dubbio che l'art. 47 contenga la disciplina della sospensione cautelare dell'atto impugnato dinanzi alla commissione tributaria provinciale.

Ed infatti: *a*) il primo comma di tale articolo nomina la commissione tributaria provinciale, quale organo al quale il ricorrente può chiedere la sospensione

se viene respinto un ricorso contro il ruolo, la riscossione avviene in base al ruolo, non in base alla sentenza.

Queste mie considerazioni risultano accolte letteralmente da Comm. tributaria regionale di Firenze, ord. 19 marzo 1998, cit., che, però, ritiene che l'art. 47 si applichi solo in primo grado, omettendo peraltro di esaminare la disposizione che richiama, per l'appello, le norme del primo grado.

¹⁰ Il capo IV del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 è intitolato all'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie, ma il concetto di esecuzione in senso stretto riguarda solo le sentenze di condanna. Le commissioni tributarie emettono sentenze di condanna in senso tecnico solo a carico dell'ente impositore, quando accolgono domande di rimborso: tali sentenze sono suscettibili di esecuzione mediante la procedura disciplinata dal codice di procedura civile, oltre che mediante il giudizio di ottemperanza, da esperirsi dinanzi alle stesse commissioni tributarie. Per le sentenze emesse nei processi amministrativi di impugnazione, non è invece configurabile una esecuzione in senso stretto. Il concetto è ben chiaro nella letteratura sul processo amministrativo; cfr., ad es., CAIANIELLO, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 1988, p. 790. Le sentenze che annullano un atto amministrativo non hanno bisogno di esecuzione perché si eseguono da sé.

dell'atto impugnato; b) il comma 7 dispone che la sospensione cessa con la pubblicazione della sentenza di primo grado.

Tali dati normativi, che univocamente si riferiscono al procedimento di primo grado, non escludono però che dello stesso potere sia dotato il giudice di appello¹¹.

Il giudice di appello non ha infatti poteri menomati rispetto a quelli del giudice di primo grado, dato che, a norma dell'art. 61, nel procedimento di appello si osservano le medesime norme che, nel decreto n. 546, sono dettate per il procedimento di primo grado.

L'art. 61 non richiama specificamente le norme nel capo I del titolo II del D.Lgs. n. 546 (artt. da 18 a 46), ma richiama, in generale, tutte le norme «dettate per il procedimento di primo grado»; e tale dizione comprende, indubbiamente, anche quelle dettate, per il primo grado, nel capo II.

Né vale opporre, contro tale conclusione, che l'art. 47 considera solo il procedimento cautelare dinanzi alla commissione tributaria provinciale, perché l'estensione del medesimo procedimento dinanzi alla commissione tributaria regionale ha come fondamento, non la lettera dell'art. 67, ma la norma di rinvio¹².

Si consideri inoltre che, nel capo II, sono disciplinati il procedimento cautelare e la conciliazione; ma, per la conciliazione, il legislatore ha avuto cura di precisare che essa è ammessa «solo» davanti alla commissione provinciale (art. 48), analoga espressione non è rintracciabile nell'art. 47, con riguardo alla tutela cautelare.

Si può dunque ritenere che il procedimento disciplinato nell'art. 47 può avere attuazione anche in appello, pur se l'art. 47 è formulato con esclusivo riferimento alla commissione tributaria provinciale: per decidere se il rinvio contenuto nell'art. 61 comprende o no l'art. 47, bisogna infatti considerare la formulazione della disposizione rinviante, non quella richiamata (che è, per definizione, formulata in modo da non essere applicabile al caso in cui diviene applicabile per effetto della norma di rinvio)¹³.

¹¹ *Contra*, Comm. trib. reg. di Bologna, 28 giugno 1996, n. 1, in *Boll. trib.*, 1997, p. 473 e GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 114.

¹² *Contra* GARINO, *I procedimenti cautelari. La sospensione*, in *il Fisco*, 1996, p. 7700, il quale ragiona come se l'art. 61 richiamasse le sole norme contenute nel capo I e non, in generale, tutte le norme dettate per il primo grado.

¹³ Se non fosse così, le norme di rinvio sarebbero sempre inutili. Infatti, delle due l'una: se le norme richiamate sono formulate in modo da essere già applicabili ai casi ai quali si riferisce la norma rinviante, il rinvio sarebbe inutile; se invece – come nel caso in esame – la disposizione richiamata non si applica, secondo la sua formulazione, al caso cui si riferisce la norma di rinvio, la norma di rinvio sarebbe, secondo la tesi criticata, senza effetto. Ed, invece, la norma di rinvio è utile e raggiunge il suo scopo precisamente quando ha l'effetto di estendere la sfera di applicazione della norma richiamata ad un'area alla quale, secondo la sua formulazione letterale, essa non si applicherebbe.

Le norme in tema di tutela cautelare sono dunque applicabili anche in appello, con riferimento alla sospensione dell'atto impugnato; naturalmente, i riferimenti contenuti nell'art. 47 alla commissione tributaria provinciale e alla pubblicazione della sentenza di primo grado sono da intendere, applicando tale normativa al secondo grado, come riferimenti alla commissione tributaria regionale e alla pubblicazione della sentenza di appello¹⁴.

A sostegno di questa conclusione sta anche il rilievo che, in questo modo, si superano le questioni di costituzionalità sopra indicate.

Inoltre, in questa ottica, l'art. 19, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che riconosce alla commissione tributaria regionale il potere di sospendere l'esecuzione della sanzione (*rectius*: l'esecuzione del provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa) non è norma innovativa, ma disposizione che rende manifesto, per le sanzioni, un dato normativo non rilevato dagli interpreti, ma già insito nel sistema.

¹⁴L'oggetto del giudizio di appello, del resto, non è dato dalla sentenza di primo grado (che non assorbe e non sostituisce l'atto amministrativo), ma è lo stesso oggetto del giudizio di primo grado; il giudice di appello non si pronuncia sulla sentenza di primo grado (che perde rilevanza, quando è validamente proposto atto di appello), ma sul provvedimento amministrativo.

GLI ATTI IMPUGNABILI ED I LIMITI DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA *

SOMMARIO: 1. Carattere impugnatorio del giudizio tributario. – 2. Gli atti impugnabili secondo l'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. – 3. Gli atti impugnabili secondo l'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. – 4. Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario. – 5. Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice amministrativo. – 6. I pareri e i dinieghi. – 7. Il diniego di annullamento e gli atti di annullamento. – 8. Gli atti istruttori. – 9. Gli atti doganali. – 10. L'ingiunzione. – 11. Atti impugnabili delle entrate non tributarie. – 12. Gli atti non impugnabili autonomamente. Conclusione.

1. *Carattere impugnatorio del giudizio tributario*

1.1. Il processo dinanzi alle Commissioni ha oggi, ed ha sempre avuto, carattere impugnatorio. Il regolamento per l'imposta di ricchezza mobile del 1877 prevedeva che il contribuente potesse reclamare alle Commissioni di prima istanza «contro l'operato dell'agente»¹. Formula non diversa troviamo nel «Nuovo regolamento» del 1907².

Le riforme tributarie degli anni '30 toccano anche le Commissioni, che diventano Commissioni distrettuali, competenti anche per le imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza³. Il ricorso alle Commissioni è sempre connotato come contestazione dell'operato dell'ufficio, con la precisazione che il ricorso è proposto entro un termine perentorio di 30 giorni «*dalla notificazione del provvedimento*»⁴.

È l'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 che introduce un elenco di atti impugnabili. Modifiche furono introdotte nel 1981. Il sistema attuale non differisce, nella sostanza, da quello tracciato nel 1981.

* *Giust. trib.*, 2007, pp. 9-19.

¹ R.D. 24 agosto 1877, n. 4024, art. 80.

² R.D. 11 luglio 1907, art. 91.

³ R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, conv. con L. 7 agosto 1936, n. 1016.

⁴ R.D. 8 luglio 1937, n. 1639, art. 23.

1.2. La “barriera” degli atti impugnabili connota il processo tributario come processo impugnatorio. Ne seguono taluni corollari, che trovano puntuale riscontro nella giurisprudenza. L’atto introduttivo del processo è un atto di impugnazione di un provvedimento amministrativo. I poteri cognitori e decisorio del giudice sono delimitati dalla domanda, che a sua volta non può andare al di là dell’atto impugnato. Non sono ammesse azioni di mero accertamento (fatta eccezione – a seguito delle nuove norme in tema di invalidità dei provvedimenti amministrativi – per le azioni di nullità degli atti impugnabili)⁵. L’amministrazione finanziaria che si costituisce in giudizio non può fondare la sua difesa su titoli diversi da quelli che fondano l’atto impugnato, né può esercitare azioni ricorrenziali.

2. Gli atti impugnabili secondo l’art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636

2.1. Il problema degli atti impugnabili nasce – come accennato – con la riforma degli anni ’70. La giurisdizione delle Commissioni è ampliata, perché investe nuovi tributi (si pensi all’imposta sul valore aggiunto), il catasto e nuove funzioni: al sindacato giurisdizionale sull’accertamento amministrativo del tributo e sulla riscossione si aggiunge quello sulle sanzioni, sui rimborsi e sugli atti catastali. Gli atti impugnabili, elencati nell’art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, appartengono pertanto a cinque aree: a) accertamento; b) riscossione; c) sanzioni; d) rimborso; e) catasto.

Il primo comma dell’art. 16, nella sua versione originaria, prevedeva che «il termine per proporre ricorso alla Commissione di primo grado è di sessanta giorni e decorre dalla notificazione dell’avviso di accertamento, dell’ingiunzione, del ruolo, del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie». Lo schema di decreto delegato conteneva un terzo comma, che, in sostanza, autorizzava il ricorso anche in presenza di atti non autoritativi.

Il terzo comma, su proposta della commissione parlamentare, fu eliminato. Fu insomma sancito l’insuccesso del tentativo di immettere l’azione di mero accertamento nel processo tributario, in aggiunta alle azioni di annullamento, e fu quindi confermata la natura esclusivamente impugnatoria del processo tributario⁶.

2.2. Sotto il vigore del testo originario dell’art. 16, l’indicazione degli atti impugnabili non era tassativa⁷. Non la considerò tassativa la giurisprudenza⁸, che

⁵ Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, 9ª ed., Torino, 2006, p. 369.

⁶ Cfr. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pp. 81-85.

⁷ Cfr. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, Torino, 1999.

ritenne impugnabile l'avviso di liquidazione già in base alla formulazione originaria dell'art. 16⁹.

La Corte costituzionale – cui era stata sottoposta una questione di legittimità costituzionale dell'art. 16 del D.P.R. n. 636 del 1972, in rapporto all'art. 24 Cost. – affermò, nella sentenza 3 dicembre 1985, n. 313 (sentenza interpretativa di rigetto), che l'elenco contenuto nell'art. 16 D.P.R. 26 ottobre n. 636 (sia nel testo originario, sia nel testo novellato dall'art. 7 del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739), non era di ostacolo a una interpretazione estensiva di tale norma. Ritenne perciò, a proposito del diniego di condono, che «la mancanza di una specifica previsione, sia pure giustificata e razionale, non può impedire all'interprete di ritenere il suddetto atto impugnabile in via giurisdizionale».

Precisò la Corte che «tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore»; e che «essi, siccome suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari»¹⁰.

2.3. Il testo dell'art. 16 del D.P.R. n. 636 fu sostituito dall'art. 7 del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739. Tra gli atti impugnabili fu incluso l'avviso di liquidazione. E venne sancito che «Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente». Alla categoria chiusa degli atti autonomamente impugnabili fu affiancata la categoria degli atti non impugnabili autonomamente, ossia la categoria degli atti a tutela differita.

Si delinea perciò una tricotomia: a) atti impugnabili autonomamente, indicati in modo tassativo; b) atti a tutela differita, non nominati; c) atti non impugnabili.

È dunque la novella del 1981 che segna il passaggio da un sistema aperto al sistema chiuso degli atti autonomamente impugnabili; sistema chiuso affiancato, però, dalla clausola aperta degli atti non impugnabili autonomamente.

La novella del 1981 introduce infatti nel sistema la categoria degli atti ad impugnazione differita.

Fino al 1981, erano dunque giustificate le operazioni interpretative che miravano ad allargare il novero degli atti impugnabili, perché un atto non compreso nell'elenco non era impugnabile in assoluto. Dopo la novella del 1981, e dopo la

⁸ Come osserva Corte Cost., 6 dicembre 1985, n. 313, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 1593, «L'indirizzo giurisprudenziale che riteneva meramente esemplificativa la elencazione contenuta nell'art. 16 citato e, quindi, la possibilità dell'impugnazione anche dell'avviso di mora, era del tutto prevalente, costante ed uniforme».

⁹ Cass., 25 novembre 1980, n. 6262, in *Boll. trib.*, 1981, p. 728; Cass., 3 febbraio 1986, n. 661, *ivi*, 1986, p. 919; Cass., 19 marzo 1991, n. 2941, in *Comm. trib. centr.*, 1991, II, p. 1075.

¹⁰ Corte Cost., 3 dicembre 1985, n. 313, in *Giur. it.*, 1985, I, 1, 1593.

riforma del 1992, occorre invece considerare che gli atti non compresi nell'elenco non sono sottratti al sindacato giurisdizionale, ma sono impugnabili congiuntamente all'atto autonomamente impugnabile che li segue.

Se dunque, in precedenza, le interpretazioni estensive trovavano giustificazione nel fatto che la non inclusione di un atto nel novero di quelli espressamente indicati ne comportava la non impugnabilità in assoluto; dal 1981, la situazione è diversa, perché la non inclusione ne comporta la tutela in forma differita¹¹.

3. *Gli atti impugnabili secondo l'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*

3.1. Il sistema introdotto nel 1981 non muta nel 1992. L'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, infatti, allarga il novero degli atti autonomamente impugnabili, ma conferma sia la tassatività dell'elenco degli atti "nominati", impugnabili autonomamente, sia la dicotomia tra atti impugnabili autonomamente ed atti "innominati", a tutela differita¹². Residuano gli atti che non sono mai impugnabili, perché non lesivi.

Per stabilire quali siano gli atti impugnabili autonomamente, dobbiamo restare ancorati all'elenco dell'art. 19¹³. Per stabilire quali atti siano impugnabili in via differita, e quali invece non siano impugnabili in assoluto, il criterio da seguire va tratto dal diritto processuale comune, che in questo caso è costituito dal processo amministrativo. Sono quindi impugnabili solo gli atti che siano espressione della funzione amministrativa propria delle autorità fiscali e producano effetti giuridicamente pregiudizievoli¹⁴. Non sono, per contro, impugnabili né gli atti interni (come le circolari), né gli atti che siano espressione di funzione consultiva (pareri), né gli atti confermativi od esecutivi.

¹¹ Cfr. MUSCARÀ, *Condonò e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1985, I, p. 362.

¹² Il recente intervento legislativo, con il quale nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili sono stati inseriti l'iscrizione di ipoteca ed il fermo di beni mobili registrati (*ex art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*) può essere visto come una conferma del carattere tassativo degli atti autonomamente impugnabili.

¹³ Per chi segue la teoria dichiarativa l'art. 19 è un enigma. Se ne è tentata una spiegazione ipotizzando che la *ratio* della norma consisterebbe nella «limitazione delle occasioni di tutela a quelle in cui sussista un grado di incertezza del diritto particolarmente qualificato» (RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 103). La tesi è stata pensata, probabilmente, avendo riguardo solo all'avviso di accertamento, come se questo atto non fosse autoritativo. Ma, anche ragionando in termini dichiarativistici, il bisogno di tutela non è tanto una questione di certezza, ma di eliminazione di effetti lesivi. Si ricorre al giudice non per rimuovere un'incertezza, ma per rimuovere gli effetti lesivi di atti che, senza il ricorso, si consolidano. La tesi è ancor più insostenibile con riguardo agli altri atti impugnabili (ruolo, provvedimenti sanzionatori, atti di diniego, atti catastali, ecc., senza trascurare il fermo amministrativo e l'ipoteca) e non offre alcun aiuto nella individuazione degli atti a tutela differita.

¹⁴ Si veda, ad esempio, GUICCIARDI, *La giustizia amministrativa*, Padova 1957, p. 191.

In definitiva, se un atto è estraneo all'elenco degli atti autonomamente impugnabili, occorre verificare se è suscettibile di impugnazione, secondo i criteri generali ora indicati; se lo è, lo si considererà impugnabile in via differita, insieme con l'atto successivo.

3.2. Nell'interpretare l'art. 19, occorre, in primo luogo, tener presente che l'elenco degli atti autonomamente impugnabili è tassativo. Una enumerazione tassativa ammette letture estensive ma esclude integrazioni analogiche¹⁵. Si può dunque, ma solo in via di interpretazione estensiva, privilegiare l'ampliamento della classe degli atti impugnabili autonomamente, e restringere l'altra classe, nei casi in cui la tutela differita appaia inefficace. Le interpretazioni che allargano il novero degli atti impugnabili oltre i limiti dell'interpretazione estensiva, sconfinando nell'analogia, erano giustificate nel sistema *ante* 1981, quando un atto, se non nominato tra quelli impugnabili, non era impugnabile in assoluto. Non hanno invece ragion d'essere nel sistema "duale" introdotto nel 1981, che ha affiancato, al *numerus clausus* degli atti impugnabili autonomamente, la classe aperta degli atti a tutela differita¹⁶. Una "forzatura" dell'elenco degli atti autonomamente impugnabili sarebbe concepibile, in ipotesi, solo per atti lesivi che non devono essere seguiti da atti autonomamente impugnabili.

3.3. Ogni operazione interpretativa condotta sull'art. 19 deve essere ancorata alla *ratio* di quella disposizione. Si tratta cioè di tener presente che il legislatore del processo tributario, nel disciplinare i modi di introduzione di un processo impugnatorio, non ha adoperato una formula generale, come quelle usate per il processo amministrativo¹⁷, e non ha lasciato all'interprete il compito di distinguere tra atti impugnabili in via immediata ed atti impugnabili in via differita¹⁸.

¹⁵ TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 89.

¹⁶ Si consideri Cass., sez. I, 25 novembre 1996, n. 10394, in *Foro it.*, 1997, I, 483, che, a proposito del rigetto delle istanze di esonero dalla cd. *minimum tax* – rivolte alle commissioni provinciali previste dall'art. 11-*bis*, D.L. 19 settembre 1992, n. 384, conv. nella L. 14 novembre 1992, n. 438 –, ha escluso la giurisdizione del giudice amministrativo e ritenuto trattarsi di decisione impugnabile in via differita, dinanzi alle commissioni tributarie, insieme con il ricorso contro il ruolo.

Non condivisibile appare perciò T.A.R. Toscana, sez. I, 26 giugno 1995, n. 352, in *Foro it.*, 1996, III, 184, secondo cui avverso tali decisioni il contribuente potrebbe ricorrere al giudice amministrativo.

È invece da condividere T.A.R. Lombardia, sez. I, 16 maggio 2002, n. 2093, che afferma la giurisdizione delle Commissioni sugli atti di diniego di disapplicazione di norme antielusive.

¹⁷ L'art. 3 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, ammette il ricorso ai T.A.R. in generale, contro «atti e provvedimenti». L'art. 26 del T.U. 26 giugno 1924, n. 1034, parla di ricorso (al Consiglio di Stato) «contro atti e provvedimenti di un'autorità amministrativa o di un corpo amministrativo deliberante che abbiano per oggetto un interesse di individui o di enti morali».

¹⁸ Cfr., ad esempio, Cons. Stato, sez. IV, 26 aprile 2006, n. 2295, secondo cui l'atto amministrativo, quando non è immediatamente lesivo di un interesse legittimo, e non debba pertanto es-

Nel diritto tributario, quali siano gli atti da impugnare in via immediata è indicato dallo stesso legislatore; all'interprete è lasciato invece il compito di discernere, tra gli atti non nominati, quelli impugnabili e quelli non impugnabili.

L'enumerazione degli atti da impugnare in via immediata ha lo scopo di limitare i casi di accesso alla tutela, vuoi per ragioni di economia processuale, vuoi per concentrare, nel ricorso contro determinati atti, le controversie riguardanti un unico rapporto d'imposta. La tutela immediata è esclusa contro gli atti intermedi, essendo limitata agli atti finali dei procedimenti tributari di accertamento, riscossione, rimborso, ecc.¹⁹.

Gli atti non nominati, se sono atti lesivi, non sono da impugnare immediatamente, ma con ricorso contro gli atti successivi, rispetto ai quali l'atto non impugnabile ha valore di atto presupposto o di atto pregiudiziale²⁰.

3.4. Gli atti impugnabili autonomamente sono indicati nominativamente; quelli a tutela differita debbono possedere i caratteri degli atti impugnabili; debbono essere, cioè, atti lesivi. Da ciò deriva *de plano* la non impugnabilità, in assoluto, dei c.d. avvisi bonari. La giurisprudenza ne ha sempre negata l'impugnabilità²¹.

4. Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario

4.1. Il perimetro del sistema degli atti impugnabili è anche un limite della giurisdizione tributaria (limite c.d. funzionale, o interno). Si può qui notare che gli atti indicati dall'art. 19 sono impugnabili dinanzi alle Commissioni a prescindere dal tipo di situazione soggettiva su cui hanno inciso. Ciò significa che, in presenza di un atto indicato dall'art. 19, non se ne può negare l'impugnabilità sostenendo che le Commissioni tributarie possono tutelare interessi legittimi e non diritti soggettivi, o viceversa. Nessuna norma legittima simili assunti. Il sistema tracciato dall'art. 19 dimostra che il limite cd. interno della giurisdizione tributaria è dato dal sistema degli atti impugnabili, e che non ha rilevanza il tipo

sere impugnato *ex se*, può rilevare nell'impugnazione di atti successivi, o come atto presupposto, o come atto pregiudiziale. Al contrario, sono immediatamente impugnabili le determinazioni amministrative che sono in grado di produrre effetti negativi costitutivi.

¹⁹ Cons. Stato, sez. IV, 26 giugno 2006, n. 3199.

²⁰ Cfr. Cons. Stato, sez. IV, 12 maggio 2006, n. 2797 (in tema di processo amministrativo).

²¹ Cass., sez. trib., 15 ottobre 2004, n. 1791; Cass., sez. trib., 28 gennaio 2005, n. 1791; Cass., sez. trib., 4 febbraio 2005, n. 2302; Cass., sez. trib., 11 febbraio 2005, n. 2829. È rimasta isolata Cass., sez. trib., 6 dicembre 2004, n. 22869, che ha ritenuto impugnabile un «invito al pagamento» della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap), considerandolo erroneamente atto impositivo.

di situazione soggettiva lesa²². D'altro canto, l'art. 103 della Costituzione, pur attribuendo al Consiglio di Stato e agli altri organi di giustizia amministrativa (tra cui le Commissioni tributarie) la giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione degli interessi legittimi, non esclude che, in determinati casi, una giurisdizione amministrativa possa essere organo di tutela giurisdizionale di diritti soggettivi²³. Se le cause d'impugnazione degli atti impositivi sono cause in cui sono coinvolti interessi legittimi cd. oppositivi, le cause di rimborso sono cause di diritti soggettivi, affidate ad una giurisdizione amministrativa.

4.2. Il riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario dipende dalla natura dell'atto da impugnare, non dalla problematica da affrontare. Ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g, del D.Lgs. n. 546/1992, è impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie «il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti». Ciò rende non condivisibile la giurisprudenza, secondo cui non sarebbe impugnabile dinanzi al giudice tributario il rifiuto di rimborso di una somma della quale l'amministrazione abbia riconosciuto la spettanza al contribuente²⁴.

Per completezza, va ricordato che non sono impugnabili dinanzi al giudice tributario gli atti esecutivi, poiché, a norma dell'art. 2, appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario le «controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602». Per espressa (recente) disposizione, il fermo amministrativo dei beni mobili registrati e l'iscrizione di ipoteca sono impugnabili dinanzi alle Commissioni.

5. Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice amministrativo

5.1. La giurisprudenza ha sempre ritenuto e ritiene che la posizione soggettiva del contribuente, di fronte agli atti concreti d'imposizione, sia una posizione

²² Cfr. Cass., sez. un., 24 febbraio 1987, n. 1948, in *Fisco*, 1987, p. 2450, ove il rilievo che, quando la posizione soggettiva di cui si invoca la tutela giurisdizionale è correlata alla qualità di soggetto passivo del rapporto d'imposta e si impugna un atto che inerisce ad un determinato rapporto d'imposta, «è inutile discutere, ai fini del riparto della giurisdizione, della consistenza di tale posizione rispetto all'atto in questione – se, cioè, si configuri un interesse legittimo [...] o un diritto soggettivo – giacché, una volta stabilita la natura tributaria dell'atto medesimo e, di conseguenza, della controversia cui dà luogo la sua impugnazione, deve essere *tout court* affermata la giurisdizione esclusiva del giudice tributario, che – come questa Corte ha di recente precisato – è anche giurisdizione di annullamento dei provvedimenti dell'amministrazione finanziaria» (v. sent. n. 2085 del 1985).

²³ Corte cost., 6 luglio 2004, n. 204, in *Giur. it.*, 2004, p. 2255.

²⁴ Cfr., per tutte, Cass., sez. un., 5 marzo 2001, n. 88, in *Giur. it.*, 2002, p. 204.

di diritto soggettivo. L'origine di questa impostazione risale alla legge abolitrice del contenzioso amministrativo e trae la sua giustificazione tecnica dall'assenza di discrezionalità che caratterizza il potere impositivo. Si ritiene però che, anche in materia tributaria, vi siano atti connotati da discrezionalità, a cui corrispondono posizioni di interesse legittimo, donde la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo.

In tal modo, il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario (fino a quando era giudice di merito per alcune imposte) e giudice amministrativo, in materia tributaria, appariva regolato secondo il criterio generale, per cui il giudice ordinario è giudice dei diritti soggettivi, il giudice amministrativo giudice degli interessi legittimi.

In questa impostazione, le questioni relative agli atti individuali di imposizione sono considerate questioni di diritto soggettivo, per cui anche il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice amministrativo sembra informato agli stessi criteri. Il giudice amministrativo considera perciò comprese nella sua giurisdizione sia le controversie d'impugnazione di regolamenti e di atti generali, sia quelle relative ad atti individuali discrezionali, in quanto questioni di interesse legittimo, mentre considera questioni di diritto soggettivo quelle relative agli atti concreti d'imposizione²⁵. I giudici amministrativi si considerano giudici esclusivi degli interessi legittimi; le Commissioni tributarie sono assimilate ai giudici ordinari in quanto giudici di diritti soggettivi.

Sembra quasi escluso che anche le Commissioni tributarie, che pure sono giudici amministrativi, possano operare a tutela di interessi legittimi.

Questa impostazione, che riflette poco l'art. 103 della Costituzione, pur profondamente radicata, può essere ridiscussa e messa in crisi in base agli orientamenti recenti della giurisprudenza amministrativa in tema di definizione dell'interesse legittimo, secondo i quali, a fronte dell'attività discrezionale, la posizione soggettiva del cittadino è sempre una posizione di interesse legittimo; non sempre, invece, di fronte ad una funzione vincolata, vi è una posizione di diritto soggettivo.

Secondo la giurisprudenza del Consiglio di Stato, occorre distinguere tra attività vincolata nell'interesse pubblico e attività vincolata nell'interesse privato. Nel primo caso vi è un interesse legittimo, nel secondo un diritto soggettivo²⁶.

²⁵ T.A.R. Veneto, sez. II, 14 aprile 1992, n. 299, secondo cui il criterio di riparto della giurisdizione in materia di tributi comunali si fonda sulla distinzione tra procedimento di introduzione del tributo, nel quale la valutazione delle condizioni cui la legge subordina l'imposizione riveste carattere latamente discrezionale con correlativa sussistenza di posizioni di interesse legittimo, e procedimento di liquidazione e riscossione del medesimo tributo, nel quale l'attività dell'amministrazione è vincolata e sussistono posizioni di diritto soggettivo; pertanto, sussiste la giurisdizione amministrativa in ordine alla impugnazione dell'atto istitutivo del tributo o modificativo delle relative aliquote.

²⁶ Cons. Stato, sez. IV, 8 luglio 2003, n. 4041; Cons. Stato, sez. IV, 6 ottobre 2003, n. 5855; Cons. Stato, sez. IV, 7 giugno 2004, n. 3585.

Se le norme siano dettate nell'interesse pubblico o in quello privato non è però questione risolubile in base al diritto positivo, per cui la scelta sembra affidata a motivazioni metagiuridiche.

La ragione del vincolo cui è soggetta la pubblica amministrazione non è però l'unico criterio adottato dalla giurisprudenza, che – avendo quasi del tutto abbandonato sia la distinzione guicciardiana tra norme di azione e norme di relazione, sia la distinzione tra cattivo uso e carenza di potere – attribuisce rilievo alla natura del potere amministrato ed al tipo di tutela giurisdizionale. Vi sono, secondo il Consiglio di Stato, provvedimenti che, pur essendo espressione di attività vincolata (per cui non sono configurabili le tradizionali forme sintomatiche dell'eccesso di potere), hanno tuttavia carattere autoritativo, e quindi, nei loro confronti, sono configurabili situazioni di interesse legittimo, non di diritto soggettivo²⁷.

Ora, non v'è dubbio che, dinanzi al giudice tributario, si impugnano atti autoritativi, e si mira quindi ad una tutela (necessariamente) costitutiva. Il processo tributario – ha detto recentissimamente Cass., sez. un., nella sentenza 18 gennaio 2007, n. 1057, in tema di litisconsorzio necessario – «è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi»²⁸.

5.2. Poste queste premesse, come subito intuisce chi conosca la discussione in corso nella dottrina tributaria, il passo è breve per ravvisare nel contribuente, secondo la giurisprudenza del Consiglio di Stato, una situazione soggettiva di interesse legittimo, convalidando così, alla luce della giurisprudenza amministrativa recente, posizioni dottrinali ben note²⁹. Mi riferisco, come è ovvio, alla dottrina di Allorio (che considera il contribuente titolare d'un interesse legittimo di fronte all'attività d'imposizione, e costruisce il processo tributario come processo costitutivo, avente per oggetto – secondo lo schema chiovendiano – un diritto potestativo, e, come esito, in caso di accoglimento, l'annullamento o la riforma del provvedimento impositivo).

²⁷ Cons. Stato, sez. IV, 7 ottobre 1993, n. 850, secondo cui il carattere vincolato di un potere conferito all'amministrazione è del tutto inidoneo a qualificare la corrispondente posizione soggettiva del privato in termini di diritto soggettivo, dovendosi per contro ritenere che, ove l'attività abbia natura provvedimentoale in senso tecnico e sia espressione di un potere pubblicistico, la posizione del privato ha consistenza di interesse legittimo.

²⁸ È da considerare inoltre il saggio di BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 185 ss., che esamina gli orientamenti recenti della Corte costituzionale e della Cassazione, da cui emerge «una sostanziale omogeneità ricostruttiva tra le tecniche di tutela proprie del processo tributario e del processo amministrativo» (*ivi*, p. 198).

²⁹ Gli atti autoritativi postulano una tutela di tipo costitutivo; ciò comporta che il cittadino si trovi in posizione di interesse legittimo; pertanto, ogni contestazione deve essere proposta dall'interessato nel termine decadenziale decorrente dall'atto lesivo (Cons. Stato, sez. V, 3 ottobre 2003, n. 5744; Cons. Stato, sez. VI, 7 agosto 2002, n. 4135).

Se dunque, di fronte all'emanazione di atti normativi o di atti generali, il contribuente è in posizione di interesse legittimo, non diversa è la sua posizione di fronte agli atti concreti d'imposizione, che sono impugnati dinanzi al giudice tributario.

Ne deriva che il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice amministrativo non è fondato né sulla *causa petendi* né sul *petitum* (trattandosi, in entrambi i casi, di tutela di un interesse legittimo, con giurisdizione d'annullamento), ma sul tipo di atto impugnabile.

5.3. La competenza giurisdizionale del giudice amministrativo in ordine alle impugnazioni di regolamenti ed atti generali con oggetto tributario non è prevista da una norma espressa, ma deriva dalla generale competenza del giudice amministrativo sulla impugnazione di atti e provvedimenti amministrativi³⁰.

Ciò è sempre stato pacifico. Di recente la Cassazione, con sentenza delle sezioni unite del 20 settembre 2006, n. 20318, ha confermato che i ricorsi contro regolamenti e atti generali appartengono alla giurisdizione del giudice amministrativo. È stata respinta la tesi secondo cui l'ampliamento della giurisdizione tributaria, disposta dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, in modo da farvi rientrare «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie» («comunque denominati», come ha specificato – superflualmente – l'art. 3-bis, comma 1, del D.L. n. 203/2005, aggiunto dalla legge di conversione n. 248/2005), comporterebbe l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario, *ratione materiae*, di tutti gli atti ed i provvedimenti, anche di carattere generale, che abbiano comunque contenuto tributario. È confermato che le Commissioni tributarie possono annullare gli atti amministrativi individuali, ma non sono dotate del potere di annullare regolamenti e atti amministrativi generali³¹.

5.4. Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice amministrativo, come detto, non è fondato sulla natura della situazione soggettiva di cui si chiede tutela, ma sul tipo di atto impugnabile. È, questo, un dato di diritto positivo, che si trae dall'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Come già notato, l'art. 19 non si limita ad indicare un numero chiuso di atti autonomamente impugnabili, ma ammette l'impugnazione di qualsiasi atto lesivo, che sia seguito da un atto impugnabile. Residuano gli atti che non sono mai

³⁰ Cfr. Corte cost., 23 maggio 1985, n. 159, in *Foro it.*, 1985, I, 1577.

³¹ Cfr. Cons. Stato, sez. IV, 15-2001, n. 732, in *Foro amm.*, 2001, p. 303, secondo cui, al di fuori dell'area riservata al giudice tributario speciale, riprendono vigore i criteri generali di riparto della giurisdizione tra giudici ordinari e giudici amministrativi, per cui spettano a questi ultimi le controversie inerenti ad interessi legittimi che non siano devolute alla giurisdizione del giudice d'imposta, ed, in particolare, le controversie aventi ad oggetto l'impugnazione di atti normativi (regolamenti) e di atti amministrativi generali in senso stretto.

impugnabili, perché non lesivi; o non sono impugnabili dinanzi alle Commissioni, perché sono estranei al sistema dell'art. 19. La giurisdizione del giudice amministrativo può essere affermata solo con riguardo ad atti estranei al sistema dell'art. 19. Ossia ad atti che non sono autonomamente impugnabili, né sono inseriti in una sequenza che ha come esito un atto impugnabile.

5.5. Va pertanto affermata la giurisdizione del giudice amministrativo sul diniego di sospensione amministrativa della riscossione. Anche il Consiglio di Stato afferma al riguardo la giurisdizione amministrativa, fondandola però sulla natura discrezionale del diniego di sospensione³². In realtà, la giurisdizione del giudice amministrativo deriva dall'estraneità di questo atto al sistema dell'art. 19. Per la stessa ragione, appartiene alla giurisdizione del giudice amministrativo l'impugnazione dei provvedimenti in tema di domicilio fiscale di cui all'art. 59 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600³³.

6. I pareri e i dinieghi

6.1. È pacifico, nel processo amministrativo, che i pareri delle pubbliche amministrazioni, anche se vincolanti, non sono impugnabili. Analogamente, non sono impugnabili (dinanzi al giudice tributario) i pareri resi in risposta ad un interpello tributario (ordinario o speciale), tra cui il parere in materia elusiva reso dal "Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive" e i pareri resi dall'amministrazione in risposta all'interpello previsto dallo Statuto.

6.2. Ma va notato come le molteplici procedure di interpello mettano capo, in alcuni casi, ad atti che possiamo definire di tipo autorizzatorio (senza che ciò implichi il riconoscimento di poteri di tipo discrezionale). Ora, mentre per i pareri va affermata la non impugnabilità, per i dinieghi di autorizzazione – trattandosi di provvedimenti, non compresi tra gli atti autonomamente impugnabili – va affermata l'impugnabilità in via differita. Mi riferisco, ad esempio:

- al diniego reso in risposta all'interpello cd. disapplicativo, che si propone al direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, al fine di ottenere un provvedimento che autorizzi la disapplicazione di norme antielusive³⁴;
- al diniego opposto alla richiesta di disapplicazione della norma in tema di

³² Cons. Stato, sez. IV, 19 aprile 2005, n. 6269; Cons. Stato, sez. IV, 11 ottobre 2005, n. 5592; Cons. Stato, sez. IV, 26 aprile 2006, n. 2334.

³³ T.A.R. Lombardia, sez. Milano, 4 febbraio 1981, n. 109, in *Dir. e prat. trib.*, 1981, II, p. 246.

³⁴ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, comma 8.

- indeducibilità dei costi connessi a rapporti con paradisi fiscali³⁵;
- al diniego di disapplicazione della disciplina delle “imprese estere controllate”³⁶;
 - alla risposta negativa data all’interpello relativo alla sussistenza delle condizioni per l’esercizio dell’opzione per il consolidato mondiale³⁷.

6.3. Gli unici dinieghi impugnabili in via autonoma sono quelli indicati espressamente dall’art. 19. Gli altri dinieghi sono impugnabili in via differita. Non ha quindi ragion d’essere l’equiparazione, ai fini della impugnabilità immediata, dei dinieghi di autorizzazione non indicati nell’art. 19 a quelli espressamente indicati³⁸. D’altro canto, l’impugnazione immediata non è una via attraverso cui possa essere soddisfatto il bisogno di tutela del contribuente, perché neppure l’impugnazione immediata permette di conseguire una risposta definitiva in tempo utile (cioè una decisione passata in giudicato prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, relativa al periodo d’imposta cui si riferisce l’interpello).

6.4. È impugnabile in via autonoma il diniego tacito di rimborso. Non sono previste altre ipotesi di ricorso contro l’inerzia (dinieghi impliciti). Ecco perché la giurisprudenza ha affermato la non impugnabilità in via autonoma di un diniego implicito di condono, in base alla considerazione che, a differenza di quanto previsto per il rifiuto di restituzione, che può essere sia espresso sia tacito, il diniego della definizione agevolata è impugnabile solo se è esplicito, non essendo prevista l’impugnazione di un provvedimento implicito³⁹.

7. Il diniego di annullamento e gli atti di annullamento

7.1. Il diniego di autotutela si pone, di solito, come atto di conferma di un atto precedente. La giurisdizione non può essere diversa. La giurisdizione sull’impugnazione del diniego di autotutela è la stessa dell’impugnazione dell’atto di cui, con l’istanza di autotutela, è stata chiesta la rimozione. Va perciò affermata la giurisdizione del giudice tributario, non quella del giudice amministrativo, sul

³⁵ T.U.I.R., art. 110, commi 10 e 11.

³⁶ T.U.I.R., art. 167, comma 5.

³⁷ T.U.I.R., art. 132, commi 3 e 4.

³⁸ RUSSO, *Manuale*, cit., p. 100, equipara, per affermarne l’impugnabilità immediata, i dinieghi di applicazione di particolari regimi impositivi ai dinieghi di agevolazioni.

³⁹ Cass., sez. trib., 1 ottobre 2004, n. 19665, in applicazione di tale principio, non ha ritenuto autonomamente impugnabile l’invito, rivolto al contribuente, a presentarsi – presso il funzionario responsabile del procedimento – per la formazione di un accertamento con adesione. L’invito era stato impugnato assumendo che contenesse un diniego implicito di condono.

diniego di autotutela (ossia sul diniego di annullamento di atti impugnabili dinanzi al giudice tributario).

Non è dunque accettabile l'orientamento seguito da una nota, elaborata sentenza del T.A.R. Toscana⁴⁰ e dal Consiglio di Stato⁴¹, che, ravvisando nella istanza di autotutela l'esercizio di un interesse legittimo cd. pretensivo, ha per ciò ritenuto giurisdizionalmente competente in materia il giudice amministrativo.

Individuata la giurisdizione, è problema distinto se il diniego di autotutela possa essere fondatamente impugnato.

7.2. Il potere impositivo è un potere vincolato; è invece discrezionale il potere di autotutela (inteso come potere di annullamento di atti illegittimi). Nel diritto amministrativo, è impugnabile l'atto di autotutela (cioè la revoca o l'annullamento di un precedente provvedimento), «allo scopo di far riconoscere la validità dell'atto che era stato annullato», ma non il diniego di annullamento. In particolare, «l'annullamento, sebbene non possa essere validamente pronunciato se non rispetto ad atti illegittimi, non è atto vincolato e obbligatorio»⁴². Anche con riguardo al diniego di autotutela (nel senso di annullamento di atti impositivi) in materia tributaria è stato detto che il potere degli uffici dell'amministrazione finanziaria di procedere all'annullamento (totale o parziale) dei propri atti riconosciuti illegittimi o privi di fondamento «costituisce una facoltà discrezionale il cui mancato esercizio non può essere sindacato nel giudizio di impugnazione dell'atto»⁴³.

Se revoca e annullamento di un precedente provvedimento non sono atti obbligatori, il ricorso contro il diniego di autotutela non potrebbe essere fondatamente motivato allegando la violazione di una norma di legge⁴⁴.

Inoltre, la ragione della non impugnabilità deriva anche dal fatto che il diniego di annullamento equivale a conferma del precedente provvedimento. E, per regola generale, gli atti di conferma non sono impugnabili (al pari degli atti di esecuzione). L'impugnabilità può essere ipotizzata solo con riguardo a casi in cui la risposta alla domanda di autotutela non costituisca mera conferma, perché la domanda adduce vizi sopravvenuti, e la risposta sia o debba essere il frutto di una nuova istruttoria⁴⁵.

⁴⁰ T.A.R. Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in *Foro it.*, 2001, III, 27.

⁴¹ Cons. Stato, sez. IV, 9 novembre 2005, n. 6269, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1829.

⁴² ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, vol. I, 8a ed., Milano, 1958, p. 319.

⁴³ Cass., sez. trib., 4 febbraio 2005, n. 2305. Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 9 ottobre 2000, n. 13412, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, II, 464; Cass., sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in *Fin. loc.*, 2002, p. 1369.

⁴⁴ Cass., sez. trib., 1 dicembre 2004, n. 22564, ha ritenuto inammissibile il ricorso proposto contro il provvedimento di parziale rettifica di un rimborso, adottato in via di autotutela.

⁴⁵ LOVISOLO, *Osservazioni sull'ampliamento delle giurisdizioni e sui poteri istruttori del giudice*

7.3. Va inquadrato come atto di autotutela (a favore dell'amministrazione), e non come diniego o revoca di agevolazioni, il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione, che è dunque impugnabile, perché l'impugnazione mira a far rivivere l'atto impugnato: non è atto compreso nell'art. 19, per cui è impugnabile in via differita, congiuntamente all'avviso di accertamento che lo segue⁴⁶.

8. Gli atti istruttori

8.1. In tema di atti istruttori, è necessario distinguere tra processi verbali ed ordini (istruttori). Gli uni hanno valore solo probatorio, e, quindi, non sono (mai) impugnabili⁴⁷; per gli altri si impone una ulteriore distinzione tra atti che hanno come destinatario il contribuente ed atti che hanno come destinatari i terzi.

Gli atti che hanno come destinatario il contribuente non sono impugnabili autonomamente, ma insieme con l'atto successivo impugnabile autonomamente. Tali atti (come, ad esempio, un ordine di rinnovo della verifica) sono atti intermedi del procedimento impositivo. Non sono compresi nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili dell'art. 19, difettano di concreta lesività, per cui la relativa contestazione deve essere differita al momento dell'impugnazione – per illegittimità derivata – del provvedimento finale⁴⁸.

Invece gli atti rivolti a terzi non hanno valenza tributaria: sono estranei al si-

tributario, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, I, p. 1073, ipotizza che l'amministrazione finanziaria, in sede di autotutela, emetta un nuovo accertamento, sostitutivo del precedente.

Si veda Cass., sez. trib., 20 febbraio 2006, n. 3608, la cui massima recita: «In materia tributaria, l'istanza del contribuente di adozione, da parte dell'amministrazione finanziaria, di un provvedimento di autotutela sulla base di eventi sopravvenuti – vale a dire di leggi successive – all'atto impositivo (nella specie, il condono e la modifica del sistema sanzionatorio) è cosa diversa dalla domanda di annullamento dell'atto stesso per suoi vizi originari; da ciò consegue che il ricorso proposto al giudice tributario avverso il diniego (parziale, nella specie) di autotutela non si risolve in una (inammissibile) impugnazione di atti impositivi in ordine ai quali siano già decorsi i termini per esperire la tutela giurisdizionale».

⁴⁶Lo ha invece considerato immediatamente impugnabile Cass., sez. un., 26 marzo 1999, n. 185, in *Fisco*, 1999, p. 8078, perché ricompreso, con interpretazione estensiva, nella nozione di avviso di accertamento.

⁴⁷Cfr. Cass., sez. I, 28 aprile 1998, n. 4312, in *Giur. it.*, 1998, p. 2428, secondo cui il processo verbale di constatazione non è direttamente impugnabile, perché atto endoprocedimentale il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nell'acquisizione degli elementi utili ai fini dell'accertamento.

Vedi inoltre: Cass., sez. trib., 30 ottobre 2002, n. 15305, in *Fisco*, I, 2003, p. 3669; Cass., sez. trib., 20 gennaio 2004, n. 787, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 2, p. 836; Commiss. trib. centrale, 7 giugno 2001, n. 4347, in *Fisco*, 2001, p. 10662.

⁴⁸Cons. Stato, sez. IV, 26 maggio 2006, n. 3199.

stema dell'art. 19; i terzi possono chiedere tutela al giudice amministrativo o al giudice ordinario, a seconda della natura della situazione soggettiva di cui si lamenta la lesione.

9. *Gli atti doganali*

9.1. L'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, modificando la tassativa elencazione dell'art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha generalizzato la giurisdizione delle Commissioni.

Ciò ha fatto sorgere il problema dell'inesco del processo per tributi come le accise e i diritti doganali, le cui controversie appartenevano in precedenza alla giurisdizione del giudice ordinario⁴⁹.

Se l'elenco dell'art. 19 era adeguato alla struttura attuativa dei tributi appartenenti in precedenza alla giurisdizione delle Commissioni, ciò non può dirsi per i nuovi tributi, «alcuni dei quali presentano marcate diversità di disciplina sia quanto alla denominazione e alla struttura degli atti del procedimento sia quanto alla proposizione dell'azione giudiziaria: si pensi, ad esempio, all'imposizione doganale, per la quale sono previsti speciali procedimenti ed atti relativi alla quantificazione e qualificazione delle merci oggetto delle operazioni imponibili, alla liquidazione e riscossione del tributo, quale l'ingiunzione doganale (a seguito della definitiva abrogazione dell'art. 11 del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, che prevedeva il procedimento di riscossione coattiva a mezzo ruoli)»⁵⁰.

9.2. Si è ritenuto – nella circ. delle dogane 17 giugno 2002, n. 41 – che l'attribuzione della giurisdizione, in materia tributaria-doganale, alle Commissioni tributarie ha determinato l'eliminazione dei ricorsi gerarchici, ma non l'eliminazione dei procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie doganali, previsti dagli artt. 65 ss. del Testo Unico doganale (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43), considerati «procedure di natura prevalentemente fattuale e tecnica che rientrano, come sub-procedimenti, nell'ambito dell'attività amministrativa di accertamento». Perciò, «l'onere di impugnare l'accertamento avanti la competente Commissione tributaria provinciale sorge soltanto al termine del procedimento

⁴⁹ Il T.A.R. Emilia-Romagna, sez. I, 18 febbraio 2003, n. 119, in *Fisco*, I, 2003, p. 3683, in materia di accise, ha affermato «la piena riconducibilità degli atti impugnati (avviso di pagamento, rigetto istanza di abbuono e decisione recettiva del ricorso gerarchico) alle tipologie degli atti opponibili dinanzi al giudice tributario, fermo restando l'ambito della giurisdizione amministrativa che continua ad essere limitato, ex art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, ai regolamenti ed atti generali presupposti».

⁵⁰ CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 803.

amministrativo previsto dal T.U.L.D., vale a dire a seguito della notifica della determinazione che definisce l'accertamento medesimo».

A norma dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, qualora il dichiarante o il suo rappresentante non contesti le difformità riscontrate nella fase di controllo della dichiarazione mediante instaurazione della controversia doganale, l'ufficio appone sulla bolletta apposita annotazione e liquida i diritti doganali (rettificando l'ammontare indicato dal dichiarante). In base al secondo comma del suddetto articolo 9, la data dell'annotazione costituisce la data in cui l'accertamento diviene definitivo; da quel momento decorre il termine di 60 giorni per proporre ricorso alla Commissione tributaria.

Inoltre, si è ritenuto – nella circolare citata – impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie l'avviso di rettifica dell'accertamento di cui all'art. 11, comma 5, del D.Lgs. n. 374 del 1990 e l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica⁵¹. Osserva la circolare che questi atti impositivi, – a norma dell'articolo 244 del reg. (CEE) n. 2913/92, istitutivo del codice doganale comunitario – sono immediatamente esecutivi nei confronti del contribuente e autonomamente impugnabili davanti alle Commissioni tributarie.

10. L'ingiunzione

10.1. Il D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, attuativo della legge di delega 4 ottobre 1986, n. 657, riformò la riscossione dei tributi, affidando ai concessionari la riscossione coattiva di tutte le imposte erariali (in precedenza, invece, gli esattori riscuotevano in base a ruoli solo le imposte dirette). Il ruolo è divenuto così titolo esecutivo sia delle imposte sui redditi, sia delle imposte indirette; l'ingiunzione ha cessato di essere titolo esecutivo. È sorto quindi il problema della sopravvivenza della ingiunzione come atto impositivo.

Prima di tale riforma, secondo giurisprudenza consolidata, l'ingiunzione fiscale era definita atto formale di accertamento della pretesa d'imposta e, al contempo, ordine di pagamento della somma in essa indicata⁵²; si affermava che l'ingiunzione fiscale cumulava in sé la duplice natura e funzione di titolo esecutivo (unilateralmente formato dalla p.a. nell'esercizio del suo peculiare potere di autoaccertamento e autotutela) e di atto prodromico all'inizio dell'esecuzione coattiva, equipollente al precetto⁵³.

Sulla portata abrogatrice dell'art. 130 del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, si sono formati due orientamenti giurisprudenziali. Si è ritenuto che l'ingiunzione

⁵¹ Su cui si veda la circolare 19 aprile 2000, n. 79/D.

⁵² Cass., 8 settembre 1983, n. 5529, in *Riv. leg. fisc.*, 1983, p. 2033.

⁵³ Cass., 3 aprile 1997, n. 2894, in *Mass. Giur. it.*, 1997.

sia stata espunta del tutto dall'ordinamento⁵⁴. L'opposto (più recente) indirizzo distingue tra funzione esecutiva e funzione impositiva (o accertativa) e ritiene che l'ingiunzione fiscale sia sopravvissuta, come atto d'imposizione, all'abrogazione delle norme che regolavano la riscossione coattiva delle imposte indirette⁵⁵. L'ingiunzione esiste dunque tuttora come atto di accertamento delle imposte indirette erariali. Non è menzionata nell'art. 19 ma la Cassazione ne ammette l'impugnabilità autonoma, in ragione della sua natura impositiva.

Inoltre, l'art. 52, comma 6, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, consente a Province e Comuni di riscuotere i tributi (e altre entrate) sia a mezzo di concessionari sia «in proprio», in tale ultima evenienza richiamando la procedura indicata dal R.D. 14 aprile 1910, n. 639; perciò, secondo la giurisprudenza⁵⁶, l'ingiunzione emessa dal comune per la riscossione di una somma di danaro a titolo di tributo evaso (in relazione all'abusiva occupazione di un tratto di suolo pubblico) si atteggia univocamente come atto impositivo, e la giurisdizione sulla relativa controversia spetta alle Commissioni tributarie.

In sostanza, la giurisprudenza interpreta l'impugnabilità dell'avviso di accertamento, menzionato nell'art. 19, come impugnabilità di qualsiasi atto di accertamento, a prescindere dalla sua denominazione⁵⁷.

11. Atti impugnabili delle entrate non tributarie

11.1. L'art. 3-*bis*, comma 1, lett. *b*, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con L. 2 dicembre 2005, n. 248, ha modificato l'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, affidando alle Commissioni anche le controversie relative ad alcuni canoni di natura privatistica. Si tratta del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche⁵⁸, del canone per lo scarico delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani⁵⁹ e del canone sulla pubblicità.

⁵⁴ Cfr. Cass., sez. I, 23 giugno 1998, n. 6242, in *Boll. trib.*, 1999, p. 158; Cass., sez. I, 23 ottobre 1998, n. 10542, in *Giust. civ.*, 1999, I, p. 1043.

⁵⁵ Cfr. Cass., sez. trib., 9 maggio 2000, n. 5906, in *Riv. giur. trib.*, 2002, p. 872; 2 settembre 2002, n. 12761, in *Giur. it.*, 2003, p. 1044; Cass., sez. trib., 11 luglio 2003, n. 10923, in *Mass. Giur. it.*, 2003; Cass., sez. trib., 10 novembre 2006, p. 24079.

⁵⁶ Cass., sez. un., 21 gennaio 2005, n. 1240, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, 2, p. 1282.

⁵⁷ Vi è anche una sentenza che ammette l'impugnabilità dell'ingiunzione perché la equipara alla cartella di pagamento. Cfr. Cass., sez. un., 25 maggio 2005, n. 10958, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 471, con nota di RANDAZZO, *In tema di giurisdizione nelle controversie su ingiunzione fiscale*.

⁵⁸ Cass., sez. un., 7 marzo 2002, n. 8231, in *Mass. Giur. it.*, 2002, p. 982.; Cass., sez. un., 7 marzo 2002, n. 8231.

⁵⁹ La giurisprudenza delle sezioni unite è costante nell'attribuire al canone di fognatura e depurazione delle acque reflue la natura di tributo comunale sino al 3 ottobre 2000, e, a partire da tale data, di corrispettivo del servizio idrico.

L'attribuzione di queste controversie al giudice tributario pone problemi di legittimità costituzionale, che la Cassazione – nella sentenza del 2 febbraio 2006, n. 4895 in tema di giurisdizione sulle liti in materia di tariffa di igiene ambientale (Tia)⁶⁰ – ha risolto ritenendo che l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni si sottrarrebbe al sospetto di illegittimità costituzionale – sotto il profilo della violazione dell'art. 102 e della VI disp. trans. Cost. – perché «i canoni indicati nella disposizione sopravvenuta [...] attengono tutti ad entrate che in precedenza rivestivano indiscussa natura tributaria».

Con l'ordinanza 10 febbraio 2006, n. 2888 (in tema di sanzioni amministrative per lavoro irregolare), le sezioni unite hanno ribadito che l'espansione della giurisdizione tributaria oltre i confini tracciati dalla legge in vigore non incontrerebbe precisi limiti costituzionali, fatto salvo il più generale criterio della ragionevolezza, che non si opporrebbe all'attribuzione, alla cognizione delle Commissioni tributarie, di materie estranee alle imposte e ai tributi ma commesse «per ragioni di connessione in senso ampio».

11.2. I canoni e le tariffe vengono richiesti all'utente con bolletta o fattura a opera dell'ente locale o del gestore del servizio, ossia con atti di natura privatistica, che non sono impugnabili.

Per le entrate patrimoniali, la carenza di tutela giurisdizionale per atti diversi da quelli indicati nell'art. 19, in quanto non lesivi, comporta che la tutela del privato si realizzi impugnando il primo atto successivo autonomamente impugnabile (ingiunzione fiscale o ruolo).

È stato notato che il sistema sembra affetto da una lacuna difficilmente emendabile per via di interpretazione nel caso di affidamento del servizio a un gestore “industriale” (art. 113, D.Lgs. n. 267/2000), al quale non è sempre possibile avvalersi dell'ingiunzione o del ruolo (per esempio tale facoltà non è prevista per il gestore del servizio di fognatura e depurazione)⁶¹.

12. *Gli atti non impugnabili autonomamente. Conclusione*

12.1. Un punto da ribadire è che il sistema di tutela appare compiuto, perché il numero chiuso degli atti impugnabili autonomamente è integrato dalla impugnabilità differita di ogni altro atto lesivo.

Se dunque un atto non è compreso tra quelli impugnabili autonomamente, la sua impugnabilità in via differita priva di ragione sia le tesi che cercano di soste-

⁶⁰ In *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 352 ss., con nota di RUSSO, *L'individuazione del giudice fornito di giurisdizione in materia di controversie concernenti la tariffa di igiene ambientale*.

⁶¹ RAGUCCI, *La giurisdizione tributaria in materia di canoni, tariffe, imposte e diritti locali, alla luce del riformato art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Fin. loc.*, 2007, fasc. 1.

nerne l'impugnabilità immediata assimilandolo ad un atto impugnabile in via autonoma, sia le tesi che ne prospettano l'impugnabilità dinanzi al giudice amministrativo.

Ad esempio, il diniego di disapplicazione di una norma antielusiva è da considerare impugnabile dinanzi alle Commissioni in via differita. Il contribuente può adeguarsi interinalmente al diniego in sede di dichiarazione; ma può, poi, presentare istanza di rimborso e impugnare, congiuntamente, il diniego di disapplicazione ed il diniego di rimborso. In alternativa, può disattendere il diniego di disapplicazione ed impugnare, in caso di rettifica, l'atto impositivo insieme con il diniego di disapplicazione.

L'impugnazione immediata del diniego di disapplicazione non sarebbe una forma di tutela molto più utile, perché il contribuente non otterrebbe comunque un responso definitivo in tempo utile, ossia prima della presentazione della dichiarazione.

12.2. Nella sentenza delle sezioni unite 10 agosto 2005, n. 16776, in tema di giurisdizione sul diniego di autotutela⁶², la Cassazione ha osservato, *incidenter tantum*, che l'estensione della giurisdizione tributaria a materie originariamente escluse – e segnatamente a entrate destinate a trovare attuazione al di fuori degli schemi tipici dell'imposizione – avrebbe comportato il superamento della tassatività dell'elenco degli atti impugnabili avanti alle Commissioni, ben potendo tale carattere venire riconosciuto anche ad atti che, come il diniego di autotutela, siano finalizzati a scopi e dotati di effetti diversi da quelli degli atti espressamente indicati. Si legge in quella sentenza che «l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente a oggetto tributi, comporta [...] la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare»⁶³.

La tesi è condivisibile, se riferita ad atti lesivi, suscettibili di impugnazione differita. Si deve altresì ammettere che, a seguito dell'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie, «la stretta tipicità degli atti impugnabili [...], va adeguata al nuovo assetto della giurisdizione tributaria generale, con ri-

⁶² Sentenza in tema di giurisdizione, non di impugnabilità del diniego di autotutela. La Cassazione non ha stabilito se il diniego di autotutela sia impugnabile o no, ma a chi spetta decidere se sia impugnabile o no.

Cfr. ROSSI, *L'impugnabilità del rifiuto di autotutela: sezioni unite, sentenza del 10 agosto 2005, n. 16776*, in *Fisco*, 2005, n. 43, p. 1-6700.

⁶³ Cfr. la valutazione critica di MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sezioni unite della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 36.

ferimento alla varietà dei nuovi tributi e all'evoluzione dei diritti del contribuente, sempre, però, nell'alveo di rapporti tributari concreti»⁶⁴.

Ma non va trascurato che permane immutato il sistema tracciato dall'art. 19, per cui vanno conclusivamente riaffermati, pur in presenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria, i tratti essenziali del sistema, vale a dire: il carattere impugnatorio del processo tributario; la tassatività degli atti impugnabili in via autonoma; l'impugnabilità in via differita degli atti non nominati, e, quindi, la completezza del sistema di tutela prefigurato dall'art. 19, nei confronti di tutti gli atti tributari potenzialmente lesivi.

⁶⁴ Cass., sez. un., 20 settembre 2006, n. 20318.

RIESAME DEGLI ATTI IMPOSITIVI E TUTELA DEL CONTRIBUENTE *

SOMMARIO: 1. I problemi. – 2. La giurisdizione in materia di autotutela tributaria. – 3. Impugnabilità autonoma del diniego espresso. – 4. Impugnabilità differita del silenzio. – 5. Potere di riesame e annullamento di atti impositivi definitivi. – 6. Dovere di riesame. Tutela nei confronti del mancato riesame. – 7. Forme di tutela. – 8. L'obbligo di riesame derivante dal giudicato penale. – 9. L'obbligo di riesame derivante da atti comunitari.

1. *I problemi*

1.1. In tema di tutela del cittadino nei confronti del rifiuto di riesame (e di annullamento) di un atto autoritativo, o nei confronti di un atteggiamento inerte dell'amministrazione finanziaria, si presenta innanzitutto il problema della giurisdizione; si pongono poi problemi di impugnabilità del rifiuto espresso e del silenzio, e dei motivi di ricorso proponibili; ed infine problemi di fondatezza della domanda, che rinviano al diritto sostanziale.

Da quest'ultimo punto di vista occorre infatti verificare quali siano i poteri di intervento della pubblica amministrazione su un atto impositivo definitivo, e se l'esercizio di questo potere sia vincolato. Specularmente, vi è da vedere quale sia la posizione soggettiva del contribuente.

Infine, occorre precisare se e quale tipo di tutela possa essere assicurata alle situazioni giuridiche di chi aspira al riesame e alla rimozione di un atto impositivo.

2. *La giurisdizione in materia di autotutela tributaria*

2.1. Secondo l'opinione maggioritaria, le questioni di giurisdizione dipendono dalla natura della situazione soggettiva per cui si chiede tutela. Di qui la questione se, di fronte al diniego di autotutela, il cittadino sia titolare di una situazione di interesse legittimo o di diritto soggettivo.

* *Giust. trib.*, 2008, pp. 17-24 e *Profili autoritativi e consensuali nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Giuffrè, Milano, 2008, pp. 137-153.

In realtà, la giurisdizione del giudice tributario non è connotata dalla posizione soggettiva tutelata. L'oggetto della giurisdizione tributaria è infatti individuato dal legislatore in base alla materia cui attiene la lite, come stabilito dall'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che attribuisce alla giurisdizione tributaria «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie», senza riferimento alcuno al tipo di situazione giuridica soggettiva oggetto di lesione e di tutela.

Inoltre, nel diritto positivo non vi sono norme che sottraggano alla giurisdizione delle Commissioni le controversie tributarie in ragione del tipo di situazione soggettiva da tutelare. Non è dunque accettabile l'orientamento – seguito da una nota, elaborata sentenza del T.A.R. Toscana¹ e dal Consiglio di Stato² –, che, ravvisando nella istanza di autotutela l'esercizio di un interesse legittimo cd. pretensivo, ha ritenuto giurisdizionalmente competente il giudice amministrativo.

Come ha osservato Cass., 27 marzo 2007, n. 7388³ (rel. Altieri), «la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante una clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati». Il giudice tributario ben può essere giudice di atti discrezionali e interessi legittimi, dato che «l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi non incontra un limite nell'art. 103 della Costituzione. Infatti, secondo una costante giurisprudenza costituzionale, non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici (da ultimo, ordinanze n. 165 e n. 414 del 2001 e sentenza n. 240 del 2006)».

In conclusione, affermare la natura discrezionale dell'autotutela e sostenere che il contribuente è in posizione di interesse legittimo non sono premesse che giustificano l'attribuzione della giurisdizione al giudice amministrativo.

Resta invece ferma, in materia di autotutela tributaria, la giurisdizione del giudice tributario, per ragioni di materia.

2.2. La giurisdizione delle Commissioni è stata affermata traendo argomento dall'ampliamento della giurisdizione, attuata dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che ha riformulato l'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con effetto dall'1 gennaio 2002. Come è noto, prima di quell'ampliamento, la giurisdizione delle Commissioni tributarie aveva per oggetto le liti relative ad un elenco di tributi. Le altre liti appartenevano alla giurisdizione del

¹T.A.R. Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in *Foro it.*, 2001, III, c. 27.

²Cons. di Stato, sez. IV, 9 novembre 2005, n. 6269, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1829.

³In *Giur. it.*, 2007.

giudice ordinario. Dall'1 gennaio 2002, invece, la giurisdizione delle Commissioni tributarie comprende «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie».

La giurisdizione delle Commissioni in materia di autotutela è stata affermata dalle sezioni unite, con sentenza del 10 agosto 2005, n. 16776⁴. La sentenza è motivata sulla base del rilievo che, con le modifiche introdotte dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, la giurisdizione tributaria è divenuta, nell'ambito suo proprio, una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte dagli uffici tributari.

Pur condividendone la conclusione, non mi pare che la motivazione si sottragga a qualche rilievo critico. La giurisdizione è stata ampliata nel senso che sono aumentate le materie, cioè i tributi, le cui liti sono attribuite al giudice tributario. E l'autotutela non è un "tributo", sulle cui liti sarebbe stata modificata la giurisdizione.

Ciò che ha rilievo è soltanto la circostanza che l'impugnazione del diniego di autotutela dia vita ad una lite tributaria. Se il diniego è diniego di annullamento di un atto tributario, se dunque l'atto che si impugna è un atto tributario, affermare la giurisdizione del giudice tributario è assolutamente inevitabile.

Si può solo aggiungere che le liti sull'autotutela appartenevano al giudice tributario prima della modifica dell'art. 2, se si trattava di liti relative al numero chiuso di tributi che erano oggetto della giurisdizione del giudice tributario.

La modifica, devolvendo al giudice tributario le controversie relative ai tributi di pertinenza della giurisdizione ordinaria, gli ha attribuito anche le controversie sull'autotutela relativa a tali tributi. È solo sotto questo aspetto che l'ampliamento della giurisdizione ha riguardato le liti sull'autotutela.

3. *Impugnabilità autonoma del diniego espresso*

3.1. Affermata la giurisdizione del giudice tributario, occorre ora verificare se il diniego di autotutela sia compreso nel novero degli atti impugnabili. E quali motivi di ricorso siano ammissibili. La già citata sentenza delle sezioni unite 10 agosto 2005, n. 16776, afferma che «la riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a san-

⁴In *Fin. loc.*, 2005, 12, p. 116.

zioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare».

Anche qui, pur condividendone la conclusione, la sentenza si presta a qualche rilievo critico. Una nuova lettura dell'art. 19, alla luce della modifica legislativa, è forse possibile, ma solo con riguardo alle nuove materie (cioè ai nuovi tributi) investiti dalla riforma. Per il resto, l'art. 19 non è mutato.

3.2. Come è noto, l'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede un numero chiuso di atti impugnabili autonomamente. Ogni altro atto potenzialmente lesivo, non compreso nell'elenco, è impugnabile congiuntamente all'atto successivo impugnabile autonomamente, rispetto al quale l'atto non impugnabile ha valore di atto presupposto o pregiudiziale⁵.

L'art. 19 prevede l'impugnabilità:

- del rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- del diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

L'enumerazione degli atti impugnabili autonomamente, contenuta nell'art. 19, ammette letture estensive ma esclude integrazioni analogiche. Per tale motivo, il rifiuto di autotutela non è impugnabile in base a tali previsioni espresse di impugnabilità di atti negativi, salvo il caso in cui il contribuente richieda un rimborso, previa rimozione – in via di autotutela – dell'atto impositivo in base al quale è avvenuto il pagamento.

3.3. Il diniego espresso di annullamento è riconducibile all'elenco dell'art. 19 nei casi in cui è classificabile come “rinnovazione” dell'atto di cui è stata negata la rimozione. Il diniego di annullamento equivale, in linea di massima, alla conferma del precedente provvedimento. E, per regola generale, gli atti di conferma non sono impugnabili (*rectius*: non sono impugnabili per motivi che attengono all'atto confermato). L'impugnazione dell'atto confermativo è ammissibile se l'atto impugnato non è una mera conferma, ma una “rinnovazione” dell'atto precedente, conseguente ad una nuova istruttoria, e se l'impugnazione è sorretta da motivi diversi da quelli che erano proponibili contro l'atto confermato.

Ciò è riconosciuto dalla giurisprudenza. Nel processo in cui è stata pronunciata la sentenza delle sezioni unite 10 agosto 2005, n. 16776 (rel. Cicala), è poi intervenuta la sentenza della sezione tributaria 20 febbraio 2006, n. 3608 (rel. Cicala). Quest'ultima sentenza riconosce l'impugnabilità di un diniego di autotutela, opposto ad una domanda fondata su norme, o fatti, successivi al provvedimento di cui si chiede la rimozione. Deve trattarsi insomma di un caso in cui

⁵ Cfr. Cons. di Stato, sez. IV, 12 maggio 2006, n. 2797 (in tema di processo amministrativo).

con il ricorso si allegghino vizi “propri” del diniego, impugnando non l’atto originario, ma il nuovo atto, frutto di un nuovo procedimento.

4. *Impugnabilità differita del silenzio*

4.1. L’impugnabilità del silenzio, che abbia fatto seguito ad una domanda di autotutela, non è riconducibile ad alcuna previsione dell’art. 19. Bisogna, anzi, porsi il problema se il silenzio sia giuridicamente qualificato. Nelle norme tributarie non è previsto nulla. Deve perciò ritenersi applicabile l’art. 2, comma 3, della L. n. 241/1990, secondo cui un procedimento deve essere concluso nel termine di novanta giorni, decorso il quale si forma il silenzio-inadempimento.

4.2. L’art. 19 non menziona il silenzio in esame, che, quindi, non è impugnabile autonomamente. È impugnabile in via differita, insieme con un successivo atto lesivo (ad esempio, successiva iscrizione a ruolo o diniego di rimborso). Va da sé che, analogamente a ciò che si è detto per il rifiuto espresso, i motivi per cui si può impugnare il silenzio devono essere motivi che riguardano il comportamento inerte dell’amministrazione, e non già vizi dell’atto impositivo, di cui è stata chiesta la rimozione in via di autotutela.

In sintesi, il rifiuto espresso di autotutela è atto autonomamente impugnabile, in quanto atto impositivo. Il silenzio non è impugnabile di per sé, ma in via differita, con ricorso contro un atto successivo. Ad esempio, se si chiede l’annullamento di un avviso di accertamento e l’amministrazione non risponde e iscrive a ruolo, si può impugnare il ruolo adducendo la violazione del dovere di rispondere alla domanda di autotutela.

5. *Potere di riesame e annullamento di atti impositivi definitivi*

5.1. Occorre verificare se l’autorità fiscale possa annullare in autotutela un atto amministrativo definitivo e, in particolare, se possa farlo dopo un giudicato (cioè dopo un giudicato di rigetto dell’impugnazione del contribuente).

È pacifico, nel nostro ordinamento, che l’autorità fiscale può annullare un atto divenuto definitivo⁶. L’art. 2-*quater* della legge 30 novembre 1994, n. 656, disponeva che: «Con decreti del Ministero delle Finanze sono indicati gli organi dell’amministrazione finanziaria competenti per l’esercizio del potere di annul-

⁶Cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, 6 febbraio 2004, n. 2272, secondo cui, in difetto di rituale e tempestiva impugnazione, il rapporto tributario viene fissato, in modo definitivo e non più contestabile, dall’atto impositivo, salvo l’esercizio del potere di autotutela da parte dell’amministrazione finanziaria.

lamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati».

Questa norma ha risolto positivamente la questione se l'annullamento in autotutela sia impedito dalla definitività dell'atto di imposizione, non in quanto si riferisce agli atti non impugnabili (concetto diverso da atto definitivo), ma in quanto si riferisce "anche" agli atti *sub indice* e agli atti non impugnabili.

Il principio è ora ribadito dall'art. 2, comma 1, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 ("Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria"), che dispone: «L'amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione».

Quell'"anche" dimostra positivamente che l'amministrazione può annullare gli atti amministrativi impugnabili ma non impugnati o non più *sub iudice*.

5.2. Neppure il giudicato impedisce in assoluto l'autotutela. Il giudicato tributario, che respinge un ricorso, non accerta rapporti e non sostituisce, ma lascia in vita, l'atto impugnato. È quindi possibile che, pur dopo un giudicato, l'autorità amministrativa intervenga sull'atto (divenuto definitivo), purché il rito o la modifica dell'atto siano giustificati da motivi diversi da quelli esaminati dalla sentenza passata in giudicato. Ciò trova conferma nel regolamento dell'autotutela, ove si prevede che l'Ufficio non può annullare il suo atto «per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria»⁷. *A contrario*, può annullarlo per motivi diversi.

6. *Dovere di riesame. Tutela nei confronti del mancato riesame*

6.1. Il diniego espresso di autotutela, come già visto, non può essere impugnato allegando i vizi dell'atto originario di cui è stato chiesto l'annullamento, perché non sono vizi propri del diniego. Contro il diniego di autotutela possono essere adottati soltanto vizi che derivano dai doveri dell'ufficio attinenti al riesame, per cui l'impugnabilità può essere ipotizzata solo con riguardo a casi in cui la risposta alla domanda di autotutela sia sollecitata da un'istanza di nuova istruttoria o dal dovere di un nuovo esame.

Per il diritto amministrativo generale, è opinione condivisa che l'annullamento in autotutela di un precedente atto illegittimo non è un atto vincolato. Le pubbliche amministrazioni sono libere di riesaminare o non riesaminare i loro

⁷D.M. 11 febbraio 1997, art. 1, comma 2.

atti. Neppure l'istanza del privato determina un obbligo in questo senso, poiché il mancato esercizio del potere di riesame non è censurabile né in quanto silenzio-rifiuto, né in quanto silenzio-inadempimento⁸.

Il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela, infatti, rende non applicabile la regola del silenzio-rifiuto⁹. La giurisprudenza amministrativa afferma che «non sussiste obbligo di provvedere in capo alla pubblica amministrazione, idoneo a generare una fattispecie di silenzio rifiuto o inadempimento, in caso di mera proposizione di istanza volta ad ottenere il riesame di una situazione inoppugnabile»¹⁰.

6.2. Anche con riguardo al diniego di autotutela in materia tributaria la giurisprudenza ha affermato che il potere degli Uffici dell'amministrazione finanziaria di procedere all'annullamento (totale o parziale) dei propri atti riconosciuti illegittimi o privi di fondamento «costituisce una facoltà discrezionale il cui mancato esercizio non può essere sindacato nel giudizio di impugnazione dell'atto»¹¹.

Sembra però plausibile una conclusione diversa. Il T.A.R. Toscana, in materia tributaria, ha osservato che:

- accanto alla classica forma di autotutela spontanea (art. 1, D.M. 37/97) è stata prevista espressamente un'autotutela su istanza di parte (art. 5, D.M. 37/97);
- tali previsioni normative, unite al potere sostitutivo attribuito all'ufficio gerarchicamente sovraordinato, conducono a ritenere che, almeno in caso d'istanza di parte, l'amministrazione non goda dell'assoluta discrezionalità che può vantare quando procede in via spontanea, ma sia tenuta a concludere il procedimento pronunciandosi in modo espresso sull'istanza del privato.

In effetti, osserva il giudice toscano, sarebbe incoerente sul piano ermeneutico un sistema in cui sia previsto un atto formale di iniziativa, sia previsto che l'atto deve essere portato a conoscenza dell'organo competente a decidere, sia previsto infine che l'eventuale errore sulla competenza deve essere oggetto di

⁸ Cons. di Stato, sez. V, 21 gennaio 1997, n. 74, in *Cons. Stato*, 1997, I, p. 62.

⁹ Cass., 27 marzo 2007, n. 7388.

¹⁰ Così Cons. di Stato, sez. IV, 12 maggio 2006, n. 2661, che aggiunge: «la pubblica amministrazione resta libera di verificare, nell'esercizio discrezionale del potere di autotutela spettante, se l'inoppugnabilità dei propri atti meriti o no di essere superata da successive valutazioni, che tengano conto del decorso del tempo, delle esigenze di certezza dei rapporti giuridici e della necessità di improntare l'azione amministrativa al principio costituzionale del buon andamento, del quale costituiscono logici ed indefettibili corollari l'imparzialità, la trasparenza e la parità di trattamento di situazioni analoghe».

¹¹ Cass., sez. trib., 4 febbraio 2005, n. 2305. Nello stesso senso. Cass., sez. trib., 9 ottobre 2000, n. 13412, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 464; Cass., sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in *Fin. loc.*, 2002, p. 1369.

rettifica d'ufficio comunicata al privato, e, nonostante tutto ciò, l'amministrazione possa – a suo insindacabile giudizio e al di fuori di ogni controllo giurisdizionale – astenersi dal prendere in considerazione l'istanza.

In conclusione, ha ritenuto il T.A.R. Toscana che, «mentre per l'autotutela spontanea l'amministrazione continua ad essere assolutamente libera di rivedere o meno i propri atti illegittimi senza che a ciò corrisponda alcuna posizione tutelabile del privato, per l'autotutela ad istanza di parte, il solo fatto di averla prevista e disciplinata conduce inevitabilmente alla conclusione che l'amministrazione in questo caso non possa esimersi dal decidere sulla medesima».

È stato così riconosciuto al privato un interesse legittimo di tipo cd. pretensivo, e a contenuto procedimentale, a che l'istanza venga esaminata e decisa alla luce della sussistenza di quei presupposti che il legislatore, sia pure non tassativamente, ha elencato nella norma regolamentare (art. 2, D.M. n. 37/1997). A ciò dev'essere aggiunto che la presa in considerazione dell'istanza è doverosa in tutte le ipotesi in cui l'autotutela è ammessa, e, quindi, anche in caso di autotutela relativa ad atti definitivi.

6.3. In sintesi. La domanda di autotutela genera il dovere di esaminare e rispondere. Il rifiuto espresso – come già notato *retro* – è atto autonomamente impugnabile, in quanto atto impositivo. Il silenzio non è impugnabile di per sé, ma solo impugnando un atto successivo. Ad esempio, se si chiede l'annullamento di un avviso di accertamento e l'amministrazione non risponde ed iscrive a ruolo, si può impugnare il ruolo adducendo come motivo l'omessa risposta alla domanda di autotutela. La sentenza che accoglie il ricorso deve limitarsi ad accertare la violazione del dovere di riesame, senza nulla dire sulla legittimità dell'atto da rimuovere. Come afferma il T.A.R. Toscana: «in caso di rifiuto di provvedere o anche di semplice inerzia dell'amministrazione, il giudizio e la pronuncia avranno ad oggetto la declaratoria dell'obbligo di provvedere». E null'altro.

6.4. Con la sentenza 27 marzo 2007, n. 7738 (rel. Altieri), le sezioni unite della Cassazione hanno riconosciuto al giudice tributario il potere di sindacare «non solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma prima di tutto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale».

La Corte delinea tre ipotesi. La prima è quella di un diniego esplicito di annullamento, senza alcuna statuizione sulla fondatezza della pretesa tributaria: in tal caso il giudice tributario (adito con impugnazione del rifiuto) può sindacare solo la legittimità del rifiuto di autotutela, senza indagare sull'atto impositivo, cui si riferisce l'istanza di autotutela. Scrive la Corte che «nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un

sindacato – nelle forme ammesse sugli atti discrezionali – soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa».

6.5. La seconda ipotesi è quella di un rifiuto esplicito che si fonda sulla sussistenza del credito fiscale. In tale ipotesi il giudice tributario potrebbe pronunciarsi sul rapporto d'imposta, donde l'obbligo per l'amministrazione (attivabile con giudizio di ottemperanza) di adeguarsi al deciso. Si legge nella sentenza:

«Ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. In difetto potrà essere esperito il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992, con l'avvertenza che tale norma, a differenza di quanto previsto per l'analogo rimedio dinanzi al giudice amministrativo *ex art. 27, n. 4, del Testo unico sul Consiglio di Stato (R.D. 26 giugno 1924, n. 1054)*, non attribuisce alle Commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito».

Sorgono qui delle perplessità. L'atto di rifiuto, che confermi un precedente avviso di accertamento definitivo, non può essere impugnato per vizi che attengono all'atto confermato. Non può dunque essere ipotizzata una sentenza che, accogliendo l'impugnazione del rifiuto di autotutela, si pronunci sui vizi dell'atto impositivo definitivo (che è atto diverso da quello impugnato).

Se il giudice tributario, in sede di impugnazione del diniego di autotutela, dovesse pronunciarsi sul rapporto di imposta, la pronuncia potrebbe eliminare il diniego, ma non l'atto impositivo.

Oggetto di impugnazione non è l'atto originario, ma il nuovo atto, frutto di un nuovo procedimento; e il giudice può annullare l'atto impugnato, non l'atto originario.

6.6. Il terzo caso è quello del silenzio. Scrive la Corte di Cassazione che «Il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela comporta, altresì, l'inapplicabilità dell'istituto del silenzio-rifiuto, non esistendo, all'epoca dell'atto impugnato, alcuna previsione normativa specifica in materia».

In tema di silenzio, la conclusione negativa della Cassazione può essere disattesa, aderendo a quanto ritenuto dal T.A.R. Toscana.

L'articolo 2 della legge 7 agosto 1990, n. 241, prevede che «Ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad una istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, la pubblica amministrazione ha il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso».

Ne deriva che, decorso il termine entro cui il procedimento dev'essere obbligatoriamente concluso, si forma il silenzio previsto dall'art. 2 della legge n. 241 del 1990. E ciò giustifica la tesi secondo cui la posizione giuridica del contribuente è una posizione di interesse legittimo *cd. pretensivo*.

L'interesse legittimo pretensivo è il riflesso delle norme che impongono all'amministrazione di esaminare la domanda di autotutela e di dare ad essa risposta motivata (sul punto vedi, *retro*, T.A.R. Toscana).

7. Forme di tutela

7.1. Di fronte al diniego espresso di autotutela, il giudice tributario può annullare il diniego, non può annullare l'atto impositivo originario.

Può annullare il diniego, come afferma la sentenza (citata) delle sezioni unite 27 marzo 2007, n. 7738, esercitando un sindacato – nelle forme ammesse sugli atti discrezionali – soltanto sulla legittimità del rifiuto; non può certo annullare l'atto originario. Può far rinascere il dovere di riesame e di pronuncia.

Di fronte al silenzio, il giudice può solo accertare l'obbligo di riesame e di pronuncia e la violazione di tale obbligo.

In conclusione, la tutela non è mai pienamente soddisfattiva, perché il contribuente è titolare di una situazione soggettiva di tipo solo procedimentale.

7.2. Non è produttiva neppure richiamare, per il rifiuto di autotutela – come norma applicabile in via analogica nel processo tributario – l'art. 2 della legge n. 241 del 1990, secondo cui, in caso di silenzio, «Il giudice amministrativo può conoscere della fondatezza dell'istanza».

L'art. 2 della legge n. 241 del 1990 (nel testo novellato prima dall'art. 2, L. 11 febbraio 2005, n. 15 e successivamente dall'art. 3, comma 6-*bis*, L. 14 maggio 2005, n. 80, che ha convertito, con modificazioni, il D.L. 14 marzo 2005, n. 35), prevede che il giudice amministrativo possa pronunciarsi sulla fondatezza della domanda (una possibilità esclusa – in base alla legislazione previgente – dalla prevalente giurisprudenza, che riteneva il rito medesimo finalizzato alla mera declaratoria dell'obbligo per l'amministrazione di provvedere), ma – secondo la giurisprudenza dei T.A.R. – questa facoltà può essere esercitata solo nei limiti consentiti dal principio della separazione dei poteri, ovvero limitatamente ad atti vincolati, cui non sia riconducibile alcun margine di discrezionalità, tanto amministrativa quanto tecnica¹².

Dato il carattere discrezionale del riesame degli atti tributari, anche definitivi, occorre ritenere che, a seguito di una istanza di autotutela e della impugnazione del contribuente, il giudizio possa condurre «solo ad una declaratoria dell'obbligo di adempimento in termini di una definizione espressa della citata istanza, ma non può estendersi ad una verifica della fondatezza della pretesa sostanziale, cioè all'esame dell'atto originario e all'annullamento dell'atto origina-

¹² T.A.R. Campania, Napoli, sez. II, 31 gennaio 2007, n. 795; T.A.R. Sardegna, Cagliari, 24 novembre 2006, n. 2450.

rio»¹³. Annullare o sostituire l'atto originario resta una prerogativa riservata alla discrezionalità dell'amministrazione.

7.3. Un risultato pienamente soddisfacente potrebbe essere conseguito solo se l'amministrazione fosse obbligata a rimuovere l'atto impositivo definitivo. Anche in tal caso, peraltro, il giudice tributario, cui sia rivolto un ricorso contro la mancata autotutela, può annullare il diniego di autotutela, o dichiarare illegittima l'inerzia, ma non può annullare l'atto originario, perché non può emettere, sostituendosi all'amministrazione, il provvedimento di autotutela.

Può però, affermando l'obbligo dell'annullamento del provvedimento impositivo definitivo, annullare il diniego, o dichiarare illegittima l'inerzia, dando così fondamento ad un giudizio di ottemperanza.

In conclusione, dunque, spetta all'amministrazione annullare l'atto impositivo originario; in caso di inadempimento, lo strumento possibile di tutela è il giudizio di ottemperanza, dopo che è stata ottenuta una sentenza che dichiara l'obbligo dell'amministrazione di rimuovere l'atto impositivo. Di fronte all'obbligo dell'amministrazione di riesaminare e, se del caso, rimuovere un atto, la posizione del contribuente è una posizione di interesse legittimo pretensivo, a contenuto sostanziale, tutelabile dinanzi al giudice tributario.

8. *L'obbligo di riesame derivante dal giudicato penale*

8.1. Il giudicato penale non vincola il giudice tributario. Vincola invece l'amministrazione finanziaria, che deve osservarlo ed eseguirlo, pur quando gli effetti del giudicato ricadano su un provvedimento impositivo definitivo. Le pubbliche amministrazioni devono conformarsi al giudicato dei tribunali, in forza del precetto generale desumibile dall'art. 5 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E.

Che l'amministrazione finanziaria debba ottemperare al giudicato penale è affermato con nettezza dalla Corte costituzionale nella sentenza 23 marzo 1992, n. 120¹⁴ e nella sentenza 23 luglio 1997, n. 264¹⁵.

In quest'ultima sentenza la Consulta riafferma il principio di ordine generale secondo cui l'amministrazione finanziaria, in presenza di un giudicato penale, «deve comunque uniformarsi, in sede di autotutela, nell'adozione dei provvedimenti ivi previsti».

Soggiunge la Corte che «l'adeguamento della fattispecie tributaria all'ac-

¹³ T.A.R. Lazio, Latina, 27 ottobre 2006, n. 1379.

¹⁴ *Foro it.*, 1993, I, 1060.

¹⁵ *Foro it.*, 1998, I, 3684.

certamento dei fatti operato dal giudice penale va compiuto, dietro eventuale sollecitazione del contribuente, senza soggiacere al limite temporale della scadenza del termine per l'accertamento tributario».

Ritiene il giudice costituzionale che il limite temporale, secondo una lettura della norma conforme a Costituzione, «è da ritenersi vincolante in modo assoluto soltanto con riguardo all'attività degli organi fiscali diretta a modificare *in peius* la posizione del contribuente. Sicché lo svolgimento di tale attività conformativa avviene a prescindere dal momento in cui si forma il giudicato. Né assume rilevanza la mancata partecipazione dell'amministrazione al giudizio penale, stante il diverso ambito decisionale di questo rispetto al procedimento amministrativo».

9. L'obbligo di riesame derivante da atti comunitari

9.1. L'obbligo di riesaminare (e rimuovere) un atto impositivo definitivo, non impugnato, o impugnato con ricorso respinto con sentenza passata in giudicato, può derivare da atti giuridici di diritto comunitario.

In linea di principio, nella giurisprudenza comunitaria, il giudicato è considerato intangibile.

Nel caso *Eco Swiss*¹⁶, la Corte di Giustizia ha affermato che le norme comunitarie non impongono al giudice nazionale di disapplicare le norme interne in tema di giudicato.

La stabilità del giudicato come principio generale degli ordinamenti nazionali e del diritto comunitario è ribadita nella sentenza *Köbler*¹⁷, nella quale si afferma che «al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione» (punto 38).

Anche nel caso *Kapferer*¹⁸ la Corte, ribadendo l'importanza che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste nell'ordinamento giuridico comunitario e negli ordinamenti nazionali, ha escluso che i giudici nazionali debbano disapplicare le norme processuali interne allo scopo di riesaminare ed annullare una sentenza passata in giudicato, pur se risulti che la sentenza viola il diritto comunitario.

¹⁶ Sent. 1 giugno 1999, causa C-126/97.

¹⁷ Corte di Giustizia, 30 settembre 2003, causa C-224/01, in *Revue trimestrielle de droit européen*, 2004, p. 283 ss.

¹⁸ Sent. 16 marzo 2006, causa C-234/04, in *Giur. it.*, 2007, p. 1089.

9.2. Vi sono però due pronunce che hanno introdotto dei distinguo. Si è ritenuto cioè che vi sono casi in cui può essere necessario riesaminare e rimuovere atti amministrativi definitivi, per tener conto di obblighi derivanti dal diritto comunitario. Il caso concreto esaminato dalla Corte è così sintetizzato nella sentenza *Kühne*¹⁹:

«In primo luogo, il diritto nazionale riconosce all'organo amministrativo la possibilità di ritornare sulla decisione in discussione nella causa principale, divenuta definitiva. In secondo luogo, tale decisione ha acquisito il suo carattere definitivo solo in seguito alla sentenza di un giudice nazionale le cui decisioni non sono suscettibili di un ricorso giurisdizionale. In terzo luogo, tale sentenza era fondata su un'interpretazione del diritto comunitario che, alla luce di una sentenza successiva della Corte, si rivelava errata ed era stata adottata senza che la Corte stessa fosse adita in via pregiudiziale, alle condizioni previste all'art. 234, n. 3, CE. In quarto luogo, l'interessata si è rivolta all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stata informata di tale sentenza della Corte».

Data tale situazione, la sentenza conclude enunciando il seguente dispositivo: «Il principio di cooperazione derivante dall'art. 10 CE impone ad un organo amministrativo, investito di una richiesta in tal senso, di riesaminare una decisione amministrativa definitiva per tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente nel frattempo accolta dalla Corte qualora

- disponga, secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione;
- la decisione in questione sia diventata definitiva in seguito ad una sentenza di un giudice nazionale che statuisce in ultima istanza;
- tale sentenza, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse adita a titolo pregiudiziale alle condizioni previste all'art. 234, n. 3, CE, e l'interessato si sia rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato della detta giurisprudenza».

Infine, la disapplicabilità del giudicato per contrasto con atti o norme di diritto comunitario (al pari di ogni altra norma interna) è stata enunciata in modo aperto nella recente sentenza *Lucchini*²⁰, il cui dispositivo recita:

«Il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del Codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto co-

¹⁹Punto 26 della sentenza 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kühne & Heitz NV e Productschap voor Pluimvee en Eieren*.

²⁰Corte di Giustizia, grande sezione, 18 luglio 2007, in causa C-119/05, *Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato contro Lucchini S.p.A.*

munitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva».

Era accaduto che una società italiana (Lucchini) aveva ottenuto una sentenza, passata in giudicato, che riconosceva il suo diritto a certi contributi; la sentenza della Corte di Giustizia afferma in sostanza che il giudicato di diritto interno non impedisce il recupero dell'aiuto di Stato.

9.3. Si trae dalle ultime due sentenze, in tema di autotutela tributaria, il principio secondo cui, se un atto d'imposizione è contrario al diritto comunitario, l'autorità fiscale ha il dovere di annullarlo, anche se si tratta di atto amministrativo divenuto definitivo per mancata impugnazione o perché il giudice si è pronunciato su di esso rigettando il ricorso con sentenza passata in giudicato.

Nel caso in cui un ricorso contro un atto impositivo sia stato respinto, l'autorità finanziaria conserva il potere di riesaminare l'atto divenuto definitivo. Secondo il diritto interno, può rimuoverlo per motivi non esaminati nella sentenza. La Corte di Giustizia, nel caso *Lucchini*, va oltre, perché ritiene necessaria la rimozione anche in contrasto con motivi esaminati dalla sentenza, se si tratti di motivi che hanno accolto una interpretazione di norme comunitarie non compatibile con quanto stabilito in via definitiva dalla Commissione europea (o dai giudici comunitari).

LA NUOVA DISCIPLINA DELLA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La sospensione della riscossione in pendenza dell'appello. – 3. La sospensione della riscossione in pendenza di ricorso in Cassazione. – 4. La sospensione delle sentenze di condanna. – 5. La sospensione della riscossione nei giudizi di revocazione.

1. Premessa

L'art. 47 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che disciplina la tutela cautelare in primo grado, non è stato innovato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, salva l'aggiunta del comma 8 *bis*, in tema di interessi.

Il legislatore del 1992 aveva previsto in modo esplicito la tutela cautelare solo in primo grado (art. 47), ma la Corte Costituzionale ha poi ritenuto possibile la sospensione in fase di gravame¹. E la Cassazione si è adeguata².

* *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, a cura di E.A. Sepe, vol. I, Levante, Bari, 2015, pp. 248-254.

¹Pronunciandosi sulla sospensione in pendenza di ricorso in Cassazione, Corte Cost., 5 aprile 2010, n. 217, aveva dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, c. 1, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, sollevata in riferimento agli art. 3, 23, 24, 111 e 113 Cost. e (quale norma interposta all'art. 10 Cost.) all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, in quanto il giudice rimettente non ha esperito alcun tentativo di interpretare la disposizione censurata nel senso che essa consenta l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare della sentenza impugnata con ricorso per cassazione prevista dall'art. 373 c.p.c., con conseguente insussistenza del prospettato contrasto con gli evocati parametri costituzionali. Corte cost., 26 aprile 2012, n. 109, aveva poi dichiarato non fondata la medesima questione di costituzionalità, in ragione della "riscontrata possibilità di un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione denunciata".

²Cass., 24 febbraio 2012, n. 2845, in *Giur. it.*, 2012, p. 1445. Nella giurisprudenza di merito cfr. Ctr Lazio, 7 ottobre 2009, in *Boll. trib.*, 2010, p. 650; Ctr Piemonte, ord. 27 settembre 2010, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, p. 73; Ctr Lazio, ord. 1 febbraio 2011, in *Il fisco*, 2011, p. 2375; Ctr Puglia, ord. 24 maggio 2011, in *Foro it.*, 2011, III, c. 677; Ctr Lombardia, 28 ottobre 2011, in *Boll. trib.*, 2012, p. 771; Ctr Liguria, sez. I, ord. 4 settembre 2012, in *Corr. giur.*, 2013, 5, p. 673; Ctr Lazio, sez. XIV, ord. 27 giugno 2012, in *Boll. trib.*, 2012, p. 1330; Ctr Sardegna, 22 aprile 2013, in *Boll. trib.*, 2014, p. 1487.

Le sentenze delle commissioni tributarie di primo e secondo grado sono esecutive, pur se soggette a gravame o impugnate, in base a quanto previsto dagli artt. 68 e 69 del d.lgs. n. 546 del 1992³.

Per i tributi a riscossione frazionata le sentenze di rigetto, totale o parziale, delle domande di annullamento, sono esecutive nel senso che rendono iscrivibile a ruolo (in tutto o in parte) l'atto impugnato, ai sensi e nei limiti indicati dall'art. 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁴.

Anche le sentenze di condanna sono esecutive, a norma dell'art. 69, e il contribuente può agire in ottemperanza.

Il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, modificando gli artt. 49, 52 e 65 del d.lgs. n. 546 del 1992, ed inserendovi l'art. 62 *bis*, ha codificato con completezza la tutela cautelare nelle fasi di gravame.

2. La sospensione della riscossione in pendenza dell'appello

Con la pubblicazione della sentenza di primo grado, la sospensione dell'efficacia dell'atto impositivo non dipende più dal ricorso (o dalla sospensione disposta dal giudice ai sensi dell'art. 47), ma dalla sentenza.

Se la sentenza respinge o dichiara inammissibile il ricorso, la sospensione dell'efficacia dell'avviso di accertamento si riduce. La sentenza è esecutiva, nel senso che rende eseguibile una frazione ulteriore del *quantum* dovuto in base all'atto impugnato, in aggiunta a quella riscuotibile dopo la presentazione del ricorso. È questa la misura in cui l'atto impugnato, a norma dell'art. 68, c. 1, d.lgs. n. 546⁵, diventa eseguibile, *ope legis*, dopo una sentenza di primo grado, che respinge o dichiara inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento.

È portato infatti ad esecuzione l'avviso di accertamento impugnato, se è ese-

³ Appare privo di significato concreto l'art. 67 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, sbadatamente collocato a chiusura della sezione dedicata alla revocazione (e del capo terzo), secondo cui «*le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto disposto dal presente capo*». La disposizione appare priva di senso perché il «*presente capo*» è il terzo, che si occupa di impugnazioni, non di esecutività delle sentenze, ed inoltre perché le norme sulla esecutività delle sentenze sono nel capo IV, artt. 68 e 69, ai quali l'art. 67 *bis* nulla aggiunge (e nulla toglie).

⁴ Le imposte suppletive, invece, debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso per cassazione (art. 56 del tur). In materia doganale si veda l'art. 68, comma 3 *bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992.

⁵ Le sentenze con cui sono respinte le domande di impugnazione sono sentenze dichiarative, che accertano l'inesistenza del diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato. L'atto impugnato non è sostituito dalla pronuncia del giudice e la riscossione è esecuzione dell'atto, non della pronuncia. Perciò, quando l'A.f., a seguito della sentenza che respinge l'impugnazione di un avviso di accertamento, iscrive a ruolo la somma da riscuotere, non esegue la sentenza, ma l'avviso di accertamento. Analogamente, se viene respinto un ricorso contro il ruolo, la riscossione avviene in base al ruolo, non in base alla sentenza.

cutivo, o il ruolo, se l'avviso è iscritto a ruolo (accertamento non esecutivo)⁶. Nessuna norma prevede che sia eseguita o iscritta a ruolo la sentenza⁷. L'art. 68 del d.lgs. n. 546 prevede infatti che il tributo, con gli interessi, dev'essere pagato (per non più dei due terzi) «*dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso*». La sentenza, però, non si sostituisce all'atto impugnato, ma ne "libera" l'efficacia.

L'art. 52 prevede che alla Ctr possono essere presentate due richieste distinte di sospensione:

- «*L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi*»;
- «*Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile*».

⁶Cfr. F. TESAURO. *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1733, in cui si sosteneva che la sospensione dell'atto impugnato poteva essere disposta anche dal giudice di appello, applicando l'art. 47 (tesi riproposta nella prima edizione di F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 124; nella seconda edizione sono riferite le pronunce della Consulta).

La tesi fu accolta da Ctr Puglia, sez. di Lecce, con ord. 11 luglio 2001, secondo la quale, nel processo tributario, in base a quanto previsto dall'art. 30, lett. g) della l. 413 del 1991, dagli art. 47, 61 e 68 d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dagli art. 18 e 19 d.lgs. n. 472 del 1972, interpretati alla luce dei principi stabiliti dalla Corte di giustizia delle C.e., la Ctr è provvista del potere di sospendere in via cautelare l'esecuzione dell'atto impugnato. Cfr. inoltre Ctr Puglia, 22 agosto 2001, in *Giur. imp.*, 2001, p. 800, secondo cui, in base ai principi contenuti nella l. delega 30 dicembre 1991 n. 413 ed ai rinvii alle norme del codice di procedura civile ed alle disposizioni relative al giudizio di primo grado contenute negli art. 1 e 61 d.lgs. n. 546 del 1992 e tenuto conto dei principi enunciati dalle direttive e dagli organi di giudizio della Comunità europea, il potere di sospensione dell'esecuzione degli atti impugnati, espressamente previsto dall'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, non è limitato al giudizio di primo grado; pertanto, anche la Ctr, e nei casi di eccezionale urgenza, il suo Presidente, possono disporre la sospensione dell'atto impugnato, ove ricorrano i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Hanno ammesso la sospensione (in appello) della sentenza di primo grado Ctr Molise, sez. IV, 27 luglio 1998, in *Boll. trib.*, 1999, p. 431; Ctr Friuli Venezia Giulia, sez. X, 16 dicembre 1999, n. 15, *ivi*, 2000, p. 871 e Ctr Puglia, 15 giugno 2005, in *Corr. trib.*, 2005, p. 2861.

La tesi, secondo cui è sospeso l'atto, non la sentenza, è avallata da Corte Cost., ord. 5 aprile 2007, n. 119, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, p. 890, ove si afferma che costituisce oggetto della sospensione cautelare l'efficacia del provvedimento impositivo e non quella della sentenza del giudice di prime cure che ha rigettato il ricorso del contribuente.

⁷Non a caso, l'art. 14 del d.p.r. n. 602 del 1973 prevede che si iscrivono a ruolo a titolo definitivo le somme dovute in base ad accertamenti definitivi, facendo riferimento non solo agli avvisi non impugnati, ma anche – contrariamente a quel che ritiene la giurisprudenza – a quelli divenuti definitivi per effetto del passaggio in giudicato delle sentenze di rigetto.

La notifica della cartella di pagamento deve avvenire entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973).

Anche qui il legislatore si riferisce non solo all'avviso non impugnato, ma all'avviso divenuto definitivo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza di non accoglimento del ricorso. L'art. 14 e l'art. 25 citati dimostrano dunque che la sentenza di rigetto del ricorso non sostituisce l'atto impugnato e che è iscritto a ruolo l'atto impugnato, non la sentenza.

Per il contribuente non si tratta di richieste diverse. Il *petitum* è sempre la sospensione dell'atto, anche quando è chiesta la sospensione della sentenza.

Poiché l'esecuzione dell'atto d'imposizione impugnato dipende dalla sentenza sottoposta a gravame, chiedere la sospensione (dell'esecutività) della sentenza vale come chiedere la sospensione dell'atto.

La sospensione della riscossione, cessata (parzialmente) per effetto della sentenza impugnata, può essere ripristinata dal giudice di appello, disponendo l'arresto dell'esecutività della sentenza.

Accogliendo l'istanza cautelare dell'appellante, il giudice di appello fa cessare l'effetto (esecutivo) della sentenza di primo grado nella parte in cui rende eseguibile l'atto impugnato.

La sospensione della sentenza, in quanto sospensione dell'effetto della sentenza sulla esecuzione dell'atto impugnato, non tocca l'importo riscuotibile in pendenza del primo grado, ma incide solo sul *quantum* divenuto riscuotibile dopo la sentenza di primo grado.

Simmetricamente, la richiesta di sospensione dell'esecutività dell'atto è anche, implicitamente (e necessariamente), sospensione della esecutività della sentenza. Non è infatti concepibile una sospensione della sentenza, che non sia anche sospensione dell'atto, né una sospensione dell'atto, che non presupponga la sospensione della sentenza.

La differenza tra le due richieste è quantitativa.

Essendo previsto che il contribuente «può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto», l'istanza può investire non solo la riscossione del *quantum* reso riscuotibile dalla sentenza di primo grado (sfavorevole al contribuente), ma anche il terzo riscuotibile in primo grado, dopo la presentazione del ricorso, ai sensi dell'art. 15, d.p.r. n. 602 del 1973 (se non è stato già riscosso).

L'istanza di sospensione dell'atto è istanza di sospensione integrale, fermo restando che è ammissibile una istanza di sospensione parziale. Invece la richiesta di sospensione della sentenza equivale a richiesta di sospensione parziale dell'avviso di accertamento, essendo limitata alla frazione di tributo (con interessi e sanzioni) resa riscuotibile dalla sentenza di primo grado.

Il contribuente può chiedere, in via principale, la sospensione dell'avviso di accertamento (cioè di tutto il riscuotibile) e, in subordine, la sospensione della sentenza (cioè della riscossione del *quantum* reso riscuotibile dalla sentenza appellata, specie se è già avvenuto il versamento del *quantum* riscuotibile in pendenza del primo grado).

La sospensione della riscossione delle sanzioni pecuniarie è disciplinata a parte, e può essere oggetto di una richiesta distinta e autonoma, non dipendente da quella relativa al tributo⁸.

⁸Le sanzioni pecuniarie possono essere rimosse (in parte) dopo la sentenza di primo grado; la sospensione del provvedimento sanzionatorio deve essere obbligatoriamente concessa dal giudice di appello se è prestata idonea garanzia (d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 19).

3. La sospensione della riscossione in pendenza di ricorso in Cassazione

Se in appello è emessa sentenza negativa per il contribuente, per i tributi a riscossione frazionata diventa riscuotibile tutto il dovuto, ai sensi dell'art. 68, c. 1, lett. c), del d.lgs. n. 546 del 1992.

Anche qui vi è una doppia previsione. L'art. 62 *bis* del d.lgs. n. 546 prevede, dapprima, che la parte ricorrente per cassazione «può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile». E prevede, poi, che «il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile».

È superfluo ripetere qui quanto detto a proposito della tutela cautelare in appello, e cioè che la richiesta di sospensione della sentenza è anche, per forza di cose, richiesta di sospensione dell'atto, e che la richiesta di sospensione dell'atto passa, necessariamente, attraverso la sospensione della sentenza.

Le norme procedurali sono simili a quelle previste in pendenza dell'appello⁹.

La richiesta di sospensione dev'essere accompagnata dalla prova documentale del deposito del ricorso in Cassazione.

Va notato che la sospensione (della sentenza di secondo grado e dell'esecuzione dell'atto) è subordinata al *periculum in mora*, ma non è previsto il *fumus boni iuris*. L'art. 62 *bis* è uguale all'art. 373 c.p.c., per cui si può richiamare ciò che è stato detto a proposito dell'art. 373 c.p.c., e cioè che il dato positivo, «con una formula letterale davvero inequivoca, esclude qualsiasi valutazione sul fumus con riguardo all'inibitoria delle sentenze impugnate dinanzi alla Suprema Corte. In particolare, il nostro ordinamento processuale prevede che la sussistenza di un danno grave e irreparabile sia già di per sé condizione necessaria e sufficiente per la concessione della sospensione dell'esecuzione, a prescindere da qualsiasi pronostico sull'esito dell'impugnazione»¹⁰.

⁹ Il Presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. In caso di eccezionale urgenza il Presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio, che, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, c. 2. Si applica la disposizione dell'art. 47, c. 8 *bis*.

¹⁰ E. VULLO, *Considerazioni in tema di irreparabilità del danno ai fini della sospensione dell'esecuzione della sentenza d'appello*, in *Giur. it.*, 1996, I, 2, 251. Va però ricordato che Cass., 24 febbraio 2012, n. 2845, cit., nel principio di diritto, ha stabilito che «La specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti del fumus boni iuris dell'istanza cautelare e del periculum in mora». Sui presupposti che legittimano la pronuncia inibitoria ex art. 373 c.p.c., cfr.: App. L'Aquila, 28 luglio 2004, in *P.Q.M.*, 2004, fasc. 2, p. 39; Trib. Caltanissetta, 27-04-2004, in *Foro it.*, 2005, I, c. 241; Trib. Torre Annunziata 13 marzo 1997, ivi, 1997, I, 3426; Trib. Monza 28 febbraio 1996, in *Giur. it.*, 1996, I, 2, 531; Trib. Roma 20 marzo 1995, in *Giust. civ.*, 1995, I, 2547; App. Roma, 14 agosto 2000, in *Riv. trim. appalti*, 2001, p. 155; Trib. Caltanissetta, 27 aprile 2004, in *Foro it.*, 2005, I,

4. La sospensione delle sentenze di condanna

Nel processo tributario le sentenze di condanna condannano l'ente impositore al rimborso in favore del contribuente.

L'art. 69, comma 1, stabilisce che tali sentenze (e quelle in materia catastale) sono immediatamente esecutive.

Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro 90 giorni dalla sua notificazione o dalla presentazione della garanzia.

In caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza alla Ctp o, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Ctr.

Peraltro, anche la parte pubblica condannata, appellando la sentenza di primo grado, «può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi» (art. 52).

Inoltre, la stessa parte, se ricorre in Cassazione, «può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile» (art. 62 bis).

Resta da indagare quali siano i gravi e fondati motivi e quale il danno grave e irreparabile (per il fisco), che devono essere dedotti e provati (dal fisco), con la richiesta di sospensione della sentenza di condanna al rimborso.

5. La sospensione della riscossione nei giudizi di revocazione

Nell'art. 65 del d.lgs. n. 546 del 1992, concernente la revocazione, è stato inserito il comma 3 bis, a norma del quale le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 52, in tema di sospensione in appello, in quanto compatibili.

Si richiama l'art. 52 perché la revocazione viene decisa dalla Commissione di appello, che ha pronunciato la sentenza da revocare. Vale quindi quanto detto a proposito della sospensione in appello.

Anche le sentenze della Cassazione che, decidendo nel merito in senso sfavorevole per il contribuente, rendono efficace l'atto impugnato e sono impugnate per revocazione, possono essere sospese. La stessa Cassazione può disporre la sospensione della sua sentenza, ai sensi dell'art. 401 c.p.c.¹¹, con la conseguenza che è sospesa l'esecuzione dell'atto impugnato.

241; App. Salerno, 21 luglio 2003, in *Giur. it.*, 2004, p. 310; App. L'Aquila, 28 luglio 2004, in *P.Q.M.*, 2004, fase. 2, p. 39.

¹¹ Cass., Sez. VI, 17 settembre 2015, n. 18300 (ord.), in *Giur. it.*, 2015, p. 2618, con nota di A. MARCHESELLI, *Sospensione della esecuzione delle sentenze della Corte di Cassazione impugnate per revocazione: il difficile percorso verso una tutela giurisdizionale effettiva* e di G. RICCI, *Sull'inibitoria delle sentenze di Cassazione impugnate per revocazione*.

CAPITOLO 4
LE PROVE

SUI PRINCIPII GENERALI DELL'ISTRUZIONE PROBATORIA NEL PROCESSO TRIBUTARIO *

1. Questa decisione della Commissione tributaria milanese, chiamata a giudicare della legittimità di un accertamento sintetico ed, in particolare, a verificare se tale forma di accertamento fosse stata adottata in presenza dei presupposti richiesti dall'art. 121 T.U.I.D. del 1958, è di grande interesse, non solo perché contiene un'accurata esegesi delle norme in materia di istruzione probatoria, con il raffronto tra quelle vigenti e quelle abrogate, ma perché suggerisce di porre in questione i principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario, sinora pacificamente ritenuti informati al principio inquisitorio¹.

Nella specie, era accaduto che l'ufficio, pur essendo *sub indice* l'esistenza di certi fatti, dimostrabili solo attraverso l'esibizione della documentazione in possesso dell'ufficio stesso, aveva ommesso – secondo una prassi ricorrente – di produrla; avendo richiesto di produrli in udienza, si scontrava con l'opposizione del ricorrente. La Commissione si è trovata così a dover sciogliere il dilemma, se acquisire la documentazione o decidere prescindendone.

La Commissione ha ritenuto che l'ufficio non possa produrre alcun documento dopo la scadenza del termine stabilito nell'art. 19 D.P.R. n. 636, e che il giudice non può supplire a tale omissione con l'ordine di esibizione previsto nell'art. 36. Ciò perché il potere inquisitorio del giudice «non può spingersi sino al punto di totalmente sovrapporsi al potere dispositivo delle parti, sempre più accentuato, su un piano di tendenziale parità delle parti, nel nuovo contenzioso tributario»; ed inoltre perché, consentendo alla Commissione di supplire al

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, II, pp. 203-216 (nota a Comm. trib. di I grado di Milano, 29 dicembre 1977).

¹ Cfr., dopo la riforma, L.P. COMOGLIO, *Atti di istruzione delegata e contraddittorio nel contenzioso tributario*, in questa *Rivista*, 1973, I, p. 485, il quale rileva che l'art. 35, 1° comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, avrebbe introdotto il principio inquisitorio in senso formale; B. COCIVERA, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Milano, 1976, p. 206; F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1684, secondo cui le commissioni sarebbero vincolate ad esercitare i poteri inquisitori quando le parti, onerate soltanto della deduzione dei fatti, non li provino sufficientemente; A. MERCATALI, *Giurisdizione, competenza e poteri istruttori della Commissione centrale e della Corte d'appello*, in questa *Rivista*, 1977, II, p. 160.

mancato adempimento di oneri gravanti sulle parti, si fa «perdere credibilità all'articolato e giustificato sistema dei termini costruito dall'art. 19 D.P.R. n. 636».

Come appare evidente, la decisione ribalta l'opinione corrente; a fondamento del sistema, pone il principio dispositivo, in luogo di quello inquisitorio; e sebbene a quest'ultimo assegni una qualche presenza, in funzione integrativa dei risultati probatori raggiunti mercé l'attività istruttoria delle parti, sembra chiaro che la Commissione ritenga essere il processo tributario ascrivibile ai processi di tipo dispositivo: il che, come è correntemente riconosciuto, non contrasta con l'eccezionale attribuzione al giudice di poteri d'iniziativa ufficiosa².

2. Il profondo contrasto tra l'opinione unanime, che continua ad ascrivere il processo tributario ai processi di tipo inquisitorio, e l'opinione che esso sia informato al principio dispositivo, non può essere risolto – come molti altri problemi del processo tributario – prescindendo dall'evoluzione storica di questo processo. Questa evoluzione è compendiata dal «differenziarsi di un procedimento giurisdizionale da un procedimento amministrativo, differenziarsi indubbiamente faticoso e che dà luogo ad ibridi non sempre facilmente incasellabili nelle rigide categorie, costruite avendo presenti tipi di processo più evoluti»³.

²Non è certo questo il luogo per affrontare il problema della distinzione tra principio inquisitorio e principio dispositivo; qui è sufficiente richiamare il modello del processo civile, pacificamente ritenuto dispositivo (v. peraltro i dubbi recentemente affacciati da E. RICCI, *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, p. 380 e la critica a Ricci di B. CAVALLONE, *Crisi delle «Maximen» e disciplina dell'istruzione probatoria*, *ivi*, 1976, p. 678), e che tuttavia conosce svariate ipotesi nelle quali, secondo la terminologia di Satta, è dato al giudice di collaborare alla prova (SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1959, vol. I, p. 459).

È appena il caso di avvertire, poi, che, nel corso di questo scritto, dei principi dispositivo ed inquisitorio si discorre riferendoli soltanto al profilo probatorio del processo, non a ciò che attiene alla fissazione dell'oggetto del giudizio ed all'allegazione dei fatti. Sotto quest'ultimo profilo, non dovrebbe esservi dubbio alcuno sulla vigenza, in esso, del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato nonché sul potere monopolistico delle parti in ordine all'allegazione dei fatti.

³G.A. MICHELI, *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1940, p. 221. Il chiaro Autore, in quello scritto ed in altri di quel periodo, seppe cogliere, con acuta sensibilità, il travaglio di quella evoluzione, sottolineando in più luoghi che il legislatore del 1936-37 «non ha saputo, invero, seguire un ben preciso indirizzo, nel senso di riconoscere pienamente la giurisdizionalità dell'organo, per quanto sia indubbio che il più recente sviluppo legislativo sia appunto nel senso di ribadire il carattere giurisdizionale delle commissioni» (così in *Amministrazione finanziaria, giustizia tributaria e giurisdizione volontaria*, in *Annuario dir. comp. e st. leg.*, 1946, p. 17).

La situazione normativa era indubbiamente caratterizzata dagli «ibridi» sottolineati dal MICHELI; altra autorevole dottrina, per altro verso, perseguiva l'obiettivo di inquadrare, nei limiti in cui le norme lo consentissero, il processo tributario nelle categorie genuinamente processualistiche, e di applicare ad esso le regole proprie dei processi giurisdizionali. Mi riferisco particolarmente alla monografia di ALLORIO, *Diritto processuale tributario* (la cui prima edizione è del 1942), che, ad esempio, estende al processo tributario le nozioni di processo volontario e di giurisdizione volontaria, inquadra l'esecuzione esattoriale nell'azione esecutiva ecc. Specialmente in

L'originario stampo amministrativistico del procedimento era particolarmente manifesto in materia di istruzione: è solo in questa chiave di lettura che si riescono a comprendere molti aspetti della disciplina abrogata, che riuscirebbero incomprensibili a chi rileggesse oggi le norme del 1937 ignorandone l'origine storica. Si comprende così, ad esempio, il fatto che l'ufficio, in sede istruttoria, operasse non tanto come parte, quanto come ausiliario del giudice. Il ricorso era presentato allo stesso ufficio, che lo trasmetteva alla commissione corredandolo – si noti – non delle sue difese, ma di un «rapporto informativo», ed inoltre «degli atti di ufficio e di tutti i documenti prodotti dal contribuente» (art. 23 R.D. 8 luglio 1937, n. 1515)⁴.

Sebbene non vi fosse, tra commissioni ed ufficio, un rapporto di tipo gerarchico, pur quando le commissioni erano considerate «corpi amministrativi», era evidente che, per l'ufficio, presentare il rapporto informativo e presentare i documenti (*tutti* i documenti, in suo possesso) non era un onere difensivo e probatorio, ma lo svolgimento di un dovere amministrativo: quello di «istruire la pratica» per l'organo sovraordinato che doveva decidere l'affare.

Non meno significativo l'art. 24, che «consentiva» al privato di prendere visione degli atti dell'ufficio e di produrre a sua volta note aggiuntive e documenti. Ove sembra di cogliere (mi riferisco al «consentire») addirittura la deroga ad un principio di segretezza.

Il procedimento si svolgeva dunque in modo che all'udienza di discussione (alla quale il privato era ammesso solo se ne avesse fatto istanza) si pervenisse disponendo di tutti i documenti acquisiti in sede amministrativa (atti d'ufficio e atti prodotti all'ufficio dal contribuente). Poiché per l'ufficio, produrre i documenti, non era un onere probatorio ma un dovere amministrativo istituzionale, era naturale che alle inadempienze dell'ufficio potesse supplire la stessa commissione, ordinando in qualsiasi momento all'ufficio o al privato la produzione di documenti⁵⁻⁶.

materia di istruzione, è notevole la vigorosa affermazione, da parte di questo autore, di principii come quello del contraddittorio, quello del divieto della scienza privata, ed altri.

⁴ Queste ed altre norme, manifestamente modellate su quelle dei ricorsi amministrativi, interpretate in chiave processuale facevano della finanza un ausiliario del giudice, o incaricato processuale (v. ALLORIO, *op. cit.*, p. 263 della 5^a ed.).

⁵ MICHELI, *Aspetti e problemi*, cit., p. 224, riteneva che fosse conferito alla p.a. come al contribuente un *potere di collaborazione*, diverso dal tradizionale potere probatorio.

Ciò rappresenta già una interpretazione, in chiave processualistica, di quelle norme: lettura indubbiamente corretta, alla luce della premessa che le commissioni avessero acquisito natura giurisdizionale.

Nel testo si mira invece a sottolineare lo stampo amministrativistico, onde quei poteri di collaborazione erano anche dei doveri, nel caso del privato sanzionati con una ammenda.

⁶ Se si tien conto di ciò, non stupisce che permanga la prassi degli uffici di non produrre la documentazione, e la convinzione che produrla non sia un onere probatorio, e che il non produrla non comporti il rischio di soccombenza.

3. Una simile struttura dei rapporti tra organo decidente, da un lato, e pubblica amministrazione e privato dall'altro, pienamente rispondente ai caratteri d'un procedimento amministrativo, non poteva non dar adito, una volta affermata la natura giurisdizionale del procedimento, all'affermazione che si trattasse d'un processo di tipo inquisitorio. Subentrava così, all'immagine d'una commissione amministrativa che istruiva l'affare – in sede di revisione dell'operato dell'ufficio subordinato – avendo gli stessi poteri dell'ufficio di prima istanza, e con la collaborazione obbligatoria dello stesso ufficio e del privato – si ricordi che la legge sanzionava con una ammenda gli ordini probatori che la commissione poteva rivolgere al privato, ed era incerto se dovesse applicarsi la *poena confessi*⁷ – l'immagine di un organo *super partes* ed imparziale, dotato dei poteri del giudice di un processo di tipo inquisitorio⁸.

Nella prospettiva processualistico-giurisdizionale, nessuno poteva negare che l'unica possibile interpretazione dell'art. 25 del R.D. n. 1516/1937 fosse appunto quella. Unico problema, era di segnare le differenze tra processo tributario ed altri processi di quel tipo⁹. Non era dubbio, comunque, che «la ricerca degli elementi istruttori da parte del giudice tributario (fosse) assolutamente spontanea e libera»¹⁰.

Questa la situazione prima della riforma del 1972. La dottrina, seguitando ad affermare che siamo in presenza di un processo inquisitorio, mostra di credere che nulla sia cambiato con il D.P.R. n. 636. Ma si può dubitarne.

4. La decisione milanese esamina il problema su basi esegetiche; e conclude nel senso che la riforma ha innovato, facendo prevalere il principio dispositivo su quello inquisitorio.

Viene così sciolta l'apparente disarmonia tra l'art. 35, che riproduce la norma secondo cui le commissioni hanno gli stessi poteri degli uffici (norma che – considerata isolatamente, come sinora ha fatto la dottrina – induce a ritenere che nulla sia mutato) ed altre norme che, fissando termini e preclusioni all'iniziativa istruttoria delle parti, appaiono più conformi ad un processo di tipo dispositivo. L'ordine di problemi che questa normativa suscita non diverge da quello che

⁷ Sulle conseguenze dell'omessa produzione, da parte del privato, di documenti che la commissione avesse ordinato di esibire, v. V. ANDRIOLI, *Intorno ai principii generali della prova nel processo tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, p. 287, che nega l'applicazione della *poena confessi*, mentre l'ammette MICHELI, *Aspetti e problemi*, cit., p. 226.

⁸ La dottrina del processo tributario operava così una trasposizione in certo senso inversa rispetto a quella di chi ha applicato il concetto processuale del metodo inquisitorio all'istruttoria dei procedimenti amministrativi (LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1907, p. 423 ss.).

⁹ V. MICHELI e ANDRIOLI, negli scritti citati alla nota 7.

¹⁰ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 335.

pongono le norme del nuovo processo del lavoro, nel quale le parti sono soggette a rigide preclusioni (artt. 415, 416, 420 5° c., c.p.c.), mentre il giudice può «disporre d'ufficio in qualsiasi momento l'ammissione di ogni mezzo di prova» (art. 421 c.p.c.). Una delle interpretazioni possibili dell'art. 421 c.p.c. è «quella di limitare tale potere alle fonti di prova che siano emerse ... da allegazioni e difese delle parti solo in fasi successive a quelle preclusioni ... impedendo al giudice di liberare, in sostanza, l'una o l'altra parte dalle conseguenze sfavorevoli delle negligenze difensive in cui sia incorsa fino al momento preclusivo delle sue iniziative istruttorie»¹¹.

Sull'esattezza di questa tesi, nel campo in cui è stata manifestata, non occorre prendere posizione. Ciò che soltanto preme qui considerare è che mancano, nel corpo dell'art. 35 del decreto sul processo tributario, quegli elementi esegetici sulla base dei quali altri ha ritenuto che il potere inquisitorio del giudice prescinde dalle preclusioni e decadenze che si sono già verificate¹².

Si può quindi concludere che, come da alcuni si ritiene per il processo del lavoro, il potere inquisitorio del giudice è delimitato dalle preclusioni e decadenze in cui siano incorse le parti. Ciò su cui si può peraltro consentire è che questo limite presenti una certa elasticità, nel senso che al giudice è bensì vietato di introdurre prove da cui le parti siano decadute, ma non di provvedere alla *integrazione* di prove, che le parti abbiano tempestivamente proposte o introdotte¹³.

Un'altra osservazione di rilievo, circa l'art. 35, sta in ciò che esso non attribuisce al giudice poteri di disposizione della prova di ordine generale, ma poteri a senso unico¹⁴, i quali gli consentono di indagare nella sfera del privato ma non in quella dell'amministrazione. Per il processo del lavoro, si è osservato che i principii costituzionali di uguaglianza non consentono che il giudice possa ammettere, a sostegno delle allegazioni di una parte, mezzi istruttori da cui essa sia decaduta¹⁵. Un simile ordine di idee può essere trasportato nel nostro campo,

¹¹ L. MONTESANO, *Le prove disponibili d'ufficio e l'imparzialità del giudice civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1978, p. 206.

¹² L'art. 421, comma 2, concede al giudice il potere di disporre d'ufficio «in qualsiasi momento l'ammissione di ogni mezzo di prova», e facendo leva sull'espressione «in qualsiasi momento» si è ritenuto che la legge svincola il giudice dal limite delle preclusioni e decadenze in cui sia incorsa la parte onerata dalla prova che il giudice voglia introdurre d'ufficio (v. PROTO PISANI, in PROTO PISANI, PEZZANO, BARONE, ANDRIOLI, *Le controversie in materia di lavoro*, Bologna, 1974, p. 312; VERDE, *Norme inderogabili, tecniche processuali e controversie del lavoro*, in *Riv. dir. proc.*, 1977, p. 248, ove altre indicazioni).

¹³ Nell'ambito di questa mitigazione del sistema delle preclusioni e decadenze trova giustificazione la soluzione, per così dire, quantitativa, additata dalla decisione milanese: soluzione d'altro canto rispondente ad esigenze pratiche, quando la controversia concerna basi imponibili complesse (reddito d'impresa) e la documentazione virtualmente rilevante sia enorme.

¹⁴ MICHELI, *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in questa *Rivista*, 1975, p. 534, in nota.

¹⁵ MONTESANO, *op. cit.*, p. 205.

ove si concreta (dato che i poteri del giudice coincidono con quelli di una delle parti) nel divieto per il giudice di ammettere mezzi istruttori da cui l'ufficio sia decaduto.

Nel processo tributario, il limite è duplice: riguarda, cioè, non solo i mezzi istruttori, da cui l'ufficio sia decaduto *nel processo*, ma anche quelli da cui sia decaduto *prima* del processo. Esistono infatti, prima del processo, delle attività preparatorie, che l'ufficio deve svolgere, prima di emanare atti. Il giudice non può surrogarsi all'amministrazione nello svolgimento dell'istruttoria amministrativa; deve, anzi, sanzionare l'illegittimità del provvedimento, che l'amministrazione abbia emesso omettendo di svolgere le indagini che di volta in volta la legge richiede¹⁶.

I poteri d'indagine della commissione, dunque, debbono essere messi in relazione con l'indagine primaria svolta dall'ufficio, ed hanno lo scopo di rappresentarne una verifica od un completamento, non un surrogato.

Questa considerazione giustifica una prima conclusione circa la portata dell'art. 35 in relazione al precedente art. 25 del R.D. n. 1516: mentre quest'ultima norma attribuiva poteri che, in quanto esercitabili anche per fini di amministrazione attiva, autorizzava un'indagine primaria, l'art. 35 limita la sua sfera di azione all'indagine processuale¹⁷.

Un'ultima considerazione sul vigente art. 35 è che esso – data l'attuale struttura del processo – non è, a differenza dell'abrogato art. 25, norma idonea ad

¹⁶ Sulla distinzione tra istruzione primaria, o preprocessuale, e quella secondaria, cioè processuale, cfr. F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, p. 72 ss. Se si tien presente il principio, per il quale la pubblica amministrazione non può emettere alcun atto, senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che lo legittimano (cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 393; nonché MICHELI, *Aspetti e problemi*, cit., il quale esattamente osserva come, rispetto alla fase di accertamento «decretale», non possa parlarsi di onere della prova, ma debba richiamarsi la regola di buona amministrazione); più specificamente, se si tien presente che l'amministrazione finanziaria deve, prima di procedere ad imposizione, svolgere indagini e raccogliere prove che specificamente le leggi le impongono (ad es.: art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973), il processo non dovrebbe, in linea di massima, andar oltre la verifica dell'osservanza, da parte della finanza, delle norme procedurali. Altra è, poi, l'ipotesi, in cui il ricorrente opponga, alle prove raccolte dalla finanza, altre prove, o fatti impeditivi. Quando ciò avviene, i risultati dell'istruzione primaria non sono sufficienti, alla finanza, a svolgere la sua difesa (cfr., in argomento, BENVENUTI, *op. cit.*, p. 74, in nota).

¹⁷ Correlati ai poteri di emettere atti di accertamento, le potestà di indagine conferite dall'art. 25 apparivano funzionali ad una istruzione primaria, e quindi ad una istruzione diretta non tanto a verificare le affermazioni delle parti, ma ad accertare, oltre la stessa affermazione del fisco, la reale situazione-base del tributo. Chi non distingueva tra questi poteri, di carattere amministrativo, e quelli giurisdizionali, ascriveva il processo tributario non al tipo del processo di parti ma ai processi nei quali lo stesso giudice può mutare o introdurre nel processo l'oggetto del giudizio (BENVENUTI, *op. cit.*, p. 175).

Sugli abrogati poteri delle commissioni di emettere accertamenti cfr. TREMONTI, *L'atto di accertamento soggettivamente complesso*, in questa *Rivista*, 1972, p. 473 ss.

esaurire la disciplina dell'istruzione. Il processo abrogato, in quanto modellato sui procedimenti amministrativi di revisione, vedeva soddisfatta ogni esigenza di disciplina dei poteri istruttori dell'organo decidente da una norma che attribuisce all'organo decidente i medesimi poteri d'indagine dell'organo del quale si controlla l'operato.

Il disegno a cui è informato l'attuale processo tributario è diverso ed in esso una norma a senso unico non può assumere il ruolo di norma generale dell'istruzione. Il compito del giudice non può essere visto più in termini di rifacimento o controllo dell'operato dell'amministrazione; il campo d'indagine è rappresentato non soltanto dalla sfera del privato ma anche da quella dell'amministrazione: una disciplina dell'istruzione, insomma, per essere completa, deve investire sia l'attività probatoria del fisco che quella del privato. E l'art. 35, in quanto si correla solo alla prima, non esaurisce la disciplina dell'istruzione.

5. Volgendo ora alle conclusioni, dovrebbe apparire manifesto come all'art. 35 debba essere dato un significato diverso di quello che si attribuiva all'abrogato art. 25 del R.D. n. 1516.

La norma abrogata faceva parte d'un sistema nel quale l'attività istruttoria delle parti costituiva adempimento d'un dovere di collaborazione: protagonista della prova era il giudice, ed una norma come l'art. 25 poteva esaurire la disciplina della materia.

Viceversa il nuovo sistema è improntato all'onere soggettivo di prova a carico delle parti; per la raccolta delle prove, esso fa affidamento essenzialmente e primariamente su quell'onere; l'art. 35, d'altro canto, è intrinsecamente inidoneo ad esaurire la disciplina della materia.

Se deve perciò essere cercata altrove la norma-cardine del sistema, questa è rappresentata, attraverso il rinvio dell'art. 39 alle norme del libro primo del codice di procedura civile, dall'art. 115 di quel codice: «Salvo i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti ...».

Con ciò si viene ad affermare che anche il processo tributario è un processo di tipo dispositivo, e che l'art. 35 non è norma che – ponendosi sullo stesso piano dell'art. 115 c.p.c. –, ed avendone contenuto antitetico, ne escluda l'estensione al processo tributario.

In questa prospettiva, l'art. 35 non è più – come il precedente art. 25 – la norma cardine del sistema, ma soltanto uno di quei «casi previsti dalla legge», fatti salvi dall'art. 115, nei quali il giudice ha eccezionalmente – fermo il potere monopolistico delle parti di fissare il tema della prova – il potere di assumere d'ufficio certi mezzi.

L'art. 35 – una volta che si sia chiarito il nuovo contesto in cui è destinato ad operare, ed una volta che se ne sia delimitata la portata – cessa di essere norma-cardine, cessa di essere una norma-principio, ed assume il ruolo ben più mode-

sto di modo di regolamentazione d'un certo tipo di prove (in particolare, l'ispezione)¹⁸.

Esso non impedisce, quindi, di affermare la vigenza del principio dispositivo più di quanto lo impedisca, nel processo civile, l'art. 118 c.p.c. (in materia di ispezione).

Lo stesso art. 36 del D.P.R. n. 636, che consente al giudice di ordinare alle parti la produzione di documenti, non è espressione di un principio generale, ma un'altra deroga – non ignota al processo civile – al principio dispositivo. Esso va infatti accostato all'art. 210 c.p.c., con il quale ha comunanza di scopo: entrambe le norme vogliono porre rimedio all'impossibilità, in cui una parte si trovi, di produrre un documento posseduto dall'altra¹⁹. La norma tributaria, anzi, si direbbe dettata specialmente a favore del contribuente, che abbia trasmesso – durante il procedimento amministrativo – documenti all'amministrazione, e che quest'ultima non abbia prodotto in giudizio.

Chiaro è dunque il funzionamento dell'art. 36: del potere ivi contemplato, il giudice deve fare uso non per rimediare alle negligenze difensive del fisco, ma quando essa sia in possesso di documenti, ai quali l'altra parte si sia riferita nelle sue allegazioni.

Bene ha quindi deciso la commissione milanese nel respingere l'istanza dell'ufficio (a tacere dell'assurdità di una istanza, con cui una parte chieda le sia ordinato di fare ciò che avrebbe potuto fare di sua iniziativa).

¹⁸La *ratio* della deroga al principio dispositivo, rappresentata – secondo la prospettiva qui accennata – dall'art. 35, non è riconducibile alla ragione che generalmente si adduce per giustificare i poteri di iniziativa ufficiosa: quella di assicurare l'effettività dell'uguaglianza delle parti, quando le parti si trovino in una situazione di disuguale possibilità di disporre praticamente del materiale probatorio (v. BENVENUTI, *L'istruzione*, cit., p. 230). Un motivo per pensare che l'art. 35 voglia assicurare un simile scopo parrebbe convalidato dal fatto che, in materia tributaria, si tratta di indagare circa il presupposto del tributo e quindi in ordine ad una situazione conosciuta e dimostrabile agevolmente dal contribuente, ma non dalla finanza.

Non è tuttavia così, perché a tale disuguaglianza pongono già rimedio le norme del procedimento di accertamento, che conferiscono al fisco poteri di indagine non meno estesi e penetranti di quelli del giudice.

La *ratio*, dunque, dell'art. 35 deve essere cercata altrove: nella necessità, cioè, di controllare, rifacendola, l'indagine già effettuata dal fisco.

¹⁹L'art. 36 sembra quindi rispondere ad una finalità diversa da quella che va attribuita all'art. 35 (v. nota che precede): esso serve ad assicurare l'uguaglianza delle parti in situazioni in cui esse non sono in grado di procurarsi il mezzo di prova.

LE PRESUNZIONI NEL PROCESSO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Natura delle norme sulle presunzioni. – 3. Uso e abuso della nozione di presunzione. – 4. Le presunzioni tributarie: ragionevolezza e costituzionalità. – 5. Le presunzioni assolute. – 6. Le presunzioni relative. – 7. Le presunzioni semplici. – 8. Le presunzioni «semplicissime». – 9. Conclusioni.

1. Nell'economia di questo convegno di studi, organizzato in modo che per ogni settore dell'ordinamento tributario vi è una relazione *ad hoc*, penso che la mia debba essere una relazione introduttiva, che affronti non tanto, nel merito, il significato delle singole norme sulle presunzioni, quanto i problemi generali della materia; problemi, per così dire, di metodo, da valere poi per l'impostazione dei quesiti di specie. Forse il diritto tributario è il settore dell'ordinamento in cui più numerose sono le norme sulle presunzioni; la ragione ne è evidente. In materia penale, le presunzioni mancano per motivi ben noti; in materia civile, le presunzioni non sono frequenti, perché i protagonisti della lite sono anche i protagonisti del fatto da accertare. In diritto tributario, invece, la situazione è ben diversa: il fatto da accertare avviene nella sfera di un soggetto, che ha interesse ad occultarlo; il soggetto che ha interesse a conoscerlo, ed ha poi l'onere di provarlo in giudizio, è l'amministrazione finanziaria: il legislatore si avvale di norme presuntive per facilitare il compito dell'amministrazione nella ricerca dei fatti imponibili e nella loro dimostrazione in giudizio.

Che l'onere di prova spetti, nel processo tributario, all'amministrazione finanziaria, è un enunciato su cui, ormai, non dovrebbero sussistere dubbi; la stessa giurisprudenza, in questi ultimi tempi, si è andata consolidando in tal senso, recependo un orientamento dottrinale risalente (ALLORIO) per il quale l'amministrazione deve procurarsi le prove dei fatti su cui si fonda l'atto d'imposizione prima ancora di emanare tale atto, essendo ciò un requisito di legittimità dell'atto; di riflesso, in sede processuale, l'amministrazione deve fornire al giudice le prove dei fatti su cui si fonda l'atto impugnato, spettando ad essa dare la

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, pp. 188-205 e *Le presunzioni in materia tributaria. Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985*, a cura di A.E. Granelli, Maggioli, Rimini, 1987, pp. 39-58.

prova dei presupposti della legittimità dell'atto contestato in giudizio. Questo orientamento è ora pienamente accolto dalla giurisprudenza che, come argutamente è stato notato (GRANELLI), ha messo in soffitta il mito della presunzione di legittimità dell'atto amministrativo.

Tutto ciò significa che le norme sulle presunzioni non hanno per destinatario soltanto il giudice, ma anche l'amministrazione quale «protagonista» del procedimento impositivo. Il processo tributario è segnato da una peculiarità: quella di essere un processo la cui istruttoria è di secondo grado, è un'istruttoria secondaria (l'espressione è stata usata per il processo amministrativo da BENEVENUTI). Esso presuppone cioè un'istruttoria primaria, svolta dall'amministrazione nel procedimento, in esito al quale è stato emesso l'atto impugnato. Per modo che il processo controlla i risultati del procedimento. Le norme sulle presunzioni, quindi, hanno una doppia valenza; sono norme che riguardano il procedimento, e quindi sono parametri per la valutazione della legittimità del provvedimento; ma sono altresì norme processuali, che hanno per destinatario il giudice, fornendogli il parametro per la soluzione della questione di fatto del giudizio e per la valutazione della legittimità (dal punto di vista della questione di fatto) dell'atto impugnato.

Le norme sulle presunzioni non sono collocate in un testo organico; esse sono disseminate nelle leggi sulle singole imposte (così come le presunzioni del diritto civile sono nel codice civile, non nel codice di rito). Ciò non significa che sono norme di diritto sostanziale; sono norme procedurali e processuali, che valgono tanto per l'amministrazione (quale autrice del provvedimento) quanto per il giudice (quale giudice della legittimità del provvedimento).

La tesi che le norme sulle presunzioni valgano per l'amministrazione ma non per il giudice è dunque una tesi inaccettabile; essa prospetta in definitiva un'antinomia, perché – se così fosse – noi avremmo questa incongruenza: l'incongruenza, cioè, di un atto impositivo legittimo in base alle norme (presuntive) che l'amministrazione può applicare nella preparazione dell'atto, ma destinato ad essere annullato perché valutato dal giudice in base ad un metro di giudizio diverso.

Il parametro di giudizio, invece, non può non essere unico; quindi, se una norma dispone che l'amministrazione, dato un fatto, ne presume un altro, questa medesima norma vale per l'amministrazione come per il giudice. Essa è criterio di condotta per l'amministrazione, ed è criterio di giudizio per il giudice.

2. Il problema di fondo, in tema di presunzioni, sta nel vedere se il fenomeno appartenga all'area del diritto processuale od a quella del diritto materiale. Ripercorrere il dibattito dottrinale sopra un simile problema non è evidentemente possibile in questa sede; ci si deve limitare, quindi, a qualche cenno alle voci più significative della nostra dottrina.

È assai diffuso, ed annovera voci di grande autorevolezza, l'orientamento che

estromette il fenomeno della presunzione legale dall'area delle prove: orientamento che, si noti, riguarda sia le presunzioni assolute, sia quelle relative. L'insegnamento chiovendiano è nel senso che le presunzioni non hanno natura processuale; esse «stabiliscono quali fatti devono in determinati rapporti giuridici ritenersi come costitutivi o impeditivi fino a prova contraria, al fine non tanto di conformare la convinzione del giudice, quanto di facilitare certe condizioni giuridiche (di figlio, di proprietario, di possessore, di creditore, ecc.). Esse appartengono dunque al diritto sostanziale» (CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1928, p. 127). MICHELI, nella sua celebre monografia su *L'onere della prova* (Padova, 1942, p. 170), accoglieva l'insegnamento chiovendiano ravvisando, nelle norme sulle presunzioni, un'evoluzione storica che le aveva trasformate, da norme sulla valutazione delle prove, in «meri spedienti di tecnica legislativa, incidenti comunque non più sulla valutazione della prova, sibbene (indirettamente) sulla ripartizione del carico della prova, in quanto importano la formulazione di una concreta fattispecie, in altri termini una norma sostanziale».

Altri autori distinguono tra presunzioni assolute e relative, assegnando soltanto alle prime natura sostanziale (BENVENUTI, *L'istruzione del processo amministrativo*, Padova, 1953, p. 364; ANDRIOLI, *Presunzioni (dir. civ. e proc. civ.)*, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. XIII, p. 766). Degna di menzione è poi la teorica sviluppata da Cordero, che individua, in presenza di presunzioni, una pluralità di fattispecie sostanziali; il giudice dovrebbe poi giudicare applicando l'una o l'altra fattispecie, a seconda dell'esito dell'istruttoria (*Il giudizio d'onore*, Milano, 1959, p. 57 ss.).

A me pare che, nella pur autorevolissima dottrina che bandisce dal mondo della prova il fenomeno della presunzione legale vi sia dell'apriorismo; a mio avviso, l'affermazione che tutte le norme in cui si è soliti ravvisare presunzioni assolute, o presunzioni relative, appartengono al diritto sostanziale, è un'affermazione che pecca di assolutismo. Nella pratica e nel linguaggio corrente il vocabolo presunzione ha un uso assai diffuso; e se è vero che molti fenomeni, che vengono indicati come presunzioni, tali non sono, è altresì vero che si tratta di separare in modo rigoroso i casi in cui il fenomeno riguarda la regolamentazione della fattispecie, da quelli in cui il fenomeno riguarda la ricostruzione giudiziale del fatto.

La decisione del giudice muove da due premesse; ovvero dalla soluzione di due questioni: la *quaestio juris* e la *quaestio facti*. Ora, la dottrina sostanzialista delle presunzioni, pone un postulato: che il giudice, nel risolvere la questione di fatto, sia guidato soltanto dal principio del libero convincimento. Ogni intervento del legislatore, ogni comando probatorio, sul terreno della prova, sottrarrebbe la materia all'ambito dell'istruzione; sarebbe sempre, necessariamente, una modificazione della fattispecie. Ogni volta che vi è un comando probatorio, non saremmo più sul piano dell'accertamento del fatto, ma su quello dell'applicazione del diritto al fatto.

Mi pare che proprio Cordero (rivedendo implicitamente le sue posizioni) abbia messo bene in chiaro il fenomeno della prova critica legale (in *Procedura penale*, Milano 1983, p. 938). Non vi sono ragioni, Egli dice, per estraniare le prove presuntive legali dalla classe delle prove, «a parte l'assuefazione ad un concetto tratto dalle scienze sperimentali, al quale ripugna l'idea che qualcuno predichi l'esistenza di un avvenimento senza averla verificata con dati metodi di ricerca». La differenza delle prove critiche a valutazione legale, rispetto a quelle a valutazione libera, sta nel criterio dell'inferenza, non sperimentale ma normativo: il giudice, cioè, non trae l'illazione che la pratica gli suggerisce ma quella che la legge gli impone. «Di fatto la regola di valutazione legale deriva per lo più da una massima di esperienza ormai cristallizzata in norma; ma il comando probatorio sopravvive alla possibile erosione dei suoi fondamenti conoscitivi, finché la legge non sia abrogata; e potrebbe anche darsi che la regola fosse imposta dal legislatore non tanto sul presupposto di un calcolo quanto per far prevalere un interesse sull'altro».

È dunque tecnicamente configurabile tanto l'esemplare della prova critica legale che viene comunemente detta presunzione assoluta (anche se «nei casi di solito classificati sotto questo segno, il fenomeno spesso esce dalla materia delle prove»), quanto quello delle presunzioni relative, («le regole in forza delle quali il giudice, dato *a*, deve pronunciare sul presupposto di *b*, sempre che non sia dimostrata l'inesistenza di quest'ultimo»).

3. Il termine presunzione viene usato largamente, ma non sempre in senso tecnico. Basti ricordare le polemiche che seguirono la sentenza della Corte costituzionale sulla legittimità dell'art. 176 del T.U. Imposte Dirette del 1958, della norma, cioè, che consentiva l'iscrizione provvisoria a ruolo sulla base di imponibili dichiarati od accertati per periodi d'imposta precedenti. La Corte affermò che il sistema non era irrazionale «rispetto alla presunzione su cui l'iscrizione si fonda ... poiché non è arbitrario ritenere in via del tutto provvisoria che il reddito denunciato dal contribuente per un periodo d'imposta si produca, almeno nella stessa misura, anche nei due periodi successivi ...» (Corte cost., 3 luglio 1967, n. 77, in *Giur. cost.*, 1967, p. 980). Molti annotatori della sentenza presero alla lettera le parole della Corte; ritennero, cioè, che la Corte avesse ravvisato in quella norma una presunzione in senso tecnico (MICHELI, *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. cost.*, 1967, p. 1525; FALSITTA, *Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1968, II, p. 3; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano 1969, p. 85; MICHELI, *Note sulla capacità contributiva presunta*, in *Foro it.*, 1970, V, 134).

Ma, chiudendo la polemica (generata dallo scritto di BRANCA, *Quis adnotabit adnotatores?*, in *Foro it.*, 1970, V, 17), l'allora Presidente della Corte costituzionale chiarì (con interpretazione che potremmo dire autentica) che la sentenza «non ha alluso alla presunzione (legislativa assoluta) *in senso tecnico*», soggiun-

gendo: «Il pensiero della Corte è ... che il legislatore ritenga (presuma *di fatto*, la presunzione è un motivo di politica legislativa) che il reddito non diminuisca da un anno all'altro ...» (BRANCA, *Chiosa a chiusa*, in *Foro it.*, 1970, V, p. 147).

Il caso, mi sembra, è emblematico, per chi voglia distinguere la presunzione come *ratio* di una norma, come motivo logico che ha indotto il legislatore a dettare una certa disciplina di diritto sostanziale, dalla presunzione in senso tecnico, che è l'oggetto, il contenuto specifico di una norma probatoria, che impone al giudice (ed, in sede procedimentale, all'amministrazione), di risolvere in un certo modo un problema di accertamento dei fatti (noto, incidentalmente, che la norma non impone all'amministrazione o al giudice di rappresentarsi un certo fatto come vero, ma di risolvere in un certo modo la *quaestio facti*: cfr. CORDEIRO, *Il giudizio d'onore*, cit., p. 72).

Ugualmente, non siamo in presenza di presunzioni in senso tecnico, nei casi in cui il legislatore «assimila» una certa ipotesi a quella che costituisce manifestazione tipica del presupposto di un tributo. Quando, ad esempio, nella disciplina dell'IVA, il legislatore – definita la nozione di prestazione di servizi e di cessione di beni – «assimila» alle ipotesi «tipiche» ipotesi che divergono da esse, esso non stabilisce imperativamente come debba risolversi una questione di fatto (se, in fatto, le ipotesi assimilate siano riconducibili alla fattispecie tipica), ma ricollega, alle ipotesi assimilate, la stessa disciplina giuridica che è stata prevista per la fattispecie tipica. Anche qui, se di presunzione si vuol parlare, essa sta nella *ratio* nella norma: il legislatore «presume» che vi siano delle ragioni di politica legislativa, per le quali certe ipotesi (estrane alla definizione della fattispecie tipica) meritino identico trattamento.

A proposito dell'ultimo comma dell'art. 51, D.P.R. n. 597, che dispone che le norme sul reddito d'impresa si applicano alle società in nome collettivo ed a quelle in accomandita semplice, anche se esercitano attività non commerciali, si dice nella prassi che la norma ponga una presunzione assoluta; è evidente, invece, che anche qui il legislatore non risolve un problema di fatto, ma, ad una certa realtà (esistenza di società di un certo tipo, quale che sia la loro attività), collega un certo trattamento normativo.

L'esemplificazione può continuare agevolmente (si pensi, ad esempio, ai titoli azionari assimilati alle merci, sempre nella disciplina del reddito d'impresa; si pensi, ancora, alla norma sulla deduzione degli interessi passivi per imprese che abbiano proventi non tassabili), ma la conclusione cui si vuole approdare è ben chiara: vi sono, nella prassi, usi del termine presunzione che non alludono alle presunzioni in senso tecnico; si tratta, allora, di operare le opportune distinzioni, perché solo alle presunzioni in senso tecnico si ricollegano certe conseguenze (implicate dal loro essere norme di natura processuale) che sarebbe improprio ricollegare alle presunzioni in senso lato.

4. Si dice di solito che la presunzione legale cristallizza una massima di espe-

rienza: di solito è effettivamente così, ma non è sempre così, perché vi sono presunzioni che non sono affatto fondate su di una massima di esperienza (GENTILI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Padova, 1984, p. 14). Consideriamo l'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, ove è stabilito che «il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi». A me non riesce di scorgere alcuna massima di esperienza sulla quale assidere una simile presunzione: non si può certo dire che, secondo l'*id quod plerumque accidit*, i redditi di cui l'amministrazione non riesce a scoprire la fonte, siano redditi derivanti da uno dei cespiti che la legge definisce come produttivi di redditi di capitale. Se mancasse quella norma, di certo i redditi accertati sinteticamente non sarebbero imponibili con Ilor; non direi, però, che l'essere la presunzione priva di base logica, la rende incostituzionale. La possibilità di prova contraria sta a significare che se il contribuente non prova la diversa derivazione, ciò rende plausibile che, effettivamente, quei redditi derivano da capitale o da altra fonte, anch'essa suscettibile di imposizione con Ilor.

Siamo giunti, così, al tema della costituzionalità delle presunzioni: tema che, sia dalla dottrina, sia dalla giurisprudenza della Corte, viene visto in rapporto all'art. 53 Cost. Il problema, non solo per le presunzioni, ma in genere per tutte le norme di prova legale (sulla nozione cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 336), viene impostato, nella giurisprudenza della Corte (e, prima ancora, nelle ordinanze di rimessione) in termini di compatibilità della norma di prova legale, che potrebbe condurre alla tassazione di un fatto fittizio, di una manifestazione di «capacità contributiva presunta», con la norma costituzionale che impone di ricollegare il tributo ad una manifestazione *effettiva* di capacità contributiva.

A cominciare dalla sentenza 26 giugno 1965, n. 50 (in DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984, p. 206), la Corte vede nella prova legale uno strumento di tutela dell'interesse fiscale, costituzionalmente giustificato dall'art. 53 Cost. per il preminente rilievo che nella Costituzione è attribuito a tale interesse (si vedano, poi, le sentenze: 12 luglio 1967, n. 103; 12 luglio 1967, n. 109; 16 luglio 1968, n. 99; 14 luglio 1976, n. 167; 21 aprile 1983, n. 103: tutte reperibili in DE MITA, *op. cit.*, alle pp. 248, 253, 278, 450 e 766). Ora, a me pare che questo modo di impostare il problema sia pienamente legittimo se, nelle norme sulle presunzioni, ravvisassimo delle norme di diritto sostanziale; non lo è affatto se le presunzioni sono invece da ritenere norme di diritto processuale.

L'art. 53 della Costituzione è sempre stato visto come norma regolatrice della legislazione sostanziale dei tributi, come parametro di costituzionalità delle norme di legge ordinaria che fissano il presupposto, la misura, i soggetti passivi, ecc. dei tributi; mi sembra che nessuno abbia mai teorizzato che l'art. 53 regola anche (come norma costituzionale, s'intende, ossia come norma sulle norme) il procedimento d'imposizione, o il processo tributario.

Ed allora, delle due l'una: o consideriamo anche le norme sulle presunzioni, e in generale le norme che contengono prove legali, come norme di diritto sostanziale, ed allora è coerente raffrontarle all'art. 53 (in tal senso è coerente l'impostazione di MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 304, a proposito delle presunzioni assolute); ma se, come qui si sostiene, le presunzioni, assolute o relative (che siano autenticamente presunzioni), sono norme processuali, allora il parametro della loro costituzionalità va ricercato altrove: va ricercato nell'art. 24 Cost., e nelle altre norme costituzionali che pongono garanzie processuali.

5. Le enunciazioni generali debbono essere ora verificate in concreto: intendo dire con l'esame di specifiche norme. Cominciamo dalle presunzioni assolute.

In sostanza, con la presunzione assoluta, il legislatore stabilisce che, dato il fatto *a*, il giudice deve sentenziare ritenendo sussistente anche il fatto *b*. Il legislatore non pone, in linea di diritto sostanziale, una equivalenza dei due fatti (altrimenti non avremmo una presunzione), ma delinea una fattispecie sostanziale che fa scaturire un certo effetto dalla coesistenza dei due fatti, quello noto e quello ignoto, ovvero dall'esistenza del solo fatto ignoto. Confido di dimostrare che, ragionando diversamente (ossia ragionando sempre come se la presunzione operasse sul terreno sostanziale), sorgerebbero problemi di costituzionalità che la teoria processuale delle presunzioni consente invece di risolvere agevolmente.

Prendiamo, ad esempio, l'art. 76 del D.P.R. n. 597/1973: ricostruita come norma che pone delle presunzioni, questa norma significa che, nelle ipotesi del terzo comma, l'intento speculativo è elemento costitutivo della fattispecie imponibile.

L'alternativa sarebbe quella di ritenere che, nei casi di intento speculativo presunto in modo assoluto, in realtà la norma «semplifica» la fattispecie: stabilisce, cioè, che nelle ipotesi in esame l'intento speculativo è irrilevante, è elemento estraneo alla fattispecie. Ma, così ragionando, si finisce con l'affermare che, ai fini dell'imponibilità delle plusvalenze, l'intento speculativo in certi casi è componente della fattispecie imponibile, in altri non lo è. E sarebbe difficile giustificare questa deviazione rispetto alla regola generale, per cui la plusvalenza realizzata al di fuori dell'ambito dell'impresa è tassata solo quando è frutto di speculatività.

Altra norma che, a mio avviso, va ricondotta allo schema della presunzione assoluta, è quella contenuta nell'art. 9 del D.P.R. n. 637/1972, giusta la quale si considerano compresi nell'attivo ereditario i beni ed i diritti soggetti ad imposta che siano stati trasferiti a terzi a titolo oneroso negli ultimi sei mesi di vita del defunto. Non mi pare dubbio che la norma, vista come norma sostanziale, che include nell'attivo ereditario, non solo i beni trasferiti per causa di morte (*ex art. 8*), ma anche beni alienati nel «periodo sospetto», apparirebbe irragionevole e incostituzionale. Alla stessa conclusione si giungerebbe se, pur riguardandola come norma presuntiva, vi si ravvisasse una presunzione legale assoluta di inten-

to fraudolento (così GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino 1976, p. 241).

A me pare che la più plausibile tra le «razionalizzazioni» della norma sia quella che vi ravvisa una presunzione di presenza, nell'attivo ereditario, del corrispettivo della vendita compiuta negli ultimi sei mesi di vita del *de cuius*: solo così, infatti, si spiega il terzo comma dell'art. 9, ossia la detrazione dei crediti sorti in dipendenza dell'alienazione, delle somme reinvestite, delle somme impiegate nell'estinzione di passività e delle somme impiegate per spese di malattia. Se partiamo dall'idea che venga presunta una simulazione, ossia dall'idea che il legislatore consideri ancora presenti, nell'attivo ereditario, e quindi trasmessi agli eredi, i beni allineati negli ultimi sei mesi, le detrazioni del terzo comma non hanno alcuna ragion d'essere. Esse si spiegano, invece, benissimo, se la presunzione ha per oggetto la presenza, nel patrimonio ereditario, del corrispettivo; in tal modo, la presunzione perde in buona misura la sua assolutezza, perché il contribuente, offrendo la prova delle circostanze che danno diritto alle detrazioni, fornisce, in definitiva, delle prove contrarie alla presunzione di esistenza, nell'attivo ereditario, del corrispettivo. Probabilmente, ha indotto a pensare alla presunzione di simulazione (delle vendite degli ultimi sei mesi) la norma dell'ultimo comma dell'art. 9, che stabilisce che l'amministrazione può provare, secondo le norme del codice civile, la simulazione degli atti di trasferimento posti in essere anteriormente agli ultimi sei mesi di vita dell'autore della successione; il sistema, quindi, sarebbe così congegnato: presunzione assoluta di simulazione per i trasferimenti degli ultimi sei mesi; nessuna presunzione, con integrale onere di prova a carico della finanza, per il periodo anteriore. In realtà non è così, perché, ripeto, ragionando in termini di presunzione di simulazione, non trova spiegazione il sistema di detrazioni del terzo comma. Anzi, questo sistema, in quanto consente di escludere dall'attivo certe somme, detraendole dall'ammontare del valore dei beni e diritti trasferiti negli ultimi sei mesi, presuppone precisamente l'opposto della simulazione, ossia che l'immobile sia stato effettivamente alienato, con effettiva riscossione del prezzo. È la riscossione del prezzo, insomma, l'oggetto della presunzione, insieme con la permanenza di quella somma nell'attivo ereditario, sino alla morte del *de cuius*: salva la possibilità di prova contraria, di circostanze che dimostrino, invece, la non permanenza di quelle somme. Mi pare questo l'unico modo per dare giustificazione alla norma, che è presunzione assoluta solo per quel che concerne la coincidenza tra valore dei beni e prezzo riscosso; rispetto al prezzo riscosso, la presunzione non è assoluta ma «mista», essendo consentita la prova contraria di certe circostanze. I problemi di legittimità costituzionale, quindi, che possono essere posti, riguardano, da un lato, la presunzione (assoluta) di coincidenza tra prezzo e valore; dall'altro, i limiti posti alle circostanze di cui è ammessa la prova contraria: problemi di costituzionalità da porre rispetto al diritto di difesa, non rispetto al principio di capacità contributiva.

Ancora allo schema della presunzione assoluta, intesa in termini probatori, va ricondotta la norma dell'art. 25 D.P.R. n. 634/1972, che considera donazioni i trasferimenti posti in essere tra parenti in linea retta, se l'imposta di registro risulti inferiore a quella dovuta sulle donazioni. Se ragionassimo in termini sostanzialistici, dovremmo qui ipotizzare che il legislatore tratti allo stesso modo delle donazioni le vendite tra parenti, con una deviazione rispetto alla definizione generale del presupposto dei tributi in questione, che sarebbe arduo spiegare e giustificare.

Mi pare, in conclusione, che esigenze specifiche del diritto tributario, inducano a ravvisare, nelle presunzioni assolute, delle norme probatorie (ribadisco: nelle presunzioni assolute che siano effettivamente tali, non altre figure giuridiche: assimilazioni, equivalenza di fatti sostanziali, definizioni, finzioni ecc.). Con la presunzione assoluta, il legislatore impone che, in presenza del fatto *a*, il giudice (e, prima, l'amministrazione, in sede di accertamento, e lo stesso contribuente, in sede di dichiarazione) debba giudicare considerando esistente anche il fatto *b*. Ora, se il fatto *b* è un fatto che rientra nella definizione generale del presupposto del tributo, il ritenerlo «assolutamente presunto», e quindi non estraneo alla fattispecie sostanziale, pone quella fattispecie in linea di coerenza con il sistema delle fattispecie imponibili di quel tributo. Diversamente, la disciplina sostanziale va ricostruita in termini di eccezione; si è costretti a postulare fattispecie imponibili che non presentano le componenti richieste in via generale: il che non sarebbe giustificabile sotto il profilo del principio costituzionale di parità di trattamento. È il canone dell'interpretazione «adeguatrice», in definitiva, quello che sorregge la preferenza per la formalizzazione, in chiave probatoria, delle norme sulle presunzioni.

6. Le presunzioni legali relative non sono meno frequenti, nel diritto tributario, di quelle assolute. Esaminiamone alcune.

Per l'art. 5, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, le quote di partecipazioni agli utili delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice si presumono uguali se da atto pubblico o da scrittura privata autenticata non risultano diversamente determinate. Per diritto civile, il contratto sociale (relativo alle suddette società) «non è soggetto a forme speciali, salve quelle richieste dalla natura dei beni conferiti» (art. 2251 c.c., relativo alle società semplici, richiamato dagli artt. 2293 e 2315 per le società in nome collettivo e in accomandita semplice). Se dunque il contratto sociale è stipulato per atto pubblico o scrittura privata autenticata, la ripartizione delle quote, fissata in sede civilistica, vale anche agli effetti tributari; se invece il contratto è stipulato per scrittura privata non autenticata o *verbis*, agli effetti tributari «si presume» che le quote siano uguali; si presume, cioè, che le parti abbiano pattuito in un certo modo le quote di partecipazione; in presenza delle circostanze suddette (contratto sociale stipulato *verbis* o per scrittura non autenticata), la presunzione

non è relativa ma assoluta; e si tratta di norma presuntiva perché riguarda un effetto contrattuale che, in diritto tributario, rileva come fatto e non come effetto.

Per l'art. 53 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i beni acquistati, importati o prodotti, che non siano rinvenuti nei luoghi in cui il contribuente svolge la sua attività, si presumono ceduti. La norma è tipicamente presuntiva: da un certo fatto (non presenza) se ne desume un altro (cessione); inversamente, dalla presenza si desume l'acquisto (ultimo comma).

La prova contraria è limitata solo in apparenza, posto che è consentito provare, da un lato, che i beni sono stati utilizzati per la produzione, perduti o distrutti, dall'altro che i beni sono presso terzi in base a qualsiasi titolo non traslativo della proprietà. Pare invece difficile ipotizzare altre circostanze, escludenti la cessione, di cui sia negata la prova (la stessa amministrazione finanziaria, del resto, intende in senso lato la norma, ammettendo, ad esempio, la rilevanza della prova del furto, dei cali, dello sfrido ecc.). Diversamente si esprime invece chi ritiene non esaustiva dei casi pratici la casistica di prove contraria indicate dal legislatore (GENTILI, *Le presunzioni*, cit., p. 67), distinguendo poi tra prove contrarie all'operatività della presunzione e prove concernenti gli effetti della presunzione (GENTILI, *ibidem*, p. 64 ss.).

Secondo tale autore, «ogni qualvolta in una presunzione appare limitato il diritto alla prova contraria, detto limite va inteso non nei confronti degli effetti della presunzione, ma nei confronti dell'operare della presunzione stessa, costituendone in buona sostanza un effetto impeditivo» (p. 69). Diversamente, la prova contraria agli effetti della presunzione sarebbe ammessa senza limiti, eccettuati i casi in cui l'ordinamento escluda inequivocabilmente la prova contraria. Confesso che la distinzione non mi riesce chiara, né in astratto, né in relazione al caso in esame. La presunzione è un nesso tra fatti, istituito dal legislatore (presunzione legale) o dall'operatore (presunzione semplice); chi si oppone alla presunzione, contesta il fatto-base o il fatto presunto; nel caso in esame, quindi, si tratta di dimostrare o che la merce è presente nei luoghi il cui opera il contribuente, o che la merce, non essendo presente, non è stata peraltro ceduta, perché fisicamente svanita o ancora in proprietà.

Diversi problemi esegetici pone l'art. 43 del D.P.R. n. 597, nella parte in cui è detto che per i capitali dati a mutuo si presume il diritto agli interessi, nella misura stabilita dall'art. 1284 cod. civ., salvo prova contraria; ciò anche se dal titolo gli interessi non risultano convenuti o risultano convenuti in misura inferiore.

Non è chiaro quale sia l'effettiva portata pratica della norma, dato che già l'art. 1815 cod. civ., se il titolo nulla dispone, prevede l'onerosità del mutuo, e determina gli interessi nella misura legale. La norma, poi, prevede il diritto agli interessi, non la percezione degli interessi: quindi mal si coordina con il principio della tassazione dei redditi di capitale in base al «criterio» della cassa. La norma, più che una presunzione, sembra porre una regola di integrazione normativa del contratto, reiterando sostanzialmente l'art. 1815 (salvo sulla circo-

stanza che gli interessi sono quantificati nella misura legale, anche se pattuiti in misura minore: il che sembra in contrasto con il principio di capacità contributiva). La norma è discutibile anche nella parte riguardante le somme versate dai soci alle società. Essa postula una «formale deliberazione» che è estranea alla disciplina delle società personali; non è poi univoco cosa debba intendersi per formale deliberazione, quale debba essere il *dictum* di essa. Per la giurisprudenza civilistica, poi, con riguardo alle società di capitali, vale una presunzione inversa: cioè i versamenti si presumono fatti in conto capitale; per cui potrebbe verificarsi che, sul medesimo caso, venga ad operare una presunzione tributaria di versamento in conto finanziamento, ed una presunzione civilistica di versamento in conto capitale. Ecco, insomma, un'altra dimostrazione del fatto che non sempre le presunzioni riposano su di una massima di esperienza; la norma, nel suo assieme, conferma che la «qualità tecnica» delle norme tributarie non è sempre di elevato livello.

7. Da qualche tempo, viene discusso il problema se le presunzioni semplici siano ammissibili nel processo tributario. Tradizionalmente, nella pratica e nella dottrina, sono ammesse, ma da quando l'art. 35 D.P.R. n. 636 vieta la prova testimoniale, se ne è dedotto che non sarebbero ammissibili le presunzioni semplici, dato che l'art. 2729, secondo comma, codice civile, vieta le presunzioni nei casi in cui non sono ammesse le prove testimoniali. È stato anche sostenuto che le presunzioni semplici potrebbero essere utilizzate dall'amministrazione finanziaria in sede procedimentale, per dare fondamento all'imposizione, ma non dal giudice in sede processuale: dicotomia, quest'ultima, che non mi pare accettabile, per le ragioni dette all'inizio di questa relazione.

A mio avviso, l'art. 2729 non reca un principio di diritto comune, estensibile al processo tributario. Ciò perché non esiste, a mio avviso, un'intrinseca ragione logica, per la quale debba esservi un nesso inscindibile tra ammissibilità della prova testimoniale, e ammissibilità della prova per presunzioni. Non a caso, il codice di commercio ammetteva le presunzioni semplici anche in casi in cui non consentiva la testimonianza.

Non può dunque dirsi, in via generale, sulla base dell'art. 35 D.P.R. n. 636 e dell'art. 2729 cod. civ., che al processo tributario siano estranee le presunzioni semplici. Questo non vuol dire che esse siano ammesse in tutti i casi, per tutte le imposte.

Vi sono infatti imposte, per il cui accertamento la legge prevede un sistema «chiuso» di regole probatorie. Prendiamo, ad esempio, gli artt. 38 e 39 del D.P.R. n. 600: in questi articoli il legislatore stabilisce in modo dettagliato quali presupposti probatori legittimano la rettifica della dichiarazione. In certi casi, è richiesta la prova «certa e diretta» (ad es., art. 39, primo comma, lett. c), o un certo tipo di prova documentale (ad es. divario tra dichiarazione e scritture contabili), in altri è espressamente ammesso l'utilizzo di presunzioni semplici (art.

38, terzo comma; art. 39, primo comma, lett. d), purché gravi, precise e concordanti. Mi pare se ne possa desumere che si è in presenza d'un sistema chiuso, nel quale le presunzioni semplici sono ammesse, e sono ammesse nei soli casi in cui la legge le ammette. Lo stesso può dirsi per l'IVA: l'art. 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 in una ipotesi ammette (secondo comma), in un'altra ipotesi non ammette le presunzioni semplici (terzo comma). Di fronte ad una regolamentazione della prova così dettagliata come quella che si rinviene in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, sembra proprio che sia preclusa ogni discussione sull'ammissibilità, in generale, delle presunzioni semplici. Qui la legge risolve espressamente il problema.

La disciplina di altre imposte non presenta una regolamentazione così minuziosa ed ampia della prova, che possa essere considerata un sistema compiuto; rispetto a queste altre imposte, nulla osta all'uso di presunzioni semplici, salvo i limiti che discendano dalla struttura del presupposto (nell'imposta di registro, ad esempio, la tassazione non è disgiungibile dalla registrazione dell'atto – inteso come documento –, per cui è vano presumere la stipulazione dell'atto; occorre quindi, di regola, che l'amministrazione consegua il possesso del documento, e quindi una prova diretta, non presuntiva, dell'atto; presunzioni possono aversi solo per i contratti verbali).

8. Sin qui, discorrendo di presunzioni semplici, mi sono tacitamente riferito alle presunzioni semplici intese nel modo tradizionale: presunzioni, cioè, assistite dai tradizionali caratteri della gravità, della precisione e della concordanza; requisiti imposti, nel diritto comune, dall'art. 2729 e, nel diritto tributario, da diverse disposizioni, le quali si preoccupano di precisare che le presunzioni sono ammesse se gravi, precise e concordanti (si vedano, ad es., le norme già indicate nel precedente paragrafo). Ma il diritto tributario conosce anche dei casi in cui il legislatore esplicitamente ammette che le presunzioni siano prive dei consueti requisiti. È il caso dell'art. 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600 (accertamento extracontabile del reddito d'impresa); penso, però, che un concetto non dissimile possa ritenersi insito nell'accertamento induttivo a carico dei forfettari (art. 2, n. 29 del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, conv. con legge 17 febbraio 1985, n. 853, c.d. Visentini *ter*) e nell'accertamento extracontabile ai fini IVA (art. 55 del D.P.R. n. 633/1972).

Di queste presunzioni, che possiamo chiamare «semplicissime», sono state dette, in senso critico, molte cose; la più immediata, è che esse autorizzano l'arbitrio, perché presunzioni lievi, imprecise e discordanti non sono uno strumento gnoseologico che conduca ad un accertamento consona ad un ordinamento moderno. Io stesso, in passato, in più occasioni, sono stato molto critico verso siffatte previsioni legislative. Credo, però, che una meditazione più attenta e più approfondita della materia possa condurre a dare un significato accettabile alla formula legislativa delle presunzioni «inqualificate».

La formula dell'art. 2729 del cod. civ., e l'elaborazione giurisprudenza in materia di presunzioni, hanno il loro presupposto (in largo senso) filosofico nei modelli di conoscenza che hanno dominato la cultura occidentale; nella fiducia, cioè, che, dato un fatto, se ne possa predicare un altro, applicando certi modelli: quello del nesso causale, quello deduttivo, fondato su di una massima di esperienza, ecc. Il fatto ignoto, nelle formule delle massime giurisprudenziali, è una «conseguenza logicamente necessaria» dal fatto noto. Inoltre, il problema della presunzione «semplice» è il problema gnoseologico di un fatto ignoto (*rectius*; di un fatto, non ignoto, ma della cui affermazione si debba verificare la verità o falsità).

Ora, quando si tratta di appurare, non un fatto, ma un valore, i rigidi criteri che si ritiene di dover applicare all'accertamento di un fatto, non valgono più. Sembra allora di dover dire che, all'origine della formule legislative delle presunzioni prive della triade dei consueti requisiti, vi sia un duplice presupposto: *a*) che l'oggetto della presunzione non è un fatto ma un valore (un *quantum* di reddito, di corrispettivi non fatturati ecc.); *b*) che un simile oggetto di conoscenza non sia raggiungibile con i modelli gnoseologici normalmente applicati nel processo comune, e che altri debbano essere i modelli gnoseologici da impiegare (quali poi siano è il grave interrogativo che nessuno ha risolto, e che rende criticabile la formula legislativa).

Del resto, che l'accertamento induttivo rappresenti un metodo particolare, diverso e meno rigoroso di quello deduttivo, è un dato acquisito in dottrina. Si è osservato, ad esempio, che «Quando la legge non esige le presunzioni con i requisiti predetti, richiesti dal cod. civ., il giudice e, prima, l'amministrazione finanziaria, possono scegliere in base a soli indizi purché logici, dettati dalle regole dell'esperienza, secondo *l'id quod plerumque accidit*, anche se lasciano l'operatore pratico nella possibilità di scelta tra una pluralità di conseguenze; scelta da esercitare in base a criteri di maggiore verosomiglianza. Manca cioè in tali casi di prova «indiziaria» l'*esclusività* della soluzione cui deve portare, appunto, una presunzione grave, precisa e concordante» (MICHELI, *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, p. 404). Ed è risalente nella nostra dottrina il dibattito intorno ai caratteri del potere impositivo diretto alla stima dell'imponibile (si veda, ad es., FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 168 ss.). La valutazione induttiva dell'imponibile corrisponde, poi, a quella che nel codice civile viene denominata valutazione equitativa (si consideri l'art. 1226, ove è detto che, se il danno non può essere provato nel suo preciso ammontare, è liquidato dal giudice con valutazione equitativa).

Concludendo: le presunzioni «semplicissime», essendo prive dei tradizionali requisiti, non sono autentiche presunzioni; le presunzioni «semplici» implicano un modello deduttivo sillogistico di ragionamento, nel quale il nesso tra fatto noto e fatto ignoto è una massima di esperienza, una legge di natura, una legge scientifica e simili; le presunzioni semplicissime, invece, sono sinonimo di ragio-

namento induttivo, di valutazione equitativa. Ossia, in definitiva, di quella valutazione estimativa che, nella storia ed anche nella attualità del processo tributario, è riservata alla competenza esclusiva delle commissioni di primo e secondo grado.

9. Il discorso deve ormai volgere al termine. Ma, nel concludere, vorrei mettere in risalto alcuni corollari, che si riannodano alla prospettiva sviluppata in questa relazione.

Ho messo in chiaro, da un lato, che occorre sceverare le autentiche presunzioni dalle false presunzioni; ho affermata, poi, la natura processuale, o probatoria, delle vere presunzioni. Un primo corollario di questo assunto è che parametro costituzionale della loro legittimità non è il principio di capacità contributiva, ma la garanzia costituzionale dell'azione e della difesa in giudizio.

Ma vi sono altri corollari da indicare.

Un primo corollario riguarda il rilievo delle presunzioni fiscali per il giudice penale: tema di cui la dottrina si è già occupata in modo approfondito (v., ad es., GRANELLI, *Presunzioni tributarie e processo penale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 33). Mentre è agevole escludere che le presunzioni legali previste da norme tributarie abbiano valore per il giudice penale, se sono considerate norme probatorie dettate per l'amministrazione e per il giudice tributario, più arduo mi pare escludere tale rilevanza per coloro che le considerano norme sostanziali. In quanto norme sostanziali, esse modellano la fattispecie imponibile e, quindi, il precetto penale. Non vedo ragione, in questa seconda prospettiva, per escludere che di esse debba tener conto il giudice penale, nella formulazione del giudizio *in jure* (non mi pare quindi persuasiva l'affermazione di GRANELLI, *op. cit.*, p. 43, che, affermata l'eccezionalità delle presunzioni fiscali assolute, ne deduce l'inoperatività quando non si tratti di accertare il reddito, ma di verificare se sia stato commesso un reato; coerente risulta la posizione di RUSSO, *Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, p. 446, che, affermata la natura sostanziale delle presunzioni assolute, ritiene che il giudice penale ne è vincolato).

Per quel che attiene alle presunzioni semplici, anche il giudice penale può avvalersene; mentre, per quel che attiene all'accertamento induttivo (ovvero alle presunzioni prive della triade dei requisiti di gravità, precisione e concordanza), la dottrina ha già posto in rilievo che il giudice penale non può fondare una sentenza di condanna sopra una così labile base probatoria (si è detto, esattamente, che il giudice penale dovrà riconsiderare il contenuto induttivo dei fatti posti a base dell'accertamento con il maggior rigore impostogli dalla peculiarità del processo penale: GRANELLI, *op. cit.*, p. 50; anche per RUSSO, *op. cit.*, p. 449, siffatti elementi indiziari sono privi di consistenza probatoria nel processo penale). Va peraltro tenuto presente che, in sede tributaria, il problema è quello di quantificare esattamente il reddito o in genere la base imponibile; per il giudice pena-

le, invece, il problema essenziale è quello di vedere se sono state superate certe soglie. In altri termini, il tema probatorio può presentarsi in termini differenziati nei due processi: per cui possono darsi casi in cui può ritenersi certo, ad es., che è stata superata la soglia di evasione di cui all'art. 1, secondo comma, n. 3 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, conv. con legge 7 agosto 1982, n. 516, essendo invece necessario, ai fini tributari, accertare induttivamente l'esatto ammontare del reddito non dichiarato.

Un ultimo ordine di considerazioni riguarda l'efficacia nel tempo delle norme sulle presunzioni. Se sono norme processuali, esse non sono, per questo, norme di immediata applicazione. Non tutte le norme processuali sono di immediata applicazione; in materia di norme sulle prove bisogna distinguere tra norme *generali* e norme *speciali*. Norma generale è, ad esempio, quella che vieta la prova testimoniale nel processo tributario; essa dunque si applica a tutti i processi pendenti, indipendentemente dall'epoca in cui si verificarono i fatti da provare; con tale norma, il legislatore ha avuto in considerazione ragioni aventi esclusivo riguardo alla formazione del convincimento del giudice. Diversamente stanno le cose per le norme *speciali* sulle prove (CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1933, p. 85), quali sono, a mio avviso, le norme sulle singole presunzioni, poiché esse sono dettate con particolare riguardo ad uno specifico fatto; esse, quindi, si applicano ai fatti avvenuti dopo la loro entrata in vigore; si ha riguardo, insomma, all'epoca del fatto, non a quella del processo.

Infine, la violazione delle norme sulle presunzioni, quale violazione di norme processuali, rileva agli effetti del giudizio della Cassazione (nei limiti in cui rileva la distinzione tra violazione di norme sostanziali e violazione di norme processuali), mentre non mi pare che sorgano problemi per quel che attiene alla efficacia delle norme nello spazio, non essendo configurabile (di regola) l'applicabilità di norme non italiane da parte del nostro giudice tributario. Osservo, comunque, che la processualità delle norme sulle presunzioni rende applicabile l'art. 27 delle disposizioni preliminari al cod. civ.

L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. Il problema dell'onere della prova come problema della regola di giudizio sul fatto incerto. – 2. I primi approcci dottrinali all'onere della prova nel processo tributario; il contributo di Pugliese. – 3. Il contributo alloriano. – 4. Gli indirizzi giurisprudenziali. – 5. *Segue*: La svolta giurisprudenziale. – 6. Il principio della precostituzione della prova in sede procedimentale. – 7. Il problema della prova dei costi. – 8. Il problema della prova delle esenzioni.

1. *Il problema dell'onere della prova come problema della regola di giudizio sul fatto incerto*

Il problema dell'onere della prova viene qui inteso in senso rigorosamente formale, come problema della regola che predetermina il contenuto della decisione, nel caso in cui non risultino provati determinati fatti¹.

Viene dunque esclusa ogni altra concezione dell'onere della prova, cui pur l'espressione «onere» darebbe legittimamente adito.

In altri termini, viene respinta ogni posizione dottrinale che – non diversamente da quanto accaduto in altri settori dell'esperienza processuale – nega il problema dell'onere di prova, in ragione dell'esistenza di poteri o doveri giudiziali di accertamento dei fatti².

Posizioni di questo tipo sono ricorrenti da lungo tempo nella dottrina del processo tributario. Berliri, nel 1940, opinava che nel processo tributario l'attore non è onerato della prova perché il giudice non deve limitarsi a valutare le prove

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, pp. 77-90 e in *Le prove nel diritto civile amministrativo e tributario. Atti del convegno organizzato dalla Facoltà di Giurisprudenza di Sassari (20-22 settembre 1984)*, a cura di C. Glendi, S. Patti, E. Picozza, Giappichelli, Torino, 1986, pp. 237-249.

¹ CORDERO F., *Il giudizio d'onore*, Milano, 1959, p. 64.

² Cfr. TOMASICCHIO T., *Manuale del contenzioso tributario*, Milano, 1978, p. 288, secondo il quale nel processo tributario predomina il principio della ricerca della verità; il giudice deve ricercare i fatti influenti sulla decisione, per cui non sussisterebbe il principio dell'*onere* (della prova) ma quello dell'*interesse* alla prova.

offerte dalle parti ma deve egli stesso ricercare la verità dei fatti affermati³.

È questa una posizione dottrinale che si ricollega a Chiovenda ed è presente in tutti i settori dell'esperienza processuale nei quali al giudice sono dati poteri inquisitori, come il processo penale e quello amministrativo⁴.

Ma questa posizione dottrinale, che lega l'onere della prova ai processi di tipo dispositivo e l'esclude dai processi di tipo inquisitorio, muove in realtà da una concezione dell'onere della prova che non lo risolve nel problema della decisione sul fatto incerto, ma lo identifica con una data caratteristica del sistema processuale di acquisizione delle prove.

Tra le possibili accezioni dell'onere della prova, ve ne sono (legittimamente, sul piano terminologico) alcune che legano il concetto ai sistemi nei quali la deduzione del materiale istruttorio è affidata al potere monopolistico delle parti (sono, appunto, i sistemi dispositivi di tipo puro); il potere di prova viene valutato non solo in termini formali ma anche in termini economicamente orientati: la parte ha il potere di dedurre la prova e, se non lo esercita efficacemente, corre il rischio della soccombenza; meglio che potere, il suo è un onere di prova! La concezione può essere esasperata, ipotizzando un sistema nel quale la prova non solo non può provenire dal giudice, ma solo dalle parti, ed anzi, in modo infungibile, da una delle parti, essendo non utilizzabile la prova proveniente dalla parte non onerata⁵.

Nulla impedisce di riferire l'onere della prova alla posizione soggettiva fatta alla parte nei processi di tipo dispositivo: sotto questo punto di vista, le accennate posizioni dottrinali sfuggono ad ogni critica.

Dove esse cessano di essere accettabili, è quando negano l'esistenza stessa, nei processi nei quali l'iniziativa della prova non sia riservata alle parti o ad una delle parti, del (diverso) problema della decisione sul fatto incerto.

Da questo diverso punto di vista, è da considerare un risultato stabilmente acquisito nell'elaborazione scientifica la consapevolezza che, in qualsiasi processo, quale che sia il sistema di acquisizione del materiale probatorio, vi possa sempre essere un momento finale, nel quale si pone per il giudice l'interrogativo circa il contenuto da dare alla sua decisione, se di un fatto non sia stata provata né l'esistenza né l'inesistenza.

Stupisce quindi che, ancora di recente, ignorando questa equivalenza tra onere della prova e decisione sul fatto incerto, si sia per il processo tributario affermato che in esso non trova ingresso l'onere della prova quale regola di giudizio sul fatto incerto⁶.

³ BERLIRI A., *Processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, vol. II, p. 67.

⁴ Per il processo amministrativo si veda, ad esempio, CAMMEO F., *Sulle prove nel procedimento dinanzi alle giurisdizioni di giustizia amministrativa*, in *Giur. it.*, 1916, III, c. 102.

⁵ CORDERO F., *Il giudizio d'onore*, cit., p. 62.

⁶ Cfr. MAFFEZZONI I., *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1966, p. 1700, a parere del quale la regola di giudizio sul fatto incerto non è costituita, nel processo tributario, dall'onere della prova, ma da altre regole «sostitutive».

2. I primi approcci dottrinali all'onere della prova nel processo tributario; il contributo di Pugliese

Una rassegna ed un esame degli apporti dottrinali alla soluzione del problema dell'onere della prova nel processo tributario può prendere le mosse dall'opera di Pugliese, che, nella sua monografia sulla prova nel processo tributario, dedica al nostro problema una trattazione abbastanza estesa⁷.

Data l'epoca in cui scrive, non è che egli non si sia lasciato suggestionare dall'idea che il carattere officioso del processo tributario sopprime il problema; sebbene i risultati cui apparentemente perviene siano inaccettabili («L'onere della prova nel processo tributario spetta dunque in misura di gran lunga prevalente al contribuente») o ambigui; sebbene nella sua prova possano riscontrarsi contraddizioni tra premesse e conclusioni (da un lato l'onere della prova è detto essere a carico del contribuente, dall'altro si sottolinea l'onere primario di prova gravante sull'amministrazione); sebbene egli (anche questo è un tributo inevitabile ai tempi in cui scriveva) non potesse non tener conto della «presunzione di legittimità degli atti amministrativi»: pure la sua trattazione offre ancor oggi spunti e suggerimenti per pervenire ad una soluzione matura e corretta del problema.

Occorre, soltanto, depurare quello scritto da ciò che non è consequenziale rispetto alle premesse; recuperare, insomma, le premesse valide, e ad esse dare uno sviluppo logicamente coerente.

Ora, se ci poniamo alla ricerca delle premesse valide, la prima osservazione da riprendere e valorizzare è la seguente: «il processo tributario non è normalmente che una fase della procedura di accertamento, fase processuale, sempre preceduta dalla fase officiosa., durante la quale l'amministrazione finanziaria compie le indagini che reputa necessarie per determinare la sussistenza e la misura della obbligazione tributaria a carico del cittadino»⁸.

Lasciamo stare che in questa affermazione vi è il riflesso della concezione dell'epoca, che riguardava unitariamente il procedimento amministrativo di imposizione ed il processo giurisdizionale di controllo; lasciamo stare, dunque, il riferimento ad una visione inattuale, e valorizziamo il nucleo essenziale dell'osservazione, l'essere, cioè, il processo tributario un processo preceduto necessariamente da un procedimento, nel quale l'amministrazione è onerata della prova. [Nelle leggi tributarie «si trova spesso un onere di prova attribuito all'amministrazione nella fase officiosa dell'accertamento, ciò che non si verifica mai nella fase processuale»⁹].

Vi è insomma già in Pugliese il principio della precostituzione della prova,

⁷ PUGLIESE M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 19 ss.

⁸ PUGLIESE M., *op. cit.*, p. 23.

⁹ PUGLIESE M., *op. cit.*, p. 29.

che troverà poi in Allorio la sua teorizzazione più esplicita (principio recepto, di recente, dalla giurisprudenza).

Ciò che manca, in Pugliese, è la consapevolezza delle implicazioni che si possono riannodare al rilievo che l'amministrazione non può, senza prove, emettere alcun atto.

Egli scrive: «È infatti rispondente ai dettami della logica e alle necessità della pratica che all'amministrazione, che ha già compiuto nella fase officiosa dell'accertamento tutte le indagini che essa si trova in grado di compiere, indagini che appunto hanno portato al risultato di provocare l'emanazione dell'atto di accertamento di cui si contende, spetti in sede processuale essenzialmente l'onere di dimostrazione che l'atto impugnato si fonda su elementi di fatto positivi, legittimamente acclarati ed utilizzati. Quindi l'onere di una prova, preconstituita, rappresentata dagli atti d'ufficio concernente l'attività anteprocessuale dell'amministrazione»¹⁰.

Se, nonostante ciò, Pugliese afferma gravare sul contribuente («in misura di gran lunga prevalente») l'onere della prova, ciò dipende dalla circostanza che egli sembra raffigurarsi il problema nel seguente modo: posto che l'amministrazione, in fase procedimentale, raccolga (come è suo dovere) prove sufficienti per l'emanazione dell'atto; posto che questo atto è presidiato dalla presunzione di legittimità; ne viene, allora, che in sede processuale l'amministrazione non ha alcun onere di prova; non ha oneri di prova perché questi oneri essa li ha assolti in sede anteprocessuale; chi invece deve, nel processo, rendersi attivo e fornir prove (anzi, controprove) è il contribuente («l'intera attività probatoria svolta dal contribuente rappresenta una controprova»)¹¹.

Pugliese dunque – l'osservazione non sembri paradossale – si inibisce di raggiungere conclusioni corrette e soddisfacenti del problema dell'onere della prova (del problema, cioè, del contenuto della decisione nel caso in cui un fatto sia del tutto sfornito di prova) perché egli, pur disponendo di tutte le premesse sufficienti, si pone in realtà non il problema della decisione intorno al fatto incerto, ma il problema della decisione su di un fatto che, in sede di procedimento, sia stato già acclarato nei modi voluti dalla legge.

Egli si prospetta, in altri termini, non il problema del fatto non provato in alcun modo, ma del fatto provato in sede procedimentale: egli, in altre parole ancora, non si pone il problema dell'onere di prova, ma quello dell'onere della controprova.

La controprova, non c'è dubbio, spetta al contribuente; ma la prova primaria spetta, e non solo in sede procedimentale, all'amministrazione.

¹⁰ PUGLIESE M., *op. cit.*, p. 38.

¹¹ PUGLIESE M., *op. cit.*, p. 37.

3. Il contributo alloriano

In Allorio vi è una trattazione del problema improntata al massimo rigore formale: vigorosa e definitiva è la critica sia di coloro che eliminano il problema invocando la organizzazione officiosa del processo, sia della (pur autorevole) opinione che affida al giudice la libertà di fissare, volta per volta, la regola di giudizio da applicare al fatto incerto¹².

È, quest'ultima, l'opinione di Micheli, sostenuta sia nella monografia sull'onere della prova, sia in altri studi quasi coevi, specificamente dedicati al processo tributario: ma è opinione che il suo stesso autore, in seguito, ha ripudiato¹³.

Allorio, dunque, imposta il problema in maniera rigorosa: la prova della situazione-base del tributo spetta alla finanza (Egli si chiede), oppure la prova della inesistenza di tale situazione spetta al contribuente?

Per Allorio non ci sono dubbi: le norme, che stabiliscono presunzioni legali relative a favore della finanza, attestano come appunto sulla finanza incomba l'onere della prova (della situazione-base del tributo).

La regola dell'incombenza della prova all'amministrazione finanziaria è così, secondo Allorio, inoppugnabilmente suffragata dalla legge positiva.

A nulla vale, in contrario, invocare la presunzione di legittimità dell'atto amministrativo, o la posizione di attore del contribuente.

Per Allorio, la presunzione di legittimità dell'atto amministrativo (che egli non revoca in dubbio) non è in diretta relazione con le regole dell'incombenza della prova; non è dunque quel principio a confliggere con la soluzione adottata.

Piuttosto, la soluzione adottata da Allorio sembra confliggere con il concetto per il quale il processo tributario ha per oggetto il diritto del contribuente all'annullamento dell'atto illegittimo, e dunque con il criterio generale di diritto positivo, per il quale «chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento».

Al conflitto Allorio accenna, non già perché esso tema che la soluzione indicata possa essere invalidata, quanto per spiegare il motivo per il quale, in deroga a quel criterio generale, l'onere della prova incomba nel nostro processo non già a chi fa valere in giudizio il diritto all'annullamento dell'atto (cui dovrebbe quindi, secondo quel criterio, incombere l'onere di provare i fatti costitutivi del diritto all'annullamento, *alias* i fatti che danno corpo ai vizi dell'atto), ma all'amministrazione che, resistendo in giudizio, nega i vizi dell'atto.

¹² ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, p. 488 ss. della prima edizione; Torino, 1961, p. 383 ss. della quinta edizione.

¹³ MICHELI G.A., *Aspetti e problemi della prova nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1940, I, pp. 226-240; ID., *L'onere della prova*, Padova, 1942, p. 243. Il mutamento di opinione risulta dalla prefazione alla ristampa del 1966.

La ragione della deroga, per Allorio, non sta nell'obbligo di motivazione: altro è, invero, l'obbligo di una motivazione esteriormente congrua, altro l'esigenza di motivi realmente fondati; altro è, insomma, l'esigenza che la situazione-base del tributo sia affermata, altro che sia contestualmente provata.

«La soluzione del problema – conclude Allorio – si rinviene invece nella considerazione dei principi che regolano l'agire della finanza., come d'ogni pubblica amministrazione. Il problema dell'incombenza della prova si pone, prima che alle commissioni tributarie, alla stessa amministrazione; vi è un principio generale, ricostruibile per molti indizi ed elementi, che a nessun atto la pubblica amministrazione possa accingersi, senza aver procurato a sé stessa, la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto. Nel caso dell'atto d'imposizione, la prova che la finanza deve possedere è quella dell'esistenza della situazione-base del tributo. Il giudice tributario, nella mancanza o insufficienza di questa prova, deve, prima ancora d'applicare la regola di giudizio nel processo tributario, riconoscere nell'atto d'imposizione la presenza d'un vizio di legittimità, quello consistente nella trasgressione della norma che imponeva alla finanza di non addivenire alla imposizione senza la prova della situazione-base del tributo. Codesto vizio di legittimità giustifica l'annullamento dell'atto impositivo»¹⁴.

4. *Gli indirizzi giurisprudenziali*

Può sembrare strano, ma non risulta che – nella giurisprudenza meno recente – si sia formato, in materia di imposte dirette, un orientamento consolidato.

È in materia di imposte indirette, ed in particolare in materia di «opposizione ad ingiunzione fiscale», che vi era un orientamento consolidato, il quale addossava all'opponente il carico della prova, in base a tre concorrenti ragioni:

- a) per la qualità di «attore» dell'opponente; a differenza di quanto avviene in caso di opposizione ad ingiunzione ordinaria, si sosteneva, qui la domanda giudiziale non è costituita dal decreto ingiuntivo ma dall'atto di opposizione;
- b) per la natura di accertamento negativo dell'azione esperita, accogliendo, così, un tradizionale insegnamento in base al quale è chi agisce per accertamento negativo che ha l'onere di prova;
- c) per la presunzione di legittimità dell'atto amministrativo¹⁵.

¹⁴ ALLORIO E., *Dir. proc. trib.*, cit., V ed., p. 393.

¹⁵ A titolo puramente esemplificativo, si vedano: Cass., 18 luglio 1973, n. 2094, in *Foro it.*, 1973, I, c. 3319; Cass., 15 ottobre 1958, n. 3269, in *Giust. civ.*, 1958, I, p. 685; Cass., 19 aprile 1955, n. 1079, in *Foro it.*, 1955, I, c. 810. In particolare, con accentuazione della presunzione di legittimità, cfr.: Cass., 22 dicembre 1971, n. 3742, in *Giur. it.*, 1973, I, 1, c. 811.

5. Segue: la svolta giurisprudenziale

Con una sentenza del 1979, la Cassazione segnò una svolta (successive sentenze hanno confermato quella presa di posizione), ritenendo che non fosse giustificata la «posizione di privilegio» che in tal modo veniva ad essere accordata all'Amministrazione¹⁶.

Con quella sentenza, si accolse «L'indirizzo secondo cui la presunzione di legittimità non opera di fronte al giudice, dal momento che, secondo il diritto positivo, l'onere della prova non incombe soltanto sull'attore come dovrebbe essere se una tale presunzione avesse un effettivo significato».

In effetti, la dottrina aveva messo in chiaro che la presunzione di legittimità era una costruzione dottrinale, sorta dall'«esigenza di dare un fondamento logico all'esecutorietà del provvedimento».

Ed aveva fatto notare:

- a) che l'esecutorietà di un atto non esige che esso sia legittimo, o che sia presunto legittimo fino a che non venga in essere una decisione giudiziale;
- b) che essa non opera dinanzi al giudice, altrimenti si dovrebbe assumere che l'onere si sposta tutto sull'attore o ricorrente, contrariamente al disposto delle norme stesse¹⁷.

In quella sentenza, vengono contraddette anche le due altre ragioni per cui l'onere della prova veniva addossato all'opponente, affermando:

- che si è in presenza di una sequenza di atti, che culmina in un provvedimento costitutivo di un rapporto obbligatorio; sembra ripudiata, quindi, la tesi dell'accertamento negativo;
- che non ha rilievo la posizione formale di attore assunta dall'opponente, ma hanno rilievo le posizioni sostanziali: «Non è quindi l'attore che deve provare l'illegittimità del credito vantato dalla Pubblica amministrazione, ma essendo quest'ultima che dal punto di vista sostanziale si afferma creditrice nei confronti dell'altra parte, è l'autorità amministrativa che subisce l'onere della prova dei fatti costitutivi (per legge) della sua pretesa, mentre grava sul destinatario che eccepisca l'inefficacia di quei fatti (in quanto provati dalla controparte) ovvero assuma che il diritto si è modificato o estinto, l'onere di provare i fatti sui quali l'eccezione si fonda (art. 2697 codice civile)».

Seguono, nella sentenza, due argomentazioni di derivazione alloriana: le presunzioni legali, a favore della finanza, dimostrano che l'autorità amministrativa è normalmente onerata della prova della situazione-base: inoltre, vi è il principio per cui la pubblica amministrazione non può dar vita ad un atto, senza aver

¹⁶ Cass., 23 maggio 1979, n. 2990, in *Giur. it.*, 1979, I, 1, c. 1774, con nota di GRANELLI A.E.; le massime enunciate in quella sentenza sono ribadite da Cass., 15 novembre 1979, n. 5951, in *Giur. it.*, 1980, I, 1, c. 833, e da numerose altre successive.

¹⁷ GIANNINI M.S., *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, vol. IV, p. 187.

prima procurato a se stessa la prova dei presupposti di fatto che possono condurre all'emanazione del provvedimento.

Nonostante il notevole progresso che questa nuova giurisprudenza apporta alla soluzione del problema, non mi sembra che essa sia, nelle sue motivazioni, del tutto esente da punti dubbi.

Nulla da dire sulla demolizione della presunzione di legittimità; nulla da dire, anche, sulla ricostruzione della vicenda amministrativa, in termini di procedimento costitutivo di una obbligazione.

A me pare, però, che se si richiamano le argomentazioni alloriane sulle presunzioni legali e sull'obbligo della precostituzione della prova, non si possa, poi, contemporaneamente, richiamare l'art. 2697: questa norma, infatti, addossa chiaramente a chi vuol far valere, cioè a chi agisce in giudizio, l'onere di provare i fatti costitutivi del suo diritto, il che vuol dire l'onere, per chi impugna un provvedimento, di provare i fatti costitutivi del suo diritto all'annullamento dell'atto impugnato.

Occorre invece affermare che l'art. 2697 codice civile non vale nei processi amministrativi d'impugnazione: non vale, perché in questo settore dell'esperienza processuale vigono altre regole, che distribuiscono l'onere della prova sul riflesso di una situazione sostanziale che è quella d'un soggetto, abilitato a emanare un atto solo in presenza di certi presupposti, onde, se è promosso il giudizio di controllo, è il soggetto agente a dover fornire al controllante le prove della legittimità della sua azione.

L'Amministrazione finanziaria è quindi gravata di oneri di prova, non in quanto si pone come creditrice, ma in quanto si pone come autrice di un atto, sottoposto a verifica giudiziale.

6. Il principio della precostituzione della prova in sede procedimentale

Se noi fondiamo l'onere di prova della Finanza sul principio della precostituzione della prova (e se, quindi, dichiariamo non applicabile nel nostro settore l'art. 2697 c.c.), a questo assunto si collegano taluni corollari, che, *in limine*, possono essere così enunciati:

- a) le norme procedurali in materia di prova hanno efficacia non solo in sede procedimentale ma anche in sede processuale; se così non fosse, ne sarebbe negato ogni valore e portata pratica. Esse, dunque, da un lato, fondano, dall'altro delimitano gli oneri probatori del fisco; se, ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento, l'ordinamento richiede un certo tipo di prova, quella stessa prova sarà sufficiente in sede giudiziale per ritenere assolto l'onere probatorio della finanza e per ritenere legittimo il provvedimento;
- b) perde rilievo la distinzione tra fatti costitutivi, modificativi, estintivi ecc.: esistono soltanto fatti, che giustificano l'emanazione del provvedimento, il che

ha un suo particolare rilievo in materia di prova delle componenti negative della situazione base (costi, in materia reddituale), di prova nei giudizi avverso dinieghi di esenzione ecc.¹⁸.

Sul punto di base – sul fatto cioè che la regola di giudizio sul fatto incerto vada estratta dal modo in cui è regolato il sistema probatorio nel procedimento – non credo sia necessaria, qui, una dimostrazione originale.

Dopo quello che hanno detto Pugliese, Allorio e Nigro¹⁹, ho solo da accennare agli studiosi tedeschi del processo amministrativo che seguono un orientamento non dissimile, quando, ad esempio, ponendo l'onere della prova a carico della finanza, affermano che in uno stato di diritto non è ammissibile che il giudice lasci sopravvivere un atto, sulla cui legittimità vi sia dubbio (ossia: se l'amministrazione non ha dato dimostrazione dei presupposti di legittimità)²⁰.

Dal punto di vista generale, mi pare poi che questo modo di impostare il problema trovi conforto nella dottrina che, nella più moderna ed avanzata indagine sull'onere della prova, vede nella regola di giudizio non un'autonoma realtà normativa, ma il modo con cui la realtà sostanziale è appresa e applicata dal giudice²¹.

La realtà sostanziale, che viene sottoposta all'esame del giudice tributario, è quella di un provvedimento amministrativo, la cui emanazione non è lasciata all'arbitrio dell'autorità decidente, ma è subordinata, quanto alla sua legittimità, ad una serie di regole, per quel che attiene ai suoi presupposti e al *modus procedendi*.

Tutta la regolamentazione procedimentale della prova sarebbe priva di senso se sfuggisse al controllo giudiziale; se vi sono norme che stabiliscono i presupposti di un tributo, e poi norme che stabiliscono in presenza di quali constatazioni, e di quali acquisizioni probatorie, la finanza può ritenere sussistente il presupposto del tributo, ed emanare l'atto impositivo, non si può di certo supporre poi che tutta questa regolamentazione non abbia valore per il giudice, e questo possa ignorare quelle norme, direttamente accertando – in una logica di tipo privatistico – la fattispecie imponibile.

La realtà è tutta diversa: compito del giudice è infatti valutare la legittimità del provvedimento; non si tratta, quindi, di stabilire se un reddito è stato pro-

¹⁸ NIGRO M., nel suo importante saggio *Il giudice amministrativo "signore della prova"*, in *Foro it.*, 1967, V, spec. col. 19, distingue tra interessi pretensivi e oppositivi, deducendone «che laddove il cittadino pretende qualcosa, sia esso a dover provare l'esistenza dei fatti che legittimano la sua pretesa, mentre spetterà all'amministrazione di dar la prova dei fatti che ostacolano o fanno venir meno l'aspettativa pretensiva». La distinzione tra interessi pretensivi od oppositivi ha rilievo, a mio avviso, nel procedimento; ma, emanato che sia un atto, spetta all'amministrazione dimostrare in giudizio di averlo emanato legittimamente, sulla base d'una soddisfacente acquisizione dei mezzi istruttori relativi all'accertamento dei presupposti dell'atto.

¹⁹ Di tali Autori, si vedano le opere *retro* citate.

²⁰ ULE C.H., *Verwaltungsprozessrecht*, 7a ed., Monaco, 1978, p. 223 ss., con ulteriori indicazioni.

²¹ VERDE G., *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, 1974, p. 136.

dotto, se sussiste una esenzione, se spetta una detrazione; non si tratta, quindi, di distribuire l'onere della prova in base ad una scomposizione del fenomeno imponibile secondo i criteri giusprivatistici della distinzione tra fatti costitutivi, modificativi, o estintivi ed impeditivi; si tratta, invece, di giudicare della sussistenza dei presupposti di fatto che determinano la legittimità o la illegittimità del provvedimento.

A nulla varrebbe, a questo discorso, la sua eleganza teoretica, se mancasse di precisi, inconfutabili riferimenti normativi.

In effetti, le leggi d'imposta sono disseminate di norme, le quali dispongono, ad esempio, in presenza di quali acquisizioni probatorie è legittimo emanare un certo provvedimento impositivo, con un certo contenuto.

Qualche esempio varrà a dare concretezza al discorso.

Per il 1° comma, lett. a) dell'art. 39 D.P.R. n. 600/1973, la finanza rettifica analiticamente la dichiarazione dei redditi d'impresa quando l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione risulta «in modo certo e diretto» da certi atti o fatti: non v'è dubbio che siamo in presenza d'una norma la quale impone alla finanza di acquisire certe prove, d'un certo tipo, d'una certa provenienza, per emettere, in ossequio a quella norma, l'atto impositivo.

L'esemplificazione può agevolmente continuare. Per la lettera d) dello stesso 1° comma, in presenza di certe evenienze procedimentali, l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate (si noti che la norma riguarda le attività come le passività) può essere affermata dalla finanza «anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti».

Per il 2° comma dell'art. 39, il reddito d'impresa può essere accertato prescindendo dalla contabilità, e sulla base di presunzioni prive dei requisiti di precisione, concordanza e gravità (lascio agli studiosi di diritto delle prove il compito di stabilire che cosa è mai una presunzione priva di quei requisiti), se sussistono certe circostanze (che qui è inutile enumerare).

Orbene: se si riflette su queste tre norme (in un caso è richiesta la prova di primo grado, nell'altro la presunzione con certi requisiti, nell'altro ancora la presunzione anche spoglia dei tradizionali requisiti); se si considera che queste norme hanno un chiaro valore di norme probatorie; se si aggiunge che esse fanno parte della disciplina del procedimento impositivo, ne viene che, solo se quelle norme sono rispettate, può dirsi che il provvedimento è legittimo.

Compito del giudice è acclarare se quelle norme sono state rispettate; perciò, porsi il problema della prova, nel processo tributario, significa porsi il problema di vedere se la finanza ha rispettato, nel procedimento, gli oneri probatori che la legge le impone.

Spetta alla finanza, dunque, offrire la prova, poiché non può che spettare ad essa la prova della sussistenza dei presupposti, ai quali è subordinata e dai quali è condizionata la legittimità del provvedimento.

Evidentemente, questa prova dovrà essere offerta nei modi stabiliti dalle

norme procedurali: perciò nei casi ora indicati, si tratterà di fornire al giudice in un caso la prova diretta, nell'altro la prova presuntiva con certi requisiti, nell'altro ancora la prova presuntiva, anche priva dei requisiti.

La soluzione, dunque, del problema processuale della decisione sul fatto incerto scaturisce dalle norme procedurali (l'esemplificazione fatta potrà essere sufficiente, sembrando superfluo ricorrere a norme di altre imposte).

7. Il problema della prova dei costi

Sembra esservi generale concordia nel ritenere che la prova dei costi incomba sul contribuente: manca, però, una giustificazione dogmatica di tale soluzione. Manca, anzi, un esame approfondito del problema.

Occorre, anche qui, partire dalle norme procedurali (o sostanziali): non c'è dubbio che queste pongono a carico del contribuente degli oneri di prova (di precostituzione della prova).

È stabilito che i costi non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite (art. 74 D.P.R. n. 597/1973); e che i contribuenti non possono provare circostanze omesse nelle scritture contabili o in contrasto con le loro risultanze (art. 61 D.P.R. n. 660/1973).

Non c'è dubbio, dunque, che in sede procedimentale i contribuenti debbano offrire la prova dei costi: non c'è dubbio, quindi, che l'Ufficio, in base alle norme ricordate, debba non ammettere in deduzione i costi, di cui il contribuente non abbia offerto (nel procedimento) la prova.

Ma questa norma di prova procedimentale si proietta sul processo attraverso il diaframma del provvedimento: tutti i presupposti di quest'ultimo debbono essere forniti dall'amministrazione.

Presupposto di legittimità del provvedimento, in tal caso, è la mancata prova (nel procedimento) del costo da parte del contribuente.

Il tema probatorio, quindi, che si pone nel processo, non è tanto se sussista o no il costo, ma la verifica del costo come evento del procedimento.

8. Il problema della prova delle esenzioni

Ciò che ho ora detto per i costi fornisce la chiave di soluzione del problema della prova delle esenzioni (dei fatti che danno diritto all'esenzione). A questo proposito, è massima ricevuta che l'amministrazione deve provare il presupposto, mentre il cittadino deve provare le circostanze che impediscono, modificano o estinguono la pretesa fiscale. Si dice, perciò, che spetta al contribuente l'onere di provare le circostanze che danno vita all'esenzione.

L'assunto sembra poi convalidato da chi vede nell'esenzione un fatto impedi-

tivo. Il punto non può essere qui approfondito: mi pare, però, che se *fatto* im-peditivo è un elemento costitutivo della fattispecie, di cui non occorra la prova, per diagnosticare che la fattispecie ha prodotto i suoi effetti²², la circostanza esentativa non possa essere definita come fatto im-peditivo.

La esenzione, per definizione, non è elemento costitutivo della fattispecie im-ponibile, ma è una ipotesi non im-ponibile.

La soluzione del problema della prova, però, anche qui può essere attinta, non già muovendo dalla indagine intorno alla natura delle disposizioni esentati-ve e dei rapporti tra fatto im-ponibile e fatto esentato, ma dall'esame del modo di operare delle esenzioni.

Vi sono norme d'esenzione che operano *ipso iure*, e norme che richiedono una domanda o comunque un provvedimento concessivo.

Nel primo caso, il problema della prova si pone nel processo d'impugnazione d'un atto impositivo, che sia intervenuto su di una fattispecie esentata: quindi il problema della prova si pone negli stessi termini in cui si pone per tutti gli atti impositivi.

Altro è invece quando l'impugnazione riguardi un atto di diniego dell'esen-zione. In tale caso, è suggestiva la tesi (proposta per il processo amministrativo) che «laddove il cittadino pretende qualcosa, sia esso a dover provare l'esistenza dei fatti che legittimano la sua pretesa, mentre spetterà all'amministrazione di dar la prova dei fatti che ostacolano o fanno venir meno l'aspettativa pretensiva»²³. In effetti, non v'è dubbio che, *nella fase amministrativa*, spetta a chi domanda un'esenzione (come a chi domanda un rimborso d'imposta) l'onere di fornire la prova del fatto che dà fondamento alla sua domanda, ma spetta all'amministrazione fornire in giudizio la prova del fatto che legittima il diniego. Fatto che, non necessariamente, è un fatto che ostacola o fa venir meno l'aspettativa pretensiva, ma che può essere semplicemente la mancata prova, nel procedimento, da parte del richiedente, della circostanza che dà diritto all'esenzione, all'agevolazione ecc.

Se dunque impostiamo i problemi della prova – può esser questo il rilievo conclusivo dell'indagine – facendo riferimento alla struttura dei fatti e al tipo di effetto che ne scaturisce (fatti im-ponibili, da un lato, fatti esentativi, agevolativi ecc., dall'altro), allora ciò che ne deduciamo non è – direttamente – la soluzione del problema dell'onere della prova nel processo, ma la soluzione di quel pro-blema nel procedimento.

Nei processi d'impugnazione, insomma, il punto di riferimento per la soluzione del problema rimane il provvedimento impugnato; rimane il modo con cui l'ammi-nistrazione ha risolto il problema della prova dei fatti legittimanti il provvedimento.

²² VERDE G., *op. cit.*, p. 187.

²³ NIGRO M., *op. cit.*, c. 19.

ANCORA SUI POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE *

1. Il caso è significativo: un ufficio delle imposte emette una serie di atti di imposizione a carico d'una categoria di operatori in base ad una indagine «a tappeto» svolta dalla guardia di finanza; in sede processuale, l'ufficio ammette di non aver prove che riguardino il singolo contribuente. Se ne deduce che vi sono ancora procuratori delle imposte che considerano le commissioni una loro *longa manus*, come accadeva prima della riforma tributaria. Essi pensano di poter emettere avvisi di accertamento sulla base della semplice ipotesi, o del semplice sospetto, o della semplice probabilità che vi sia stata evasione; spetterà poi alla commissione raccogliere, se lo ritiene necessario, le prove del caso.

La vicenda è interessante, non solo perché illumina sulle prassi degli uffici, ma perché permette di toccare con mano le conseguenze paradossali cui conducono le teorie che esaltano le funzioni inquisitorie del giudice tributario; giudice che dovrebbe, non tanto controllare l'operato dell'ufficio, ma fare di più: mettersi, cioè, alla ricerca delle prove che diano supporto all'atto impugnato.

La commissione valtellinese mette bene in rilievo il contrasto di queste teorie sia con le norme delle leggi processuali, sia con i principi costituzionali.

2. Prima della riforma, la dottrina era unanime nel dire che il processo tributario fosse un processo di tipo inquisitorio (né si poteva pensare diversamente, se solo si ricorda che le commissioni erano provviste degli stessi poteri di indagine di cui erano provvisti gli uffici, e questa norma esauriva tutta la disciplina della materia). Dopo la riforma l'orientamento dottrinale è mutato, essendo mutato il quadro normativo¹.

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, II, pp. 14-20 (nota a Comm. trib. II grado di Sondrio, 11 giugno 1987).

¹ Cfr. TESAURO, *Sui principi generali dell'istruzione, ecc.*, in questa *Rivista*, 1978, II, p. 203; LA ROSA, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1261; REGAZZONI, *Il problema della prova nel processo avanti le commissioni tributarie*, ed. provv., Bologna, 1983, p. 59 ss.; BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1603.

Facendo leva sull'art. 39 del D.P.R. n. 636, che rinvia al libro primo del codice di procedura civile, si ritiene dai più che il processo tributario sia ispirato al principio dispositivo; dunque il giudice giudica *iuxta alligata et probata partium*; se vi sono – e vi sono – poteri ufficiosi di acquisizione probatoria, si tratta di poteri eccezionali da esercitarsi, comunque, su fatti allegati dalle parti e su temi di prova posti dalle parti. Sotto questo profilo, il processo tributario non si discosta dal modello processuale comune, ove vige il principio della domanda, da intendere non solo nel senso che il processo è instaurato su domanda di parte, ma anche nel senso che il giudice è vincolato al *petitum* ed alla *causa petendi* profilati dalle parti. Nel processo tributario, ove il tema del decidere è se debba essere o no annullato un provvedimento amministrativo, è la parte che propone i motivi dell'annullamento, profilandone aspetti di fatto e di diritto; il giudice, quindi, non può andare oltre il *petitum* e non può mettersi alla ricerca dei motivi, o dei fatti che danno giustificazione all'atto impugnato o ai motivi d'impugnazione.

3. Questa impostazione si contrappone a quella di chi delinea il processo tributario come processo inquisitorio, sia in ordine alla determinazione dei fatti controversi, sia in ordine alla raccolta delle prove. L'assunto si inserisce in un ordito concettuale, incardinato sui seguenti postulati: oggetto del processo tributario è l'interesse legittimo; la domanda è identificata soltanto dall'oggetto (annullamento di un atto); i motivi rilevano non in quanto elementi costitutivi della domanda, ma solo ai fini del contraddittorio; dunque, fermo il *petitum*, su tutto il resto il giudice è sovrano: escogita motivi, scova fatti, raccoglie prove².

Cosa sia precisamente l'interesse legittimo, che qui diventa oggetto del processo, non è facile vedere; nell'insieme dell'opera, esso appare una categoria di vastissima estensione. Se la funzione decisoria del giudice tributario è quella di annullare provvedimenti amministrativi, allora, dal punto di vista della parte, l'oggetto del processo non può essere altro se non il potere della parte di far sorgere quel dovere; questo potere di parte potrebbe anche essere chiamato «interesse legittimo», se ad una simile nomenclatura non si opponesse una tradizione storica, che ha ravvisato in tale formula la posizione del privato a fronte di norme che impongono regole all'esercizio dei poteri dell'autorità (e null'altro).

Ma il punto che qui interessa non è tanto il largo impiego di una formula che, se ha un qualche valore descrittivo, è priva di significato dommatico³, quanto l'identificazione tra oggetto della domanda e oggetto del processo⁴; identificazione che sembra più postulata che dimostrata.

² GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984; ID., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, p. 906 ss.

³ Come il diritto soggettivo, quando è null'altro che il riflesso d'un dovere altrui.

⁴ GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 501.

Si opina che nel processo tributario il principio della domanda non significherebbe potere monopolistico delle parti in ordine alla allegazione dei fatti⁵, ma il dato positivo, che dovrebbe dimostrare la tesi, appare tutt'altro che idoneo allo scopo. L'art. 35 del D.P.R. n. 636 – nell'inciso «fatti rilevanti» – non è norma isolata; essa è parte di un insieme nel quale alla parte è imposto di dedurre i motivi (art. 15); la parte, dunque, non può limitarsi a formulare il *petitum* (aspettando poi passivamente che il giudice scovi le ragioni che danno fondamento alla richiesta), ma deve indicare i motivi, dunque i fatti, rispetto ai quali il provvedimento si assume essere viziato⁶.

I motivi, insomma, sono un elemento (essenziale) della domanda; ovviamente sono cosa diversa dall'oggetto della domanda, ma da ciò non si può dedurre che oggetto della domanda ed oggetto del processo si identifichino⁷.

L'art. 35 del D.P.R. n. 636, prima della novella del 1980, affidava al giudice certi poteri istruttori in relazione ai fatti dedotti dalle parti; ora invece in relazione «ai fatti rilevanti per la decisione». La formula normativa, dunque, non dice nulla sui poteri del giudice; e la dottrina si rivolge, in effetti, non tanto al tenore della disposizione, quanto alla intenzione del legislatore; ma l'intenzione del legislatore, se non si è realizzata sul piano della formulazione delle norme, resta un'intenzione. Un testo di legge non è un testamento; l'*intentio* del *condictor* non prevale sui *verba*.

Per realizzare l'*intentio* il legislatore avrebbe dovuto non solo modificare l'art. 35, ma esprimere un chiaro intento di deroga alla serie di riferimenti sistematici ed all'insieme dei principi, che escludono la qualificazione del processo tributario come processo inquisitorio (principio della domanda e del contraddittorio, imparzialità del giudice, divieto di utilizzazione della scienza privata ecc.). Non basta, evidentemente, una asettica modifica dell'art. 35 ad affossare tutta una serie di principi, nei quali si ravvisa il segno della civiltà dei processi moderni.

4. Escluso, dunque, che il giudice possa stabilire quali siano i fatti su cui indagare, resta da vedere se la gamma di poteri istruttori che gli sono conferiti dal-

⁵ Sulla vigenza di tale principio nel processo tributario, cfr., da ultimo, RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1987, vol. XXXVI, p. 781.

⁶ Cfr. LA ROSA, *op. cit.*, p. 1911.

⁷ GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 506, dalla disciplina circa la deduzione dei motivi, invece di limitarsi a trarre il corollario che i motivi sono distinti dall'oggetto della domanda, ne desume che sono cosa diversa dall'oggetto del processo, come se l'identità tra oggetto della domanda e del processo fosse un assunto già dimostrato, e non l'assunto da dimostrare. Glendi ammette che i motivi «hanno un ruolo di giustificazione ... attengono alla fondatezza della domanda e della decisione» (p. 522); ammette che hanno «una essenziale attitudine a fondare il giudizio sull'accoglimento o meno della domanda» (p. 528); ma tali ammissioni mal si conciliano con l'estraneazione dei motivi dall'oggetto del processo.

la legge induca a qualificare il processo tributario come processo inquisitorio.

La inquisitorialità, sotto questo limitato profilo, del processo tributario, è stata dedotta⁸ dalle seguenti circostanze:

- «il rapporto d'imposta ha natura pubblicistica e come tale è indisponibile»;
- «il dovere politico di concorrere alle spese pubbliche sancito dall'art. 53 Cost. trova peraltro un limite nella corrispondenza tra prelievo e capacità contributiva del soggetto gravato della prestazione tributaria»;
- «il contribuente può stare in giudizio da solo e, d'altronde, è comunque escluso a suo favore il ristoro delle spese di lite».

Ma i primi due rilievi concernono il diritto sostanziale, e quindi non incidono sulla «tecnica» del processo⁹; il terzo attiene al diritto processuale, e può giustificare una «collaborazione» del giudice, non certo una sostituzione del giudice alla parte.

Vi è ancora da osservare che il qualificare un processo come inquisitorio o dispositivo non dipende dal numero dei poteri istruttori conferiti al giudice; il problema non è quantitativo¹⁰. Le *Maximen* hanno rilievo in quanto, designando un processo come inquisitorio, si vuol così indicare l'esistenza d'una regola generale, per la quale il giudice può assumere d'ufficio tutti i mezzi di prova ammissibili (onde è eccezionale la riserva alle parti di determinati mezzi di prova); viceversa, è dispositivo quel processo dove i poteri ufficiosi sono tassativi (e quindi eccezionali). In questa prospettiva, non c'è dubbio che il processo tributario è di tipo dispositivo: in questo processo sono certo numerosi e vasti i poteri istruttori del giudice, ma sono pur sempre un numero chiuso¹¹, e non sono neppure tutti quelli conferiti all'ufficio dalle varie leggi d'imposta¹².

⁸ Da RUSSO, *op. cit.*, p. 793.

⁹ CARNACINI T., *Tutela processuale e tecnica del processo*, in *Studi in onore di E. Redenti*, Milano, 1951, II, p. 714 ss.

¹⁰ Come sembra ritenere RUSSO, *op. cit.*, p. 781, quando osserva che i poteri del giudice tributario «sono più ampi e numerosi di quelli riconosciuti eccezionalmente al giudice in relazione all'ordinario processo civile».

¹¹ Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1987, p. 297 ss.

¹² Cfr., ancora, TESAURO, *op. ult. cit.*, p. 299; si noti che vi è una notevole differenza di formulazione tra l'art. 25 del R.D. 8 luglio 1987, n. 1516 e l'art. 35 del D.P.R. n. 636; il primo stabiliva che le commissioni «hanno tutte le facoltà d'indagine, d'accesso, d'ispezione, di controllo, di richiesta di dati, e d'informazione e di chiarimenti, conferite dalle singole leggi d'imposta ai funzionari delle imposte dirette e del registro»; il secondo, con formula meno sovrabbondante, e di significato circoscritto, attribuisce invece alle commissioni soltanto «le facoltà di accesso, di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti ...». Espressioni onnicomprensive (indagine e controllo), comprese nella prima formula, sono sparite dalla seconda; la seconda individua, dunque, poteri specifici: l'accesso è cosa diversa dalla ispezione (nel lessico delle singole leggi d'imposta). Inoltre, la formula va ulteriormente circoscritta: i poteri istruttori con finalità «esplorative» non sembrano ammissibili in sede giudiziale. Non è dunque da condividere l'affermazione per cui il giudice tributario, dovendo essere in grado di controllare l'istruttoria amministrativa, «ha bisogno di poter

Concludendo, dunque: il problema che val la pena di indagare non è tanto un problema di astratta qualificazione dell'istruzione del processo tributario (se dispositiva o inquisitoria), ma di individuazione e delimitazione dei poteri attribuiti al giudice (e alle parti). Se il processo tributario viene etichettato come «inquisitorio» sol perché i poteri del giudice sono vasti e numerosi, l'etichetta non pare appropriata, perché può indurre in equivoco.

Può indurre, cioè, a pensare che viga una norma di generale attribuzione al giudice di poteri istruttori (senza limiti che non siano espressamente previsti); in questa seconda – e più appropriata accezione – la qualifica di inquisitorio non sembra applicabile al processo tributario. Una simile regola generale non esiste, ed è bene che non esista: provare è compito che si addice alle parti, non al giudice.

spendere quegli stessi poteri utilizzabili nella fase pregressa che ha condotto all'emanazione dell'atto impositivo» (RUSSO, *op. cit.*, p. 793). Il giudice potrebbe controllare l'istruttoria primaria limitandosi a verificare se le prove raccolte giustificano il provvedimento; la tesi dell'identità tra poteri dell'ufficio e poteri del giudice è in funzione di una istruttoria «primaria», non di un mero controllo.

LA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. La prova nel procedimento amministrativo d'imposizione. L'acquisizione di prove documentali e le dichiarazioni (orali o scritte) del contribuente. – 2. L'acquisizione di prove presso terzi; le indagini bancarie e le presunzioni deducibili dai conti bancari. – 3. Le indagini esterne: accessi, ispezioni e verifiche. – 4. La prova in ambito processuale; fonti della disciplina. – 5. Riflessi processuali dell'istruttoria amministrativa. – 6. Principio dispositivo e istruttoria giudiziale. – 7. I singoli poteri istruttori delle commissioni. – 8. Le relazioni e le consulenze tecniche. – 9. La confessione. – 10. Le prove escluse: il giuramento e la testimonianza. – 11. Le prove raccolte in sede penale e il giudicato penale. – 12. Gli atti pubblici e le scritture private. – 13. Le presunzioni. – 14. L'onere della prova. – *Bibliografia*.

1. *La prova nel procedimento amministrativo d'imposizione. L'acquisizione di prove documentali e le dichiarazioni (orali o scritte) del contribuente*

La prova è tema che, in diritto tributario, interessa, prima che il processo, il procedimento amministrativo d'imposizione, dovendo l'amministrazione, prima di provvedere, «procurare a se stessa» la prova dei presupposti di fatto del provvedimento¹; perciò, prima di trattare la prova nel processo, è necessario un esame (sommario) delle prove che possono essere acquisite nell'istruttoria amministrativa e dei poteri istruttori di cui dispone l'amministrazione².

La disciplina dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria è piuttosto articolata in materia di imposte dirette e di Iva, ed è, in tali settori, sostanzialmente uniforme: ci soffermeremo, quindi, quasi esclusivamente su tale disciplina.

Non vi è un catalogo di prove «tipiche» acquisibili in sede amministrativa: per lo più, le prove sono di tipo documentale, e, se non si tratta di prove dirette,

* *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, I, pp. 73-98 e *Enc. dir.*, Aggiornamento, vol. III, Giuffrè, Milano, 1999, pp. 882-894, col titolo "Prova (diritto tributario)".

¹ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*⁵, Torino, 1969, p. 393. Ma si veda anche PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1933, p. 33.

² Cfr. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., vol. XI, Torino, 1994, p. 194.

esse forniscono il fondamento (gli elementi gravi, precisi e concordanti) di prove presuntive.

L'amministrazione può avvalersi di qualunque tipo di prova, comunque (purché lecitamente e legittimamente) acquisita: accade sovente che l'attività conoscitiva degli uffici fiscali prenda le mosse e si basi su dati, notizie o documenti provenienti da altri soggetti: ad esempio, dalla polizia giudiziaria.

Ma l'amministrazione è dotata di propri poteri investigativi, il cui esercizio è affidato alla sua discrezionalità (tecnica), rivolti ad acquisire documenti od altri mezzi di prova.

L'istruttoria amministrativa è dunque rivolta, in modo prevalente, all'acquisizione di prove documentali.

Tale attività ha riguardo, in primo luogo, alle dichiarazioni dei redditi (e alle dichiarazioni di alcune imposte indirette), con una duplice finalità: la «liquidazione» dell'imposta dovuta (o del rimborso spettante) in base alle stesse dichiarazioni, e, in un secondo momento, il controllo, meramente «formale», di taluni contenuti della dichiarazione.

La «liquidazione» dell'imposta (o del rimborso) avviene mediante procedure automatizzate, e si basa sui soli dati direttamente desumibili dalle stesse dichiarazioni e in possesso dell'anagrafe tributaria.

Segue il controllo formale, che è di tipo selettivo, riguarda solo taluni contenuti della dichiarazione (ritenute d'acconto; detrazioni d'imposta; le deduzioni dal reddito; crediti d'imposta ecc.), e, sotto il profilo istruttorio, mira all'acquisizione di documenti (ricevute di versamenti, ad es.), o all'acquisizione di chiarimenti (relativi ai documenti già acquisiti).

Anche le dichiarazioni Iva e quelle presentate per l'imposta sulle successioni sono sottoposte ad un controllo formale, con una istruttoria analoga a quella prevista per le imposte dirette³.

Al controllo formale segue quello sostanziale, che l'ufficio può svolgere nei confronti del contribuente, senza recarsi presso il suo domicilio fiscale, avvalendosi di tre tipi di poteri.

L'ufficio può, innanzitutto, invitare i contribuenti a comparire presso l'ufficio ove è invitato a fornire dati e notizie; in secondo luogo, l'ufficio può invitare il contribuente ad esibire o trasmettere atti e documenti; ai soggetti obbligati alla tenuta della contabilità può essere richiesta l'esibizione dei bilanci o delle scritture contabili; infine, l'ufficio può inviare ai contribuenti dei questionari, con cui li invita a dare risposta scritta a domande che hanno per oggetto dati e notizie di carattere specifico.

Le risposte date dal contribuente (comparso di persona) alle domande del funzionario, e quelle date ai questionari, sono prove su cui l'ufficio può basare il

³D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 33.

suo provvedimento: non si tratta, però, come si vedrà, di prove aventi valore di confessione.

2. *L'acquisizione di prove presso terzi; le indagini bancarie e le presunzioni deducibili dai conti bancari*

Nei confronti dei terzi, l'amministrazione è dotata di specifici poteri rivolti ad acquisire (copia di) documenti (o dati risultanti da documenti)⁴.

Dobbiamo qui distinguere diverse categorie di terzi.

Una prima categoria è quella dei terzi che hanno particolari qualifiche: organi e amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società di assicurazione, enti che effettuano pagamenti e riscossioni o che svolgono attività di intermediazione e gestione finanziaria. A questi terzi, l'ufficio può chiedere la comunicazione di dati e notizie relativi a determinati soggetti o categorie di soggetti. Inoltre, l'ufficio può richiedere ai notai e agli uffici pubblici (uffici del registro, conservatorie dei registri immobiliari, ecc.) copia di atti depositati presso di essi.

Una seconda categoria è quella dei contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili; ad essi possono essere chiesti dati e documenti relativi ad attività svolte nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo.

La terza categoria è quella, generica e residuale, dei soggetti privi di particolare qualifica, i quali assumono rilievo come possibili acquirenti di beni o servizi; ad essi possono essere chiesti atti e documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente, e possono essere chiesti chiarimenti relativi a tali rapporti⁵.

Risulta evidente, dalla descrizione che precede, che l'attività investigativa nei confronti dei terzi è indirizzata quasi esclusivamente ad acquisire documenti, o dati relativi a documenti; possono anche essere richiesti «chiarimenti», ma le dichiarazioni di terzi, che abbiano natura di testimonianza, non hanno ingresso nel processo tributario.

Il segreto bancario, nei confronti del fisco, è venuto meno⁶, pur se vi sono

⁴ Si veda, ai fini delle imposte dirette, l'art. 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, modificato dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413; nella disciplina dell'Iva, si veda l'art. 51 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁵ Ad esempio, viene richiesto ad un «privato consumatore» se ha acquistato beni o servizi presso un imprenditore soggetto ad indagine, o quanto ha pagato una fornitura. Cfr. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1998, p. 263.

⁶ In origine, secondo l'art. 35 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la deroga al segreto bancario era uno strumento di indagine di natura sussidiaria, in quanto era permessa solo ai fini delle imposte sui redditi e solo dopo che il fisco aveva già accertato una evasione di una certa entità. In seguito, la materia è stata ridisciplinata prima dal d.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 e, in seguito,

vincoli procedurali e limiti all'oggetto delle informazioni acquisibili⁷.

Infatti, gli uffici delle entrate e la Guardia di finanza, prima di svolgere indagini bancarie, debbono essere autorizzati, rispettivamente, dalla Direzione regionale delle entrate e dal Comandante di zona.

Individuati i conti del contribuente sottoposto ad indagine⁸, oggetto di acquisizione è la copia dei conti, con la specificazione dei rapporti «inerenti e connessi»⁹.

Inizia poi una fase ulteriore, in contraddittorio con il soggetto investigato, durante la quale l'ufficio può chiedere dati e notizie circa i movimenti del conto, invitando il contribuente a comparire di persona o inviandogli questionari. Il motivo di questa ulteriore fase istruttoria è in ciò che, se i dati rilevati dai conti non trovano riscontro nella contabilità, operano delle presunzioni legali (relative).

Più esattamente, se vi sono incassi non registrati, si presume – sia ai fini delle imposte dirette, sia ai fini Iva – che ad essi corrispondano ricavi (o corrispettivi) non registrati¹⁰.

Quando vi sono prelevamenti non registrati, si presume – ai fini delle imposte dirette – che essi abbiano generato ricavi non registrati¹¹.

Ai fini Iva, nulla è previsto per i prelevamenti e per gli assegni emessi, che non trovano riscontro nella contabilità: la circostanza può fondare la presunzione (semplice) che essi si correlino ad acquisti non contabilizzati.

3. *Le indagini esterne: accessi, ispezioni e verifiche*

Passiamo ora alle indagini esterne, svolte presso il contribuente (o altri sog-

dall'art. 18 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, che permette agli uffici di richiedere informazioni alle banche e all'Ente Poste prescindendo dal previo accertamento di fatti di evasione. Cfr. SCHIAVOLIN, *Appunti sulla nuova disciplina del segreto bancario*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 36 e CONSOLO, *Segreto bancario e sua permeabilità al fisco: recenti evoluzioni normative*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 485.

⁷ Si vedano gli artt. 32 e 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e gli artt. 51 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁸ Per la individuazione dei conti bancari, gli investigatori possono interpellare i soggetti passivi della procedura, avvalendosi di una facoltà prevista dall'art. 8, comma 178, della L. 28 dicembre 1995, n. 549, che ha modificato l'art. 32, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 51 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁹ La circolare ministeriale n. 116 del 10 maggio 1996 indica analiticamente quali rapporti bancari sono compresi nella nozione di conto, e quali sono i rapporti «inerenti e connessi».

¹⁰ Si vedano l'art. 32, n. 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 51 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

¹¹ Si veda l'art. 32, n. 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

getti). Tali indagini sono fatte con gli accessi¹², cui seguono le ispezioni documentali, le verificazioni e altre ricerche; anche l'accesso, dunque, è rivolto soprattutto, ma non esclusivamente, alla acquisizione di prove documentali¹³.

L'accesso, poiché tocca la riservatezza, dev'essere autorizzato.

Per l'accesso nei locali adibiti ad attività commerciali (o agricole) di lavoro autonomo, i funzionari dell'amministrazione finanziaria devono essere autorizzati dal capo dell'ufficio da cui dipendono¹⁴.

Per l'accesso nelle abitazioni, occorre non solo l'autorizzazione del capo dell'ufficio, ma anche – in armonia con la tutela costituzionale del domicilio (art. 14) – quella del Procuratore della Repubblica, che può essere concessa soltanto in presenza di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, ed allo scopo di reperire libri, registri, documenti e altre prove delle violazioni¹⁵.

L'accesso non è fine a se stesso; ad esso segue di solito l'ispezione documentale, che ha per oggetto i libri, registri, documenti e scritture; ma possono esservi, nel corso dell'accesso, acquisizioni di prove non documentali, mediante «verificazioni», ossia controlli sugli impianti, sul personale dipendente, sull'impiego di materie prime ed altri acquisti, e su ogni altro elemento utile ai fini del calcolo del tributo.

Ai fini probatori, è essenziale che venga redatto il processo verbale da cui risultino le ispezioni e rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente, le risposte ricevute, ecc. La descrizione dettagliata delle operazioni compiute viene operata in un atto che assume la denominazione di «processo verbale di verifica»; viene redatto, inoltre, un «processo verbale di constatazione», che sintetizza

¹²D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, richiamato, per le imposte sui redditi, dall'art. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

¹³L'accesso è previsto anche in materia di registro e di imposta successoria. Per l'applicazione dell'imposta di registro i poteri istruttori dell'ufficio sono piuttosto limitati, in quanto gli elementi da acquisire si rilevano dall'atto sottoposto alla registrazione. La necessità di svolgere indagini si pone quando occorre determinare il «valore venale in comune commercio» dei beni o diritti cui si riferisce l'atto registrato. Quando occorre determinare il valore di un'azienda, l'ufficio del registro può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche, secondo le disposizioni previste per l'imposta sul valore aggiunto (d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51). Analoga facoltà vi è, ai fini dell'imposta sulle successioni, quando vi è da valutare aziende o titoli azionari non quotati (d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 34, comma 4).

¹⁴Nel caso di accesso in studi professionali, è richiesta la presenza del titolare dello studio; per l'esame di documenti e la richiesta di notizie per cui venga eccepito il segreto professionale, è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

¹⁵Sulla natura discrezionale dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ad eseguire l'accesso domiciliare (e sulla sua motivazione) cfr. Cass., 8 agosto 1990, n. 8062, in *Fisco*, 1990, p. 6353. Si è ritenuto che, durante l'accesso in abitazioni, possono essere acquisiti dati e documenti riguardanti anche soggetti diversi da quelli cui si riferisce l'autorizzazione (Cass., 14 ottobre 1995, n. 10761, in *Corr. trib.*, 1996, p. 339; Id., 10 gennaio 1996, n. 153, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 910).

i dati rilevati (attività del contribuente, scopo dell'accesso, struttura produttiva, documenti esaminati, violazioni riscontrate, ecc.)¹⁶.

4. La prova in ambito processuale; fonti della disciplina

La prova, come tema processuale tributario, è disciplinata non compiutamente nel d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, dato che tale testo normativo, anche in materia di prove, dev'essere integrato con le norme del codice di procedura civile¹⁷.

La disciplina dei poteri istruttori delle commissioni tributarie consta quindi di un doppio rinvio; da un lato, l'art. 7 rinvia alle norme sui poteri amministrativi dell'ufficio impositore (art. 7), dall'altro, opera anche qui il rinvio generale alle norme del codice di procedura civile (art. 1)¹⁸.

In appello, i poteri istruttori del giudice possono riguardare soltanto prove che siano ritenute necessarie per la decisione o che la parte non ha potuto fornire in primo grado, per causa ad essa non imputabile (art. 58).

I poteri delle parti in materia probatoria trovano la loro fonte normativa nel rinvio al c.p.c.: nel d.lg. 546 vi sono unicamente norme circa la produzione di documenti (artt. 22, comma 4, 23, commi 2 e 3; 32, comma 1; 24, comma 1); vi è, poi, il già citato art. 58, che, ai fini dell'ammissione di nuove prove (non documentali) in appello, richiede che la parte dimostri di non averle potute fornire in primo grado per causa ad essa non imputabile; è però sempre ammessa la produzione di documenti.

Nel diritto tributario non vi è una disciplina «sostanziale» compiuta ed autonoma dei singoli mezzi di prova, simile a quella che, per il diritto privato, è offerta dal titolo secondo del libro sesto del codice civile; non si dubita, peraltro, che le norme del codice valgano, in linea di massima, anche per il diritto tributario¹⁹.

¹⁶Sul processo verbale di constatazione, che «si presenta spesso quale unica prova posta dall'ufficio a fondamento della pretesa impositiva», cfr. CIPOLLA, *A proposito di una recente sentenza della Cassazione sull'efficacia probatoria del processo verbale*, in questa *Rivista*, 1993, I, p. 88.

¹⁷Nella normativa di delega per la riforma del processo tributario non vi era alcuna indicazione generale in materia di istruzione probatoria e di prove, ma soltanto la conferma dell'esclusione del giuramento e della testimonianza.

¹⁸Sull'integrazione della disciplina contenuta nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, cfr. CHIZZINI, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da Tesauro*, Torino, 1998, p. 3; COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 51.

¹⁹Cfr. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, p. 155. In generale, sull'integrazione della normativa tributaria mediante applicazione del codice civile, cfr. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 177 ss.

L'applicabilità del codice civile alle prove tributarie non è esplicitamente prevista da una norma di rinvio, ma discende dall'essere, le norme del codice sulle prove, norme di diritto comune, applicabili, oltre che nel diritto privato, anche nel diritto pubblico.

In ciò risiede il fondamento dell'applicabilità delle norme del codice, ma anche il limite: non sono applicabili le norme che risultino avere una portata o una *ratio* di natura strettamente privatistica²⁰.

Per i processi tributari che si svolgono dinanzi al giudice ordinario, non vi sono regole peculiari in materia di poteri istruttori e di prove; perciò, il tema di questa «voce» sarà trattato con esclusivo riguardo alla vigente disciplina del processo dinanzi alle commissioni tributarie; e, poiché la riforma attuata con il d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 ha apportato, in materia, innovazioni non radicali, restano ampiamente valide le elaborazioni anteriori.

5. Riflessi processuali dell'istruttoria amministrativa

Ci siamo soffermati sull'istruttoria amministrativa poiché il processo tributario, avendo per oggetto l'annullamento di un provvedimento, è strettamente collegato al procedimento amministrativo; per quanto riguarda il tema della prova, si possono indicare, schematicamente, i nessi seguenti.

In primo luogo, le violazioni delle regole procedurali, in materia di poteri istruttori, si riflettono sul provvedimento, invalidandolo; in particolare, il provvedimento che si fonda su prove acquisite in modo illegittimo è invalido, e, quindi, se non ha altro fondamento probatorio, da annullare²¹.

I processi amministrativi sono infatti rivolti, non solo al controllo della legittimità degli atti impugnati, ma anche al controllo dell'attività di cui sono espressione; ecco perché la cognizione del giudice, prima di essere rivolta alla conoscenza dei fatti in modo autonomo, ha il potere di verificare l'*iter* attraverso cui l'amministrazione ha acquisito la conoscenza dei fatti posti a fondamento del provvedimento²².

²⁰ Ad esempio, non viene applicato in diritto tributario il principio di inscindibilità delle scritture contabili (art. 2709 c.c.).

²¹ In ordine al principio processuale generale, secondo cui non sono ammesse le prove acquisite in modo illecito, illegittimo, o in violazione di regole costituzionali, cfr. COMOGLIO, *Le prove civili*, Torino, 1998.

²² La giurisprudenza ha avuto modo di applicare tale principio in materia, ad esempio, di accesso non ritualmente autorizzato. Cfr. Comm. trib. 2° grado di Matera, 28 marzo 1981, in *Boll. trib.*, 1981, p. 1538; Comm. trib. 1° grado di Matera, 26 maggio 1981, in *Fisco*, 1981, p. 2755; Comm. trib. 2° grado di Firenze, 24 aprile 1982, in *Dir. prat. trib.*, 1982, II, p. 527; Comm. trib. 2° grado di Matera, 8 maggio 1982, in *Boll. trib.*, 1984, p. 1013; Comm. trib. 1° grado di Padova, 12 aprile 1991, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 642.

In secondo luogo, nel processo trapassano le prove acquisite dall'amministrazione finanziaria in sede procedimentale, e compito del giudice è valutare se esse – secondo le norme procedurali – sono idonee a giustificare l'emanaazione del provvedimento impugnato.

Le prove richieste dalle norme in materia di procedimento sono quelle necessarie e sufficienti a giustificare la legittimità del provvedimento: ma ciò non impedisce al contribuente di contestare quei fatti, adducendo prove di segno contrario a quelle assunte dall'amministrazione, né all'amministrazione di ampliare il materiale probatorio, adducendo prove ulteriori rispetto a quelle richieste dalle norme procedurali e di fatto raccolte nel procedimento.

Le attività investigative e le prove acquisite nell'istruttoria primaria sono dunque oggetto di esame e di valutazione giudiziale²³, e la valutazione delle prove obbedisce, in sede amministrativa e in sede processuale, alle medesime regole²⁴.

Altro legame tra procedimento e processo è dato da ciò, che vi sono accadimenti del procedimento amministrativo che determinano preclusioni processuali. È da ricordare che sono escluse le prove non esibite in sede di ispezioni e verifiche. In materia di Iva e di imposte sui redditi, i documenti di cui, nel procedimento amministrativo, il contribuente abbia rifiutata l'esibizione, non possono essere utilizzati nel processo²⁵. La norma, dato che incide sul diritto di difesa, deve essere intesa in senso restrittivo. Perciò, non ne deve essere dilatata la portata sino a ritenere che, in sostanza, quando vi sia stata una verifica, non possa essere prodotto in giudizio nessun documento, che non sia stato esibito ai verificatori; la preclusione, infatti, riguarda soltanto i documenti richiesti e non esibiti, non qualsiasi documento di cui non è menzione nel verbale²⁶.

Infine, la posizione e gli oneri di prova delle parti nel procedimento si riflettono sulla distribuzione dell'onere della prova nel processo. Come meglio vedremo in seguito, sia nel procedimento, sia nel processo, è onere dell'amministrazione dare la prova delle componenti positive del presupposto del tributo, mentre è onere del contribuente dare dimostrazione dei fatti che estinguono, impediscono o riducono gli effetti normalmente riconnessi alla situazione-base. Perciò, è onere dell'amministrazione provare che sono stati conseguiti ricavi o proventi maggiori di quelli dichiarati; è onere del contribuente provare i costi, i presupposti dell'applicazione di una norma agevolativa o esentativa, i presupposti delle deduzioni dall'imponibile o delle detrazioni, ecc.

²³ Cfr. TESAURO, *Processo tributario*, in *App. Noviss. Dig. it.*, Torino, 1984, p. 1408; GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., p. 1121, nt. 8.

²⁴ Cfr. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1986, I, p. 85.

²⁵ Si veda l'art. 52, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, richiamato, ai fini delle imposte sui redditi, dall'art. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

²⁶ Il divieto opera anche quando, per errore scusabile, il contribuente dichiara di non possedere un documento: Cass., 24 giugno 1995, n. 7161, in *Giur. it.*, 1996, I, 1, p. 183.

6. Principio dispositivo e istruttoria giudiziale

Chi si ponga il problema – che è di natura puramente classificatoria – se il processo tributario sia informato al principio inquisitorio o a quello dispositivo²⁷, deve considerare che l'attribuzione alle commissioni di poteri istruttori esercitabili d'ufficio, ex art. 7 del d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, s'inserisce in un sistema che, prima che sulle prove raccolte d'ufficio, affida alle parti il compito di fornire al giudice le prove, essendo principio-cardine della materia il principio del codice di procedura civile – codice richiamato dall'art. 1 del d.lg. n. 546 – secondo cui il giudice, «salvi i casi previsti dalla legge, deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti ...» (art. 115 c.p.c.).

La raccolta delle prove, quindi, dipende primariamente dall'attività delle parti, come è confermato dall'art. 58, primo comma, in tema di nuove prove in appello²⁸.

E, poiché il processo tributario è processo d'impugnazione di provvedimenti amministrativi, emesso a conclusione dell'istruttoria svolta dall'ufficio impositore, compito del giudice è innanzitutto quello di vagliare (nei limiti, beninteso, dell'oggetto del giudizio fissato nel ricorso) le prove raccolte nel procedimento amministrativo, e poste a base del provvedimento.

Tenuto conto di tali prove, e di quelle prodotte dal ricorrente, la commissio-

²⁷ Quando la disciplina dell'istruttoria si risolveva nell'attribuzione alle commissioni dei poteri degli uffici, la dottrina unanime riteneva che il processo tributario fosse informato al principio inquisitorio: cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*⁵, cit., p. 334 e BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, p. 175. Dopo la riforma del 1972, la tesi che afferma la prevalenza del principio dispositivo (e, quindi, la eccezionalità dei poteri istruttori della commissione), affacciata in TESAURO, *Sui principii generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1978, II, p. 203; ID., *Ancora sui poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in questa *Rivista*, 1988, II, p. 14, è stata poi accolta da larga parte della dottrina. Cfr., ad esempio: BATISTONI FERRARA, *Processo tributario – riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 1634; TINELLI, *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXV, Roma, 1991; COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit.; SCHIAVOLIN, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da Tesauero*, Torino, 1998, p. 475 ss. (con ulteriori indicazioni). L'evoluzione della disciplina normativa (e, di riflesso, della dottrina), è ben illustrata da COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., che distingue tre fasi: quella anteriore alla disciplina del 1972, quella del 1972 e quella del 1992. Paladino dell'inquisitorialità, prima e dopo la riforma del 1992, è soprattutto GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, p. 906 ss.; ID., *Il giudice tributario e la prova per presunzioni*, in questa *Rivista*, 1985, I, p. 593 ss.; ID., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1117 ss.

²⁸ Cfr. LA ROSA, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 872, il quale – pur persuaso che prevalga il principio inquisitorio – reputa contrastante con tale principio sia la norma che consente al giudice di acquisire in appello, non qualsiasi prova rilevante, ma solo quelle necessarie, sia il concetto di «causa non imputabile alle parti». Per quanto riguarda i documenti, le parti possono produrli in appello senza limiti, mentre le commissioni possono acquisirli solo se necessari.

ne deve valutare se esse sono sufficienti a formare il suo convincimento; se così non è, può, con valutazione discrezionale, assumere iniziative istruttorie, ad integrazione e completamento del materiale istruttorio fornito dalle parti²⁹.

La norma che eccezionalmente attribuisce al giudice tributario poteri istruttori esercitabili d'ufficio è nell'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ai sensi del quale «le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta»; inoltre, «è sempre data alle commissioni tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia»; infine, le commissioni tributarie, «quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza ovvero disporre consulenza tecnica»³⁰.

Pertanto, le commissioni tributarie possono:

- (i) disporre accessi e ispezioni;
- (ii) richiedere dati, informazioni e chiarimenti;
- (iii) ordinare l'esibizione di documenti;
- (iv) richiedere relazioni tecniche ad organi dello Stato;
- (v) disporre lo svolgimento di una consulenza tecnica.

Così precisato l'ambito dei poteri del giudice tributario, sono ora opportune le precisazioni seguenti.

In primo luogo, è da considerare che le disposizioni dell'art. 7, sui poteri istruttori delle commissioni, esauriscono la disciplina della materia, sicché l'interprete non può integrarla con le norme del codice di procedura civile: perciò, ad esempio, è da escludere che le commissioni tributarie possano applicare le norme sull'interrogatorio formale³¹.

²⁹ Cfr. per tutti SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., p. 487, il quale osserva che «l'intervento del giudice può avere solo la funzione di controllare gli elementi introdotti dalle parti, o di integrarli, per tentare di superare l'incertezza sui fatti di causa, prima di assumerli come insussistenti perché non provati».

³⁰ Non è condivisibile la relazione ministeriale al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, là dove afferma che è stata attenuata «la natura tipicamente inquisitoria del processo tributario, in relazione al maggior spazio lasciato all'impulso di parte e soprattutto al venir meno della funzione assistenziale prima riconosciuta ai giudici tributari e ora soppiantata dall'obbligo delle parti private di munirsi dell'assistenza tecnica». In precedenza, secondo il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, il processo tributario non era affatto inquisitorio, e le parti avevano la più ampia facoltà di produrre documenti e proporre istanze istruttorie (secondo le norme del libro primo del codice di rito, già allora applicabili al processo tributario). Inoltre, la funzione assistenziale (a favore di chi?) del giudice tributario è un topos assolutamente inedito, privo di riscontri nelle norme (e nella prassi).

³¹ Contra GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., p. 1134.

In secondo luogo, va posto in evidenza che i poteri istruttori della commissione, pur se modellati su quelli degli uffici, non possono avere finalità esplorative, ma sono vincolati nel fine, in quanto possono riguardare solo fatti e temi di prova indicati dalle parti. Il processo tributario è infatti un «processo di parti», nel quale il potere di indicare i fatti rilevanti per il giudizio appartiene in via esclusiva alle parti: ciò vale sia per i fatti primari (vale a dire per i fatti aventi rilevanza sostanziale), sia per i fatti secondari (ossia per i fatti, per il cui tramite si realizza la prova dei fatti primari). Il giudice, pertanto, non può indagare su fatti che non siano stati indicati dalle parti (vale a dire su fatti diversi da quelli posti a fondamento dell'atto impugnato o indicati dalle parti nel processo), essendo i suoi poteri esercitabili solo «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti».

In terzo luogo, non è da trascurare che, per espresso disposto di legge, i poteri di iniziativa probatoria del giudice tributario sono svolti a fini istruttori, e non a fini decisori³².

Infine, è opportuno precisare che l'esercizio dei poteri istruttori è rimesso alla discrezionalità della commissione tributaria, per cui il mancato esercizio di tali poteri non è denunciabile dinanzi alla Corte di cassazione come vizio della sentenza³³.

7. I singoli poteri istruttori delle commissioni

I poteri istruttori della commissione tributaria sono regolati sia con norme autonome, sia mediante rinvio alle disposizioni dell'istruttoria amministrativa.

Il richiamo ai poteri degli uffici, però, non opera: a) quando riguarda mezzi di prova non ammessi nel processo tributario (in particolare, dichiarazioni di terzi con valore di testimonianza); b) nei casi in cui esiste una disciplina autonoma del potere istruttorio (ciò riguarda, ad esempio, l'ordine di esibire documenti).

Dato il carattere «esaustivo» dell'art. 7, la commissione tributaria non può avvalersi di mezzi istruttori previsti dal codice di procedura civile, ma non dall'art. 7 del d.lgs. n. 546³⁴: alle commissioni non sono dunque conferiti poteri istruttori

³²Viene così smentita la tesi, accolta talvolta in giurisprudenza sotto il vigore del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, secondo cui il giudice tributario, disponendo di ampi poteri di indagine, doveva (in caso di avviso di accertamento non motivato o non corredato di idoneo supporto probatorio), non limitarsi a annullarlo, ma svolgere indagini al fine di sostituire, con un nuovo atto, quello invalido dell'ufficio; i poteri di indagine della commissione dovevano quindi essere esercitati, secondo questa prospettazione, a fini decisori.

³³Cass., 7 agosto 1993, n. 8368.

³⁴Da ciò deriva che non sono applicabili, nel processo tributario, le disposizioni del codice in tema di interrogatorio non formale (art. 117), ordine di ispezione di persone e cose (art. 118), delega all'assunzione di prove (art. 203), rogatorie estere (art. 204), ordine di esibizione di documen-

aggiuntivi rispetto a quelli dati all'ufficio, trattandosi di poteri di istruzione secondaria, con funzione integrativa rispetto agli apporti probatori delle parti.

In relazione ai mezzi istruttori previsti dall'art. 7, la disciplina speciale processualtributaria è però integrabile con le norme del codice di procedura civile, che riguardano le modalità di svolgimento dei mezzi istruttori³⁵.

In aggiunta a tale considerazione generale sulla «esaustività» dell'art. 7, va osservato che la commissione non può applicare le norme del codice di procedura civile in materia di interrogatorio libero, in quanto la norma del codice è assorbita dal potere di invitare il contribuente a comparire di persona per fornire informazioni e chiarimenti³⁶. Inapplicabile è anche la norma sull'interrogatorio formale, in quanto diretto a provocare la confessione, con valore di piena prova, dell'interrogato³⁷.

Per quanto riguarda l'acquisizione di documenti, alle commissioni è attribuita la «facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia»³⁸. È da notare che l'ordine di esibire documenti può essere rivolto alle parti ma non a terzi (il giudice civile, invece, può ordinare l'esibizione di documenti anche a terzi, *ex art. 210 c.p.c.*).

Inoltre, tale potere può essere esercitato non per qualsiasi documento «rilevante» per la decisione, ma soltanto per quelli «necessari»: la «necessarietà» sta ad indicare che quel documento è considerato come l'unico mezzo idoneo per la dimostrazione di un fatto.

8. Le relazioni e le consulenze tecniche

A norma dell'art. 7, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quando occorra acquisire «elementi conoscitivi di particolare complessità», le commissioni tributarie possono richiederli ad organi tecnici di una pubblica amministrazione (amministrazione statale o di altri enti pubblici, compresa la Guardia di finanza), che redigeranno una relazione, o disporre una consulenza tecnica, secondo le regole del codice di procedura civile.

Il presupposto della consulenza tecnica (o della richiesta di relazioni), nel

ti o altre cose (art. 210), richieste di informazioni alla pubblica amministrazione (art. 213), ispezioni, esperimenti e riproduzioni meccaniche (artt. 258 ss.). *Contra* SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., p. 495 che ritiene applicabili nel processo tributario le disposizioni del codice in tema di ispezioni di cose o persone (artt. 118 e 258), riproduzioni ed esperimenti (art. 262), esibizioni di documenti o cose da parte di terzi (art. 210).

³⁵ Conforme SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., p. 495.

³⁶ Conforme BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 143.

³⁷ Conforme MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., p. 173.

³⁸ D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, terzo comma.

processo tributario, non è come nel processo civile, la necessità di integrare le conoscenze del giudice con l'ausilio di consulenti di particolare competenza tecnica (come dispone l'art. 61 c.p.c.), ma la necessità di «acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità».

Nel regime processuale disciplinato dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, non vi era la condanna alle spese, e la consulenza tecnica poteva essere disposta solo su richiesta di parte (e chi la richiedeva ne sopportava la spesa); ora, il processo tributario ha recepito, in tema di spese, la disciplina di diritto comune, e, quindi, anche le spese della consulenza seguono tale regime.

Le spese dunque non sono più un ostacolo a che la consulenza venga disposta d'ufficio, ed è facoltà della commissione optare tra consulenza tecnica o richiesta di una relazione ad organi tecnici pubblici³⁹.

Data la posizione non imparziale degli organi tecnici pubblici, l'opera dell'interprete deve avere come direttiva quella di applicare, dove è possibile, le regole della consulenza alla relazione degli organi tecnici pubblici; perciò, si deve ritenere che si applicano le regole degli artt. 191 e seguenti del c.p.c.⁴⁰.

Alla consulenza tecnica si applicano certamente gli articoli da 61 a 64 e l'art. 191 e seguenti del c.p.c., con gli adattamenti del caso. Inoltre, essendo stata introdotta la conciliazione nel processo tributario, sono da ritenere applicabili gli articoli 198 e seguenti, relativi alla conciliazione delle parti davanti al consulente, come modalità concorrente con quella prevista dall'art. 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁴¹.

9. La confessione

La confessione, come prova del processo tributario, non è espressamente disciplinata. In assenza di divieti espliciti, la sua ammissibilità non è esclusa, ma la dottrina dominante reputa che vale come prova liberamente valutabile, escludendo che abbia efficacia pienprobante (salva la revocabilità per errore di fatto o per violenza, *ex art. 2732 c.c.*). Ciò non dipende dal carattere inquisitorio del processo tributario (oggi non più tale), quanto dall'indisponibilità delle situa-

³⁹ La relazione richiesta ad un organo tecnico pubblico, secondo SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., p. 502, è assimilata «sul piano funzionale alla consulenza tecnica e si giustifica perciò ormai come mezzo strutturalmente più semplice e gratuito per i casi in cui, viste le concrete esigenze conoscitive, il giudice non ritenga necessario l'apporto di un consulente tecnico, ma solo una risposta scritta a dei quesiti, da parte di un organo pubblico in possesso delle particolari conoscenze occorrenti allo scopo».

⁴⁰ Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*⁶, Torino, 1998, p. 344.

⁴¹ In senso contrario la Circ. 23 aprile 1996, n. 98/E, che, dall'introduzione della conciliazione nel processo tributario, invece di dedurre l'ammissibilità della conciliazione in sede peritale, secondo le norme del codice, ne deduce l'inammissibilità.

zioni soggettive controverse⁴². Può dunque accadere che il contribuente dichiarì, nel processo o in atti extraprocessuali, fatti a sé sfavorevoli, e nessuna norma impedisce al giudice di tenerne conto. La stessa dichiarazione dei redditi e le altre dichiarazioni fiscali possono essere viste, nella dialettica del processo, come indicazioni di fatti sfavorevoli al dichiarante, e, dunque, come confessioni stragiudiziali. Valore di confessione stragiudiziale viene data anche alle dichiarazioni rese in sede amministrativa, ad esempio nelle risposte ai questionari, o documentate nei verbali redatti in seguito a convocazione del contribuente presso l'ufficio, o in sede di accesso, se il verbale che le documenta è stato sottoscritto dal contribuente⁴³.

10. *Le prove escluse: il giuramento e la testimonianza*

Nel processo tributario sono esclusi il giuramento e la testimonianza; il processo tributario è dunque un processo essenzialmente scritto e documentale⁴⁴.

L'esclusione del giuramento è una regola tradizionale del processo tributario, che si può giustificare in molti modi e che, comunque, non pone problemi⁴⁵.

L'esclusione della prova testimoniale risponde alla generale esigenza che i fatti aventi rilevanza tributaria siano documentati, e, quindi, si coordina con le numerose norme che, nelle leggi tributarie sostanziali, stabiliscono l'esclusività della prova documentale. Si pensi, ad esempio, alla norma secondo cui «i contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili non possono provare circo-

⁴² Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*⁶, cit., p. 345; BELLAGAMBA, *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino, 1993, p. 67; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 124. Secondo TINELLI, *Prova*, cit., p. 2, il processo tributario rifiuta la formazione giudiziale di prove orali, mentre MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., p. 173 s., rileva come le dichiarazioni confessorie possano assumere rilevanza come atti di acquiescenza all'accertamento o di rinuncia all'impugnazione. Nel senso invece dell'efficacia di piena prova BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 143 e SCUFFI, *Commento all'art. 7*, in GILARDI-LOI-PATRONE-SCUFFI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1993, p. 53.

⁴³ Cass., 15 novembre 1991, n. 12220, in *Corr. trib.*, 1991, p. 3762; Id., 9 giugno 1990, n. 5628, in *Boll. trib.*, 1990, p. 1582.

⁴⁴ L'esclusione di questi due mezzi di prova, già stabilita dall'art. 35 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (a seguito delle modifiche introdotte dal d.P.R. 3 novembre 1981, n. 739), è stata riprodotta – in ossequio alla legge delega – dall'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

⁴⁵ Cfr. TESAURO, *Giuramento (Diritto tributario)*, in *App. Noviss. Dig. it.*, Torino, 1982, p. 1033, ove sono indicate le norme che, eccezionalmente, hanno previsto in passato il giuramento in diritto tributario (dinanzi al giudice o dinanzi all'amministrazione). In assenza di norme espresse, la dottrina ha tradizionalmente ritenuto che il giuramento non abbia cittadinanza nel processo tributario. Cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*⁵, cit., p. 361; MICHELI, *Il contraddittorio nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1975, I, p. 536.

stanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze»⁴⁶, o alla prova scritta sovente richiesta ai fini della dimostrazione di passività fiscalmente rilevanti (ad esempio, in materia di imposta successoria)⁴⁷.

Si può tuttavia dubitare sia dell'opportunità di tale esclusione, in quanto stabilita in termini generali ed assoluti, sia della sua costituzionalità⁴⁸, dato che non sempre la disciplina sostanziale richiede che i fatti con rilevanza tributaria siano documentati per iscritto (ad esempio, mentre per i redditi d'impresa è regola generale che tutto sia documentato e rilevato nelle scritture e nel bilancio, nulla è previsto per i redditi diversi). Inoltre, potrebbero assumere rilievo nel processo fatti, per i quali non è configurabile (o è difficilmente configurabile) una prova scritta (si pensi, ad esempio, alla prova dell'elemento soggettivo in materia sanzionatoria).

Il divieto esclude comunque che possano essere applicate, dalle commissioni, le norme del codice civile (art. 2721 e seguenti) e del codice di procedura civile in materia di testimonianza (art. 244 e seguenti).

Il divieto comporta riflessi notevoli: a) sulle dichiarazioni orali di terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di finanza o dell'amministrazione finanziaria; b) in generale, sul regime delle dichiarazioni di terzi, riprodotte per iscritto, e introdotte nel processo con il documento che le riproduce.

Pur se la giurisprudenza si mostra poco rigorosa⁴⁹, il divieto di prova testimoniale impedisce al giudice tributario di prendere in esame dichiarazioni di terzi, raccolte nelle indagini amministrative o nelle indagini di polizia tributaria, e documentate nei processi verbali⁵⁰.

Né si può ritenere che, essendo utilizzabili dichiarazioni di terzi nelle indagi-

⁴⁶ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 61.

⁴⁷ I debiti del defunto sono deducibili se risultano da atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione o da provvedimento giurisdizionale; i debiti d'impresa devono risultare dalla contabilità (art. 21 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346).

⁴⁸ La C. cost. ha negato che l'esclusione della prova testimoniale contrasti con l'art. 24 Cost.; si vedano l'ord. 26 novembre 1987, n. 506, in *Dir. proc. amm.*, 1988, p. 84; l'ord. 23 febbraio 1989, n. 76, in *Giur. cost.*, 1989, I, p. 370; l'ord. 10 gennaio 1991, n. 6, ivi, 1991, p. 48 e l'ord. 8 luglio 1992, n. 328, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 1224. In dottrina, dubbi di costituzionalità sono stati affacciati da BATISTONI FERRARA, *Processo tributario – riflessioni sulla prova*, cit., p. 1634; LA ROSA, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1263; SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1989, I, p. 550 ss.; MOSCHETTI, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 837; TOSI, in MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 113.

⁴⁹ Vedi la rassegna di SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., p. 509.

⁵⁰ Cfr. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario*, cit., p. 1634 ss.; ID., *Appunti sul processo tributario*, cit., p. 63; DRIGANI-LUNELLI, *Guida al nuovo processo*, cit., p. 46 s.; MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., p. 162 s.; BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 143; SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., p. 510.

ni amministrative, il contribuente possa contrapporvi analoghe dichiarazioni scritte⁵¹. L'utilizzabilità amministrativa di dichiarazioni di terzi non ne determina l'utilizzabilità processuale e, quindi, non vi sono dichiarazioni raccolte dall'amministrazione, che il contribuente ha l'onere di contrastare. Perciò, se l'avviso di accertamento non ha altro fondamento che dichiarazioni testimoniali di terzi, esso è destinato ad essere senz'altro annullato⁵².

In conclusione, il divieto di assumere dichiarazioni di terzi nel processo, secondo la procedura della testimonianza, comporta l'inammissibilità di qualsiasi dichiarazione di terzo, che sia mera riproduzione di una dichiarazione orale, anche se ridotta per iscritto e, quindi, introdotta nel processo mediante documenti.

Sono escluse, perciò, anche le testimonianze raccolte in altri processi, ad esempio in un processo civile o in un processo penale⁵³.

11. *Le prove raccolte in sede penale e il giudicato penale*

Un primo profilo da esaminare concerne il raccordo tra indagini amministrative e «indagini preliminari» svolte dalla polizia giudiziaria⁵⁴, data l'esigenza di conciliare la tutela del segreto, relativo alle indagini preliminari, con quella di utilizzare a fini fiscali i dati rinvenuti in tale sede⁵⁵.

⁵¹ Cfr. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit.; ID., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., p. 1127; AIUDI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie. Osservazioni sulla prova testimoniale*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 1349.

⁵² Abbiamo visto, del resto, che anche l'istruttoria amministrativa non ammette, se non rarissimamente, l'acquisizione di dichiarazioni di terzi; quando sono ammesse, si tratta di dichiarazioni riprodotte di documenti (ad esempio nei controlli incrociati), non della narrazione di fatti avvenuti alla presenza del dichiarante. Il divieto processuale di prove testimoniali non è però derogabile per il fatto che vi sono prove testimoniali o, più latamente, dichiarazioni di terzi ammesse nel procedimento amministrativo. Tale divieto non è neppure eludibile ammettendo dichiarazioni scritte rese da terzi, per una ragione simmetrica a quella per cui, nel processo civile, non si ammette che la testimonianza, resa in giudizio nelle forme del contraddittorio previste dal codice, abbia come equipollente una deposizione scritta, resa al di fuori di quel contraddittorio (Cass., 6 novembre 1980, n. 5267, in *Rep. Giur. it.*, 1980, voce *Prova testimoniale civile*, n. 3).

⁵³ Cfr. CONSOLO, *Legittima acquisizione delle risultanze di una istruttoria penale (ex artt. 2 e 7 D.P.R. n. 463/1982) e loro sufficienza o meno, in particolare ove consistenti in prove orali, a sorreggere un accertamento tributario: una decisione del massimo interesse*, in *Rass. trib.*, 1987, II, p. 287 ss. e in CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, Milano, 1992, p. 817 ss.; SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, p. 544 ss.

⁵⁴ Cfr. CONSOLO, *Legittima acquisizione delle risultanze di una istruttoria penale*, cit., p. 286; ID., *Segreto bancario e sua permeabilità al fisco*, cit.

⁵⁵ Cfr. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 1994, p. 539 ss.; ID., *Le prove*, cit., p. 459.

In linea di principio, tali prove e notizie non sono utilizzabili, perché coperte dal segreto previsto dall'art. 329 c.p.p. (e fino a che dura il segreto); se sono ugualmente utilizzate, l'avviso di accertamento che viene emesso sulla base di tali prove è illegittimo.

In deroga a tale principio, il giudice penale, se ritiene che non vi sia pregiudizio per il processo penale, può autorizzarne l'utilizzazione a fini fiscali⁵⁶.

Un secondo ordine di problemi concerne le prove assunte nel processo penale. Se si tratta di testimonianze, esse non hanno alcun valore per il giudice tributario, data l'estraneità di tali prove al processo tributario. Inoltre, se anche la testimonianza fosse ammessa nel processo tributario, i verbali in cui sono riprodotte non sarebbero utilizzabili, se non raccolte in contraddittorio⁵⁷.

Vi è poi da vedere se il giudice tributario è vincolato dagli accertamenti (di fatti materiali) contenuti nelle sentenze penali⁵⁸.

Secondo l'art. 654 c.p.p. «la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale».

Dal punto di vista dell'efficacia soggettiva, è da notare che il vincolo derivante dal giudicato penale vale soltanto «nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale». Perciò, il giudicato penale non è vincolante nei confronti dell'amministrazione finanziaria che non abbia partecipato al processo penale come parte civile⁵⁹.

Dal punto di vista oggettivo, il vincolo derivante dal giudicato penale è circoscritto da numerosi limiti: a) esso riguarda soltanto i «fatti materiali»⁶⁰; b) deve trattarsi degli stessi fatti materiali, da cui dipende il riconoscimento del diritto o dell'interesse su cui si controverte (deve trattarsi, cioè, di elementi costitutivi del presupposto dell'imposta, o di elementi costitutivi del vizio dell'atto impugnato); c) infine, deve trattarsi di fatti rispetto a cui la «legge civile» non ponga limitazioni di prova⁶¹.

⁵⁶ Si veda l'art. 33, terzo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

⁵⁷ I verbali di testimonianze raccolte in altri processi non possono essere utilizzati nel processo tributario, altrimenti sarebbe eluso il diritto alla formazione in contraddittorio delle prove: cfr. CONSOLO, *Legittima acquisizione delle risultanze di una istruttoria penale*, cit., p. 287 ss. e in CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, Milano, 1992, p. 817 ss.; SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., p. 544 ss.

⁵⁸ Cfr. RUSSO, *L'efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 613.

⁵⁹ Cfr. Cass., 5 luglio 1995, n. 7403, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, c. 1983, con nota di NUSSI, *Sulla non vincolatività del giudicato penale nel processo tributario*. Sul tema cfr. CORSO, *Limiti soggettivi all'efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 1995, p. 2791.

⁶⁰ Non hanno quindi efficacia vincolante gli accertamenti di stati psicologici, le valutazioni estimative, i giudizi di diritto.

⁶¹ Nel senso che il giudicato penale non abbia efficacia vincolante in sede fiscale a causa dei

È incerto se il nuovo codice di procedura penale abbia tacitamente abrogato l'art. 12 della L. 7 agosto 1982, n. 516, che disciplina l'effetto vincolante nel processo tributario del giudicato penale riguardante reati in materia di imposte dirette e Iva⁶². L'art. 12 non subordina l'efficacia vincolante del giudicato penale nei confronti dell'amministrazione finanziaria alla circostanza che questa si sia costituita parte civile (è però necessario che sia citata), ed, inoltre, non subordina il vincolo da giudicato all'assenza di limiti probatori. Se si ammette la permanenza dell'art. 12, la sentenza penale avrebbe effetto nel processo tributario pur se fondata su mezzi di prova esclusi dal processo tributario.

È appena il caso di osservare che il giudicato penale, se non ha efficacia vincolante, è comunque una prova ammissibile, affidata alla libera valutazione del giudice tributario.

12. *Gli atti pubblici e le scritture private*

Il giudice valuta liberamente le prove (116 c.p.c.)⁶³, se l'efficacia di un mezzo di prova non è predeterminata dalla legge.

Va in proposito ricordato innanzitutto che valgono anche per il giudice tributario le norme (contenute nel codice civile) sull'efficacia probatoria dell'atto pubblico e della scrittura privata⁶⁴.

Nel processo tributario, sono spesso presenti i verbali della Guardia di Finanza: per essi, vale la norma codicistica (art. 2699 c.c.), secondo cui fanno piena prova, fino a querela di falso, dei fatti in esso compiuti dal verbalizzante o avvenuti in sua presenza, mentre, per tutto il resto, sono liberamente valutabili⁶⁵.

La querela di falso è esclusa dalla giurisdizione delle commissioni⁶⁶; *a contrario*, vi rientra la verifica di una scrittura privata. Nulla osta all'applicazione, nel processo tributario, degli articoli 214 e seguenti del codice di procedura civi-

limiti che caratterizzano il sistema probatorio del processo tributario cfr. Cass. pen., 18 maggio 1994, in *Giur. it.*, 1995, II, c. 714.

⁶² Cass. pen., 20 ottobre 1994, in *Giur. it.*, 1995, II, c. 710.

⁶³ Ad esempio, per il giudice tributario non è vincolante una perizia di stima redatta ai sensi dell'art. 2343 cod. civ.; cfr. Cass., 14 dicembre 1987, n. 9260, in *Rass. trib.*, 1988, II, p. 336; Comm. trib. centr., 3 febbraio 1992, n. 732, in *Riv. leg. fisc.*, 1992, p. 1355.

⁶⁴ Cfr. MOSCHETTI, *I processi verbali tributari. Atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?*, in *Rass. trib.*, 1979, I, p. 65; STEVANATO, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 459; CIPOLLA, *A proposito di una recente sentenza della Cassazione sull'efficacia probatoria del processo verbale*, cit., p. 88.

⁶⁵ Cfr. Comm. trib. 2° grado di Pavia, 10 maggio 1994, n. 70, in *Boll. trib.*, 1995, p. 1433.

⁶⁶ Quando è proposta querela di falso, la commissione tributaria deve sospendere il processo, secondo l'esplicito disposto dell'art. 39 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

le, in materia di disconoscimento e verificaione della scrittura privata⁶⁷. Perciò, la parte contro la quale è prodotta la scrittura privata, se intende disconoscerla, deve negare formalmente che la scrittura o la sottoscrizione sia la propria, nella prima udienza o nella prima risposta successiva alla produzione; se la controparte intende valersene, deve chiederne la verificaione al giudice tributario, che applicherà gli artt. 216 ss. c.p.c. È da ritenere applicabile l'art. 216, secondo comma, del c.p.c., e, quindi, deve ammettersi anche l'azione in via principale dinanzi al giudice ordinario.

13. *Le presunzioni*

Il diritto tributario è ricco di presunzioni legali; nella pratica, poi, l'amministrazione pone frequentemente a fondamento dei suoi atti, non solo presunzioni legali, ma anche presunzioni semplici.

Ogni esemplificazione è superflua: ricordiamo, tuttavia, le presunzioni, già esaminate, che la legge ricollega ai dati dei conti bancari, o quelle, in materia di Iva, secondo cui si hanno per venduti i beni acquistati, quando non si rinvenono presso l'azienda dell'imprenditore; e si hanno come acquistati senza fattura i beni rinvenuti presso un imprenditore, di cui non sia giustificato, nei modi prescritti dalla legge, il possesso⁶⁸.

Le norme in tema di presunzione valgono allo stesso modo per l'amministrazione e per il giudice, anche per quanto riguarda il loro carattere assoluto o relativo, a prova contraria libera o limitata. Di esse, il giudice deve tener conto, anche quando si tratti di coefficienti o parametri fissati da atti regolamentari⁶⁹.

Un caso di presunzioni, di cui è dubbio se siano assolute o relative, si ha per il «redditometro».

Contro un accertamento sintetico, operato in base al «redditometro», si potranno contestare i fatti-indice (la loro sussistenza, la loro riferibilità, ecc.); non dovrebbe invece essere contestabile la quantificazione, da considerare alla stregua di una presunzione non controvertibile⁷⁰.

La giurisprudenza si è invece espressa nel senso che il «redditometro» contiene presunzioni relative: perciò, il fisco può accertare un reddito maggiore di

⁶⁷ La giurisprudenza si è espressa in senso contrario, ma in relazione al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636; cfr. Cass., 20 giugno 1995, n. 6963, in *Corr. trib.*, 1996, p. 42.

⁶⁸ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 53.

⁶⁹ Cfr. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1986, I, p. 188.

⁷⁰ Il decreto ministeriale contenente il «redditometro» prevede che l'ufficio può escludere, per comprovati motivi, e per non oltre un terzo, che il valore determinato in base ai coefficienti ministeriali costituisca reddito attribuibile al contribuente; quindi, la presunzione è assoluta fino a due terzi, relativa per il resto.

quello risultante dai coefficienti (avendo l'onere della prova del maggior reddito), ed il contribuente può allegare e provare di aver prodotto un reddito inferiore a quello presunto in base al «redditometro»⁷¹.

Per le presunzioni semplici, va detto innanzitutto che non si applica in diritto tributario l'art. 2729, comma secondo, del codice civile, secondo cui le presunzioni semplici sono escluse nei casi in cui non è ammessa la prova testimoniale: se avesse valore questa norma, le presunzioni semplici sarebbero del tutto bandite dall'universo tributario. Questa conclusione, particolarmente grave, è però facilmente evitabile, non tanto (o non solo) in base al rilievo che la disciplina dell'accertamento prevede in varie ipotesi l'impiego di prove critiche, e sarebbe assurdo se queste non valessero poi in sede processuale⁷², quanto perché le norme del codice civile non si applicano *de plano* in diritto tributario, ma solo se ricorrono i presupposti che giustificano l'integrazione del diritto tributario con norme del codice civile⁷³.

Le presunzioni semplici, come è ben noto, devono essere basate su elementi «gravi, precisi e concordanti» (art. 2729 c.c.); e, secondo la giurisprudenza tributaria più recente, tali requisiti non comportano un legame di consequenzialità necessaria tra premesse e conclusioni, essendo sufficiente un nesso di corrispondenza secondo criteri di probabilità, secondo l'*id quod plerumque accidit*⁷⁴.

Per esempio, non sono giudicate gravi, precise e concordanti le presunzioni di ricavi desunte da percentuali di ricarico medie del settore, essendo necessario il riferimento non a parametri astrattamente determinati, ma a dati che riflettono la specifica realtà della singola impresa⁷⁵.

Il diritto tributario conosce anche presunzioni che vengono dette «semplicissime», non essendo richiesti i normali requisiti di precisione, gravità e concordanza⁷⁶. Non si tratta di inferenze derivanti da indizi lievi, imprecisi e discordanti (un minimo di valore indiziario non può non esservi negli elementi da cui muove l'inferenza). È, piuttosto, da considerare che tali norme riguardano casi in cui non vi è da accertare un fatto ma vi è da determinare un valore. Il problema che il giudice deve porsi, in simili casi, è identico a quello prospettato

⁷¹ Cass., 5 gennaio 1996, n. 33, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 371.

⁷² Cfr. ad es. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., p. 185.

⁷³ Cfr. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., *passim*.

⁷⁴ Cfr., ad es. Cass., 17 febbraio 1986, n. 934, in *Corr. trib.*, 1986, p. 1471; Cass., 27 aprile 1990, n. 3546, *ivi*, 1990, p. 1841; Cass., 13 novembre 1990, n. 10979, *ivi*, 1991, p. 988.

⁷⁵ Cass., 17 dicembre 1994, n. 10850, in *Corr. trib.*, 1995, p. 1427; Id., 15 febbraio 1995, n. 1628, in *Boll. trib.*, 1995, p. 1358; Id., 6 maggio 1995, n. 4976 e 27 maggio 1995, n. 5903, *ivi*, 1995, p. 1314; Id., 2 settembre 1995, n. 9265, *ivi*, 1996, 1706; Id., 17 aprile 1996, n. 3603, *ivi*, 1996, p. 1790.

⁷⁶ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, e d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, in tema, rispettivamente, di determinazione extracontabile del reddito d'impresa e dell'imponibile Iva.

dall'art. 1226 c.c., in tema di valutazione equitativa del danno.

Si può allora concludere che le presunzioni «semplicissime» non sono autentiche presunzioni, nel senso tradizionale del termine, perché non riguardano l'accertamento di un fatto e, quindi, non rinviano ad un modello deduttivo-sillogistico di conoscenza (che lega fatto noto e fatto ignoto con una massima di esperienza), ma ad un ragionamento di tipo induttivo, ossia, secondo l'espressione codicistica, ad una «valutazione equitativa».

Non sempre le presunzioni semplici sono ammesse nel processo tributario; non lo sono quando il legislatore, per certe imposte, pone un sistema «chiuso» di regole probatorie, imponendo determinati mezzi di prova e così escludendo implicitamente le presunzioni semplici. Prendiamo, ad esempio, gli articoli 38 e 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sull'accertamento dei redditi: in questi articoli il legislatore prevede, in modo minuzioso e dettagliato, i presupposti probatori che legittimano la rettifica della dichiarazione. In certi casi, è richiesta la prova «certa e diretta», in altri è espressamente previsto il ricorso alle presunzioni, in altri ancora è ammesso l'uso di presunzioni prive dei requisiti di precisione, gravità e concordanza. Lo stesso discorso vale per le norme sull'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto. In conclusione, quindi, per tali imposte, sono predeterminati i casi in cui la presunzione semplice è ammessa, e quelli in cui non è ammessa.

14. *L'onere della prova*

Pochi cenni, infine, sull'onere della prova⁷⁷. Abbiamo visto che, prima che nel processo, il problema della prova (e del relativo onere) si pone già nel procedimento amministrativo, ove l'amministrazione ha l'onere di acquisire la prova dei fatti, sui quali si basa il provvedimento.

Nel procedimento, come abbiamo visto, l'amministrazione ha il potere di richiedere, e il contribuente ha l'onere di fornire, i documenti che dimostrano la sussistenza dei fatti che riducono l'imponibile o l'imposta, o la sussistenza di circostanze da cui deriva un'esenzione o un'agevolazione.

Questa realtà procedimentale (o sostanziale, in quanto pre-processuale), si proietta nel processo, ove la distribuzione dell'onere (o degli oneri) di prova dipende dal diritto sostanziale, non dalla posizione in giudizio dei litiganti⁷⁸.

Nel processo tributario d'impugnazione sono in discussione i fatti sui quali si fonda e dai quali trae legittimità l'atto impugnato; la mancata prova di quei fatti

⁷⁷ Cfr. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1986, I, p. 85, e cfr. CIPOLLA, *L'onere della prova*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., p. 503 ss.; a tale ultimo lavoro rinvio per una compiuta illustrazione degli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali.

⁷⁸ Cfr. VERDE, *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, 1974, p. 136.

equivale alla prova negativa; e perciò sull'amministrazione finanziaria grava l'onere di provare i fatti sui quali si fonda l'atto impugnato, vale a dire l'onere di provare il presupposto del tributo, gli elementi in base ai quali ha operato la quantificazione, ecc.

L'onere della prova grava invece sul ricorrente quando allega elementi che riducono o elidono il tributo: costi, debiti, fatti da cui consegue una riduzione dell'imponibile o dell'imposta, e simili⁷⁹.

Nei processi di rimborso, il ricorrente ha l'onere di dimostrare, come già nel procedimento amministrativo, che sussistono i presupposti del diritto di credito che deduce in giudizio.

Bibliografia

- AIUDI, (1993), *I poteri istruttori delle commissioni tributarie. Osservazioni sulla prova testimoniale*, in *Boll. trib.*, p. 1349.
- ALLORIO, (1969), *Diritto processuale tributario*¹, Torino.
- BAFILE, (1994), *Il nuovo processo tributario*, Padova.
- BATISTONI FERRARA, (1983), *Processo tributario riflessioni sulla prova*, in *Dir. e prat. trib.*, I, p. 1628 ss.
- BATISTONI FERRARA, (1995), *Appunti sul processo tributario*, Padova.
- BELLAGAJIBA, (1996), *Il contenzioso tributario dopo il decreto legge 16 maggio 1996, n. 259*, Torino.
- BENVENUTI, (1953), *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova.
- CIPOLLA, (1993), *A proposito di una recente sentenza della Cassazione sull'efficacia probatoria del processo verbale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, p. 88 ss.
- CIPOLLA, (1998), *L'onere della prova*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da Tesauo*, Torino.
- CIPOLLA, (1998), *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, p. 671.
- COMOGLIO, (1994), *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, I, p. 51.
- COMOGLIO, (1998), *Le prove civili*, Torino.
- CONSOLO, (1992), *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, Milano.
- CONSOLO, (1992), *Segreto bancario e sua permeabilità al fisco: recenti evoluzioni normative*, in *Boll. Trib.*, p. 485.
- CORSO, (1995), *Limiti soggettivi all'efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, p. 2791.
- FALCONE, (1994), *Tipologia, acquisizione e valutazione delle prove tributarie*, in *Fisco*, p. 9643 ss.
- FINOCCHIARO, A. e M., FINOCCHIARO, (1996), *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano.

⁷⁹ Si rammenti la figura degli «istituti sottrattivi» tracciata da FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 32.

- FRANSONI, (1995), *Nuove allegazioni dell'Amministrazione finanziaria in corso di giudizio e vizi della sentenza nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, I, p. 489 ss.
- FREGNI, (1998), *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino.
- GLENDI, (1985), *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, p. 906.
- GLENDI, (1996), *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, I, p. 1117 ss.
- LA ROSA, (1982), *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, p. 1261.
- LA ROSA, (1993), *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, p. 870.
- LUPI, (1987), *Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, p. 275.
- MAFFEZZONI, F., (1977), *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, p. 1684.
- MAFFEZZONI, M., (1990), *Accertamento fondato su elementi indiziari e poteri istruttori delle commissioni*, in *Boll. trib.*, p. 1181.
- MANZONI, (1993), *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano.
- MENCHINI, (1997), *Art. 7. Poteri delle commissioni tributarie*, in BAGLIONE, T. e MENCHINI ed altri, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, p. 69 ss.
- NUSSI, (1995), *Sulla non vincolatività del giudicato penale nel processo tributario*, in *Giur. it.*, I, 1, p. 1983.
- PERRUCCI, (1996), *La prova nel diritto tributario*, in *Boll. trib.*, p. 1173.
- PUGLIESE, (1933), *La prova nel processo tributario*, Padova.
- REGAZZONI, (1983), *Il problema della prova nel processo davanti alle commissioni tributarie*, Bologna.
- RUSSO, (1987), *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, p. 792 ss.
- RUSSO, (1995), *La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali*, in *Riv. dir. trib.*, p. I, 1.
- RUSSO, (1996), *Manuale di diritto tributario*, Milano.
- RUSSO, (1996), *Problemi vecchi e nuovi del processo tributario*, in *Rass. trib.*, p. 531.
- SALVANESCHI, (1990), *Commento all'art. 35 e Commento all'art. 36, d.P.R. 636*, in GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, p. 751 ss.
- SCHIAVOLIN, (1989), *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, p. 550.
- SCHIAVOLIN, (1990), *Sulla legittimità costituzionale della disciplina relativa all'integrazione della conoscenza tecnica del giudice tributario*, in *Rass. trib.*, II, p. 947.
- SCHIAVOLIN, (1992), *Appunti sulla nuova disciplina del segreto bancario*, in *Riv. dir. trib.*, I, p. 36.
- SCHIAVOLIN, (1994), *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano.
- SCHIAVOLIN, (1994), *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *D. disc. priv.*, sez. comm., vol. XI, Torino, p. 194.
- SCHIAVOLIN, (1998), *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da Tesauro*, Torino.
- SCUFFI, (1993), *Commento all'art. 7*, in GILARDI, LOI, PATRONE e SCUFFI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, p. 33 ss.

- TABET, (1996), *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, I, p. 619.
- TESAURO, (1978), *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, p. 459.
- TESAURO, (1978), *Sui principii generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, p. 203 ss.
- TESAURO, (1982), *Giuramento (Diritto tributario)*, in *App. Noviss. Dig. It.*, vol. III, Torino, p. 1033.
- TESAURO, (1984), *Processo tributario*, in *App. Noviss. Dig. It.*, vol. V, Torino, p. 1398.
- TESAURO, (1986), *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, p. 188.
- TESAURO, (1986), *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, p. 85.
- TESAURO, (1988), *Ancora sui poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, p. 14.
- TESAURO, (1991), *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, p. 111 ss.
- TESAURO, (1998), *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, Parte gen., Torino, p. 331 ss.
- TINELLI, (1991), *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma.
- TROVATO, (1996), *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova.
- VERDE, (1974), *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, p. 136.

AMMISSIBILITÀ NEL PROCESSO TRIBUTARIO DELLE PROVE ACQUISITE IN SEDE PENALE *

SOMMARIO: 1. Ammissibilità di prove provenienti da altri processi. – 2. Prove raccolte nelle indagini preliminari. – 3. Le prove illegittime. – 4. Le prove orali. – 5. Le intercettazioni. – 6. Il giudicato penale. – 7. Conclusione.

1. *Ammissibilità di prove provenienti da altri processi*

Occorre prendere le mosse dall'assunto che non esiste una regola generale in tema di ammissibilità delle prove nel processo tributario, né nella disciplina propria di questo processo, né in quella del processo civile¹, che completa la disciplina del processo tributario in forza del rinvio contenuto nell'art. 1 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Se ne trae la conseguenza della generale ammissibilità nel processo tributario, in linea di principio, delle prove provenienti da altri processi e, in particolare, dal processo penale.

Con ciò si intende che, contrariamente ad una opinione largamente diffusa, la circolazione della prova non si scontra con il rapporto tra processo tributario e processo penale, che è – richiamando una classificazione che risale a Cammeo² – un rapporto di separazione. I rapporti tra giurisdizione tributaria e giurisdizione penale sono rapporti di separatezza, non perché è così previsto, ma perché non è previsto il contrario. È poi osservazione corrente che la separazione non è mai assoluta; vi possono essere, pur tra giurisdizioni separate, rapporti di coordinazione³. E la circolazione delle prove è normalmente possibile anche tra giurisdizioni separate.

Ora, in tema di traslazione delle prove dal processo penale al tributario, si afferma pacificamente che il giudice tributario può fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel processo penale, purché, si aggiunge

* *Rass. trib.*, 2015, pp. 323-332.

¹ Cfr. C. VANZ, *La circolazione della prova nei processi civili*, Milano, 2008, p. 40 e p. 50.

² F. CAMMEO, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, Milano, s.d., p. 347 ss.

³ Cfr. M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1976, p. 221.

opportunamente – e vedremo perché – le sottoponga ad una propria, autonoma valutazione⁴.

Deve trattarsi, però, come si vedrà, di prove formate legittimamente (secondo le regole di formazione vigenti nella sede di provenienza); e di prove la cui ammissibilità non sia impedita da norme proprie del processo tributario.

2. Prove raccolte nelle indagini preliminari

È dunque possibile che le prove raccolte nelle indagini di polizia giudiziaria siano usate dagli uffici impositori, prima, e dal giudice, poi. Non a caso, è stato previsto il raddoppio del termine per l'accertamento per dar modo agli uffici di utilizzare elementi emersi in sede di indagini di polizia giudiziaria (anche) dopo il decorso del termine ordinario per l'accertamento tributario⁵.

Gli elementi raccolti a carico del contribuente nel corso delle indagini preliminari sono coperti dal segreto investigativo, ma, come è noto, il magistrato penale può autorizzarne l'utilizzo in sede fiscale, anche in deroga all'art. 329 c.p.p.⁶, se ritiene che ciò non rechi pregiudizio alle indagini.

La giurisprudenza esclude che l'utilizzo non autorizzato si riverberi sulla validità dell'avviso di accertamento, perché l'autorizzazione è prevista a tutela del segreto investigativo, non a tutela dei diritti di difesa del contribuente⁷.

Solo le prove raccolte in sede di accessi domiciliari non autorizzati, o invalidamente autorizzati, sono – secondo la Cassazione – inutilizzabili in sede tributaria, essendo qui in gioco la tutela del domicilio, cioè regole poste a tutela del privato⁸. L'inutilizzabilità è stata affermata nonostante l'assenza di una norma espressa⁹.

⁴Cass. civ., sez. trib., 22 settembre 2000, n. 12577, in *il fisco*, 2000, p. 12577; Id., 20 marzo 2013, n. 6918, in *Giur. it.*, 2013, 10, p. 2167, in tema di utilizzazione, da parte del giudice tributario, di una perizia penale.

⁵D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57.

⁶D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 63; D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33.

⁷Cass. civ., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230, in *Rass. trib.*, 2002, p. 641; Id., 1° ottobre 2004, nn. 19689 e 19690; Id., 23 dicembre 2005, n. 28695, in *il fisco*, 1, 2006, p. 728.

L'interesse della parte privata a svolgere le proprie difese nel giudizio tributario è comunque garantito dalla conoscenza o conoscibilità degli atti trasmessi (così Cass., sez. trib., 3 settembre 2008, n. 22176).

⁸Cass. civ., sez. trib., 03-12-2001, n. 15230, in *Foro it.*, 2002, I, 727; Id., sez. un., 21-11-2002, n. 16424, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2088; Id., 11 giugno 2003, n. 9320, in *Corr. trib.*, 2003, p. 3170.

⁹Secondo Cass., sez. un., 19 ottobre 2005, n. 20253, in *Giur. it.*, 2006, p. 1082, l'inutilizzabilità, a sostegno dell'accertamento, delle prove reperite nel corso della perquisizione illegale, non ha bisogno di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola.

Va detto comunque che il verbale della Guardia di finanza non è un mezzo di prova, se non per le dichiarazioni su fatti o atti compiuti dai verbalizzanti o da loro direttamente rilevati. Per tutto il resto, il verbale non è una prova. Il verbale non è prova del presupposto del tributo, ma il veicolo attraverso cui sono portate a conoscenza degli uffici impositori e del giudice le prove raccolte dagli organi investigativi¹⁰.

3. Le prove illegittime

Il materiale che dal penale può passare in ambito tributario è assai vario, anche se si tratta, alla fine, sempre di documenti e, talvolta, di documenti che verbalizzano dichiarazioni orali. Si tratta, dunque, di processi verbali degli organi investigativi e di processi verbali e atti del processo penale.

La prova non utilizzabile nel processo in cui è stata formata non può essere utilizzata in altri processi. Lo ha statuito la Cassazione penale, nel 2010¹¹.

Invece, la sezione tributaria della Cassazione civile ha ritenuto subito dopo che gli elementi raccolti in sede penale siano utilizzabili nel processo tributario anche se sia mancato il rispetto delle garanzie difensive previste per il procedimento penale¹².

Non è e non può essere così. Il contraddittorio è un principio essenziale del processo, di qualsiasi processo¹³. Lo è del processo civile e, quindi, anche del processo tributario. Anche la giurisdizione tributaria dev'essere esercitata "mediante il giusto processo regolato dalla legge" (art. 111 Cost. primo comma), "nel contraddittorio tra le parti" (art. 111, secondo comma).

Quindi le prove formate illegittimamente sono destinate al macero.

4. Le prove orali

In tema di prove orali si pone il problema se possano essere utilizzate nel processo tributario le dichiarazioni di terzi raccolte nel corso delle indagini pre-

¹⁰ Cass. civ., sez. I, 17 gennaio 1994, n. 10855, in *Rass. trib.*, 1995, p. 2029.

¹¹ Cfr. Cass. pen., sez. un., 25 marzo 2010, n. 13426, in *Cass. pen.*, 2010, p. 3049, secondo cui l'inutilizzabilità dei risultati delle intercettazioni, accertata nel giudizio penale di cognizione, ha effetti in qualsiasi tipo di giudizio, e quindi anche nell'ambito del procedimento di prevenzione (fattispecie in tema di intercettazioni dichiarate inutilizzabili nel giudizio di cognizione per inosservanza delle disposizioni di cui all'art. 268, 3° comma, c.p.p., per assenza di motivazione in ordine all'inidoneità od insufficienza degli impianti esistenti presso la Procura della Repubblica).

¹² Cass. civ., sez. trib., 12 novembre 2010, n. 22984, in *Foro it.*, 2011, I, c. 2442.

¹³ Cass. civ., sez. trib., 3 agosto 2012, n. 14026.

liminari e le testimonianze rese davanti al giudice penale o civile, tenuto conto del divieto di prova testimoniale presente nel processo tributario.

Ho ricordato, nell'incipit, che la regola generale è quella dell'ammissibilità delle prove provenienti da altri processi, salvo divieti espressi. E, nel processo tributario, non è ammessa la testimonianza. Da ciò dovrebbe dedursi l'inammissibilità di prove orali, non solo se assunte nel processo tributario, ma anche se provenienti dall'esterno.

Invece, come è noto, la giurisprudenza consolidata ammette nel processo tributario anche le testimonianze rese da terzi altrove, in specie nel corso di un processo civile¹⁴ o penale¹⁵.

Ora, le prove testimoniali assunte in altri processi sono testimonianze assunte in contraddittorio, con le regole previste dai codici processuali.

Invece, come è noto, nella prassi del processo tributario sono ammesse anche le dichiarazioni di terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di finanza o dell'Amministrazione finanziaria, pur trattandosi di dichiarazioni rese senza contraddittorio.

La prassi trae legittimazione da una sentenza della Corte costituzionale, che ritenne ammissibili nel processo tributario le dichiarazioni di terzi, in quanto declassate ad "indizi" (sicché la decisione non può essere fondata soltanto su di esse, ma sono necessari anche altri elementi di prova)¹⁶.

¹⁴ Cass., 21 gennaio 2008, n. 1164, secondo cui le testimonianze rese da terzi nel corso di un giudizio civile assumono un rilevante valore indiziario, anche se il contribuente non sia parte del giudizio medesimo, e quindi, pur dovendo trovare conferma in altri elementi di giudizio, non possono essere ritenute irrilevanti sulla base delle sole contestazioni del contribuente, atteso che esse sono assunte con le garanzie del contraddittorio e la loro attendibilità è anche presidiata da sanzioni penali.

¹⁵ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 22 giugno 2010, n. 14960, nella cui motivazione si afferma che le deposizioni testimoniali e le indagini peritali svolte nel processo penale possono essere valutate come elementi di valore indiziario dal giudice tributario.

Osserva Cass. civ., sez. trib., 3 aprile 2013, n. 8037, "come non sia affatto impedito al giudice tributario di liberamente apprezzare sotto l'aspetto indiziario le prove assunte in un processo penale. Compresa, ovviamente, le prove testimoniali".

¹⁶ Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in *Giur. it.*, 2000, p. 1075, in cui si legge che "Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione".

Cfr. inoltre Cass. civ., sez. trib., 14 maggio 2003, n. 7445, in *il fisco*, 1, 2003, p. 5411; Id., 20 marzo 2007, n. 9402; Id., 27 settembre 2007, n. 20353, in *Boll. trib.*, 2008, p. 337; Id., 30 settembre 2011, n. 20032.

Secondo Cass. civ., sez. trib., 5 maggio 2011, n. 9876, le dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze ed in specie quando abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica.

E si ritiene rispettato il principio di parità delle armi per il fatto che si riconosce alle parti private la facoltà di produrre in giudizio dichiarazioni scritte di terzi, al fine di contrastare l'efficacia delle dichiarazioni prodotte dall'ufficio¹⁷.

Il ragionamento con cui la giurisprudenza ammette, senza garanzie, le dichiarazioni di terzi nel processo tributario è, in sostanza, questo: si tratta di prove che hanno un valore ridotto (valore indiziario, valore di semplici elementi di prova); quindi sono ammissibili e non c'è bisogno di garanzie.

Si tratta di un ragionamento confutabile. Per tre motivi.

In primo luogo, le dichiarazioni non sono indizi. Le dichiarazioni sono prove rappresentative di un fatto; lo provano in quanto lo espongono. Gli indizi non rappresentano un fatto. Sono un fatto che assume valore probatorio di un altro fatto *“in quanto una regola di esperienza lo ponga col fatto da provare in rapporto logico, che consenta di dedurre da quello la esistenza o la non esistenza di questo”*¹⁸.

In secondo luogo, è contestabile che gli indizi siano una *probatio minor*. Non è condivisibile l'assunto che le dichiarazioni di terzi non hanno valore di testimonianza, ma di indizi; o che si tratta di mere informazioni, che valgono non come prove, ma come meri elementi di prova. Non è insomma accettabile la distinzione tra prove e indizi¹⁹.

Il terzo vizio risiede in questo, che si fa dipendere l'ammissibilità di un mezzo di prova non – come si dovrebbe – dalle regole di ammissibilità, ma dal grado di efficacia probatoria del mezzo.

In luogo di affermare che devono vigere, anche nel processo tributario, tutte le garanzie del contraddittorio e del giusto processo, si afferma la vigenza di un *“minor tasso di garanzia del diritto al contraddittorio nel procedimento tributario”*, e che ciò *“si riverbera sulla minore attendibilità sul piano probatorio dell'atto”*²⁰.

Ora, gli argomenti con cui la giurisprudenza ammette l'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzo nel processo tributario riflettono gli argomenti con cui nel processo civile si discute di prove atipiche. E si ripete qui l'errore che si com-

¹⁷ Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2007, n. 20353; Id., 30 settembre 2011, n. 20032.

Si è così attribuito valore di elementi indiziari, che necessitano di essere accompagnati da altri elementi, a dichiarazioni sostitutive di notorietà prodotte dal contribuente nel contesto di una più articolata istruttoria (Cass. civ., sez. trib., 26 marzo 2003, n. 4423; Id., 15 aprile 2003, n. 5957; Id., 21 aprile 2008, n. 10261).

¹⁸ F. CARNELUTTI, *La prova civile* (1915), Milano, ristampa 1992, p. 170.

¹⁹ Come è stato osservato, è “un dato di fatto che l'esito del processo tributario è spessissimo determinato da indizi e quindi la distinzione tra indizio e prova sfuma, diviene quasi impercettibile; in un processo il cui esito sfavorevole al privato può essere determinato dal ‘più che probabile che non’ e non occorre certo il superamento di ‘ogni ragionevole dubbio’. Di conseguenza gli ‘indizi’ raccolti dall'Amministrazione finanziaria svolgono un ruolo decisivo e producono effetti non dissimili a quelli propri di un'istruttoria giudiziaria” (M. CICALA, *Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle sezioni unite*, in *Boll. trib.*, 2015, p. 90).

²⁰ Cass., 7 febbraio 2013, n. 2916, in *Giur. it.*, 2013, 10, p. 2172.

mette nel processo civile, ove le prove atipiche (che è categoria inesistente) sono ritenute sempre ammissibili perché avrebbero valore solo indiziario²¹.

Ma, come ha scritto Bruno Cavallone, altro è il problema della legittimità di una prova, altro quello della sua efficacia, e pretendere di risolvere i problemi di legittimità in base all'efficacia "è tanto poco razionale quanto il voler superare i dubbi sulla genuinità di una moneta da cento, attribuendole il valore di cinquanta"²².

5. Le intercettazioni

Secondo Costituzione, gli accessi nelle abitazioni per motivi fiscali sono ammessi solo con le garanzie di legge (art. 14) e le intercettazioni, incidendo nella libertà e segretezza delle comunicazioni, possono avvenire solo "per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge" (art. 15).

Senza l'autorizzazione di un magistrato e senza che una legge ne regoli presupposti e modalità di svolgimento le intercettazioni non sono utilizzabili in un qualsiasi giudizio in cui si applica l'art. 15 della Costituzione. L'art. 271 c.p.p. vieta espressamente che possano essere utilizzate intercettazioni illegali.

Alle intercettazioni sono dedicati gli articoli da 166 a 270 c.p.p. L'art. 270 c.p.p. dispone che "i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza".

Si è però ritenuto, interpretando l'art. 270 come se vietasse l'utilizzazione in procedimenti *penali* diversi da quelli nei quali le intercettazioni sono state disposte (salvo le eccezioni), che nulla impedirebbe di utilizzare le intercettazioni in ambito non penale²³.

Anche qui, in sostanza, la giurisprudenza si muove negando che nel processo tributario abbiano vigore le garanzie del giusto processo.

La Cassazione, nel 2010, ha ritenuto che il divieto, posto dall'art. 270 c.p.p., di utilizzare i risultati di intercettazioni telefoniche in procedimenti diversi da quello in cui furono disposte, posto a garanzia dei diritti della difesa in sede penale, non potrebbe essere esteso a domini processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie²⁴.

²¹ In argomento, si veda B. CAVALLONE, *Critica della teoria delle prove atipiche*, in *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, p. 335 ss.

²² B. CAVALLONE, *op. cit.*, p. 371.

²³ Sulla utilizzabilità delle intercettazioni telefoniche in processi non penali, e, in particolare, nei procedimenti disciplinari a carico dei magistrati, la giurisprudenza è orientata in senso positivo, purché le intercettazioni siano state legittimamente disposte nel rispetto delle norme costituzionali e procedurali (Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2009, n. 27292; Cass. civ., sez. un., 24 giugno 2010, n. 15314).

²⁴ Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2010, n. 4306, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1202.

Il principio è stato ribadito da una sentenza del 2013²⁵, nella quale si legge testualmente che, nel processo tributario, a differenza che nel processo penale, “*il difensore del contribuente non è chiamato a partecipare alla formazione della prova racchiusa nell’atto trasmesso, in quanto, nel processo tributario, l’atto acquisito non è destinato ad assumere il valore probatorio che ad esso è riconosciuto nel processo penale: il minor tasso di garanzia del diritto al contraddittorio nel procedimento tributario si riverbera sulla minore attendibilità sul piano probatorio del fatto*”.

Nulla quaestio se nel processo tributario transitassero le intercettazioni che sono state acquisite nel processo penale, con il vaglio e le tutele del diritto di difesa previste dal codice di procedura penale.

Ciò che si consente è però l’utilizzo di intercettazioni effettuate dagli organi investigativi, senza le garanzie necessarie a rendere attendibile la prova e a tutelare il diritto di difesa.

Emerge qui, in modo chiaro, che la giurisprudenza reputa non applicabili al processo tributario le garanzie del giusto processo, e reputa che ciò sia possibile declassando il valore delle prove assunte senza garanzie.

A ciò va opposto che il diritto di difesa è un principio fondamentale di qualsiasi processo, anche di quello tributario.

Le intercettazioni effettuate dalla Guardia di finanza, quindi, non possono essere usate nel processo tributario senza il rispetto di alcune garanzie fondamentali.

Occorre, ad esempio, la garanzia che le intercettazioni siano prodotte in giudizio in modo integrale (ad evitare che sia prodotto quello che conviene, ed escluso quello che non conviene). Occorre la garanzia che lo “sbobinamento” sia fedele.

Ai difensori del processo tributario devono essere riconosciuti i diritti previsti nel processo penale, cioè di esaminare gli atti, ascoltare le registrazioni, estrarre copia delle trascrizioni, come previsto nel processo penale dall’art. 268 c.p.p.

6. Il giudicato penale

Resta da trattare del giudicato penale. Per essere precisi, se si discute di prove, non ci si riferisce al giudicato penale (statuizione sul reato), ma all’accertamento dei fatti contenuto in un giudicato. Ciò che qui interessa non è dunque il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale della motivazione relativa agli accertamenti di fatto; accertamenti che, secondo il disposto degli artt. 651-654 c.p.p., valgono in altri processi come regole di prova legale²⁶.

²⁵ Cass. civ., sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2916, in *Giur. it.*, 2013, 10, p. 2172.

²⁶ Cfr. E. ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1935, p. 77, in nota; P. CALAMANDREI, *La sentenza civile come mezzo di prova* (1938), in *Opere giuridiche*, Napoli, 1972, p. 569; F. CORDERO, *Procedura penale*, Milano, 1966, p. 681.

Secondo giurisprudenza consolidata, l'accertamento di fatti contenuto nel giudicato penale non vincola il giudice tributario perché la legge regolatrice del processo tributario pone limiti di prova (come il divieto di prova testimoniale) estranei al processo penale.

I due processi sono retti da regole probatorie diverse. Nel processo tributario possono non essere ammesse prove documentali (come i documenti non esibiti in sede amministrativa) che sono invece ammesse nel processo penale.

Inoltre, nel processo tributario possono essere utilizzate presunzioni legali e semplici (e c.d. semplicissime) che non valgono per il giudice penale. Può dunque accadere che il giudice penale, con i suoi strumenti probatori, dichiari non avvenuto un fatto che, invece, il giudice tributario può dichiarare avvenuto, avvalendosi di mezzi di prova utilizzabili solo nel processo tributario.

Perciò, quando i fatti da accertare nel processo tributario siano quelli già accertati nel processo penale, il giudicato penale, secondo giurisprudenza consolidata, non vincola il giudice tributario²⁷.

Ciò è da condividere, ma con motivazione diversa da quella generalmente adottata.

Nel codice di procedura penale è prevista l'efficacia riflessa extrapenale dei giudizi di fatto contenuti nel giudicato penale, non con una regola generale, ma con norme specifiche, riguardanti tale efficacia nei giudizi di danno (artt. 651 e 652), nel giudizio disciplinare (art. 653), e nei giudizi (non di danno) civili e amministrativi (art. 654).

Ora, sia per il generale principio di separazione delle giurisdizioni, sia per il fatto che le norme sull'efficacia extrapenale della (motivazione della) sentenza penale sono norme speciali, l'interprete non può adottare interpretazioni estensive, o addirittura analogiche²⁸. Deve attenersi al senso letterale delle norme.

Ciò vale in modo particolare per gli artt. 651-654 c.p.p., anche perché l'efficacia extrapenale non riguarda il dispositivo, ma la motivazione della sentenza penale²⁹.

Corollario di queste premesse è che l'art. 654 c.p.p., che prevede l'efficacia extrapenale degli accertamenti di fatto del giudice penale nel processo civile e in quello amministrativo, non si applica al processo tributario, per la ragione semplicissima che il processo tributario è "altro" rispetto al processo civile e al processo amministrativo.

²⁷ Cass. civ., sez. trib., 19 marzo 2002, n. 3961; Id., 21 giugno 2002, n. 9109; Id., 1° luglio 2003, n. 10371, in *Boll. trib.*, 2004, p. 457; Id., 16 maggio 2005, n. 10269, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 2, p. 1275; Id., 12 marzo 2007, n. 5720; Id., 17 febbraio 2010, n. 3724; Id., 14 maggio 2010, n. 11785, in *Boll. trib.*, 2010, p. 1553; Id., 27 settembre 2011, n. 19786, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3977; Id., 23 maggio 2012, n. 8129; Id., 12 dicembre 2013, n. 27822, in *il fisco*, 2014, 4, p. 381.

²⁸ Cfr. E.M. MANCUSO, *Il giudicato nel processo penale*, Milano, 2012, p. 117.

²⁹ Cfr. M.A. ZUMPARO, *Rapporti tra processo civile e processo penale*, Torino, 2000, p. 298.

Il giudice tributario non è dunque vincolato dai giudizi storici contenuti in un giudicato penale, che non valgono nel processo tributario (come regole di prova legale).

Si può aggiungere che da quei giudizi storici non scaturisce neppure una preclusione, cioè un effetto in forza del quale il giudice tributario dovrebbe astenersi dal valutare autonomamente il materiale probatorio già valutato dal giudice penale, e far proprio il giudizio espresso dal giudice penale.

Ecco perché è da condividere la giurisprudenza che, nel ritenere consentito l'utilizzo in sede tributaria delle prove assunte nel giudizio penale, precisa che il giudice tributario deve procedere ad autonoma valutazione.

Il giudizio penale vale dunque come veicolo attraverso cui le prove assunte in sede penale sono portate (indirettamente) in sede tributaria.

Ma ogni giudice deve valutare in modo autonomo le prove. E il giudice tributario non può far propria senza motivazione la valutazione delle prove espressa dal giudice penale, ma deve sempre esprimere una propria valutazione, autonomamente motivata³⁰, anche in caso di patteggiamento penale³¹.

7. Conclusione

La conclusione è semplice e netta. Si tratta di considerare anche il processo tributario come un processo vero, in cui si applicano le garanzie del diritto di difesa che normalmente si applicano negli altri processi.

Si considera talora il processo tributario come un processo minore, con minori garanzie di difesa. Ciò non è permesso, né dalla nostra Costituzione, né dalle carte internazionali dei diritti.

³⁰ Cass., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6918, in *Giur. it.*, 2013, 10, p. 2167.

³¹ In caso di patteggiamento, la Cassazione ritiene che la sentenza ex art. 444 c.p.p. costituisce elemento di prova per il giudice tributario, il quale, ove intenda disconoscerne l'efficacia probatoria, deve spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso la sua responsabilità ed il giudice penale avrebbe prestato fede a tale ammissione (Cass., sez. trib., 17 gennaio 2001, n. 630, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, p. 704, con nota di A. MARCHESELLI, *L'efficacia probatoria nel processo tributario del patteggiamento penale*; Id., 30 settembre 2005, n. 19251, in *il fisco*, 1, 2005, p. 6334; Id., 19 ottobre 2012, n. 17967).

LE PROVE ILLECITE NEL PROCESSO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. Casi di dati bancari illecitamente acquisiti. – 2. Lo scambio di informazioni. – 3. Le prove illecite nel processo penale. – 4. Le prove illecite nel processo civile. Il bilanciamento. – 5. Il bilanciamento nel diritto tributario. – 6. *De iure condendo*.

1. *Casi di dati bancari illecitamente acquisiti*

I casi di dati bancari acquisiti in modo illecito sono noti¹. Nel caso *Krediet-bank Luxembourg* (del 1994) erano stati trafugati dati bancari relativi a clienti belgi e olandesi. Il fisco belga acquisì i dati bancari trafugati e li trasferì al fisco olandese.

La giurisprudenza belga ha dichiarato inutilizzabili i dati bancari; la giurisprudenza olandese, invece, li ha dichiarati utilizzabili.

La lista Vaduz (2008) è una lista di nominativi e conti correnti di clienti di una società fiduciaria di Vaduz sottratti agli archivi della società da un archivistica che ha successivamente venduto la documentazione all'Amministrazione tedesca, che l'ha trasmessa al fisco inglese, che a sua volta l'ha trasmessa ad altre amministrazioni finanziarie, tra cui quella italiana².

Alcune decisioni di merito dei giudici tributari hanno annullato gli accertamenti emessi utilizzando la lista Vaduz (CTP di Mantova e Milano).

Nel caso Falciani, i dati bancari svizzeri sono stati sequestrati dal fisco francese.

La Corte di appello di Parigi, nel 2011, con una sentenza confermata dalla Cassazione, ha dato rilievo al fatto che la lista era stata acquisita commettendo un reato³.

Il GIP di Pinerolo, su istanza del Procuratore della Repubblica, ha ritenuto

* *Neótera*, 2017, n. 1, pp. 34-38.

¹ Si veda P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, p. 791.

² Sulla lista Vaduz cfr. Cass., 19 agosto 2015, n. 16950, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 6, p. 1120.

³ Cour d'appel di Parigi, 8 febbraio 2011, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, p. 402, con nota di F. D'AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite – Un caso pratico: la lista Falciani*.

che i documenti basati sull'utilizzo dei dati contenuti nelle «liste Falciani» sono stati formati attraverso la raccolta illegale di informazioni; li ha dichiarati non utilizzabili e ha disposto che fossero immediatamente secretati e distrutti, a norma dell'art. 240 c.p.p.

2. Lo scambio di informazioni

Un primo profilo da considerare è la normativa sullo scambio di informazioni, regolato dalle direttive europee e dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

A proposito della lista Falciani e dei dati acquisiti dalle autorità fiscali francesi, in forza della dir. CEE 77/779, è stato rilevato che la direttiva non disciplina i diritti del contribuente, che sono tutelati dalle norme nazionali⁴.

Non appare però condivisibile l'affermazione che l'autorità fiscale che riceve la documentazione non avrebbe alcun onere di controllo del materiale che proviene dall'estero⁵.

Non è previsto che il contribuente sia avvertito dello scambio di informazioni, ma è stato rilevato che esiste ormai una chiara tendenza – a livello comunitario e anche a livello interno – ad ampliare i confini del contraddittorio in materia tributaria⁶.

Il nostro diritto interno non concede neppure il diritto di accesso⁷.

È solo quando l'Amministrazione utilizza la documentazione agendo nei confronti di un contribuente che possono essere esercitati i diritti di difesa, nel procedimento amministrativo d'imposizione e nel processo.

⁴ Corte di giustizia, Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12.

⁵ Afferma Cass., sez. VI, ord. 28 aprile 2015, n. 8605, in *Giur. it.*, 2015, p. 1610, con nota critica di A. TURCHI, *Legittimi gli accertamenti fiscali basati sulla lista Falciani* e nota adesiva di C. BESSO, *Illiceità della prova, segreto bancario e giusto processo*, da un lato, che l'acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione previsto dalla direttiva non ha la capacità di "purgare" gli elementi acquisiti da illegittimità o vizi, e, dall'altro lato, che la direttiva «non contiene alcun elemento dal quale potere inferire che l'autorità fiscale interna avesse l'obbligo di controllare l'autenticità, provenienza e riferibilità della documentazione acquisita».

⁶ TURCHI, *Legittimi gli accertamenti fiscali basati sulla lista Falciani*, cit., p. 1616, che richiama Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*.

⁷ Ha ritenuto il Consiglio di Stato, sez. IV, 9 dicembre 2011, n. 6472, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1549, con nota di M. BAMBINO, *Accesso agli atti dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente*, che il contribuente non ha diritto di accesso ai dati contenuti nella «lista Falciani», acquisita dal Comando generale della Guardia di finanza tramite la cooperazione del governo francese, in quanto tali atti possono essere ricondotti alle «categorie generali» normativamente indicate come ostantive all'accesso.

3. Le prove illecite nel processo penale

In tema di prove illecite nel processo penale l'art. 191 c.p.p., dispone che «*Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*». Ma questa disposizione, di per sé, nulla aggiunge alle norme che già pongono dei divieti probatori e già sanciscono la inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di quei divieti.

Ecco perché la giurisprudenza penale, che ha escluso ogni possibilità di utilizzo della lista Falciani nel processo penale, non si basa sull'art. 191 c.p.p., ma sull'art. 240, commi 2, ultima parte, 5 e 6, c.p.p.⁸.

In base alle norme del codice di procedura penale alcune commissioni tributarie hanno ritenuto inutilizzabile la lista Falciani anche nel processo tributario; hanno ritenuto cioè che l'inutilizzabilità in sede penale si trasferisse in sede tributaria⁹.

Ma è agevole osservare che le norme del processo penale non si applicano al processo tributario.

E, come ha detto la Cassazione, «non qualsiasi irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.)»¹⁰.

⁸ Si veda il decreto di archiviazione del Giudice delle indagini preliminari presso il Tribunale di Pinerolo, 4 ottobre 2011, in *Dir. pen. e proc.*, 2012, p. 723, secondo il quale, poiché «non vi è dubbio che i documenti in questione siano stati formati attraverso la raccolta illegale di informazioni, trattandosi della stampa di *files* contenuti in un sistema informatico riservato nel quale il Falciani si è abusivamente introdotto contro la volontà espressa o tacita di chi aveva diritto ad escluderlo o, ammesso che fosse autorizzato all'accesso dei dati, quanto meno si è abusivamente trattenuto nel sistema nel momento in cui ha attuato la decisione di copiare i *files* per fini diversi da quelli relativi allo svolgimento delle sue mansioni così integrando il reato di cui all'art. 515-ter del c.p., oltre ad aver senz'altro posto in essere il reato di appropriazione indebita aggravata di documenti ai sensi degli artt. 646 e 61 n. 11 c.p.».

Secondo Cass. pen., sez. III, 26 settembre 2012, n. 38753, in *Boll. trib.*, 2013, p. 396, le schede della lista Falciani, acquisite in violazione di divieti stabiliti dalla legge, non possono essere utilizzate nel giudizio (penale); tuttavia, il magistrato non può procedere alla loro distruzione se, in atti, non vi è la prova che sono state raccolte illegalmente.

⁹ Comm. trib. prov. Como, 15 novembre 2011, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3913, con nota di A. MARCHESELLI, «*Lista Falciani: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*»; Comm. trib. prov. Lecco, 28 agosto 2013, in *Rass. trib.*, 2014, p. 1317 (m); Comm. trib. prov. Varese, 25 febbraio 2013, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, p. 169. Invece, nel senso della utilizzabilità, cfr. Comm. trib. prov. Genova, 5 giugno 2012, n. 193, in *Riv. giur. trib.*, 8-9/2012, p. 710 ss.; Comm. trib. prov. Verbania, 21 febbraio 2013, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, p. 168; Comm. trib. prov. Milano, 6 maggio 2013, in *Corr. trib.*, 2013, p. 3130; Comm. trib. prov. Treviso, 10 luglio 2012, in *Corr. trib.*, 2012, p. 3264.

Nel senso della utilizzabilità si è espressa anche Cass., sez. VI, ord. 28 aprile 2015, n. 8605, cit.

¹⁰ Cass., sez. VI, ord. 28 aprile 2015, n. 8605, cit.

Nel diritto tributario non vi sono norme come quelle che, nel processo penale, prevedono la inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di un divieto.

Né si possono invocare l'art. 75 del d.p.r. n. 633 del 1972 e l'art. 70 del d.p.r. n. 600 del 1973¹¹, ove si prevede che, «per quanto non diversamente disposto dal presente decreto, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni si applicano le norme del codice penale e del codice di procedura penale, della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e del regio decreto legge 3 gennaio 1926, n. 63, convertito nella legge 24 maggio 1926, n. 898, e successive modificazioni».

Quelle norme non possono essere richiamate per due motivi. Il rinvio serve a colmare le lacune delle norme dei decreti legislativi n. 600 e n. 633 in materia di accertamento delle violazioni, cioè di norme che non esistono più.

Inoltre, il rinvio non concerne l'accertamento delle imposte dirette e Iva, ma l'accertamento delle relative violazioni, per le quali si applicano ora le disposizioni contenute nel decreto 472 del 1997.

4. *Le prove illecite nel processo civile. Il bilanciamento*

Nel processo tributario rilevano le norme del processo civile. E la pronuncia della Cassazione sulla lista Falciani è stata considerata rilevante anche per il processo civile. Il problema delle prove illecite è da esaminare distinguendo tra prove costituende e prove precostituite.

Sulle prove costituende nel processo civile la dottrina ha sostenuto l'inefficacia delle prove ammesse ed esperite in contrasto con un divieto di legge, indicando, in via di esempio, la testimonianza di persona che non è ammessa a testimoniare (ex art. 247 c.p.c.)¹².

Le medesime considerazioni valgono per l'ammissione e l'esperimento, nel processo tributario, di una testimonianza o di un giuramento.

Al riguardo si è precisato che, se il provvedimento di ammissione della prova è contrario a un divieto di legge, ne consegue l'inefficacia del provvedimento. Ed è stata posta l'equazione: prova irritualmente ammessa = prova processualmente inefficace¹³.

¹¹ Cfr. S. MULEO, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, p. 147.

¹² E. ALLORIO, *Efficacia di prove ammesse e esperite in contrasto con divieti di legge*, in *Giur. it.*, 1960, I, 2, p. 871.

¹³ E. ALLORIO, *op. cit.* La tesi dell'inefficacia non è sempre condivisa. In giurisprudenza, si sostiene talvolta che la prova inammissibile, una volta ammessa e assunta, ha una efficacia ridotta: vale come indizio, non come prova. In dottrina si è sostenuto che, quando è assunta una prova inammissibile, il risultato non può essere trascurato dal giudice (G.F. RICCI, *Le prove illecite nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, p. 34 ss.).

Per le prove precostituite non c'è un provvedimento ammissivo; il documento è prodotto in giudizio dalla parte, senza un previo provvedimento di ammissione.

L'atto viziato potrebbe essere non la produzione, ma un momento precedente, cioè il modo con cui la parte ha conseguito il possesso del documento.

In giurisprudenza si è ritenuto che, nel processo civile, non esiste un divieto esplicito di utilizzo delle prove illecite, e, poiché per le prove precostituite i momenti di illiceità sono di natura preprocessuale, un documento illecitamente ottenuto è comunque utilizzabile come prova, salve le conseguenze extraprocessuali, civili e penali, del comportamento illecito¹⁴.

Secondo questa impostazione, per rifiutare l'ingresso nel processo di un documento ottenuto illecitamente è necessaria una specifica regola processuale di esclusione probatoria (come l'art. 222 c.p.c., che dispone l'inutilizzabilità di un documento, se, proposta la querela di falso, la parte dichiara di non volersene avvalere, e l'art. 216 c.p.c., che impedisce di utilizzare la scrittura privata disconosciuta, ma non seguita da richiesta di verifica). In assenza di una norma processuale, che attribuisca rilevanza nel processo alla violazione di norme sostanziali, il giudice non può sanzionare l'illecito extraprocessuale con una sanzione processuale.

In senso opposto è stata sostenuta anche la tesi della inutilizzabilità in ogni caso¹⁵. Una terza tesi è quella della utilizzabilità, salvo il caso che vi sia violazione di principi costituzionali. Si tratta di operare un bilanciamento tra interessi contrapposti¹⁶.

¹⁴ Trib. Bari, 16 febbraio 2007, in *Merito*, 2007, fasc. 4, p. 22; Trib. Bari, 8 novembre 2007, in *Mass. Lex* 24, 2007 e Trib. Torino, 28 settembre 2007, in *Giur. lav.*, 2008, p. 9.

¹⁵ Cfr. A. GRAZIOSI, *Usi e abusi di prove illecite e prove atipiche nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, p. 693.

¹⁶ Cfr. Cass., 5 agosto 2010, n. 18279, in *Giust. civ.*, 2011, I, p. 132, secondo cui, nelle controverse in cui si configura una contrapposizione tra due diritti, aventi entrambi copertura costituzionale, e cioè tra valori ugualmente protetti, va applicato il cd. criterio di «gerarchia mobile», dovendo il giudice procedere di volta in volta, ed in considerazione dello specifico *thema decidendum*, all'individuazione dell'interesse da privilegiare a seguito di un'equilibrata comparazione tra diritti in gioco, volta ad evitare che la piena tutela di un interesse finisca per tradursi in una limitazione di quello contrapposto, capace di vanificarne o ridurne il valore contenutistico; ne consegue che il richiamo ad opera di una parte processuale al doveroso rispetto del diritto (suo o di un terzo) alla *privacy* non può legittimare una violazione del diritto di difesa che, essendo inviolabile in ogni stato e grado del procedimento ex art. 24, 2 comma, cost., non può incontrare nel suo esercizio ostacoli ed impedimenti nell'accertamento della verità materiale a fronte di gravi addebiti suscettibili di determinare ricadute pregiudizievoli alla controparte in termini di un irreparabile *vulnus* alla sua onorabilità e, talvolta, anche alla perdita di altri diritti fondamentali, come quello al posto di lavoro (fattispecie relativa a licenziamento disposto a carico di un dipendente per reiterate molestie sessuali a carico di colleghe, annullato per genericità delle contestazioni in quanto privo dell'identificazione delle vittime).

Si veda altresì Cass., Sez. un., 8 febbraio 2011, n. 3034, in *Giust. civ.*, 2011, 3, p. 605.

È da richiamare, al riguardo, una pronuncia del Tribunale di Torino, secondo cui, «Nel silenzio di legge, la valutazione in merito all'utilizzabilità delle prove documentali illecite, ottenute dal produttore violando specifiche norme di legge, è demandata al singolo giudice del caso concreto, chiamato a compiere un giudizio di bilanciamento tra tutti i diritti e gli interessi emersi nel caso concreto»¹⁷.

Era accaduto che un coniuge, in una causa di separazione, aveva dimostrato la relazione extraconiugale del convenuto, tramite documentazione che riproduceva messaggi telefonici e di posta elettronica.

Il convenuto ne aveva eccepito l'inammissibilità, in quanto le prove prodotte in giudizio erano frutto di un illecito di rilevanza penale, senza peraltro operare il disconoscimento ai sensi degli artt. 2712 ss. c.c.

Il Tribunale, con ordinanza istruttoria recepita in sentenza, ha ritenuto utilizzabile la documentazione prodotta. La pronuncia è stata ritenuta particolarmente interessante laddove afferma – per la prima volta – che, nel silenzio di legge, il giudice è chiamato a valutare l'utilizzabilità del documento ottenuto grazie all'illecito, scegliendo la soluzione costituzionalmente più opportuna alla luce di un giudizio di bilanciamento tra tutti i diritti e interessi coinvolti nel caso concreto¹⁸.

Nel caso concreto si trattava di comporre due diversi interessi a rilevanza costituzionale: da un lato, il diritto alla riservatezza del marito (ed eventualmente dell'amante), violato dalla moglie; dall'altro, il diritto di difesa della moglie.

Il Tribunale di Torino ha ritenuto prevalente il diritto di difesa, che, essendo inviolabile in ogni stato e grado del procedimento, non può incontrare ostacoli e impedimenti nell'accertamento della verità materiale per il richiamo di una parte processuale al rispetto del diritto alla *privacy*, proprio o di un terzo.

La dottrina ha apprezzato l'abbandono della tesi di sostanziale indifferenza per ogni comportamento illecito ed ha condiviso l'idea di un bilanciamento da effettuarsi caso per caso, componendo i profili coinvolti nel caso concreto: effettività della tutela giurisdizionale, accertamento della verità nel processo, giusto processo e repressione di qualunque comportamento antiggiuridico (ancorché esclusivamente finalizzato a precostituirsi un mezzo di prova)¹⁹.

¹⁷Trib. Torino, 8 maggio 2013, in *Giur. it.*, 2014, p. 2480, con nota adesiva di C. PIOVANO, *Sull'utilizzabilità dei documenti illecitamente ottenuti*.

¹⁸Così C. PIOVANO, *Sull'utilizzabilità dei documenti illecitamente ottenuti*, cit.

¹⁹Così C. PIOVANO, *Sull'utilizzabilità dei documenti illecitamente ottenuti*, cit.

5. Il bilanciamento nel diritto tributario

La tesi del bilanciamento è accolta in materia tributaria dalla Cassazione civile²⁰, con ordinanza nella quale si afferma tra l'altro che:

- non può dubitarsi della piena utilizzabilità di elementi rispetto ai quali l'eventuale illiceità si colloca a monte dell'azione dell'ufficio fiscale (francese);
- tanto il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, che l'art. 41, comma 2, e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 1, prendono esplicitamente in considerazione l'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti, e perciò anche nell'esercizio di attività istruttorie attuate con modalità diverse da quelle indicate nel D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33 e nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51;
- tali disposizioni individuano, quindi, un principio generale di non tipicità della prova che consente l'utilizzabilità – in linea di massima – di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza di un fatto rilevante e non direttamente conosciuto, ma ciò trova, peraltro, un limite quando gli elementi probatori siano stati direttamente acquisiti dall'Amministrazione in spregio di un diritto fondamentale del contribuente;
- l'eventuale responsabilità penale dell'autore materiale della lista e, comunque, l'illiceità della di lui condotta nei confronti dell'istituto bancario presso il quale operava non è in grado di determinare l'inutilizzabilità della documentazione anzidetta nel procedimento fiscale a carico del contribuente utilizzata dal Fisco italiano al quale è stata trasmessa dalle autorità francesi;
- l'utilizzazione, nel procedimento amministrativo volto all'accertamento di violazioni di natura fiscale, dei documenti provenienti dalla lista Falciani, non determina una lesione di diritti costituzionalmente garantiti del contribuente.

Fatte queste premesse, la Cassazione affronta il problema del bilanciamento tra i due interessi, costituzionalmente protetti, che sono rilevanti nel caso concreto: da un lato, l'interesse fiscale, dall'altro l'interesse del contribuente al segreto bancario.

Così impostato il problema, la soluzione appare sostanzialmente obbligata, alla luce di quanto osservato dalla Corte costituzionale, nella sentenza in tema di segreto bancario²¹, nella quale si afferma che al «dovere di riserbo cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati ... non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, né, men che meno, un diritto della personalità, poiché la sfera di riservatezza con la quale vengono tradizionalmente i conti e le operazioni degli

²⁰ Cass., Sez. VI, 28 aprile 2015, n. 8605, cit.

²¹ Corte cost., 18 febbraio 1992, n. 51, in *Giur. it.*, 1992, I, 1, c. 2087.

utenti dei servizi bancari è direttamente strumentale all'obiettivo della sicurezza e del buon andamento dei traffici commerciali».

Inoltre, secondo la Corte costituzionale, «alla riservatezza cui le banche sono tenute nei confronti delle operazioni dei propri clienti non si può applicare il paradigma di garanzia proprio dei diritti di libertà personale, poiché alla base del segreto bancario non ci sono valori della persona umana da tutelare: ci sono, più semplicemente, istituzioni economiche e interessi patrimoniali, ai quali, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, quel paradigma non è applicabile».

A ciò va aggiunto che la Corte di Strasburgo ritiene che l'utilizzazione di una prova acquisita illegalmente non costituisce violazione dell'art. 6 CEDU, perché tale disposizione non disciplina espressamente le questioni relative all'ammissibilità delle prove, che sono rimesse alle leggi nazionali²².

Da ultimo, va osservato che, se è utilizzabile la prova assunta in violazione del segreto bancario, cui non corrisponde un diritto costituzionalmente garantito, resta ferma la inutilizzabilità delle prove assunte in violazione di diritti costituzionalmente protetti, come il diritto all'inviolabilità del domicilio²³.

6. De iure condendo

De iure condendo, appare opportuno regolare nel processo tributario il tema delle prove illecite, riconoscendo formalmente che non sono utilizzabili le prove assunte in violazione di diritti costituzionalmente protetti.

Potrebbe essere introdotta nel diritto tributario una norma simile all'art. 191 c.p.c. (secondo cui «*Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*»), precisando però a quali divieti e a quale legge ci si riferisce (essendo incerto se si tratta della sola legge processuale o anche della legge sostanziale). Potrebbe poi essere prevista nel processo tributario, con gli adattamenti del caso, una disciplina simile a quella contenuta nell'art. 240, comma 2, ultima parte, secondo cui «*Il pubblico ministero dispone l'immediata secretazione e la custodia in luogo protetto dei documenti, dei supporti e degli atti concernenti dati e contenuti di conversazioni o comunicazioni, relativi a traffico telefonico e telematico, illegalmente formati o acquisiti. Allo stesso modo provvede per i documenti formati attraverso la raccolta illegale di informazioni. Di essi è vietato effettuare copia in qualunque forma e in qualunque fase del procedimento ed il loro contenuto non può essere utilizzato*».

Nel processo tributario l'ordine di distruzione delle prove assunte illegalmente non potrebbe che spettare al giudice tributario.

²² Si veda la giurisprudenza citata da Cass., Sez. VI, 28 aprile 2015, n. 8605, cit.

²³ Cass., 8 agosto 1990, n. 8062, in *Fisco*, 1990, p. 6353; Id., 20 marzo 2009, n. 6836; Id., 15 dicembre 2010, n. 25335; Id., 25 marzo 2011, n. 6908; Id., 11 novembre 2011, n. 23595; Id., 22 febbraio 2013, n. 4498.

CAPITOLO 5
DECISIONI E GIUDICATO

TIPOLOGIA DELLE DECISIONI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE *

SOMMARIO: 1. Premesse; delimitazione dell'indagine. – 2. Natura degli atti impugnabili, delle azioni esperibili e delle correlative decisioni. – 3. Considerazioni sulle decisioni di accoglimento dei ricorsi contro gli atti impositivi. – 4. La decisione sulla domanda di rimborso a seguito di silenzio dell'amministrazione. – 5. Considerazioni sulle decisioni di condanna. – 6. Efficacia di giudicato ed efficacia esecutoria delle decisioni delle commissioni.

1. *Premesse; delimitazione dell'indagine*

Nella sistematica del processo, vi è una stretta correlazione tra la classificazione delle azioni e la tipologia delle decisioni. Se ci rifacciamo, per classificare le azioni che si esperiscono dinanzi alle commissioni tributarie, e per individuare i tipi di decisioni correlativi, alle classificazioni correnti nel processo civile, che distinguono le azioni in azioni di cognizione, esecutive e cautelari, e suddividono ulteriormente le azioni di cognizione in azioni di mero accertamento, costitutive, e di condanna, la tipologia delle decisioni delle commissioni tributarie appare subito meno ricca e varia rispetto a quella del processo civile, e ne appaiono subito gli aspetti problematici.

È discusso, tanto per cominciare, che natura abbiano le azioni esercitate con i ricorsi proposti contro gli atti menzionati nell'art. 16 del d.p.r. 636; è discusso anche che natura abbia il ricorso proponibile per rimborsi d'imposta a seguito di inerzia della Amministrazione finanziaria; è problematico se possano esperirsi azioni di mero accertamento ed è problematico se esista una tutela cautelare.

Sono, questi ora menzionati, problemi che non possono essere tutti affrontati nel quadro di questa relazione; limiterò perciò la mia analisi a quei provvedimenti giudiziali sicuramente ammessi dalla legge, e non mi occuperò né della problematica del mero accertamento, né di quella delle misure cautelari. A que-

* *Dir. prat. trib.*, 1982, I, pp. 1347-1357. Relazione al 3° convegno regionale di studi sulla giustizia tributaria organizzato dall'istituto di diritto pubblico dell'Università di Palermo e dal Centro studi «Concordia» di Agrigento (Agrigento, 14-16 maggio 1982).

st'ultimo proposito non posso fare a meno di accennare alla recentissima sentenza della Corte costituzionale in tema di costituzionalità del preteso divieto, per le commissioni tributarie, di sospendere la riscossione dei tributi: quella sentenza non ha ravvisato, in quel divieto, una violazione dei canoni costituzionali in tema di tutela giurisdizionale. Considerando anche la pronuncia della Cassazione che ha negato la positiva esistenza di poteri cautelari delle commissioni, ne dobbiamo concludere che, a giudizio delle nostre massime autorità giurisdizionali, il vigente sistema processuale è privo di tutela cautelare e che un simile assetto è costituzionalmente legittimo¹.

Sia per la Cassazione, sia per la Corte costituzionale, il processo dinanzi alle commissioni è un processo destinato all'accertamento dell'obbligazione tributaria, considerata come obbligazione nascente dalla legge. Un simile punto di vista rimette in discussione, sotto il profilo costituzionale, larga parte del vigente assetto del contenzioso tributario, a cominciare dalla inammissibilità di una azione di mero accertamento, al di là dei casi nei quali è stato emanato un atto dell'Amministrazione finanziaria, per finire alla stessa ammissibilità costituzionale, rispetto a situazioni di diritto, di termini decadenziali ai quali sono normalmente soggette le azioni esperibili dinanzi alle Commissioni tributarie². Chi vi parla è da sempre in posizione critica nei confronti della teoria dichiarativa; le recenti prese di posizione delle nostre massime autorità giurisprudenziali, prive come sono di qualsiasi argomento dimostrativo, non sono di certo un evento che sollecita un ripensamento di posizioni scientifiche ormai consolidate.

2. *Natura degli atti impugnabili, delle azioni esperibili e delle correlative decisioni*

Prima della novella del novembre 1981, l'applicazione dei tributi poteva essere descritta e sistematizzata distinguendo due fondamentali attività amministrative: quella impositiva, ossia costitutiva dell'obbligazione tributaria, e quella esattiva, destinata alla riscossione. Le due attività sfociavano in atti con efficacia differenziata, in particolare nel senso che solo gli atti impositivi erano costitutivi di obbligazione, mentre quelli esattivi, essendo unicamente finalizzati alla riscossione, nulla statuivano in ordine al tributo dovuto, e quindi non pregiudicavano

¹ Sulle recenti determinazioni giurisprudenziali in tema di avviso di accertamento e di funzione del processo tributario si sofferma, accettandole, A. BERLIRI, in un recente saggio dal titolo *II d.p.r. 5 novembre 1981, n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, p. 1194 e ss.

La decisione della Corte costituzionale n. 63 del 1° aprile 1982, in tema di misure cautelari, può leggersi in *Boll. trib.*, 1982, p. 733, con mia nota critica.

² Cfr. DE MITA, *Nuovi profili d'incostituzionalità del processo tributario*, in *Corr. trib.*, 1982, p. 431.

in alcun modo, né dal punto di vista processuale, né dal punto di vista della fondatezza, le azioni di rimborso³.

Questa sistematica è stata profondamente modificata dalla novella del 1981, che ridisciplinando gli atti impugnabili, ne ha uniformato l'efficacia assegnando a tutti, all'avviso di accertamento come all'iscrizione a ruolo e all'ingiunzione, all'avviso di mora come al diniego di rimborso, virtù impositiva, come si deduce dal fatto che la mancata impugnazione di uno qualsiasi di tali atti preclude il rimborso⁴.

Dal punto di vista della diversità sistematica tra attività impositiva e attività esattiva, la nuova normativa suscita perplessità e dubbi, sia dal punto di vista della coerenza tra diritto sostanziale e diritto processuale, sia dal punto di vista della costituzionalità della nuova normativa.

Dal punto di vista della coerenza, la nuova normativa processuale può apparire in contraddizione con quella sostanziale, proprio in quanto impedisce il rimborso a seguito della mancata impugnazione di atti, come quelli esattivi, che non coinvolgendo l'esistenza dell'obbligazione tributaria, non dovrebbero produrre effetti la cui definitività inibisce il rimborso. Dal punto di vista costituzionale, si potrebbe obiettare che una simile normativa, nella parte in cui inibisce il rimborso, viola il canone costituzionale che garantisce l'azione in giudizio a tutela di qualsiasi diritto⁵.

³ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 127.

⁴ L'affermazione che tutti gli atti impugnabili sono atti impositivi, dedotta dalla statuizione che nega il rimborso nei casi in cui uno di tali atti non sia stato impugnato, non esaurisce l'indagine sugli effetti di essi, essendo poi necessario precisare quale sia il contenuto del predetto effetto impositivo.

Il tratto comune ai vari atti sta in ciò, che essi rendono dovuta la prestazione, cui si riferiscono (avviso di accertamento per le imposte sui redditi, ingiunzione, ruolo) o statuiscano imperativamente circa uno degli elementi determinativi dell'obbligazione (avviso di accertamento del valore per le imposte indirette); ma rimane la necessità di ulteriori precisazioni. Ad esempio, l'obbligazione che scaturisce dall'avviso di accertamento e di liquidazione qualifica come giuridicamente dovuta la prestazione cui essi si riferiscono, ma il credito della finanza si traduce nella legittimazione a porre in essere l'apposito atto esattivo-impositivo; quest'ultimo atto, a sua volta, è costitutivo dell'azione esecutiva.

Per l'avviso di mora, occorre un'indagine particolare: è forse nel vero BERLIRI, *op. cit.*, p. 1213, il quale afferma che con il ricorso contro l'avviso di mora si impugna, in realtà, l'iscrizione a ruolo.

Infine, devo qui osservare che l'attribuzione di effetti impositivi agli atti della riscossione rende non più sostenibile la tesi (su cui TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1965, p. 106) secondo cui la dichiarazione è elemento di una fattispecie legale costitutiva dell'obbligazione. Simile prospettazione implicava che, omissa il versamento dell'imposta dichiarata, il fisco reagisse con un atto di mera riscossione; il fatto che, invece, il fisco reagisca con un atto impositivo, costringe a pensare che all'iscrizione a ruolo non preesiste un rapporto (che il ruolo è destinato ad attuare), ma soltanto la fattispecie costitutiva della legittimazione a porre in essere l'iscrizione a ruolo, fattispecie integrata dall'omissione del versamento. Il contribuente dichiarante, quindi, non è obbligato in senso tecnico, ma è obbligato nel senso che l'omissione di un certo suo comportamento produce certe conseguenze in ordine all'esercizio del potere impositivo del fisco.

⁵ I rilievi critici accennati nel testo muovono dalla premessa sistematica per la quale l'avviso di accertamento e gli atti omologhi da un lato, e gli atti esattivi dall'altro, hanno effetti profondamen-

Mi sono però prefisso di non trattare dei profili costituzionali e quindi mi sforzerò di razionalizzare, più che di criticare sotto il profilo logico o sotto il profilo costituzionale, il nuovo diritto vigente.

Dicevo che i sette atti impugnabili menzionati nel 1° comma dell'art. 16 debbono ora essere considerati tutti atti impositivi. Ciò significa che la novella processuale del novembre 1981 non ha inciso soltanto sul diritto processuale ma anche sul diritto sostanziale nel senso che ha modificato l'efficacia di atti ai quali in precedenza non si riteneva di attribuire efficacia costitutiva dell'obbligazione tributaria. Osservo, incidentalmente, che sorgeranno problemi di costituzionalità dal punto di vista della motivazione di questi atti, poiché, secondo la giurisprudenza costituzionale, la motivazione dei provvedimenti amministrativi che riducono la sfera giuridica del cittadino appare costituzionalmente necessaria per consentire l'esercizio del diritto di difesa⁶.

Se è dunque vero che tutti i provvedimenti impugnabili sono provvedimenti impositivi, è necessario trarne la conseguenza che il ricorso contro di essi costituisce esercizio di una azione d'impugnazione, che mette capo a decisioni di tipo costitutivo.

3. *Considerazioni sulle decisioni di accoglimento dei ricorsi contro gli atti impositivi*

Non è certo possibile, in questa sede, ripercorrere il dibattito relativo al problema se le decisioni delle commissioni, che accolgono ricorsi avverso atti impositivi, siano dichiarative o costitutive: si tratta, del resto, di un dibattito noto e chi vi parla può forse permettersi di assumere qui apoditticamente posizione a favore della tesi della natura costitutiva di quelle decisioni, idealmente proseguendo un filone di ricerche e svolgimenti argomentativi che ha già avuto occasione di esporre nei suoi lavori sull'argomento.

Un tale atteggiamento trova anzi una sua giustificazione nel fatto che, negli ultimi tempi, nulla di nuovo è stato detto su questo argomento, e le stesse prese di posizione della Cassazione e della Corte costituzionale nulla di nuovo apportano, sul piano argomentativo, alla soluzione del problema, sicché di esse si può prendere atto senza farsi carico di controbattere argomentazioni che mancano.

Qui, è soltanto opportuno rammentare come la recente novella del decreto sul contenzioso reca innovazioni che, a mio avviso, rafforzano l'opzione per la

te diversi (secondo il disegno tracciato da chi scrive nelle sue monografie sul *Rimborso* e sui *Profili sistematici*, cit.); invece, in questa relazione, come risulta chiaro dalla nota che precede, ci si muove su di un altro piano: si ritiene, cioè, che il nuovo testo dell'art. 16 abbia innovato in ordine all'efficacia degli atti impugnabili.

⁶Cfr. Corte cost., sent. n. 2 del 1956 e n. 12 del 1965.

teoria costitutiva. In tal senso, resta significativo, anche nella nuova versione, l'art. 16, dal quale si trae in modo netto e preciso la conclusione che questo processo nasce dall'impugnazione di atti, anzi di provvedimenti amministrativi. È ben chiaro, nella disposizione che si esamina, sia l'oggetto dell'impugnazione, sia la sottoposizione dell'azione ad un termine decadenziale, il che non si concilia con l'asserito carattere dichiarativo dell'azione stessa⁷.

È ora altresì chiaro, mentre qualche dubbio poteva esservi in passato, che ha carattere impugnatorio anche il giudizio che si promuove contro il provvedimento esplicito di rimborso: ciò in coerenza con la qualificazione di provvedimento che nella stessa norma si dà al rifiuto espresso di rimborso e con la soggezione dell'azione ad un termine di decadenza⁸.

Ribadendo qui quel che ho già osservato altrove⁹, una significativa conferma del carattere impugnatorio del giudizio si trae, a mio avviso, ed in modo inconfutabile, dalla nuova formulazione dell'art. 21. L'art. 21 dispone che – fatte soltanto due eccezioni – la commissione, quando ritiene sussistenti vizi formali, dispone la rinnovazione dell'atto. In sostanza, abbiamo un meccanismo di sanatoria dei vizi formali; solo i vizi sostanziali non sono emendabili per iniziativa della commissione.

Ciò non vuol dire – come si legge nella relazione – che il giudizio sul credito d'imposta ha la stessa natura dei giudizi dichiarativi su rapporti obbligatori. Che il giudizio sia d'impugnazione è infatti desumibile dalle seguenti considerazioni:

- a) in primo luogo, dalla perdurante rilevanza, quali vizi invalidanti l'atto d'imposizione, del difetto di motivazione e della scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto;
- b) dal fatto che gli altri vizi formali non sono irrilevanti, ma rivestono una rile-

⁷La tesi del carattere impugnatorio dei ricorsi è avvalorata da numerosi dati testuali. Nell'art. 16 si parla di «atti impugnabili» e di «atto soggetto ad impugnazione»; nell'art. 21 si parla di «vizio di incompetenza o che comunque non attiene all'esistenza o all'ammontare del credito tributario».

Quest'ultima espressione è particolarmente significativa: essa riflette, assai correttamente, il fatto che, quando nel processo tributario si discute dell'esistenza o dell'ammontare del credito, se ne discute sotto specie di vizi dell'atto, ossia nel quadro e nella logica di un processo contro un atto che ha statuito intorno all'esistenza e all'ammontare del credito.

Viene così a cadere l'argomento addotto da BERLIRI, *op. cit.*, p. 1212, a favore della teoria dichiarativa, secondo cui certe questioni possono proporsi solo mediante azione di accertamento.

E si rivela, altresì, errato porre l'assioma secondo cui quando il contribuente contesti di dovere un'imposta, esso solleva una questione relativa ad un rapporto e non alla legittimità di un atto (*ivi*, p. 1214): quasi che un rapporto non possa essere oggetto di un atto amministrativo, per modo che discutere del rapporto equivale a discutere della legittimità dell'atto.

⁸TESAURO, *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 102.

⁹TESAURO, *La natura del giudizio dinanzi alle commissioni alla luce delle nuove norme sul contenzioso*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 6.

vanza peculiare: ossia non comportano, direttamente, l'annullamento dell'atto; l'illegittimità dell'atto, quindi, non implica annullamento ma rinnovabilità dell'atto;

- c) dal fatto, infine, che la rinnovazione dell'atto fa cessare la materia del contendere sui motivi di ricorso riflettenti i vizi formali non più presenti nel nuovo atto, ma la mancata rinnovazione dell'atto conserva, ai vizi formali, la loro consueta rilevanza di vizi invalidanti, che comportano l'annullamento dell'atto.

L'art. 21, quindi, non innova la natura del giudizio. Un giudizio puramente dichiarativo lo si avrebbe soltanto se i vizi formali dell'atto fossero tutti, nessuno escluso, irrilevanti, essendo in giudizio rilevante, non tanto questo o quel vizio formale o sostanziale dell'atto, ma l'esistenza in fatto della fattispecie imponibile affermata nell'atto d'imposizione.

Finché si discute di vizi dell'atto, formali o sostanziali che siano, il discorso appartiene alla logica del giudizio d'impugnazione; disponendo la sanabilità dei vizi formali (eccettuati quello di motivazione e quello di decadenza; vizio, quest'ultimo, che non è di forma ma di sostanza), la norma dell'art. 21 appartiene alla logica del giudizio d'impugnazione¹⁰.

L'art. 21, conviene ribadire, non confina nell'irrilevanza i vizi formali dell'atto, ma dispone che essi, prima di essere sanzionati dal giudice, possono essere sanati dall'amministrazione mediante rinnovazione dell'atto, il giudizio originariamente proposto continua ad essere, anche dopo la rinnovazione, giudizio sull'atto originariamente impugnato: rispetto a tale giudizio, il nuovo atto ha rilevanza di vicenda che sana i vizi dell'atto originario e quindi fa cessare la materia del contendere su quei vizi. Ove fossero state sollevate solo questioni formali, su cui interviene sanatoria, cessa per intero la materia del contendere, e l'intero giudizio si estingue; ma se fossero stati denunciati anche vizi sostanziali, il giudizio prosegue per verificare se siano fondati i vizi sostanziali e per pronunciare l'annullamento dell'atto (non l'inesistenza parziale o totale del rapporto).

Contrariamente a quel che è stato sostenuto¹¹, non credo che un argomento in favore della funzione di annullamento del processo tributario si tragga dal 4° comma del nuovo art. 16 là dove è disposto che «gli atti generali, se ritenuti illegittimi, sono disapplicati dalla commissione in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salvo l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente». A confutare una simile argomentazione basta osservare che l'istituto della disapplicazione esiste, nel nostro ordinamento, proprio nell'ambito di un giudizio, quello

¹⁰ Né si può sostenere che il giudizio sarebbe ora d'impugnazione, ora d'accertamento, a seconda che siano sollevate questioni attinenti l'attività dell'ufficio o questioni attinenti il rapporto: là dove è possibile il giudizio sul rapporto, perdono rilievo i vizi dell'attività del creditore.

¹¹ MAFFEZZONI, *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 584.

dinanzi al giudice civile, nel quale è sicuramente assente la potestà cassatoria degli atti amministrativi; ciò non vuol dire, peraltro, come si legge nella relazione allo schema di decreto, che la disapplicazione valga di per sé a caratterizzare il giudizio tributario come «giudizio sul credito d'imposta e sulla correlata obbligazione».

La norma sulla disapplicazione, dettata per il giudizio dinanzi alle commissioni, nasce dal fatto che i provvedimenti impositivi impugnabili dinanzi alle commissioni possono essere atti applicativi di provvedimenti generali la cui cognizione è riservata ad un altro giudice. Se si deve muovere dalla premessa che i provvedimenti generali, anche se illegittimi, debbono essere applicati fino a quando non siano stati annullati (ciò in conseguenza del fatto che l'invalidità di tali atti non ne comporta la inefficacia), ecco che diviene necessaria una apposita norma che consenta al giudice del provvedimento particolare non competente a giudicare in via principale il provvedimento generale, di conoscerne *incidenter tantum*, e di disapplicarlo. Ma il meccanismo della disapplicazione non è, di per sé, un istituto tipico dei giudizi di annullamento o dei giudizi dichiarativi: disapplicazione di un atto generale può infatti aversi sia ai fini della statuizione su un rapporto, sia ai fini della statuizione su di un atto particolare che costituisca applicazione dell'atto generale illegittimo.

Non credo neppure che la nuova disciplina in materia di formulazione dei motivi del ricorso abbia «accentuato» la funzione di annullamento del processo¹². Che una disciplina processuale la quale contempla la *causa petendi* in termini di «motivi», e non già in termini di «ragioni della domanda» (art. 163, c.p.c.), sia una disciplina consentanea ad una azione impugnatoria, è vero, ma nulla aggiunge ad un simile rilievo argomentativo il fatto che i motivi del ricorso debbano essere dedotti in tutto o in parte nello stesso ricorso, o possano essere in tutto o in parte nello stesso ricorso, o possano essere in tutto o in parte formulati nel seguito del giudizio.

A questo punto, null'altro mi sembra di dover aggiungere sul tema della dimostrazione della natura costitutiva delle decisioni che accolgono ricorsi avverso atti impositivi.

Credo opportuno soltanto aggiungere che il meccanismo: «atto impositivo-giudizio impugnatorio» è stato previsto anche per l'azione contro il rifiuto di rimborso. Ciò rappresenta, da un certo punto di vista, una anomalia. La situazione sostanziale su cui viene ad innestarsi il processo è una situazione di credito del cittadino nei confronti dello Stato: ciò dovrebbe comportare, come conseguenza naturale, un giudizio di tipo dichiarativo; invece anche qui, con quello che può essere considerato un artificio, il legislatore prevede un giudizio di tipo impugnatorio, correlato alla circostanza che anche su di una situazione di asseri-

¹²MAFFEZZONI, *op. loc. cit.*

to credito del contribuente la Finanza può intervenire con un provvedimento impositivo, provvedimento che in quanto costitutivo del diritto della Finanza di ritenere la somma riscossa, può costituire duplicazione rispetto ad un preesistente titolo acquisitivo della somma chiesta in restituzione.

In linea di diritto sostanziale, ad una situazione di credito del contribuente (credito *ex lege*), si sovrappone una situazione soggettiva attiva dell'amministrazione, di origine provvedimentoale.

Dal punto di vista processuale, il bisogno di tutela del contribuente potrebbe apparire a prima vista non idoneamente soddisfatto da una pronuncia di annullamento dell'atto impositivo, poiché questa pronuncia, se elimina il titolo acquisitivo della somma chiesta in restituzione, non somministra all'asserito creditore nulla che tuteli, in positivo, il diritto al rimborso.

Questa intrinseca inadeguatezza del giudizio meramente eliminativo a soddisfare il bisogno di tutela del contribuente-creditore è però rimediata dalla previsione dell'azione condannatoria di rimborso contenuta nell'art. 20, 4° comma.

Il ricorso avverso il provvedimento di rifiuto di rimborso può dunque cumulare due azioni: l'azione d'impugnazione del provvedimento e l'azione di condanna al rimborso.

Simmetricamente, la decisione di accoglimento di un simile ricorso assume contenuto complesso: rifiuto di rimborso pronuncia costitutiva di annullamento, accertamento del credito e condanna al rimborso.

4. *La decisione sulla domanda di rimborso a seguito di silenzio dell'amministrazione*

Ho osservato in altra sede¹³ che, a differenza del previgente art. 16, il nuovo art. 16 modella l'azione di rimborso, che segue al silenzio serbato dall'amministrazione nei confronti di un'istanza di rimborso, come azione dichiarativa e condannatoria, e non già come azione di impugnazione. Il silenzio protratto per novanta giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso non è da configurare né come silenzio-rifiuto, né come silenzio imposizione, ma, semplicemente, come termine dilatorio previsto per concludere all'amministrazione uno *spazium deliberandi* prima che venga proposto il ricorso. Una simile azione, essendo dichiarativa e condannatoria, non è sottoposta ad un termine di decadenza, ma è esperibile «fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto» (art. 16, ultimo comma).

Questa interpretazione della nuova disciplina mi sembra fondata sulla stessa lettera della legge e mi sembra fondata, dal punto di vista sistematico, sulla na-

¹³ TESAURO, *Le azioni di rimborso*, cit.

turale corrispondenza tra la situazione di diritto sostanziale, che è quella di un credito del contribuente nei confronti dell'amministrazione, e la natura dichiarativa e condannatoria del giudizio.

Si è ritenuto peraltro, anche qui, di dover vedere un giudizio impugnatorio¹⁴. Il diverso orientamento muove dal rilievo che vi sarebbe «contraddizione stridente fra la natura riconosciuta all'azione in esame e quella di annullamento, riconosciuta invece all'azione di impugnazione dei restanti atti di imposizione, ivi compreso il rifiuto espresso di rimborso». Per parte mia, non vedo nessuna contraddizione, posto che non può esservi contraddizione tra costruzioni dogmatiche che afferiscono ad oggetti diversi.

Né vi è nulla di strano nel fatto che il giudizio è diverso a seconda del comportamento concreto dell'ufficio tributario il quale, emettendo il provvedimento di rifiuto, pone in essere il presupposto del giudizio di impugnazione, mentre, rimanendo inerte, fa sì che il giudizio sia dichiarativo.

Si è poi rilevato che «anche il rifiuto tacito di rimborso è considerato dalla legge come autonomo atto amministrativo, suscettibile di annullamento». Ciò non è esatto: la legge contiene soltanto un termine dilatorio, non qualifica l'inerzia come rifiuto e quindi non può parlarsi di rifiuto tacito qualificato dalla legge come autonomo atto amministrativo.

Inoltre, risulta assai problematico fissare l'efficacia di questo rifiuto tacito di rimborso: la dottrina che si avversa afferma che il provvedimento esplicito degrada il diritto al rimborso a semplice interesse tutelato, mentre il provvedimento di rifiuto tacito non è idoneo a determinare quest'ultimo effetto, in quanto, per espressa dichiarazione di volontà del legislatore, pure impedendo il soddisfacimento concreto del diritto di rimborso, lo lascia però sussistere, come diritto azionabile entro i termini di prescrizione.

Si ammette, dunque, che il rifiuto tacito non incide sul diritto al rimborso, né si potrebbe sostenere in alcun modo il contrario, posto che l'ultimo comma dell'art. 16 consente la proposizione del ricorso «fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto», e che ciò implica necessariamente che il diritto al rimborso non è intaccato dal silenzio dell'amministrazione.

Così stando le cose, bisogna dire che il silenzio dell'amministrazione, anche interpretato come rifiuto, non può essere interpretato come provvedimento, appunto perché questo presunto provvedimento è privo di efficacia sul diritto al rimborso. Né mi pare che sia stato altrimenti individuato un effetto imperativo di questo provvedimento dato che si è configurata una «efficacia giuridica limitata», senza peraltro individuare e precisare il contenuto di questa efficacia limitata. Mi sembra dunque di poter concludere che nulla è di ostacolo a ravvisare, nell'azione che segue il silenzio dell'amministrazione, una azione mirante all'ac-

¹⁴MAFFEZZONI, *op. cit.*, p. 585.

certamento del credito del contribuente, al quale accertamento può eventualmente aggiungersi la condanna dell'amministrazione.

5. Considerazioni sulle decisioni di condanna

Alle decisioni di condanna si è avuto occasione di accennare trattando del ricorso contro il provvedimento di rifiuto di rimborso e trattando del ricorso a seguito del silenzio dell'amministrazione successivo ad una istanza di rimborso.

Ma a questo punto è necessario portare l'attenzione sul nuovo testo dell'art. 20, 4° comma, ove è stabilito che «La Commissione tributaria, in ogni grado del giudizio, quando accerta un credito del ricorrente, può, su richiesta, condannare l'amministrazione al pagamento». È qui configurata una pronuncia di condanna nel senso tipico dell'espressione, poiché questa pronuncia assume valore di titolo esecutivo.

Non v'è dubbio che qui l'azione di condanna assume caratteri peculiari, ed è forse per questo che il legislatore adopera il termine «richiesta», in luogo di altre più familiari al linguaggio delle leggi processuali.

Queste particolarità dell'azione, però, non si riflettono sulla pronuncia che è una pronuncia di condanna come tutte le altre, suscettibile di passare in giudicato e di assumere valore di titolo esecutivo.

Normalmente, si tratta di una domanda di condanna che è consequenziale, e si cumula, con l'azione impugnatoria dei provvedimenti impositivi. Sicché avremo una decisione complessa:

- innanzitutto avremo l'accertamento del diritto o del potere del contribuente di ottenere l'annullamento del provvedimento impugnato;
- avremo poi la statuizione costitutiva, che elimina il provvedimento;
- avremo quindi l'accertamento consequenziale del diritto al rimborso, diritto che assume corpo proprio in conseguenza della eliminazione del provvedimento che tramuta in indebite quelle somme; di qui il sorgere del credito di rimborso e l'accertamento giudiziale di tale credito;
- avremo infine, associata all'accertamento del credito, la statuizione condannatoria, che è ciò che conferisce alla pronuncia il valore di titolo costitutivo dell'azione esecutiva (azione che, peraltro, non è esercitabile dinanzi alle commissioni).

Una simile complessità della decisione la ritroviamo quando l'azione di condanna si cumula con l'azione d'impugnazione di un provvedimento impositivo, ivi compreso il rifiuto di rimborso, e non l'avremo unicamente nel caso in cui l'azione di condanna fa seguito ad una istanza di rimborso sulla quale l'amministrazione non abbia provveduto.

6. Efficacia di giudicato ed efficacia esecutoria delle decisioni delle commissioni

Ed ora, in via di conclusione, svolgerò alcune brevi considerazioni sugli effetti delle decisioni delle commissioni.

Per quel che attiene al giudicato, esso è dato dalla efficacia di accertamento che promana dalle decisioni delle commissioni: accertamento che, in coerenza con quanto ho sin qui sostenuto, ha per oggetto non un rapporto, ma il diritto all'annullamento dell'atto impugnato ovvero, nel caso di condanna, il credito del contribuente.

In relazione alla funzione costitutiva, si è ritenuto che il provvedimento giurisdizionale di annullamento di un atto immediatamente costitutivo di un diritto soggettivo dell'amministrazione, non solo determina necessariamente anche l'estinzione del diritto soggettivo così costituito, ma può comportare altresì l'accertamento della impossibilità, per l'amministrazione, di costituirlo. In relazione a tale ipotesi, si è detto che il provvedimento giurisdizionale di annullamento dell'atto impugnato è anche un provvedimento di accertamento dell'inesistenza totale o parziale di un debito tributario del soggetto passivo¹⁵.

Non concordo nell'assegnare una simile efficacia consequenziale di accertamento alla decisione di annullamento. L'annullamento colpisce l'atto, a differenza della risoluzione, che incide sul rapporto; il rapporto viene qui eliminato o ridotto perché è totalmente o parzialmente annullato l'atto; ma non vedo da che cosa tragga fondamento l'individuazione di uno specifico accertamento dell'eliminazione del rapporto o di ciò che residua del rapporto dopo l'eliminazione totale o parziale dell'atto.

Detto questo, sull'efficacia di giudicato che promana dalle decisioni delle commissioni, vorrei ora spendere qualche parola sulla esecutorietà di queste decisioni.

Se per esecutorietà intendiamo l'efficacia di titolo esecutivo che spetta alle sentenze passate in giudicato, una simile efficacia è estranea alle decisioni, se respingono il ricorso, sono decisioni di mero accertamento e quindi non hanno nessuna efficacia esecutoria; ma efficacia esecutoria non hanno neppure quando accolgono il ricorso e si rendono applicabili norme come l'art. 40 del d.p.r., n. 602 del 1973.

Se, dopo la decisione di rigetto totale o parziale del ricorso, diviene riscuotibile in tutto o in parte l'imposta accertata, ciò non è un effetto giuridico della decisione, ma un effetto dell'atto impositivo. La decisione infatti non si sostituisce all'atto amministrativo nel dare titolo all'obbligazione tributaria, ma più semplicemente incide sull'efficacia esecutiva dell'atto impositivo alla stessa ma-

¹⁵ MAFFEZZONI, *op. cit.*, p. 589.

niera del ricorso. Le decisioni del rigetto del ricorso hanno infatti, come effetto tipico, un effetto accertativo della inesistenza del diritto all'annullamento dell'atto; respinto il ricorso, l'imposta continua ad essere dovuta sulla base dell'atto impositivo; ciò che diviene operante è soltanto un effetto secondario della decisione, che non dipende dalla cosa giudicata e che attiene unicamente all'efficacia esecutiva dell'atto d'imposizione.

Un altro effetto delle decisioni indipendente dalla cosa giudicata è quello stabilito dall'art. 40 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602. Anche qui, abbiamo un effetto secondario della decisione che è indipendente ed anticipato rispetto alla cosa giudicata. Anche qui la decisione incide sull'efficacia dell'atto d'imposizione sospendendola, sicché l'ufficio è obbligato al rimborso delle somme riscosse in via provvisoria.

Gli effetti ora indicati possono essere catalogati in termini di esecutività, mentre di esecutorietà, cioè di efficacia di titolo esecutivo della decisione delle commissioni può parlarsi solo a proposito delle decisioni di condanna delle commissioni. Un simile effetto è chiaramente subordinato alla formazione del giudicato, come chiaramente statuito dal novellato art. 38 del d.p.r. 636.

GIUDICATO TRIBUTARIO, QUESTIONI PREGIUDIZIALI E IMPOSTE PERIODICHE *

SOMMARIO: 1. Il giudicato e le questioni pregiudiziali. – 2. Il giudicato sulle questioni pregiudiziali, secondo la giurisprudenza. – 3. La sentenza di Cass. sez. un. 16 giugno 2006, n. 13916; sentenze di annullamento e sentenze sostitutive. – 4. L'autonomia dei periodi d'imposta. – 5. Gli accertamenti con valore ultrannuale. – 6. Casistica giurisprudenziale. Un contrasto solo apparente.

1. *Il giudicato e le questioni pregiudiziali*

Il processo tributario, come il processo civile, è governato dal principio della domanda (art. 99 c.p.c.) e dal principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art. 112 c.p.c.). Sussiste, infatti, piena corrispondenza tra oggetto della domanda, del processo e della pronuncia¹. L'oggetto dell'accertamento che, secondo l'art. 2909 c.c., fa stato ad ogni effetto, riflette l'oggetto della domanda. Il giudicato ha per oggetto l'accertamento del diritto soggettivo fatto valere in giudizio, che il giudice dichiara esistente o inesistente².

Al contrario, «è del tutto estraneo al nostro diritto positivo il giudicato sul punto di fatto, ossia è da escludere qualsivoglia forma di efficacia vincolante, nei futuri processi, dell'accertamento dei fatti storici contenuto nella motivazione e compiuto dal giudice per pronunciare sulla situazione di vantaggio dedotta in giudizio»³.

Ciò che si dice nella motivazione della sentenza circa la sussistenza o insussistenza dei fatti posti a base dell'atto impugnato, o dei motivi del ricorso, o dei vizi dell'atto, non passa in giudicato, perché è oggetto del giudicato tributario soltanto la decisione della questione principale della causa, ossia l'accertamento del diritto all'annullamento.

* *Boll. trib.*, 2006, pp. 1173-1177.

¹ Mi limito a citare S. MENCHINI, *Il giudicato civile*, Torino, 2002, p. 68, al quale rinvio per ogni ulteriore indicazione di dottrina e giurisprudenza.

² MENCHINI, *Il giudicato civile*, cit., p. 69.

³ MENCHINI, *Il giudicato civile*, cit., p. 70.

Al giudicato è estraneo anche ciò che segue l'accertamento, ossia l'annullamento dell'atto impugnato.

Come il giudice civile risolve, in via incidentale, le questioni pregiudiziali che non debbono essere risolte con efficacia di giudicato (ex art. 34 c.p.c.), così il giudice tributario ha il potere di risolvere «*in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella sua giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diverse dalla capacità di stare in giudizio*»⁴.

Ciò conferma che la risoluzione delle questioni pregiudiziali, da cui dipende la decisione della controversia, è risolta in via incidentale; ciò che passa in giudicato è (solo) la decisione della controversia. «*In conclusione: oggetto del giudicato è la conclusione ultima del ragionamento del giudice, non le sue premesse*»⁵.

2. Il giudicato sulle questioni pregiudiziali, secondo la giurisprudenza

In contrasto con la dottrina, in giurisprudenza è massima consolidata che anche le premesse, anche le risoluzioni delle questioni pregiudiziali, di fatto o di diritto, contenute in una sentenza passata in giudicato, vincolino in altri giudizi. Il principio è affermato sia con riguardo al giudicato civile⁶, sia – come si vedrà – con riguardo al giudicato tributario.

In giurisprudenza, in materia tributaria, in linea con la tendenza ad estendere l'oggetto del giudicato alla risoluzione delle questioni pregiudiziali, si è ritenuto che le questioni risolte nelle liti relative ad un periodo d'imposta vincolassero anche per altri periodi d'imposta.

Un simile orientamento non è stato mai condiviso dalla dottrina tributaria⁷.

⁴D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 3.

⁵G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1935, p. 355.

⁶Cass., 11 maggio 2000, n. 6041 in *Rep. Foro it.*, 2000, Cosa giudicata civile [1860], n. 37; Cass., 16 aprile 1999, n. 3795, *ivi*, 1999, Cosa giudicata civile [1860], n. 55; Cass., 24 ottobre 1988, n. 5748, *ivi*, 1988, Cosa giudicata civile [1860], n. 18; Cass., 13 febbraio 1988, n. 1564, *ivi*, 1988, Cosa giudicata civile [1860], n. 1; Cass., 20 luglio 1995, n. 7891, in *Giur. it.*, 1996, I, 1, 605.

⁷Della questione si occupava già O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Roma-Milano-Napoli, 1903, p. 721, che riportava alcune massime della Cassazione di Roma degli anni 1880-82, nelle quali veniva dato rilievo alla distinzione tra decisioni delle commissioni, da un lato, «*intese a stabilire l'esistenza e la estimazione dei redditi*», e, quindi, «*variabili per loro natura, potendo il reddito di anno in anno rimanere estinto, ed essere accresciuto o diminuito*», e sentenze dell'autorità giudiziaria, le quali, essendo di mero diritto, devono «*rimanere immutabili gli effetti, sino a che non siano immutate le leggi per le quali il reddito venne dichiarato gravato, od esente dall'imposta*». QUARTA, però, non concorda: «*a me, che in tutte le accennate cause ero a sostenere la opposta tesi, parve sempre che il giudicato dei tribunali, non altrimenti che quello delle Commissioni, potesse avere effetto soltanto sui redditi e per l'imposta, su cui la controversia era caduta, e non sui redditi e per l'imposta degli anni successivi*».

Se il giudicato tributario ha per oggetto il diritto potestativo all'annullamento di un determinato atto, ciò che si decide in rapporto a quell'atto non ha effetti di giudicato rispetto ad altri atti. Dunque, «emessa decisione munita d'autorità di giudicato, positiva o negativa, circa l'esistenza del diritto all'annullamento d'un determinato atto d'imposizione, tale decisione non ha efficacia di sorta in rapporto ad altri atti d'imposizione, anche similari, concernenti periodi d'imposta successivi, neppure se rispetto alla legalità di questi ultimi atti siano rilevanti questioni identiche a quelle che vennero già giudizialmente risolte»⁸.

In conclusione, ogni provvedimento impositivo è autonomo, si riferisce ad una autonoma obbligazione d'imposta ed è soggetto ad autonomo sindacato giurisdizionale. La decisione di questioni comuni ai vari periodi, adottata in merito ad un singolo ricorso, può pertanto rilevare sul piano logico, ma non produce alcun effetto imperativo sui giudizi non ancora decisi.

Ciò è vero sia che si consideri oggetto del giudicato l'accertamento del diritto potestativo all'annullamento dell'atto d'imposizione, sia che si consideri oggetto del giudicato l'accertamento del rapporto d'imposta⁹.

La giurisprudenza tende invece ad estendere il giudicato anche alla risoluzione di singole questioni. In particolare, come vedremo, si è ritenuto che il giudicato relativo ad imposte periodiche si estenda a periodi d'imposta successivi e che il giudicato relativo ad una data imposta vincoli anche l'accertamento di altre imposte, ove si presenti la medesima questione di fatto o di diritto, per cui, ad esempio, un fatto accertato ai fini reddituali vincolerebbe anche ai fini dell'IVA.

In sostanza, il giudicato investirebbe non solo la risoluzione della questione principale di merito, ma anche le singole questioni, da cui dipende la risoluzione della controversia. La risoluzione di queste questioni si estenderebbe da un pe-

⁸ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 194. Cfr. inoltre C. MAGNANI, *Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, p. 432, in nota a Cass., sez. un., 14 luglio 1962, n. 1873, contraria alla c.d. ultrattività del giudicato relativo alla tassabilità di un cespite; tale sentenza è pubblicata per esteso in questa *Rivista*, 1963, p. 129.

⁹ Nell'ottica del giudizio sul rapporto d'imposta, A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 292, richiamava la distinzione tra imposte istantanee e imposte periodiche, osservando, con riguardo alla prime, che «per ogni singolo avvenimento, costituente il presupposto del tributo, nasce un distinto debito d'imposta e si fa luogo ad un distinto accertamento, cosicché non è dubbio che l'efficacia della cosa giudicata non si estenda oltre il caso deciso». L'Autore non indicava, però, una soluzione diversa per le imposte periodiche, «dato che anche in queste sorge per ogni periodo d'imposta un debito distinto da quello relativo ai periodi d'imposta precedenti e susseguenti, cosicché l'efficacia del giudicato è limitata al periodo d'imposta, relativamente al quale è sorta la controversia, quale che sia la natura della questione decisa, e cioè anche se si tratti di una questione riflettente quegli elementi del rapporto d'imposta che si riproducono inalterati (la questione, ad es., circa la capacità del soggetto d'imposta) nei periodi successivi». In senso conforme, sempre in ottica dichiarativistica, P. RUSSO, *Giudicato - IV) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, vol. XV, I.

riodo all'altro della medesima imposta o ad imposte differenti. La singola questione, di fatto o di diritto, risolta una volta in via definitiva a conclusione di una lite, sarebbe risolta per sempre, e vincolerebbe il giudice, l'Amministrazione ed il contribuente anche in altre controversie ed in altri periodi d'imposta.

Non sono mancate, nella giurisprudenza degli ultimi anni, sentenze in cui è affermato (in astratto) che il giudicato relativo ad un periodo d'imposta non vale per altri periodi.

Sorto così un contrasto – in realtà solo apparente – di orientamenti, la questione è stata sottoposta alle sezioni unite della Cassazione, che – con la sentenza 16 giugno 2006, n. 13916¹⁰ – ha confermato l'indirizzo tradizionale circa il valore *extra litem* della risoluzione di semplici questioni.

3. La sentenza di Cass. sez. un. 16 giugno 2006, n. 13916; sentenze di annullamento e sentenze sostitutive

La citata sentenza 16 giugno 2006, n. 13916, tenta di arricchire le ragioni che militerebbero a favore dell'indirizzo giurisprudenziale tradizionale e tenta di precisare quali siano le questioni la cui risoluzione, coinvolgendo elementi comuni a più periodi della stessa imposta, o a più imposte, si estenderebbe *extra litem*.

Viene richiamata la distinzione tra la nozione di «impugnazione-annullamento» e la c.d. «impugnazione-merito» (meglio definibile, quest'ultima, come impugnazione-riforma, o impugnazione sostitutiva). L'opzione per l'impugnazione sostitutiva viene giustificata adducendo l'esigenza di adeguare il processo tributario al processo civile e per collegare ad essa la configurazione del giudicato sulle questioni.

In realtà, non c'è alcuna incompatibilità tra disciplina del processo civile e giudizio di annullamento. Possono infatti esservi, e vi sono, anche nel processo civile, azioni e sentenze di annullamento (annullamento di contratti, delibere condominiali, delibere societarie ecc.).

In secondo luogo, non sembra esservi alcuna consequenzialità tra giudizio di impugnazione-sostituzione e valore del giudicato *ultra litem*. L'assunto per cui la risoluzione di alcune questioni avrebbe valore *ultra litem* non trova, nell'affermato carattere sostitutivo della sentenza tributaria, ragioni peculiari di fondatezza. Inoltre, se si aderisce all'idea che il giudicato investa anche le questioni pregiudiziali, non vi sono motivi per escludere che ciò valga anche nei processi di annullamento. Se l'estensione *ultra litem* della risoluzione di determinate questioni «risponde all'esigenza di evitare che tra le stesse parti questioni sostan-

¹⁰Tale sentenza è pubblicata in questo stesso *Fascicolo* a p. 1224.

zialmente identiche siano diversamente decise»¹¹, non si vede la ragione per cui una simile esigenza si presenterebbe nei giudizi di impugnazione sostitutiva e non nei giudizi di annullamento.

Probabilmente, la Cassazione si raffigura il processo tributario come processo di annullamento in termini che non rispecchiano affatto i contributi dottrinali in materia. La Cassazione infatti contrappone il giudizio sull'atto (ossia di annullamento) al giudizio che ha «*ad oggetto la tutela di un diritto soggettivo del contribuente: un giudizio che inevitabilmente si estende al merito e, quindi, anche all'accertamento del rapporto*».

Per la verità, anche il giudizio tributario concepito come diretto all'annullamento dell'atto impositivo è un processo in cui trova tutela e attuazione un diritto soggettivo (da identificare come diritto potestativo all'annullamento), né ad esso è estraneo il rapporto d'imposta, che costituisce l'oggetto dell'atto impugnato¹².

L'atto impositivo definisce il rapporto d'imposta, per cui impugnarlo adducendo vizi sostanziali significa sottoporre il rapporto d'imposta alla cognizione del giudice, al fine di ottenere l'annullamento (totale o parziale) dell'atto impositivo. Il giudice conosce del rapporto d'imposta come definito dall'atto impugnato, e non già prescindendo dal contenuto dell'atto.

Ciò che la teoria dell'annullamento esclude non attiene alla cognizione, ma all'esito del processo, che può consistere nell'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato, e non nella (inaccettabile) formazione di un nuovo atto impositivo, di matrice giudiziale.

4. *L'autonomia dei periodi d'imposta*

Quali che siano le critiche che possono essere rivolte alla sentenza, l'operatore deve cercare di capirne la portata. Può essere utile tralasciare le critiche di fondo ed esaminare quali profili siano accettabili e quali no, all'interno della logica cui la sentenza è ispirata. Vi sono dunque, secondo le sezioni unite, nelle sentenze relative alle imposte periodiche, questioni di fatto o di diritto, la cui soluzione ha efficacia vincolante ultrannuale. Si parla anche di ultrattività, o di effetto regolamentare del giudicato (quest'ultimo sembra essere solo un modo enfatico per indicare il discusso effetto vincolante del giudicato sulle questioni pregiudiziali).

Fermo restando il dissenso rispetto ad ogni estensione del giudicato al di là dell'accertamento del diritto soggettivo dedotto in causa, si può convenire nel

¹¹ Così Cass., sez. trib., 4 agosto 2000, n. 10280, in *Boll. trib.*, 2001, p. 1415.

¹² F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1, VIII ed., Torino, 2003, p. 399.

dire che il ritenuto effetto espansivo della sentenza tributaria, se fosse ammissibile, non sarebbe impedito dall'autonomia dei periodi d'imposta. Il principio per cui ogni periodo d'imposta è autonomo non significa che, nel determinare la base imponibile, si debba tener conto solo dei fatti di quel periodo¹³. È anzi a tutti noto che, nella disciplina delle imposte periodiche, vi sono fatti ad efficacia pluriennale. Ed è noto che una cosa è l'autonomia del periodo d'imposta, altra cosa sono le regole di determinazione della base imponibile. Per determinare quest'ultima, può esser necessario tener conto di fatti avvenuti in altri periodi. Gli esempi abbondano. L'acquisto di un bene ammortizzabile produce l'effetto di rendere deducibile il relativo costo per un periodo pluriennale; le rimanenze finali di un periodo sono le giacenze iniziali del periodo successivo, ecc.¹⁴.

Non è dunque l'autonomia dei periodi d'imposta che impedisce al giudicato relativo ad un periodo di avere effetti su altri periodi.

¹³ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 2, VII ed., Torino, 2005, p. 23.

¹⁴ Sono periodiche le imposte che hanno come presupposto una fattispecie che si prolunga nel tempo, per cui assume rilievo giuridico un insieme di fatti che si collocano in un dato arco temporale («periodo d'imposta»). Sono imposte periodiche le imposte sui redditi. L'art. 7 del Tuir, in tema di Irpef, e l'art. 76, in tema di Ires, prevedono che «l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma». Anche l'imposta sul valore aggiunto è un tributo periodico: l'insieme delle operazioni rilevanti compiute in ciascun anno solare determina il calcolo del volume d'affari; l'imposta dev'essere liquidata su base annuale ed in relazione ad ogni anno solare va presentata una distinta dichiarazione, con effetti caratterizzati dall'anno di riferimento. Il rapporto obbligatorio delle imposte periodiche non è un «rapporto di durata» (come la locazione o il comodato), né un «rapporto ad esecuzione periodica» (come la rendita vitalizia o l'obbligo degli alimenti). È, invece, un rapporto obbligatorio la cui fattispecie comprende un dato intervallo temporale. Il suo ripetersi «periodicamente» è un suo aspetto normale, non la sua caratteristica essenziale: è imposta periodica anche l'imposta sul reddito o sul valore aggiunto dovuta da chi inizia e cessa una attività economica nell'arco di un solo periodo d'imposta. Ciascuna imposta periodica è determinata dai fatti che si sono verificati nel (o che devono essere imputati al) singolo periodo d'imposta, ma ciò non significa netta cesura tra i fatti di ciascun periodo: ad esempio, in materia di redditi d'impresa, sono numerosi i fatti ad efficacia pluriennale (ad esempio, acquisti ammortizzabili) e le connessioni tra un periodo e l'altro (per esempio, le rimanenze finali di un periodo sono anche le giacenze iniziali del periodo successivo). Alla fattispecie caratterizzata da un dato periodo di tempo («periodo d'imposta») corrispondono distinti rapporti d'imposta e, quindi, distinti procedimenti attuativi. Le imposte sul patrimonio possono essere applicate *una tantum* o come imposte periodiche. Esse però hanno come riferimento il patrimonio in un dato istante di tempo. L'imposta comunale sugli immobili si applica annualmente, ma la sua base imponibile è il valore degli immobili alla data del 1° gennaio di ogni anno. Tra i tributi comunali, hanno (o possono avere) carattere periodico l'imposta sulla pubblicità, la tassa per l'occupazione spazi ed aree pubbliche (Tosap), la tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti (Tarsu). Lo Statuto dei diritti del contribuente prevede che le modifiche della disciplina delle imposte periodiche «si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono» (art. 3).

5. Gli accertamenti con valore ultrannuale

Se ci si pone dal punto di vista della giurisprudenza, diventa importante precisare quali siano gli accertamenti che possono avere valore vincolante per più periodi d'imposta. Va allora detto che l'effetto vincolante dev'essere rigorosamente circoscritto e limitato ai casi in cui, in un successivo processo, si presenti la *stessa* questione, sullo *stesso* fatto, su cui vi è una pronuncia passata in giudicato.

L'effetto vincolante va invece escluso quando si presentano questioni analoghe, su fatti simili. È necessario distinguere il caso in cui un *unico* fatto produce effetti permanenti o effetti di durata pluriennale, dal caso in cui un fatto, un'attività, si svolge in modo continuativo, o si ripete in più periodi.

Al riguardo, alcune puntualizzazioni contenute nella sentenza delle sezioni unite n. 13916/2006 convincono poco.

La sentenza distingue tra «fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo» ed «elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi di imposta». Anche all'accertamento di elementi a carattere tendenzialmente permanente viene riconosciuto l'effetto di vincolare *extra litem*. Si deve obiettare, però, che l'efficacia vincolante di cui si discute può essere riconosciuta solo a fatti che siano ad efficacia permanente o ad efficacia ultrannuale: solo in tali casi si può riconoscere che l'accertamento di questi fatti, compiuto in relazione ad un dato anno, vincoli per altri anni, rendendo superflua ed, anzi, precludendo ogni indagine in relazione ad un diverso periodo d'imposta. Se, invece, ci si riferisce a fatti «tendenzialmente» permanenti, l'effetto ultrannuale del giudicato dev'essere escluso, perché è necessario, in riferimento ad ogni singolo anno, accertare nuovamente il fatto. Un fatto che accade nell'anno 1 non è lo stesso se si ripete nell'anno 2.

La residenza anagrafica o fiscale, ad esempio, non è un effetto che deriva da un fatto ad efficacia permanente od ultrannuale. Chi acquista la residenza fiscale in un dato periodo d'imposta, non l'acquista per sempre. Se viene accertato che Tizio è residente in Italia nell'anno 1 (perché vi ha dimorato un certo numero di giorni), ciò non esclude che abbia cessato di esserlo nell'anno 2, e, quindi, l'accertamento giudiziale definitivo della residenza relativo all'anno 1 non vincola per gli anni successivi. La questione se Tizio è residente fiscalmente in Italia nel 2004 e la questione se è ancora residente nel 2005 non sono la stessa questione. Per cui la decisione assunta per il 2004 non vincola per il 2005.

La stessa considerazione vale per altri esempi indicati nella sentenza. Un ente, di cui sia accertata la qualifica di ente commerciale o non commerciale per un dato anno, può mutare natura in un altro anno; perciò non si può attribuire effetto vincolante ultrannuale al giudicato relativo ad un dato anno.

Il fatto che una sentenza abbia accertato una «qualificazione giuridica» o un

c.d. «*elemento preliminare*» – quand’anche rispetto ad essi «*possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo*» – non autorizza a ritenere che il loro accertamento valga in altri processi. Né le «*qualifiche giuridiche*», né gli «*elementi preliminari*» sono, in quanto tali, effetti giuridici per i quali vale la sequenza «*semel ... semper*». Ciò che vale per la qualità di erede non vale per tutte le qualifiche giuridiche.

La sentenza n. 13916/2006, del resto, condiziona l’efficacia vincolante dell’accertamento degli elementi che durano oltre il singolo periodo al loro «*rimanere costanti nel tempo*», al fatto che resta «*immutata la situazione fattuale e normativa*». Con ciò si postula, implicitamente, che la «*situazione fattuale e normativa*» debba essere nuovamente accertata (altrimenti non si può affermare che è rimasta immutata), con riguardo a ciascun periodo d’imposta, ed in tal modo si esclude e contraddice l’asserito effetto vincolante ultrannuale del precedente giudicato.

In conclusione, nell’ottica in cui si pone la sentenza, l’effetto vincolante ultrannuale può essere riconosciuto solo quando viene accertato un singolo fatto che produce effetti irreversibili o effetti ultrannuali, mentre ci sembra improprio il generico riferimento alle «*qualificazioni giuridiche*» e agli «*elementi preliminari*».

Considerazioni distinte vanno dedicate alle sentenze che decidono ricorsi contro atti con valore ultrannuale. L’accatastamento di un immobile con attribuzione di rendita, a differenza dell’avviso di accertamento di una imposta periodica, non è legato ad un singolo periodo d’imposta, ma è destinato a valere a tempo indeterminato, fino a che non mutino la situazione di fatto o i presupposti di diritto. Se un ricorso è accolto, la rendita catastale è eliminata per sempre; se il ricorso è respinto, non è il giudicato ad essere ultrattivo, ma è l’atto catastale che, rimanendo in vita, conserva il suo valore temporalmente indeterminato.

6. Casistica giurisprudenziale. Un contrasto solo apparente

È utile, infine, vedere i precedenti giurisprudenziali degli ultimi anni, non fermandosi alle massime, ma analizzando le singole fattispecie.

Cass., 4 agosto 2000, n. 10280¹⁵, si è occupata dell’opzione per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione delle operazioni esenti. L’opzione è un unico fatto con effetti ultrannuali, per cui la questione della dispensa si presenta come la stessa questione in più periodi d’imposta.

Cass., 21 maggio 2001, n. 6883¹⁶, non riguarda l’efficacia ultrannuale, ma un caso di vendite senza fattura; la Cassazione ha ritenuto che l’accertamento pas-

¹⁵ In *Boll. trib.*, 2001, p. 1415.

¹⁶ Pubblicata per esteso in *Boll. trib. on-line*.

sato in giudicato di un determinato, identico, fatto ai fini delle imposte sul reddito avesse valore vincolante nella lite relativa all'IVA.

Cass., 25 giugno 2001, n. 8658¹⁷, ha esaminato una questione relativa ad un contratto di cessione d'azienda, eseguito nell'arco di un triennio; si è ritenuto che il passaggio in giudicato della sentenza che, in relazione ad un periodo d'imposta, escludeva la cessione d'azienda, avesse valore vincolante anche per gli altri due periodi d'imposta in cui il presunto contratto aveva trovato attuazione.

Il caso esaminato dalla sentenza delle sezioni unite 16 giugno 2006, n. 13916¹⁸, concerne un fatto (unico) che esplica effetti di esenzione per un triennio; si può quindi ammettere – all'interno della logica seguita dalle sezioni unite – che l'accertamento del fatto (unico) valga per il triennio, ossia per tutto l'arco temporale in cui opera l'effetto giuridico che la legge gli collega. L'esenzione, infatti, o spetta per tutto il triennio, o non spetta affatto.

Le sentenze che hanno negato l'estensione *ultra litem* del giudicato – pur affermando, in astratto, che ogni anno fiscale è autonomo, per cui la decisione relativa ad un anno non vincola per gli altri anni – non si riferiscono ad un medesimo fatto con effetti pluriennali, ma si riferiscono a fatti continuativi, che vanno accertati anno per anno. Non riguardano, insomma, la stessa questione di fatto.

Nel caso deciso da Cass., 30 maggio 2003, n. 8709¹⁹, la controversia aveva ad oggetto l'omesso versamento, da parte di una cooperativa, delle ritenute di imposta alla fonte relative ad utili distribuiti ai soci nell'anno 1991, mentre il giudicato, che aveva annullato l'accertamento a carico della cooperativa, riguardava il 1990. Non è tanto l'evocata autonomia dei periodi d'imposta che impediva di ravvisare nel giudicato relativo al 1990 un vincolo per il 1991, ma la diversità del fatto da accertare (avvenuto o non avvenuto nel 1991) rispetto al fatto già accertato (relativo al 1990). Se si accerta che una società non ha prodotto redditi in un dato anno (per cui non l'ha distribuito ai soci), da ciò non deriva la conseguenza che anche nell'anno successivo non è stato prodotto analogo reddito e non è stato distribuito ai soci.

Cass., 15 dicembre 2003, n. 19152²⁰, riguarda una società che aveva impugnato l'accertamento per la tassa smaltimento rifiuti relativa all'anno 1997, adducendo di non produrre rifiuti tassabili. Il giudicato relativo ad altro anno, che aveva accertato la non produzione di rifiuti tassabili in una determinata area, non è stato ritenuto vincolante: se si accerta che, nell'anno 1, una società non ha prodotto rifiuti in una determinata area, ciò non vincola per altri anni: occorre accertare anno per anno se sono stati o non sono stati prodotti rifiuti tassabili.

¹⁷ In *Boll. trib.*, 2002, p. 537, con nota di T. MARINO.

¹⁸ In questo stesso *Fascicolo* a p. 1224.

¹⁹ In *Boll. trib.*, 2003, p. 1253.

²⁰ In *Boll. trib. on-line*.

Analogamente, Cass., 1° aprile 2005, n. 6860²¹, pure in materia di Tarsu, non ha ritenuto vincolante, in un diverso periodo d'imposta, un giudicato relativo ad un'area pertinenziale.

Cass., 21 novembre 2001, n. 14714²², si è pronunciata su un caso in cui l'accertamento contenuto nel giudicato-parametro atteneva a fatti (investimenti) riferiti ad un periodo d'imposta reddituale (1984) diverso da quello che era oggetto del secondo giudizio (1982). Non vi era, quindi, motivo per estendere il giudicato da un periodo all'altro.

Alla luce dei precedenti citati, il contrasto di orientamenti, in conclusione, è più apparente che reale: il vincolo del giudicato è stato infatti negato in casi in cui la questione che occorreva risolvere non era la stessa questione già risolta con sentenza passata in giudicato (non riguardava lo stesso fatto, ma un fatto temporalmente diverso). L'effetto vincolante è stato affermato in casi in cui la questione era unica e poteva riverberarsi sulla tassazione di altri periodi d'imposta (era, quindi, la *stessa* questione, perché il fatto in discussione era uno soltanto).

Se anche le singole sentenze enunciano, in astratto, la massima che afferma o nega il vincolo ultrannuale, l'esame del contenuto reale delle singole sentenze mette in luce una linea giurisprudenziale uniforme, che ha riconosciuto o disconosciuto il valore ultrannuale del giudicato secondo che si trattasse della stessa questione o di questioni diverse.

Se questa è la sostanza dell'orientamento giurisprudenziale, i casi in cui, secondo la giurisprudenza, opera il vincolo ultrannuale si riducono sensibilmente.

²¹ In *Boll. trib. on-line*.

²² In *Boll. trib. on-line*.

PROFILI DEL GIUDICATO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. Il giudicato formale. – 2. Il giudicato sostanziale. Processo dichiarativo vs. processo costitutivo. – 3. Il processo tributario come processo costitutivo, secondo la Cassazione. – 3.1. La teoria della “*provocatio ad opponendum*”. – 4. Il processo tributario come processo costitutivo, secondo la Corte costituzionale. – 5. Le sentenze di rigetto. – 5.1. Corollari (esecuzione dell’atto impugnato e autotutela). – 6. Le sentenze di annullamento per vizi formali. – 6.1. Corollari (reiterabilità dell’atto annullato). – 6.2. Le sentenze di annullamento per vizi sostanziali. – 7. Le sentenze dichiarative della nullità dell’atto impugnato. – 8. Le sentenze di condanna. – 9. I limiti oggettivi del giudicato. Il giudicato e le questioni pregiudiziali. – 9.1. Giudicati relativi ad imposte periodiche. – 10. Efficacia nel tempo del giudicato catastale. – 11. Limiti soggettivi. – 11.1. Il giudicato di annullamento in caso di solidarietà. – 12. L’efficacia esecutiva.

1. *Il giudicato formale*

L’art. 1 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, richiama in generale le norme del codice di procedura civile e l’art. 49 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, richiama in particolare le disposizioni sulle impugnazioni (dall’art. 323 all’art. 338). Anche nel processo tributario, perciò, si applica l’art. 324 c.p.c., per la definizione del giudicato (tributario) formale. Con questa sola peculiarità, che nel processo tributario non è esperibile il regolamento di competenza¹. Le sentenze delle commissioni tributarie sono soggette ai mezzi di impugnazione indicati espressamente dal legislatore², per cui passano in giudicato quando, decorsi i termini previsti dall’art. 51 del D.Lgs. n. 546/1992, non sono più soggette né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione ordinaria³.

Il passaggio in giudicato delle sentenze di condanna dell’Amministrazione è il presupposto dell’esecuzione forzata e del giudizio di ottemperanza⁴, mentre il

* *Boll. trib.*, 2008, pp. 869-878.

¹ D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 5, comma 4.

² D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 50.

³ Si consideri anche l’art. 391-*bis* c.p.c.

⁴ D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 69 e 70.

passaggio in giudicato delle sentenze di rigetto segna il *dies a quo* del termine decadenziale per la notifica al contribuente delle cartelle di pagamento per iscrizioni a ruolo a titolo definitivo⁵.

2. Il giudicato sostanziale. Processo dichiarativo vs. processo costitutivo

Fino ai primi anni '40 – vigente la disciplina processuale del biennio 1936-37⁶ – si riteneva che le commissioni fossero organi amministrativi. Il procedimento dinanzi alle commissioni era concepito come una prosecuzione dell'attività amministrativa impositiva, ossia come la fase contenziosa dell'attività amministrativa di accertamento.

Da ciò la conseguenza che l'unica forma di tutela giurisdizionale assicurata al cittadino nei confronti dell'Amministrazione tributaria era (ritenuta) quella offerta dal processo dinanzi al giudice ordinario, secondo le norme del diritto processuale comune e della legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E.

Il processo sulle liti tributarie era concepito come processo su diritti soggettivi. Riconoscimento di diritti soggettivi al contribuente non voleva dire tutela piena. Tutt'altro. Infatti, ai sensi della citata legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, e di altre leggi, il giudice ordinario: *a*) non era competente in materia estimativa (art. 6); *b*) non poteva essere adito per controversie relative alle imposte dirette prima della pubblicazione dei ruoli, né prima che fosse pagata l'imposta (*solve et repete*, per cui le cause dinanzi al giudice ordinario erano, con qualche eccezione, liti di rimborso), né prima di una decisione definitiva delle commissioni (art. 6); *c*) non poteva (e non può) annullare o sospendere gli atti amministrativi (art. 4). A ciò si aggiunga che il provvedimento impositivo era – secondo la giurisprudenza – assistito dalla presunzione di legittimità, per cui il contribuente era anche gravato dell'onere di prova.

Il binomio “*diritto soggettivo-giudizio di accertamento*” (o di condanna alla restituzione) caratterizzava il processo su liti tributarie dinanzi al giudice ordinario.

In questa costruzione erano diverse le questioni irrisolte: quali fossero i poteri del giudice sull'atto; quale fosse la sorte dell'atto, dopo una sentenza di accoglimento della domanda; quale fosse la rilevanza dei vizi formali del provvedimento impositivo. Non era superata la contraddizione tra atto autoritativo e giudizio di mero accertamento o di condanna, da promuovere entro un termine decadenziale.

⁵D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 17.

⁶Si vedano R.D. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari, e R.D. 8 luglio 1937, n. 1517, sulla costituzione e sul funzionamento delle Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.

Le cose cambiano nel momento in cui è considerato giurisdizionale anche il procedimento dinanzi alle commissioni tributarie.

Nel 1942 è pubblicata la monografia alloriana⁷, alla cui base sta l'individuazione, nel sistema tributario, di norme c.d. strumentali, cioè di norme attributive di potere (vincolato)⁸, dal cui esercizio scaturisce l'atto autoritativo d'imposizione. Le commissioni tributarie sono considerate giurisdizionali; sono giurisdizioni amministrative, che possono annullare e riformare i provvedimenti impositivi.

La definizione del processo tributario come processo di accertamento di rapporti, a tutela di diritti soggettivi, non è utilizzabile per il processo dinanzi al giudice speciale, che è, invece, un processo di annullamento di atti autoritativi.

Di riflesso, la posizione del contribuente è una posizione di interesse legittimo⁹. Oggetto del processo non è però l'interesse legittimo, ma il diritto (potestativo) all'annullamento (o alla riforma) dell'atto impugnato.

L'interesse legittimo sta qui di fronte ad un potere non discrezionale, ma vincolato¹⁰. La costruzione ha il pregio di chiarire profili che rimanevano oscuri nella teoria dichiarativa: spiega la reazione del cittadino nei confronti di atti autoritativi; spiega i poteri di annullamento attribuiti al giudice; spiega l'annullamento per vizi formali.

⁷ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

⁸ La nozione è tratta da F. CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, vol. I, Padova, 1920, p. 32, e da E. BETTI, *Diritto romano*, vol. I, Padova, 1935, p. 2, puntualmente citati da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V, Torino, 1969, p. 106, nota 100. Nonostante ciò, c'è chi sostiene che la costruzione alloriana deriverebbe da dottrine tedesche dell'800, vaneggiando di autoritarismo, statalismo ed altre fanfaluche. La tesi è campata in aria. Senza considerare che un tributo, senza potere impositivo, non è un tributo. È un'altra cosa.

⁹ Con questo di peculiare: che il processo tributario è destinato non soltanto all'annullamento, ma (anche) alla riforma dell'atto d'imposizione. È un processo di "annullamento-riforma". Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 596.

¹⁰ Se, di fronte dell'attività discrezionale, il cittadino è in una posizione di interesse legittimo, non sempre, invece, di fronte ad una funzione vincolata, vi è una posizione di diritto soggettivo. Secondo la giurisprudenza, occorre distinguere tra attività vincolata nell'interesse pubblico e attività vincolata nell'interesse privato. Nel primo caso vi è un interesse legittimo, nel secondo un diritto soggettivo. Cfr. Cons. Stato, Ad. Plen., 24 maggio 2007, n. 8, in *Giornale Dir. Amm.*; Id., sez. IV, 7 giugno 2004, n. 3585, in *Foro amm. - Cons. Stato*, 2004, p. 1643; Id., sez. IV, 8 luglio 2003, n. 4041, *ivi*, 2003, p. 2181; Id., sez. IV, 6 ottobre 2003, n. 5855, *ivi*, 2003, p. 2923. Vi sono, secondo il Consiglio di Stato, provvedimenti che, pur essendo espressione di attività vincolata, hanno tuttavia carattere autoritativo, per cui nei loro confronti il cittadino si pone in situazione di interesse legittimo. Secondo Cons. Stato, sez. IV, 7 ottobre 1993, n. 850, in *Cons. Stato*, 1993, I, p. 1198, il carattere vincolato di un potere dell'Amministrazione non qualifica la posizione soggettiva del privato in termini di diritto soggettivo; ove l'attività abbia natura provvedimentale in senso tecnico e sia espressione di un potere pubblicistico, la posizione del privato ha consistenza di interesse legittimo.

3. Il processo tributario come processo costitutivo, secondo la Cassazione

La concezione del processo tributario come processo costitutivo è accolta in giurisprudenza dagli anni '80. È abbandonata l'idea che oggetto del processo tributario sia il «*diretto accertamento, con funzione dichiarativa, dell'esistenza e dell'ammontare dell'obbligazione ex lege, a prescindere dagli atti attraverso i quali si esercita l'azione amministrativa*» e si afferma che, all'opposto, «*il giudizio concerne la legittimità formale e sostanziale degli stessi, sicché, da un lato, vengono in rilievo i vizi relativi alla regolarità formale degli atti o del procedimento o, più in generale, inerenti all'osservanza di norme di azione, e dall'altro il riesame del merito del rapporto d'imposta – dunque l'accertamento dell'obbligazione tributaria – avviene in funzione dell'atto impugnato*»¹¹.

Nello sviluppo della giurisprudenza, il carattere impugnatorio e costitutivo del processo tributario comporta, tra l'altro, che:

- a) il meccanismo d'instaurazione del processo è imperniato sull'impugnazione del provvedimento impositivo, volta ad ottenere il sindacato giurisdizionale sulla legittimità formale e sostanziale del medesimo; l'indagine sul rapporto tributario è limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione, nonché degli elementi del fatto costitutivo, che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado; i motivi d'impugnazione costituiscono la *causa petendi* della domanda di annullamento dell'atto impositivo, con la conseguente inammissibilità dell'introduzione di nuove *causae petendi* in appello¹²;
- b) il ricorrente non può agire in via preventiva, con azione di mero accertamento, senza che l'Amministrazione abbia emesso un atto impugnabile¹³;
- c) il ricorso dev'essere proposto nei confronti del soggetto (ufficio dell'agenzia fiscale, ente locale o altro ente impositore, agente della riscossione), «*che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*»¹⁴;
- d) il ricorrente non può sottoporre al giudice questioni estranee all'atto impugnato¹⁵;
- e) l'Amministrazione resistente, costituendosi in giudizio, non esercita un autonomo potere di azione, ma difende l'atto impugnato e, quindi, non può fondare la sua difesa su titoli diversi da quelli presupposti dall'atto impugnato¹⁶;

¹¹ Cass., sez. un., 3 marzo 1986, n. 1323, in *Boll. trib.*, 1986, p. 736.

¹² Cass., sez. trib., 3 aprile 2006, n. 7766, in *Boll. trib. on-line*.

¹³ Cass., sez. un., 12 marzo 2001, n. 103, in *Boll. trib. on-line*; Cass., sez. un., 20 novembre 2007, n. 24011, *ivi*.

¹⁴ D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10.

¹⁵ Cass., sez. trib., 22 marzo 2002, n. 4125, in *Boll. trib. on-line*.

¹⁶ Cass., sez. trib., 22 giugno 2001, n. 8569, in *Boll. trib.*, 2004, p. 529.

f) l'Amministrazione non può proporre domande riconvenzionali¹⁷.

3.1. La teoria della "provocatio ad opponendum"

La teoria del giudizio di accertamento non è però ripudiata del tutto. Sopravvive nelle sentenze che ravvisano, nel provvedimento impositivo, una "provocatio ad opponendum". La definizione non è compatibile con la definizione del medesimo atto come atto autoritativo, anche se in qualche sentenza è stata affacciata una insostenibile teoria *double face*¹⁸.

La teoria della "provocatio ad opponendum" è la premessa da cui la giurisprudenza trae più corollari. Ne vanno segnalati i seguenti.

Innanzitutto, il declassamento dell'obbligo di motivazione che «*deve ritenersi adempiuto quando il contribuente è posto in grado di conoscere la pretesa tributaria in tutti i suoi elementi essenziali al fine di un'efficace eventuale contestazione sull'an e sul quantum debeatur*»¹⁹.

Nella giurisprudenza la qualificazione dell'atto impugnato come "provocatio ad opponendum" si combina con la definizione del processo tributario come processo di "impugnazione-merito". Formula, questa, che è usata in più significati:

- a) per designare una giurisdizione con poteri di riforma dell'atto impugnato;
- b) per accreditare il potere del giudice di svolgere attività istruttorie sostitutive dell'istruttoria amministrativa;
- c) per accreditare il potere del giudice di emettere decisioni sostitutive del provvedimento impugnato²⁰.

¹⁷ Cass., sez. trib., 26 marzo 2002, n. 4334, in *Boll. trib. on-line*, Cass., sez. trib., 30 ottobre 2002, n. 15317, in *Boll. trib.*, 2003, p. 75; Cass., sez. trib., 22 settembre 2006, n. 20516, in *Boll. trib. on-line*. La domanda riconvenzionale era ritenuta ammissibile nelle controversie di opposizione ad ingiunzione fiscale davanti al giudice ordinario (Cass., sez. un., 29 novembre 1994, n. 10189, in *Boll. trib.*, 1995, p. 1290).

¹⁸ Afferma Cass., sez. I, 19 giugno 1980, n. 3898, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, p. 1343, che «*L'avviso di accertamento tributario presenta due aspetti tra loro interdipendenti: l'uno sostanziale, in quanto pone in essere i presupposti per l'applicazione dell'imposta, l'altro processuale, in quanto è diretto ad affermare, ai fini della sua definitività, la pretesa tributaria, come nel medesimo determinata, affinché il contribuente possa consapevolmente scegliere tra accettarla, anche tacitamente, od impugnarla, se ritenuta illegittima, in seguito a tale provocatio ad opponendum*».

¹⁹ Si veda la citata Cass. n. 3898/1980, che precisa: «*la motivazione richiesta per tali avvisi, pertanto, non corrisponde a quella prescritta per la sentenza dall'art. 132 n. 4 c.p.c., presentando, invece, analogia, per quella funzione di provocatio ad opponendum, con le ragioni della domanda da esporri nella citazione, ai sensi dell'art. 163 n. 4 c.p.c.*».

²⁰ La formula "impugnazione-merito" risale a E. CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Milano, 1963, p. 79, che la usa per designare l'impugnazione sostitutiva, contrapposta all'impugnazione meramente rescindente. Per E. ALLORIO, «*La giurisdizione tributaria presenta risalto di singolarità, nel quadro della giurisdizione amministrativa, perché essa mira, previo annullamento*».

La teoria processuale dell'avviso di accertamento era richiamata in tema di sanatoria dei vizi di notificazione per giustificare la tesi della sanatoria dei vizi di notifica dell'atto impugnato come conseguenza, *ex tunc*, della tempestiva proposizione del ricorso²¹.

Altre sentenze della sezione tributaria della Corte di Cassazione affermavano invece che l'avviso di accertamento non è un atto processuale, ma atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria²². Da ciò l'inapplicabilità della disciplina della sanatoria delle nullità delle notificazioni degli atti processuali all'avviso di accertamento.

Il contrasto di giurisprudenza è stato composto da Cass., sez. un., 5 ottobre 2004, n. 19854²³, che ammette la sanatoria della notificazione invalida, ma non avalla affatto – anzi, critica apertamente – la teoria della “*provocatio ad opponendum*”²⁴.

Dopo questa sentenza, la teoria processuale non è più usata per giustificare la sanatoria, che viene sostenuta con altri argomenti. La teoria della “*provocatio ad opponendum*” è tuttavia ancora richiamata²⁵, ma solo per giustificare le carenze di motivazione degli avvisi di accertamento, soprattutto se si tratta di avvisi emessi prima dell'emanazione dello *Statuto dei diritti del contribuente*²⁶.

La teoria della “*provocatio ad opponendum*” è totalmente priva di fondamento.

I provvedimenti amministrativi sono provvedimenti costitutivi di effetti giuridici sostanziali di varia natura, non di effetti processuali.

lamento dell'atto d'imposizione, alla sostituzione di esso con altra determinazione più idonea. L'impugnazione dell'atto impositivo è qualificata dal suo mirare alla riforma, anziché all'annullamento puro e semplice» (op. cit., p. 109).

²¹ Cass., sez. trib., 12 dicembre 2002, n. 17762, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1432; Cass., sez. I, 9 giugno 1997, n. 5100, in *Comm. trib. centr.*, 1997, II, p. 576; Cass., sez. trib., 29 maggio 2001, n. 7284, in *Boll. trib. on-line*; Cass., sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11354, in *Boll. trib.*, 2003, p. 550; Cass., sez. I, 7 aprile 1994, n. 3294, *ivi*, 1994, p. 1679.

²² Cass., sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5924, e Cass., sez. trib., 11 marzo 2002, n. 3513, rispettivamente in *Boll. trib.*, 2001, p. 1180 e 2002, p. 1256. Da ultimo, si veda Cass., sez. trib., 23 aprile 2008, n. 1047, in *Boll. trib. on-line*.

²³ In *Boll. trib.*, 2004, p. 1754.

²⁴ Quella sentenza, infatti, esclude che l'avviso di accertamento abbia natura processuale e che l'applicazione del regime di sanatoria previsto dal codice di procedura civile ne sia una conseguenza.

²⁵ Si veda, ad esempio, Cass., sez. trib., 13 aprile 2005, n. 7707, in *Boll. trib.*, 2006, p. 432.

²⁶ Cass., sez. trib., 23 luglio 2007, n. 16277, e Cass., sez. trib., 23 luglio 2007, n. 16265, entrambe in *Boll. trib. on-line*.

4. *Il processo tributario come processo costitutivo, secondo la Corte costituzionale*

Anche la Corte costituzionale ha mutato orientamento: non concepisce più il processo tributario come un processo dichiarativo, ma come un processo di annullamento.

Testimonianza del pregresso orientamento è la sentenza 1° aprile 1982, n. 63²⁷, con cui la Corte, rimanendo ancorata alla concezione dichiarativa del processo tributario, ha fatto leva su tale concezione per escludere la stessa configurabilità di un potere di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e, perciò, per escludere l'incostituzionalità del difetto di tutela cautelare.

Nella giurisprudenza della Corte costituzionale il potere di sospensione è considerato connaturale al potere di annullamento dell'atto impugnato²⁸. Invece, in materia tributaria, secondo quella sentenza della Corte, l'obbligazione tributaria è un'obbligazione *ex lege* e l'atto di accertamento nonché tutti gli altri atti che ineriscono al procedimento di riscossione coattiva non costituiscono la fonte di essa, ma hanno l'esclusiva funzione di condizionare l'esazione del tributo; solo formalmente il ricorso del contribuente si indirizza contro gli atti dell'Amministrazione finanziaria, ma, in sostanza, esso investe la sussistenza e l'entità dell'obbligazione stabilita dalla legge.

In conclusione, poiché il potere di sospensione cautelare è una manifestazione particolare del potere di annullamento degli atti amministrativi, la concezione del processo tributario come processo di annullamento comporta il riconoscimento del potere di sospendere gli atti impugnati; al contrario, la concezione dichiarativa ne implica la negazione, vuoi perché gli atti dichiarativi non producono effetti da eseguire (e quindi effetti sospendibili), vuoi perché il giudice che non ha il potere di annullare non ha neanche quello di sospendere.

Con la riforma del 1992 è stata introdotta la sospensione cautelare dell'esecuzione degli atti impugnati, attestando con ciò che gli atti impugnati non sono meri atti, o atti dichiarativi, ma atti provvedimenti, con efficacia costitutiva, sui quali il giudice ha il potere di incidere, sia in via temporanea (mediante sospensione), sia in via definitiva (con pronuncia di annullamento).

Il potere sospensivo non è stato però introdotto in modo pieno; nelle fasi di gravame non è ammesso il potere di sospendere l'atto impugnato²⁹.

²⁷ In *Boll. trib.*, 1982, p. 729, con nota di F. TESAURO, *La sospensione della riscossione al vaglio della Corte Costituzionale*.

²⁸ Corte Cost. 27 dicembre 1974, n. 284, in *Boll. trib. on-line*; Corte Cost. 17 luglio 1975, n. 227, in *Giur. cost.*, 1975, p. 1686.

²⁹ La Corte è stata perciò investita della questione relativa alla sospensione cautelare in pendenza del giudizio di cassazione, posta peraltro come questione di sospensione non dell'atto impugnato, ma della sentenza impugnata, e, quindi, come questione di applicazione nel processo

La questione del difetto di tutela cautelare è stata riproposta con riferimento al potere di sospensione dell'efficacia esecutiva delle sentenze di primo grado, previsto dall'art. 283 c.p.c., ma è stata dichiarata infondata dalla Corte costituzionale³⁰.

Con ordinanza 5 aprile 2007, n. 119³¹, la Corte costituzionale ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di costituzionalità relativa alla non sospensibilità in appello della sentenza di primo grado *«perché oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado»*.

È quindi accolta dalla Corte costituzionale la tesi secondo cui la sentenza che respinge il ricorso non si sostituisce all'atto impugnato; la riscossione, dopo la sentenza di rigetto del ricorso, avviene in base all'avviso di accertamento, che, quindi, non è sostituito dalla sentenza di primo grado. Ecco perché, anche in appello, l'atto da sospendere è l'atto impositivo impugnato, non la sentenza di primo grado³².

Le sentenze della Corte costituzionale, rilevanti per il nostro tema, sono numerose.

A norma dell'art. 103 Cost., *«Il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela nei confronti della Pubblica Amministrazione degli interessi legittimi e, in particolari materie indicate dalla legge, anche dei diritti soggettivi»*. La sentenza della Corte costituzionale 6 luglio 2004, n. 204³³, illustra la portata di questa disposizione. Sentenza assai nota, perché attiene alla ragion d'essere delle giurisdizioni amministrative, che sono costituzionalmente legittime se tutelano, in linea generale, interessi legittimi; non lo sono se tutelano diritti soggettivi, in deroga al principio costituzionale generale, secondo cui *«la funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari»* (art. 102, comma primo, Cost.).

I giudici tributari sono dunque costituzionalmente legittimi non tanto perché preesistenti alla Costituzione (art. 102, comma secondo, Cost.), ma perché, come richiede l'art. 103 Cost., sono giudici amministrativi speciali che tutelano, di regola, interessi legittimi (processi di impugnazione) e, solo in casi particolari, diritti soggettivi (cause di rimborso).

tributario dell'art. 373 c.p.c. La Corte ha però ritenuto che nelle fasi di gravame la tutela cautelare non è costituzionalmente garantita (sentenza 31 maggio 2000, n. 165, in *Boll. trib.*, 2000, p. 1195).

³⁰ Ord. 19 giugno 2000, n. 217, in *Boll. trib. on-line*, e 27 luglio 2001, n. 325, in *Boll. trib.*, 2002, p. 314.

³¹ In *Boll. trib.*, 2007, p. 1245.

³² La tesi è sostenuta da F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1733.

³³ In *Boll. trib.*, 2004, p. 1606.

Altre sentenze significative della Corte costituzionale sono state già accuratamente scrutinate³⁴. Mi limito, perciò, ad una rapida rassegna, menzionando:

- a) la sentenza 30 dicembre 1999, n. 464³⁵, che è agli antipodi della citata sentenza n. 63 del 1982, con cui la Corte aveva negato alle commissioni il potere di sospensione cautelare, perché definisce gli atti impositivi come atti esecutori;
- b) la sentenza 12 luglio 2005, n. 274³⁶, che ha dichiarato incostituzionale l'art. 46, terzo comma, del D.Lgs. n. 546/1992, che impediva la condanna alle spese in caso di estinzione del giudizio; la norma è stata considerata incostituzionale perché irragionevole e la Corte afferma che «*L'intrinseca irragionevolezza della norma, in quanto riferita all'ipotesi di ritiro dell'atto impugnato, che ricorre nel giudizio a quo, 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*»;
- c) la sentenza 15 luglio 2005, n. 280³⁷, che impone un termine perentorio per la notifica del titolo esecutivo, procedimentalizzando così anche la riscossione, non solo con riguardo alla formazione del titolo esecutivo, ma anche con riguardo alla sua notifica al contribuente;
- d) l'ordinanza 7 aprile 2006, n. 144³⁸, che ha dichiarato manifestamente infondata la questione di costituzionalità relativa alla differenza di trattamento, tra ricorrente e resistente, della costituzione in giudizio, essendo previsto, in un caso, un termine perentorio, nell'altro un termine ordinatorio; la Corte ha ritenuto la questione «*manifestamente infondata, sotto il profilo della violazione dell'art. 3 Cost., essendo la diversa disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione evidente riflesso della ben diversa posizione che, specie in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario, la legge coerentemente attribuisce al ricorrente ed al resistente*».

5. Le sentenze di rigetto

Le sentenze con cui sono respinte le domande di impugnazione si limitano a dichiarare l'insussistenza dei vizi dedotti con il ricorso e del diritto all'annullamento dell'atto impugnato. Sono sentenze di mero accertamento. Non sono

³⁴ Da M. BASILAVECCHIA, nel saggio *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone-C. Berliri, Napoli, 2006, p. 185 ss.

³⁵ In *Boll. trib.*, 2000, p. 315.

³⁶ In *Boll. trib.*, 2005, p. 1157.

³⁷ In *Boll. trib.*, 2005, p. 1160.

³⁸ In *Boll. trib. on-line*.

sentenze di accertamento positivo dell'obbligazione tributaria, ma sentenze di accertamento negativo del diritto all'annullamento. Non dichiarano una volontà di legge sostanziale, ma la volontà di legge processuale relativa al dovere del giudice di dichiarare l'inesistenza del diritto fatto valere³⁹.

Se viene denunciato un vizio dell'avviso di accertamento che non riguarda il suo contenuto dispositivo, ma, ad esempio, la motivazione, o il rispetto del termine di decadenza, la cognizione del giudice non sfiora neppure l'obbligazione tributaria. La sentenza di rigetto non tocca il debito d'imposta, che continua a sussistere come statuito dall'avviso di accertamento⁴⁰.

L'atto impugnato sopravvive al giudizio, e non è sostituito (o confermato) dalla pronuncia del giudice. Se l'atto impugnato non è illegittimo, non v'è ragione di sostituirlo. Gli effetti dell'atto impugnato continuano ad essere effetti dell'atto, non sono effetti "novati" dalla sentenza.

5.1. Corollari (esecuzione dell'atto impugnato e autotutela)

Dalla definizione della sentenza di rigetto del ricorso come sentenza di accertamento negativo del diritto all'annullamento dell'atto impugnato (in contrapposizione alla teoria che la concepisce come sentenza di accertamento positivo del rapporto d'imposta, sostitutiva dell'atto impugnato), deriva che l'Amministrazione, quando, dopo la sentenza di rigetto, iscrive a ruolo la somma da riscuotere, non esegue la sentenza, ma esegue l'avviso di accertamento.

L'atto impugnato non è sostituito ma sopravvive alla sentenza, per cui può essere ritirato in via di autotutela, come attestato dall'art. 2, secondo comma, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, secondo cui «*Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*». L'atto impugnato, in quanto sopravvive al giudicato, può essere ritirato anche dopo il giudicato, purché il ritiro avvenga per motivi diversi da quelli esaminati e ritenuti infondati dal giudice.

6. Le sentenze di annullamento per vizi formali

Il processo tributario è dunque un processo d'impugnazione di provvedimenti amministrativi, che si conclude – in caso di accoglimento della domanda – con decisioni costitutive.

³⁹ A. ATTARDI, *Diritto processuale civile*, Padova, 1999, p. 479.

⁴⁰ Come afferma Cass., sez. I, 3 giugno 2005, n. 9171, in *Mass. Giur. it.*, 2005, in tema di processo amministrativo, ciò su cui si forma il giudicato non è la legittimità dell'atto impugnato, ma la mancanza nel ricorrente del diritto a ottenere l'annullamento.

Ma la giurisprudenza distingue:

- (i) quando l'impugnazione verte su vizi formali dell'atto (ad esempio, difetto di motivazione) e il giudice riconosce fondato il ricorso, l'atto impugnato è annullato ed il giudizio si esaurisce con l'annullamento⁴¹;
- (ii) quando il giudizio verte sull'*an* o sul *quantum* dell'imposta, la sentenza che accoglie il ricorso non si limita ad eliminare l'atto impugnato, ma lo sostituisce.

La giurisprudenza meno recente della Cassazione ha sostenuto a lungo che il processo introdotto dal ricorso contro atti impositivi ha per oggetto l'accertamento dell'obbligazione tributaria, per cui i vizi formali dell'atto impugnato, per quanto gravi, non impedirebbero di verificare la fondatezza della pretesa tributaria⁴².

L'orientamento della giurisprudenza è mutato. Si afferma che il giudice, quando accerta che l'atto impugnato è inficiato da vizi invalidanti, come l'incompetenza assoluta dell'organo o la mancanza di motivazione, deve annullare l'atto, senza possibilità di esaminarne il contenuto⁴³.

6.1. Corollari (reiterabilità dell'atto annullato)

Questa impostazione non è priva di conseguenze.

Ad esempio in tema di reiterazione, da parte dell'Amministrazione, dell'atto annullato.

Entro il termine di decadenza, l'Amministrazione può sempre sostituire o integrare gli atti di accertamento o di liquidazione già emessi⁴⁴.

Il nuovo avviso di accertamento, se è emesso dopo che è stata pronunciata

⁴¹ Cass., sez. I, 23 marzo 1985, n. 2085, in *Boll. trib.*, 1985, p. 841; Cass., sez. I, 19 dicembre 1986, n. 7735, *ivi*, 1987, p. 505; Cass., sez. un., 24 febbraio 1987, n. 1948, *ibidem*, p. 757; Cass., sez. un., 26 ottobre 1988, n. 5786, *ivi*, 1988, p. 1828; Cass., sez. trib., 12 aprile 2006, n. 8581, *ivi*, 2006, p. 1052.

⁴² Cass., sez. un., 5 marzo 1980, n. 1471, in *Boll. trib.*, 1980, p. 549; Cass., sez. un., 20 ottobre 1983, n. 6151, *ivi*, 1984, p. 404.

⁴³ In particolare, «*la tutela giurisdizionale non può che consistere nell'invalidazione del provvedimento quando la carenza di motivazione sia tale da non consentire l'identificazione degli elementi materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria e, di conseguenza, il controllo degli stessi da parte del contribuente e il loro accertamento ad opera del giudice tributario; il quale ai fini del riesame di merito dispone di un ampio potere di indagine istruttoria (...), ma non può, ovviamente, sostituirsi all'Amministrazione nella ricerca dei presupposti del rapporto d'imposta*». Così Cass. n. 2085/1985, cit. Nello stesso senso, tra le tante Cass. n. 1323/1986, cit.; Cass. n. 7735/1986, cit.; Cass. n. 5786/1988, cit.; Cass., sez. un., 4 gennaio 1993, n. 8, in *Boll. trib.*, 1993, p. 612; Cass. n. 8581/2006, cit.

⁴⁴ Cfr. tra le tante Cass., sez. un., 17 marzo 1989, n. 1333, in *Boll. trib.*, 1989, p. 1495; Cass., sez. trib., 28 marzo 2002, n. 4534, *ivi*, 2003, p. 1427; Cass., sez. trib., 22 febbraio 2002, n. 2531, *ivi*, 2002, p. 1101.

una sentenza passata in giudicato, non deve contraddire i motivi del giudicato.

Se l'annullamento è pronunciato per vizi formali, l'accertamento che passa in giudicato è l'accertamento del diritto all'annullamento di quell'atto, per il vizio formale che motiva l'annullamento. L'Amministrazione può reiterare l'atto, purché non reiteri il vizio⁴⁵.

L'Amministrazione finanziaria ha il potere di rinnovare, con effetto *ex nunc* e prima dello spirare del termine di decadenza, accertamenti annullati.

Se l'accertamento è annullato per un vizio di motivazione, l'Amministrazione non può emettere un atto che, in concreto, risulti ispirato alla stessa motivazione che ha condotto alla pronuncia di annullamento⁴⁶.

6.2. Le sentenze di annullamento per vizi sostanziali

A) Se riscontra vizi sostanziali dell'atto impositivo, il giudice tributario pronuncia sentenze che annullano *in toto* l'atto impositivo (per insussistenza del presupposto d'imposta o dell'imponibile) o sentenze che lo annullano in parte, ad esempio perché riducono la base imponibile accertata.

Le sentenze che accolgono le domande di impugnazione recano l'annullamento (totale o parziale) dell'atto impugnato. Ma il contenuto dispositivo di tali sentenze è duplice, perché esse contengono, da un lato, l'accertamento del diritto (del ricorrente) all'annullamento⁴⁷, e, dall'altro, l'attuazione di tale diritto, vale a dire l'annullamento dell'atto impugnato.

L'impugnazione che dà vita al processo tributario, quindi, mira all'annullamento, non alla sostituzione (o alla riforma) dell'atto: l'impugnazione è di tipo rescindente, non di tipo rescissorio.

Nel giudizio tributario diretto all'annullamento dell'atto impositivo il rapporto d'imposta è conosciuto dal giudice come oggetto dell'atto impugnato. L'atto impositivo definisce il rapporto d'imposta, per cui impugnarlo adducendo vizi sostanziali significa sottoporre il rapporto d'imposta alla cognizione del giudice, al fine di ottenere l'annullamento (totale o parziale) dell'atto impositivo. Il giudice conosce del rapporto d'imposta come definito dall'atto impugnato, e non già prescindendo dal contenuto dell'atto. Ciò che la teoria dell'annullamento esclude non attiene alla cognizione, ma all'esito del processo, che può consistere nell'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato, e non nella

⁴⁵ Cass., sez. I, 11 settembre 2001, n. 11582, in *Mass. Giur. it.*, 2001, ammette che l'annullamento del provvedimento sanzionatorio per vizi di forma o procedurali non impedisce l'esercizio, da parte dell'Amministrazione, del potere di rinnovare, con contenuto sostanziale identico, il provvedimento, con l'eliminazione dei vizi formali e procedurali accertati.

⁴⁶ Cass. n. 1333/1989, cit.

⁴⁷ Sul processo costitutivo come processo su diritti potestativi, cfr. G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1935, p. 180.

(inaccettabile) formazione di un nuovo atto impositivo, di matrice giudiziale.

Se il giudice accoglie totalmente una domanda di annullamento integrale dell'atto, si ha una pronuncia di eliminazione dell'atto; cadendo l'atto, cadono anche i suoi effetti (l'obbligazione tributaria). Nella vicenda non vi è nulla di rescissorio: non c'è alcun bisogno che il giudice dichiari che l'obbligazione (costituita dall'atto annullato) cessa di esistere.

Anche nel caso in cui il giudice accoglie in parte il ricorso e, ad esempio, riduce la base imponibile determinata da un avviso di accertamento, si ha un annullamento parziale: cade, con la parte di atto annullato, la parte corrispondente di effetti. L'atto è idealmente scisso in due parti: una parte legittima, una illegittima. Quella illegittima è eliminata; resta quella legittima, ed, anche qui, una pronuncia sostitutiva non ha ragione d'essere. È difficile pensare che il giudice, dopo avere riconosciuto che una parte dell'atto è legittima, ne statuisca per tale motivo la eliminazione; ed, infine, la riproduca con identico contenuto. In caso di accoglimento parziale del ricorso, dunque, una parte dell'atto cessa di esistere, un'altra parte resta in vita: e la riscossione ha come titolo la parte residua dell'atto.

B) Per la giurisprudenza, come accennato, se sono accertati vizi sostanziali, il giudice non deve limitarsi a rimuovere l'atto impugnato, ma deve emettere una decisione c.d. di merito, cioè sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento.

La formula "*impugnazione-merito*", peraltro, non indica un processo di mero accertamento dell'obbligazione, o un processo impugnatorio solo nella forma. Indica un processo di impugnazione, in cui si fanno valere vizi formali e vizi sostanziali dell'atto impugnato. Il rapporto tributario viene conosciuto in quanto contenuto dell'atto. La pronuncia di c.d. merito è una pronuncia che muove dall'esame del contenuto dell'atto impugnato. L'atto, se ritenuto viziato, è annullato (in tutto o in parte).

Si usa la formula "*impugnazione-merito*", che equivale ad "*impugnazione-riforma*"⁴⁸, in contrapposizione alla tesi secondo cui le decisioni delle commissioni sono decisioni di mero annullamento (totale o parziale) o di mero accertamento. Il sintagma "*impugnazione-merito*" non è però un'opzione linguisticamente appropriata, perché un provvedimento amministrativo vincolato, qual è l'atto d'imposizione, non racchiude alcun profilo di merito, nel senso amministrativistico del termine. "*Merito*" indica dunque, in questo contesto, il contenuto del provvedimento impositivo.

La giurisdizione tributaria non è una giurisdizione di merito, nel senso amministrativistico del termine, ma una giurisdizione che ha per oggetto provve-

⁴⁸ Cfr. Cass., sez. trib., 23 marzo 2001, n. 4280, in *Boll. trib. on-line*, Cass., sez. trib., 23 dicembre 2000, n. 16171, in *Boll. trib.*, 2002, p. 1271; Cass., sez. trib., 19 febbraio 2004, n. 3309, *ivi*, 2004, p. 1184.

dimenti vincolati. Le relative decisioni non sono perciò decisioni di annullamento, totale o parziale, dell'atto impugnato. La giurisprudenza afferma che «il giudice, il quale ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve, scendendo nel merito, quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal petitum delle parti»⁴⁹; ma ridurre il *quantum* della pretesa fiscale equivale ad annullare parzialmente l'atto impositivo. Il giudicato tributario è insomma un giudicato di annullamento, anche quando è qualificabile come “annullamento-riforma”, perché la riforma dei provvedimenti vincolati si risolve nel loro annullamento parziale⁵⁰.

7. Le sentenze dichiarative della nullità dell'atto impugnato

L'esperibilità, nel processo tributario, di azioni rivolte a far dichiarare nullo il provvedimento impugnato ha come presupposto l'applicabilità, anche in diritto tributario, della norma di diritto amministrativo generale secondo cui è nullo «il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge»⁵¹. La tutela corrispondente è un'azione di nullità.

Questa forma di tutela è una conseguenza dell'introduzione, nel diritto amministrativo generale, della nullità dei provvedimenti come forma generale di invalidità⁵², e non è disciplinata dal D.Lgs. n. 546/1992. Occorre perciò colmare i vuoti di disciplina in via interpretativa⁵³.

⁴⁹ Se la motivazione non è mancante, il giudice deve determinare il *quantum* dovuto (Cass. n. 1323/1986, cit.). Il giudice, che «ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve quantificare la pretesa tributaria entro i limiti del petitum» (Cass. n. 4280/2001, cit.; Cass., sez. trib., 23 dicembre 2005, n. 28770, in *Boll. trib. on-line*).

⁵⁰ C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, p. 63, che cita M.S. GIANNINI, *La giustizia amministrativa*, Roma, 1963, p. 109.

⁵¹ Legge 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-septies, comma 1.

⁵² È noto che l'azione di nullità, prima della riforma, non era ammessa dinanzi al giudice amministrativo. L'azione di mero accertamento era ammessa solo nell'ambito della giurisdizione esclusiva (cfr. Cons. Stato, sez. VI, 15 maggio 1984, n. 261, in *Giur. it.*, 1985, III, 1, 102) e in alcuni casi particolari.

⁵³ Va considerata la giurisprudenza del Consiglio di Stato in materia di provvedimenti nulli, che ritiene l'azione imprescrittibile e la nullità rilevabile d'ufficio (se non vi è violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato). La nullità del provvedimento impositivo, se non è denunciata nel ricorso, non può essere rilevata d'ufficio, dovendo il giudice attenersi al principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

8. Le sentenze di condanna

Le azioni di rimborso sono proposte o con ricorso contro un provvedimento di diniego (del rimborso), o a seguito del silenzio dell'Amministrazione, o come azioni consequenziali all'impugnazione di un atto impositivo.

Per conseguire una tutela completa, il contribuente non può limitarsi a impugnare il provvedimento negativo o a censurare il silenzio, ma deve chiedere che sia accertato il suo diritto al rimborso e che l'Amministrazione sia condannata.

Il ricorrente, dunque, quando agisce per un rimborso, deve chiedere, e il giudice deve emettere, una decisione dal contenuto complesso, che statuisca l'annullamento del diniego, l'accertamento del credito del ricorrente e la condanna dell'Amministrazione.

Nel caso di ricorsi proposti a seguito di silenzio, non c'è alcuna statuizione di annullamento, ma soltanto l'accertamento del credito e la condanna dell'Amministrazione.

La sentenza di condanna dell'Amministrazione, quando sia passata in giudicato, ha valore di titolo esecutivo; per ottenerne l'esecuzione, il contribuente può esperire il giudizio di ottemperanza (davanti alla stessa commissione tributaria), o promuovere il processo di esecuzione forzata, secondo le norme del codice di procedura civile⁵⁴.

9. I limiti oggettivi del giudicato. Il giudicato e le questioni pregiudiziali

Il processo tributario, come il processo civile, è governato dal principio della domanda (art. 99 c.p.c.) e dal principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art. 112 c.p.c.). Sussiste, infatti, piena corrispondenza tra oggetto della domanda e della pronuncia. L'oggetto dell'accertamento che, secondo l'art. 2909 c.c., fa stato ad ogni effetto, riflette l'oggetto della domanda. Il giudicato ha per oggetto l'accertamento del diritto soggettivo fatto valere in giudizio, che il giudice dichiara esistente o inesistente.

Non passa in giudicato la risoluzione delle questioni di fatto e di diritto, che il giudice risolve prima di pronunciarsi sulla fondatezza della domanda⁵⁵.

Ciò che si dice nella motivazione della sentenza circa la sussistenza o insussistenza dei fatti posti a base dell'atto, o dei motivi del ricorso, o dei vizi dell'atto,

⁵⁴ D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 69 e 70.

⁵⁵ Come scrive MENCHINI, *Il giudicato civile*, Torino, 2002, p. 70, «è del tutto estraneo al nostro diritto positivo il giudicato sul punto di fatto, ossia è da escludere qualsivoglia forma di efficacia vincolante, nei futuri processi, dell'accertamento dei fatti storici contenuto nella motivazione e compiuto dal giudice per pronunciare sulla situazione di vantaggio dedotta in giudizio».

non passa in giudicato, perché è oggetto del giudicato tributario soltanto la decisione della questione principale della causa, ossia l'accertamento del diritto all'annullamento. Al giudicato sono estranei anche gli effetti esecutivi della sentenza, tra cui l'annullamento dell'atto impugnato.

Come il giudice civile risolve, in via incidentale, le questioni pregiudiziali che non debbono essere risolte con efficacia di giudicato (*ex art. 34 c.p.c.*), così il giudice tributario ha il potere di risolvere «*in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella sua giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diverse dalla capacità di stare in giudizio*»⁵⁶.

Ciò conferma che le questioni pregiudiziali, da cui dipende la decisione della controversia, sono risolte in via incidentale; ciò che passa in giudicato è (solo) la decisione della controversia. «*In conclusione: oggetto del giudicato è la conclusione ultima del ragionamento del giudice, non le sue premesse*»⁵⁷.

In contrasto con la dottrina, in giurisprudenza è massima consolidata che anche le premesse, anche le risoluzioni delle questioni pregiudiziali, di fatto o di diritto, contenute in una sentenza passata in giudicato, vincolino in altri giudizi. Il principio è affermato sia con riguardo al giudicato civile⁵⁸ sia con riguardo al giudicato tributario.

La giurisprudenza distingue tra questione pregiudiziale in senso logico, il cui accertamento è coperto dal giudicato quando si presenti come necessaria premessa o presupposto logico-giuridico della pronuncia, e questione pregiudiziale in senso tecnico, disciplinata dall'art. 34 c.p.c., indicante una situazione che, pur rappresentando un presupposto dell'effetto dedotto in giudizio, è tuttavia distinta ed indipendente dal fatto costitutivo sul quale tale fatto si fonda; detta situazione è oggetto solo di accertamento incidentale (inidoneo a passare in giudicato), salvo i casi in cui una decisione con efficacia di giudicato sia richiesta per legge o per apposita domanda di una delle parti⁵⁹.

Se il giudicato tributario ha per oggetto il diritto potestativo all'annullamento di un determinato atto, ciò che si decide in rapporto a quell'atto non ha effetti di giudicato rispetto ad altri atti. Dunque, «*emessa decisione munita d'autorità di giudicato, positiva o negativa, circa l'esistenza del diritto all'annullamento d'un determinato atto d'imposizione, tale decisione non ha efficacia di sorta in rapporto ad altri atti d'imposizione, anche similari, concernenti periodi d'imposta successivi,*

⁵⁶ D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 3.

⁵⁷ Così G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, cit., p. 355.

⁵⁸ Cass., sez. lav., 8 gennaio 2007, n. 67, in *Mass. Giur. it.*, 2007; Cass., sez. II, 11 maggio 2000, n. 6041, *ivi*, 2000; Cass., sez. III, 16 aprile 1999, n. 3795, *ivi*, 1999; Cass., sez. II, 24 ottobre 1988, n. 5748, *ivi*, 1988; Cass., sez. II, 13 febbraio 1988, n. 1564, *ivi*, 1988; Cass., sez. I, 20 luglio 1995, n. 7891, in *Giur. it.*, 1996, I, 1, 605.

⁵⁹ Cass., sez. III, 19 gennaio 1999, n. 462, in *Mass. Giur. it.*, 1999.

neppure se rispetto alla legalità di questi ultimi atti siano rilevanti questioni identiche a quelle che vennero già giudizialmente risolte»⁶⁰.

In conclusione, ogni provvedimento impositivo è autonomo, si riferisce ad una autonoma obbligazione d'imposta ed è soggetto ad autonomo sindacato giurisdizionale. L'efficacia del giudicato tributario è limitata all'atto impositivo impugnato, per cui il giudicato relativo ad un determinato tributo non vincola per altri tributi⁶¹.

9.1. Giudicati relativi ad imposte periodiche

Non è condivisibile l'orientamento giurisprudenziale secondo cui il giudicato relativo ad un periodo d'imposta vincola nei giudizi relativi ad altri periodi d'imposta⁶².

Non si tratta, del resto, di orientamento univoco, essendo numerosi i casi in cui si è ritenuto che il giudicato relativo ad un periodo non vincola per altri periodi⁶³.

Sorto così un contrasto di orientamenti, la questione è stata sottoposta alle Sezioni Unite della Cassazione, che – con la sentenza 16 giugno 2006, n. 13916⁶⁴ – ha confermato l'indirizzo che attribuisce valore *extra litem* alla risoluzione di semplici questioni.

Vi sono dunque, secondo le Sezioni Unite, nelle controversie relative alle imposte periodiche, questioni di fatto o di diritto, la cui soluzione avrebbe efficacia vincolante ultrannuale.

Ora, se si accetta il punto di vista della giurisprudenza, diventa importante precisare quali siano gli accertamenti che hanno valore vincolante per più periodi d'imposta. Va allora detto che l'effetto vincolante dev'essere rigorosamen-

⁶⁰ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 194. Cfr. C. MAGNANI, *Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, p. 432 (nota adesiva a Cass., sez. un., 7 luglio 1962, n. 1873, contraria alla c.d. ultrattività del giudicato).

⁶¹ La giurisprudenza ha ritenuto irrilevante, nelle controversie in tema di imposte sui redditi, il giudicato attinente all'imposta sul valore aggiunto (Cass., sez. trib., 14 marzo 2007, n. 5943, in *Boll. trib. on-line*; Cass., sez. trib., 5 febbraio 2007, n. 2438, in *Boll. trib.*, 2007, p. 900). Il giudicato esterno, relativo al valore di un immobile ai fini dell'imposta di successione, non è invocabile nelle liti sullo stesso immobile per altre imposte (INVIM, imposta ipotecaria e imposta catastale). Così Cass., sez. trib., 15 dicembre 2006, n. 26910, in *Boll. trib. on-line*. Il giudicato formatosi in ordine all'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro non spiega effetti preclusivi nell'ambito del giudizio avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'INVIM (Cass., sez. trib., 2 marzo 2007, n. 4904, in *Boll. trib. on-line*).

⁶² Cass., sez. trib., 25 giugno 2001, n. 8658, in *Boll. trib.*, 2002, p. 538.

⁶³ Cfr. Cass., sez. trib., 15 dicembre 2003, n. 19152, in *Boll. trib. on-line*; Cass., sez. trib., 1° aprile 2005, n. 6860, *ivi*; Cass., sez. trib., 22 ottobre 2005, n. 3551, *ivi*; Cass., sez. trib., 11 febbraio 2005, n. 2823, *ivi*.

⁶⁴ In *Boll. trib.*, 2006, p. 1223.

te circoscritto e limitato ai casi in cui si presenta la *stessa* questione, sullo *stesso* fatto; va invece escluso quando si presentano questioni analoghe, su fatti simili. È necessario distinguere il caso in cui un *unico* fatto produce un effetto permanente o effetti di durata pluriennale dal caso in cui un fatto, un'attività, si svolge in modo continuativo, o si ripete in più periodi⁶⁵.

10. Efficacia nel tempo del giudicato catastale

L'accatastamento di un immobile con attribuzione di rendita, a differenza dell'avviso di accertamento di un'imposta periodica, non è legato ad un singolo periodo d'imposta, ma è destinato a valere a tempo indeterminato, fino a che non mutano la situazione di fatto o i presupposti di diritto. Se un ricorso contro un atto catastale è accolto, la rendita catastale è eliminata per sempre; se il ricorso è respinto, l'atto catastale conserva il suo valore temporalmente indeterminato.

Il giudicato è intangibile e non viene meno per effetto di leggi successive, quando concerne situazioni giuridiche istantanee. Nel caso in cui riguardi una situazione durevole, la legge che sopravviene regola *ex nunc* la situazione, facendo cessare gli effetti nel tempo dell'atto amministrativo definitivo e del giudicato⁶⁶.

Quando una situazione durevole nel tempo sia stata accertata in giudizio, e sopravviene una legge retroattiva, vi è conflitto tra legge sopravvenuta e giudicato solo se la legge incide sugli effetti del giudicato anteriori alla data cui esso si riferisce. Non vi è invece conflitto tra giudicato e legge sopravvenuta se restano fermi gli effetti della situazione durevole accertati dal giudicato fino alla data cui esso si riferisce, mentre la legge retroattiva sopravvenuta opera solo per il periodo successivo.

⁶⁵ Cass., sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4607, in *Boll. trib. on-line*.

⁶⁶ Il principio è consolidato in giurisprudenza. Cfr., ad esempio, Cons. Stato, Ad. Plen., 11 maggio 1998, n. 2, in *Giur. it.*, 1998, p. 1936, secondo cui «*Il rapporto tra giudicato e legge sopravvenuta va risolto in ragione del contenuto tipico del giudicato e della temporalità delle situazioni giuridiche oggetto dell'accertamento, ovvero a seconda se esse siano "istantanee" o "durevoli": in quest'ultimo caso si applicherà la successione cronologica delle regole che disciplinano la situazione giuridica*». Cfr. inoltre Cons. Stato, sez. IV, 6 novembre 1998, n. 1439, in *Cons. Stato*, 1998, I, p. 1722; Id., sez. IV, 12 giugno 1998, n. 922, *ivi*, 1998, I, p. 816; Id., sez. V, 9 maggio 2001, n. 2607, *ivi*, 2001, p. 1173; Id., sez. IV, 23 novembre 2002, n. 6422, in *Foro amm. – Cons. Stato*, 2002, p. 2838. Nella giurisprudenza della Corte Suprema, cfr. Cass., sez. lav., 28 settembre 1998, n. 9694, e Cass., sez. lav., 21 novembre 1998, n. 11807, entrambe in *Mass. Giur. it.*, 1998. In dottrina cfr. S. MENCHINI, *I limiti oggettivi del giudicato civile*, Milano, 1987; R. CAPONI, *L'efficacia del giudicato civile nel tempo*, Milano, 1991, p. 78; ID., *In tema di accertamento sulla norma astratta, sui diritti futuri e sui rapporti di durata*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, p. 1173 ss.; ID., *In tema di limiti temporali del giudicato civile sulle situazioni soggettive che proteggono un interesse durevole nel tempo*, in *Foro it.*, 1998, I, 1193; F. TIZI, *Limiti oggettivi del giudicato in ordine a situazioni che proteggono interessi durevoli*, in *Giust. civ.*, 2002, I, p. 1373.

Il giudicato non viene meno, ma i suoi effetti sono limitati nel tempo; alla disciplina stabilita dal giudicato succede quella della legge sopravvenuta.

In materia catastale, resta ferma l'efficacia del giudicato fino a che non interviene una legge, che detta una nuova disciplina.

Il giudicato ha come riferimento la situazione prospettata da chi agisce in giudizio, come delineata nel ricorso; di conseguenza, riflette la situazione esistente alla data cui si riferisce il ricorso, per cui l'intangibilità (del giudicato) riguarda il valore catastale riferito a tale data, con effetti durevoli condizionati dal principio "*rebus sic stantibus*"⁶⁷.

11. Limiti soggettivi

Anche alle sentenze tributarie si applica il principio generale, desumibile dall'art. 2909 c.c., secondo cui l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti che hanno partecipato al giudizio, ma non produce effetti nei confronti dei terzi. Il principio del contraddittorio e il diritto di difesa impediscono di opporre il giudicato a chi non ha partecipato al processo o non è stato messo in grado di esserne parte⁶⁸. L'Amministrazione finanziaria non può perciò opporre a chi non ha partecipato al giudizio l'effetto di accertamento del giudicato di rigetto di ricorsi contro atti impositivi⁶⁹.

Non solo nella solidarietà paritaria, ma anche nella solidarietà dipendente, il giudicato di rigetto non può essere opposto dall'Amministrazione finanziaria ad altri condebitori, come il responsabile d'imposta. Il condebitore, a norma dell'art. 1306 c.c., può profittare del giudicato *inter alios*, ma non può esserne pregiudicato⁷⁰.

Il giudicato di rigetto pronunciato nei confronti della società di persone non può essere opposto al socio. La connessione tra il giudizio instaurato dalla socie-

⁶⁷ Sulla clausola "*rebus sic stantibus*", cfr. Cass., sez. lav., 14 dicembre 1998, n. 12554, in *Giust. civ.*, 1999, I, p. 386; Cass., sez. III, 18 luglio 2002, n. 10420, in *Mass. Giur. it.*, 2002; Cass., sez. trib., 1° giugno 2004, n. 10502, in *Boll. trib. on-line*; Cass., sez. I, 7 giugno 2005, n. 11793, in *Mass. Giur. it.*, 2005; Cass., sez. I, 25 agosto 2005, n. 17320, *ivi*, 2005.

⁶⁸ Si ricordi che la Corte costituzionale, in tema di solidarietà, ha giudicato illegittimo «*un sistema che toglie ad alcuni condebitori di un tributo ogni possibilità di difesa autonoma del proprio interesse perché fa espandere fino a loro gli effetti del giudicato ottenuto nei confronti di altro coobbligato*» (sentenza 16 maggio 1968, n. 48, in *Boll. trib.*, 1968, p. 1147).

⁶⁹ La Cassazione ha escluso che il lavoratore dipendente possa invocare a proprio favore il giudicato ottenuto dal datore di lavoro in merito all'intangibilità di somme che gli sono state corrisposte (Cass., sez. trib., 3 marzo 2003, n. 3109, in *Boll. trib. on-line*).

⁷⁰ Secondo l'art. 1306 c.c., «*la sentenza, pronunciata tra il creditore ed uno dei debitori in solido non ha effetto contro gli altri debitori*».

tà di persone contro l'accertamento del suo reddito ed il giudizio instaurato dal socio contro l'avviso di accertamento del suo reddito (di partecipazione) non comporta che il socio sia parte necessaria del giudizio proposto dalla società; ne deriva che il giudicato che si formi nei rapporti tra la società e l'Amministrazione finanziaria non è opponibile al socio, perché ciò comporterebbe una lesione del suo diritto di difesa, costituzionalmente protetto (art. 24 cost.)⁷¹.

A differenza dell'effetto di accertamento, l'annullamento di un atto impositivo, disposto da una sentenza passata in giudicato, è un effetto di diritto sostanziale che può riflettersi su altri atti impositivi, la cui validità sia condizionata dall'atto annullato. Le pronunce di annullamento dell'accertamento del reddito di una società di persone possono esser fatte valere dal socio nel processo di impugnazione dell'accertamento del suo reddito di partecipazione.

11.1. *Il giudicato di annullamento in caso di solidarietà*

La sentenza vale solo tra le parti del processo. Ma, in deroga a tale principio, il secondo comma del medesimo art. 1306 c.c. prevede che i debitori, che non hanno partecipato al processo, possono opporre al creditore la sentenza favorevole ottenuta da un altro condebitore (salvo che sia fondata su ragioni personali). L'efficacia *ultra partes* vale soltanto per gli effetti favorevoli, e solo se il coobbligato dichiara di avvalersene⁷².

Il tema dei limiti soggettivi del giudicato tributario è stato discusso con riguardo alla applicabilità dell'art. 1306, secondo comma, c.c., al condebitore che, ricevuto un avviso di accertamento, omette di impugnarlo.

Secondo un primo orientamento, chi non ha impugnato non può giovare del giudicato (ad esempio, riduttivo del valore imponibile accertato) derivante da un processo promosso da un altro coobbligato. Non è applicabile l'art. 1306, secondo comma, c.c., perché lo impedisce l'impugnabilità dell'accertamento tributario⁷³.

È prevalso un diverso orientamento, favorevole ai contribuenti, secondo cui la definitività dell'accertamento di maggior valore di un immobile, nei confronti

⁷¹ Cass., sez. trib., 20 novembre 2001, n. 14587, in *Boll. trib. on-line*; Cass., sez. trib., 24 gennaio 2002, n. 806, *ivi*; Cass., sez. trib., 27 febbraio 2002, n. 2899, in *Boll. trib.*, 2002, 1576; Cass., sez. trib., 22 agosto 2002, n. 12376, in *Boll. trib. on-line*.

⁷² Viola il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato il giudice che estende d'ufficio gli effetti favorevoli della sentenza, pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido, agli altri coobbligati (Cass., sez. I, 5 aprile 1996, n. 3201, in *Mass. Giur. it.*, 1996). L'esistenza del giudicato non è rilevabile d'ufficio, spettando solamente al debitore valutare se la sentenza resa nei confronti del condebitore solidale debba considerarsi a sé favorevole, e decidere, esercitando un diritto potestativo sostanziale, di avvalersene ai sensi dell'art. 1306, 2° comma, c.c. (Cass., sez. trib., 3 febbraio 2006, n. 2383, in *Boll. trib. on-line*).

⁷³ Cass., sez. I, 11 aprile 1989, n. 1725, in *Boll. trib. on-line*.

di uno dei contribuenti, che non abbia impugnato l'accertamento, non gli impedisce di beneficiare della riduzione di quel valore, decisa con giudicato ottenuto da altro condebitore⁷⁴. La giurisprudenza ritiene dunque applicabile l'art. 1306, secondo comma, c.c., anche al coobbligato che non ha impugnato l'accertamento, facendo prevalere l'effetto del giudicato (riguardante un condebitore) sull'avviso di accertamento divenuto definitivo⁷⁵. Ma con dei limiti.

Il primo limite è che il condebitore non impugnante può invocare il giudicato favorevole *inter alios* solo in via di eccezione, per contrastare una pretesa di pagamento, ma non in via di azione, per la ripetizione di quanto già pagato⁷⁶. Si esclude, dunque, la ripetibilità di quanto già versato, per cui l'onere economico dell'imposta finisce per gravare *in toto* sul contribuente che ha pagato, ma non può agire in regresso nei confronti degli altri coobbligati⁷⁷.

Il secondo limite è che il giudicato *inter alios* non può esser fatto valere dal coobbligato nei cui confronti si sia direttamente formato un giudicato⁷⁸. Ciò può avvenire sia nel caso in cui i condebitori presentino ricorso separatamente, sia nel caso in cui un condebitore, avendo partecipato, con altro coobbligato, al processo, ometta di impugnare una sentenza sfavorevole⁷⁹. La scindibilità dei

⁷⁴ Cass., sez. I, 21 luglio 1988, n. 4725, in *Boll. trib. on-line*.

⁷⁵ Cfr. Cass., sez. un., 21 gennaio 1991, n. 535, in *Boll. trib.*, 1991, p. 648; Cass., sez. I, 24 febbraio 1992, n. 2268, in *Boll. trib. on-line*; Cass., sez. I, 2 febbraio 1995, n. 1225, in *Boll. trib.*, 1995, p. 1049. Si aggiunga che la Corte Cost., con ord. 21 luglio 1988, n. 870, in *Boll. trib.*, 1988, p. 1563, ha ritenuto manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 53 e 97 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 55 del D.P.R. n. 634 del 1972, nella parte in cui non consentirebbe al coobbligato non ricorrente di avvalersi del giudicato più favorevole formatosi in capo ad un altro condebitore, «*potendo sempre il coobbligato avvalersi della facoltà concessa dall'alt. 1306, 2° comma, cod. civ. per tutte le obbligazioni solidali*». Sulla questione dell'estensione *ultra partes* del giudicato, relativo al valore di un bene, dall'imposta di registro all'INVIM, ved. Corte Cost. 31 ottobre 1995, n. 473, in *Boll. trib.*, 1996, p. 997, e Cass., sez. trib., 26 giugno 2003, n. 10202, in *Boll. trib. on-line*.

⁷⁶ Sulla base dell'art. 1306, secondo comma, c.c., il condebitore che non ha impugnato l'avviso di accertamento può opporsi all'Amministrazione quando vi è un giudicato favorevole ottenuto da altro condebitore, mentre non ha nulla da opporre all'Amministrazione fino a quando è pendente il processo promosso dal condebitore. Si estendono gli effetti della sentenza ottenuta da altro condebitore, non si estendono gli effetti dell'impugnazione. La sentenza favorevole che passi in giudicato quando il condebitore rimasto inerte ha già pagato non ha per lui alcuna utilità, perché il giudicato può essere invocato per opporsi alla riscossione, non per domandare il rimborso. Cfr. Cass., sez. un., 22 giugno 1991, n. 7053, in *Boll. trib.*, 1991, p. 1442; Cass., sez. I, 2 febbraio 1995, n. 1225, *ivi*, 1995, p. 1049; Cass., sez. trib., 3 agosto 2005, n. 16332, in *Boll. trib. on-line*; Cass., sez. trib., 12 ottobre 2005, n. 19850, *ivi*.

⁷⁷ Cass., sez. trib., 22 maggio 2006, n. 12014, in *Boll. trib. on-line*, ha ritenuto peraltro che il giudicato *inter alios* possa essere invocato da chi ha pagato in quanto costretto da una iscrizione a ruolo.

⁷⁸ Cass., sez. I, 29 aprile 1980, n. 2835, in *Boll. trib.*, p. 1981, 552; Cass., sez. trib., 26 gennaio 2006, n. 1589, in *Boll. trib. on-line*.

⁷⁹ Cass., sez. un., 22 giugno 1991, n. 7053, in *Boll. trib.*, 1991, p. 1442; Cass., sez. trib., 27 set-

rapporti che danno vita alla solidarietà comporta scindibilità delle cause in sede di gravame: perciò, la sentenza sfavorevole di primo grado, appellata da uno soltanto, passa in giudicato nei confronti del non appellante. E, se il processo si conclude con un giudicato favorevole al condebitore, il coobbligato non appellante non può giovarsene.

Gli indirizzi giurisprudenziali presuppongono una concezione dichiarativa del processo tributario. Debbono essere riconsiderati alla luce di queste premesse: (i) il processo tributario è un processo costitutivo rivolto all'annullamento di atti autoritativi; (ii) i ricorsi dei condebitori in solido hanno per oggetto un identico atto impositivo; (iii) l'annullamento di un atto *erga omnes*.

Ciò implica che se un condebitore impugna, ed un altro condebitore non impugna, l'annullamento ottenuto dal condebitore impugnante è annullamento dell'unico atto impositivo ed esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori cui sia stato notificato. Per tale motivo, e non in virtù dell'art. 1306, secondo comma, c.c., dell'annullamento potrà giovarsi anche il condebitore rimasto inerte, sia per opporsi a pretese di pagamento sia per ottenere il rimborso di quanto pagato.

12. L'efficacia esecutiva

L'efficacia di giudicato (cioè l'efficacia di accertamento) della sentenza tributaria (costitutiva o di condanna) va tenuta distinta dall'efficacia esecutiva. L'efficacia di accertamento, sancita dall'art. 2909 c.c. (secondo cui «L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi e aventi causa»), presuppone il passaggio in giudicato in senso formale.

Anche l'efficacia costitutiva (cioè l'effetto di annullamento) delle sentenze che accolgono domande di impugnazione si produce solo per effetto del passaggio in giudicato⁸⁰.

Inoltre, le sentenze tributarie di condanna – ossia di condanna dell'Amministrazione finanziaria –, a differenza delle sentenze civili di condanna, sono esecutive solo dopo il passaggio in giudicato. La segreteria della commissione tributaria rilascia copia spedita in forma esecutiva, a norma dell'art. 475 c.p.c., della sentenza di condanna, solo dopo il passaggio in giudicato⁸¹. Ed il giudizio di ottemperanza presuppone il passaggio in giudicato della sentenza cui si riferisce⁸².

tembre 2002, n. 13997, in *Boll. trib. on-line*; Cass., sez. trib., 6 marzo 2003, n. 3306, *ivi*; Cass. n. 10202/2003, cit.; Cass., sez. trib., 14 novembre 2003, n. 17219, in *Boll. trib.*, 2004, p. 387; Cass., sez. trib., 7 settembre 2004, n. 18025, in *Boll. trib. on-line*; Cass. n. 19850/2005, cit.

⁸⁰ Cass., sez. II, 24 marzo 1998, n. 3090, in *Mass. Giur. it.*, 1998, secondo cui una sentenza costitutiva non è esecutiva finché non passa in giudicato.

⁸¹ D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 69.

⁸² D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 70.

Hanno invece efficacia esecutiva immediata le sentenze di primo e secondo grado che respingono ricorsi contro avvisi di accertamento; l'esecutività consiste nel rendere iscrivibile a ruolo l'avviso di accertamento, in parte o in tutto, come previsto dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992. Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione.

Le sentenze di rigetto, soggette a gravame o impugunate, e, quindi, non passate in giudicato, producono effetti provvisori di tipo esecutivo, rendendo iscrivibile a ruolo (in tutto o in parte) l'atto impugnato, ma non producono effetti di accertamento, né effetti di annullamento. L'effetto di accertamento (mero o costitutivo) presuppone il passaggio in giudicato della sentenza.

CAPITOLO 6
GIUSTO PROCESSO E PROPOSTE DI RIFORMA

PARITÀ DELLE ARMI E PROCESSO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Composizione dell'organo giudicante. – 3. Sul difetto di misure cautelari di sospensione dell'atto impugnato. – 4. Sul difetto di istruzione preventiva. – 5. Poteri istruttori del giudice tributario. – 6. La mancanza dell'istituto della condanna alle spese.

1. Premessa

Questo intervento muove dalla premessa che il processo tributario speciale abbia natura di processo giurisdizionale. Al di fuori di questa premessa, infatti, vien meno la possibilità di invocare l'applicazione delle garanzie costituzionali dell'azione – tra cui è da includere il principio di uguaglianza delle armi – al processo tributario che ha luogo dinanzi alle commissioni «amministrative», recentemente «revisionate» dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Uno sguardo alla disciplina previgente sarebbe, in questa sede, tutt'altro che superfluo. Sorto come complesso di organi di amministrazione al tempo stesso attiva e contenziosa, le commissioni sono divenute o sono state considerate, passando attraverso una vicenda singolare, che non può qui essere ricostruita, organi giurisdizionali, sebbene conservassero non pochi aspetti d'una disciplina pensata e modellata per organi amministrativi: ecco perché uno sguardo retrospettivo agevolmente scoprirebbe, nella vecchia disciplina, non pochi e clamorosi profili di violazione del principio di parità delle parti.

L'alternativa – non ignota ad una certa fase della giurisprudenza costituzionale – era quella di dedurre, da quegli aspetti, non già l'incostituzionalità della disciplina di un organo giurisdizionale ma l'amministratività dell'organo e del procedimento.

Tutto ciò appartiene al passato: il presente ci riserva una disciplina nella quale, se molti miglioramenti sono stati introdotti, permane tuttavia la sostanza d'un processo nel quale una delle parti è ... più uguale dell'altra.

La «revisione» recentemente attuata, infatti, è ben lungi dal soddisfare le esi-

* AA.VV., *L'eguaglianza delle armi nel processo civile. Atti del Convegno del 10 dicembre 1976*, Giuffrè, Milano, 1977, pp. 363-369 e *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, pp. 134-138.

genze d'un «giusto procedimento». Le Commissioni tributarie sorsero con il dichiarato fine di apprestare un giudizio «menomato», sottratto alle regole del contraddittorio, nel quale l'organo giudicante – nominato da una delle parti in lite – poteva avvalersi della scienza privata e non era tenuto a motivare i giudizi di fatto.

Vien fatto di chiedersi, ora, se la permanenza d'una giurisdizione speciale per le controversie tributarie sia da attribuire tuttora, non tanto alla «specialità» di queste controversie, e alle particolari nozioni tecniche che si richiedono per risolverle, quanto allo scopo politico di privilegiare l'amministrazione finanziaria.

Se ciò è vero, è la stessa esistenza d'una giurisdizione speciale che, allo stato attuale della disciplina di queste giurisdizioni, andrebbe posta in questione sotto il profilo dei principi di parità delle armi e del giusto procedimento.

Al riguardo, basti l'accenno che si è fatto: anche perché, a chi abbia ben presente gli sforzi compiuti dalla Corte costituzionale, anche a costo di *revirements* clamorosi, per salvare la permanenza delle Commissioni, non può non apparire utopistica ogni affermazione di radicale incostituzionalità della giurisdizione speciale dei tributi.

È segno di realismo allora, non indugiare su questi profili generali, e soffermarsi invece su punti specifici del processo tributario, che sollevano perplessità dal punto di vista dei principi del giusto procedimento.

2. Composizione dell'organo giudicante

Sul più macroscopico dei vizi della disciplina del processo dinanzi alle commissioni tributarie – quello che attiene alla composizione dell'organo – non ritengo di dover spendere più che poche parole, vuoi per l'evidenza del vizio, vuoi per l'abbondanza della letteratura in argomento.

Ricordo soltanto che le norme sulla composizione delle commissioni non garantiscono che i membri delle stesse siano tecnicamente idonei allo svolgimento del compito di giudicare liti che presentano talora grovigli inestricabili di questioni in fatto, estimativo e di diritto, mentre possono esser membri delle commissioni persone la cui appartenenza all'amministrazione finanziaria o all'avvocatura dello Stato pone il pericolo di un *abitus* mentale visceralmente *pro fisco*. Sarebbe illuminante, in proposito, un'indagine sul fiscalismo delle commissioni, ed in particolare della Commissione centrale, la cui giurisprudenza oscillante sta appunto a significare che essa adotta pesi e misure volta a volta diverse, a seconda di come meglio profitti per gli interessi del fisco. Né è da tacere che possono esser membri delle commissioni persone designate da organi politici, con il che l'interesse delle «fazioni» s'insinua nel novero dei criteri decisori delle liti d'imposta.

Il difetto di imparzialità o, meglio, la parzialità del giudice a favore d'una del-

le parti, ridonda, come comunemente si riconosce, in alterazione della posizione di parità dei contendenti.

3. *Sul difetto di misure cautelari di sospensione dell'atto impugnato*

Nel diritto tributario, si fronteggiano due soggetti dei quali l'uno – l'amministrazione finanziaria – è dotato di *Hobeditliche Gewalt*, l'altro, in posizione di mera soggezione, di poteri d'impugnazione processuale. Una disciplina non congrua dei poteri di reazione processuale accordati ai cittadini rileva perciò non solo ai fini della garanzia costituzionale della azione, ma anche sul piano del principio di parità delle armi.

Quest'ultimo implica infatti, a nostro avviso, che vi sia equilibrio, innanzitutto sotto il profilo temporale (nel senso che sarà subito chiarito) tra poteri autoritativi della Finanza e poteri di azione del cittadino. Il principio di parità od equilibrio è leso quando l'esercizio dei poteri autoritativi è sottratto al controllo giudiziario o quando l'esecuzione dei provvedimenti può aver luogo senza previo controllo giudiziario. Ciò significa necessità che possono impugnarsi i provvedimenti di amministrazione attiva, e che possa altresì sottoporsi a controllo giudiziario anche l'autotutela di cui l'amministrazione è provvista per dare attuazione ai propri provvedimenti.

Sia i provvedimenti costitutivi di diritti di credito a favore del Fisco (avvisi di accertamenti) che quelli preordinati alla riscossione (ruolo, ingiunzione) sono impugnabili dinanzi alle commissioni. Tuttavia, pur in pendenza di ricorso, l'amministrazione può dare (parzialmente) esecuzione al credito iscrivendolo a ruolo o facendone oggetto di ingiunzione ed in pendenza di ricorso contro il ruolo o l'ingiunzione la Finanza può agire esecutivamente, con la conseguenza che l'eventuale accoglimento del ricorso può aver rilevanza in fatto di rimborso, ma nessun effetto spiega quale strumento di tutela preventiva.

Assume così risalto il difetto, in diritto tributario, d'una forma di tutela analoga a quella che, in diritto amministrativo generale, assicura al destinatario d'un provvedimento l'inibitoria, in sede d'incidente del processo d'impugnazione, innanzi ai tribunali amministrativi, e con funzione cautelare, dell'esecuzione del provvedimento impugnato.

4. *Sul difetto di istruzione preventiva*

Il tema della tutela preventiva richiama un altro difetto del processo tributario; si allude al difetto di istruzione preventiva.

Ritiene la giurisprudenza (Cass. 20 ottobre 1974, n. 3251) che il giudice ordinario possa disporre che si dia corso ad una istruzione preventiva in vista d'una

futura controversia tributaria, solo quando la controversia attenga a questioni di cui può conoscere il giudice ordinario. Non è quindi ammessa l'istruzione preventiva in vista di controversie che riflettano questioni di estimazione valutativa.

Ora, se così stanno le cose – e nell'ipotesi che non sia possibile ammettere, in via analogica, l'applicazione delle norme del codice di rito civile circa l'istruzione preventiva al processo dinanzi alla Commissione – il sistema di tutela fornito al cittadino, nelle liti fiscali, presta il fianco ad obiezioni di legittimità costituzionale sotto il profilo della parità di trattamento tutt'altro che lievi.

La Finanza, fornita com'è, dalle varie leggi d'imposta, di poteri inquisitori esercitabili in qualsiasi momento, ed esercitabili con atti dotati di virtù probatoria privilegiata, può in qualsiasi momento agire per il reperimento della materia imponibile e procacciarsi le prove per il corretto esercizio dei poteri di imposizione.

Non così il cittadino, al qual è negato, quando ad esso incomba l'onere della prova relativa, il diritto di tutelarsi «preventivamente», in vista d'un temuto atto di imposizione che neghi il fatto che avrebbe l'onere di provare.

La nostra giurisprudenza costituzionale, assunto il compito di concretizzare e specificare il contenuto della garanzia offerta dall'art. 24 Cost., ha riconosciuto, in tale garanzia costituzionale, anche la tutela di quello che potrebbe dirsi il «diritto di difendersi provando», e cioè il diritto di avvalersi dei «mezzi di prova generalmente ammessi dall'ordinamento».

Poste tali premesse, s'intende agevolmente come le prove riconosciute dal processo civile assumano il significato di parametro di validità costituzionale del diritto probatorio racchiuso nelle leggi processuali speciali.

La conclusione è allora che il difetto, nell'ambito del processo tributario, del procedimento di istruzione preventiva, integra, in quanto difetto di una prova generalmente ammessa dall'ordinamento processuale, una violazione dell'art. 24 Cost.; ma al contempo, in quanto resta così insoddisfatta un'esigenza probatoria del cittadino, mentre la Finanza ha altri mezzi – seppur extraprocessuali – per soddisfare le analoghe proprie esigenze, ne è violato il principio di parità delle parti nel processo.

5. Poteri istruttori del giudice tributario

La disciplina del processo tributario, se ignora l'accertamento tecnico preventivo, conosce l'accertamento tecnico disposto in corso di causa.

Peraltro notevoli dubbi sorgono in ordine alla legittimità di tale disciplina sotto il profilo della parità.

A norma dell'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, le commissioni di primo e secondo grado hanno «tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di

informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici dalle singole leggi d'imposta». I poteri istruttori del giudice, quindi, sebbene utilizzabili «al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti», sono modellati su quelli dell'amministrazione.

La norma ha la sua matrice nell'origine stessa delle commissioni, che sorsero come organi di controllo amministrativo dell'operato dell'ufficio impositore. Essa ha invece non coerente collocazione nel sistema attuale, fondato sulla giurisdizionalità del controllo delle commissioni e sulla separazione tra amministrazione e giurisdizione.

Trattandosi di poteri inquisitori che hanno per oggetto il contribuente, vien fatto di osservare che l'esercizio di tali poteri, da parte della commissione, si risolve in una supplenza, nel senso che la commissione finirà con l'esercitarli quando non esercitati dall'ufficio, che pur avrebbe dovuto procedervi prima di emettere l'atto d'imposizione.

Il principio di parità viene così ad essere leso sotto un duplice profilo:

- in quanto si attribuisce al giudice il potere di inquisire la parte, al fine di dare sostegno probatorio alle affermazioni dell'altra, laddove non è previsto che analoghi poteri conoscitivi il giudice abbia nei confronti della Finanza, al fine di provvedere di supporto probatorio le affermazioni del ricorrente;
- in quanto l'avvalersi da parte della Commissione dei poteri *ex art. 35* implica che l'ufficio, che avrebbe dovuto farlo prima di emanare l'atto d'accertamento, non si sia avvalso tempestivamente dei medesimi poteri, ed abbia emanato un atto motivato con dati di fatto supposti più che accertati. Per tal modo, la Commissione assume un ruolo di supplenza delle carenze di azioni dell'amministrazione, in funzione di sanatoria di atti di imposizione invalidi: funzione, cioè, di ausilio per una delle parti in lite, di cui non è chi non veda il contrasto con il principio di parità.

Rilievi analoghi – che, per brevità – non esplicito, possono essere sviluppati quanto alla facoltà delle Commissioni di richiedere consulenze tecniche agli Uffici Tecnici Erariali, e non a consulenti non legati alle parti in lite.

6. La mancanza dell'istituto della condanna alle spese

Non ha cittadinanza, nel processo tributario, il principio *victus victori*. Né tale carenza può essere supplita dall'astratta possibilità, per il ricorrente vincitore, di invocare, in un giudizio a parte, l'art. 2043, essendo, i requisiti di quest'ultima norma, difficilmente riscontrabili nella mera illegittimità di un atto amministrativo (cfr. Cass. 8 luglio 1968, n. 2330, in *Boll. trib.*, 1969, p. 715).

Per tal modo, le disfunzioni dell'azione amministrativa ridondano in un danno, per il cittadino, non ristorabile.

Certo, nel processo tributario la parte può stare in giudizio personalmente, senza ricorrere ad un difensore tecnico. Ma se il cittadino abbiente può provve-

dersi dell'assistenza d'un difensore tecnico di altissime capacità, la medesima possibilità non è consentita al non abbiente, il quale dovrà affrontare l'alea del giudizio – alea dipendente anche dalla tecnica processuale – in condizioni di intrinseca debolezza.

Se ciò configura una disparità di trattamento tra i cittadini, preme qui dire come difetti parità di armi in quel processo che veda fronteggiarsi l'amministrazione finanziaria, da un lato, rappresentata in giudizio da funzionari che, si presume, siano tecnicamente idonei a prospettare le ragioni dell'amministrazione, e dall'altra il cittadino-ricorrente, la cui difesa è condizionata dalla disponibilità di mezzi finanziari.

È un insegnamento chiovendiano quello che, «quando si è dato al privato il diritto di chiedere (almeno la facoltà del reclamo deve considerarsi come diritto) l'annullamento di atti amministrativi contrari al suo interesse (e spesso questa domanda non può proporsi che esclusivamente contro l'autorità) gli si è dato un diritto che vuol essere esercitato senza diminuzione di patrimonio: se no si rende incompleto» (CHIOVENDA, *La condanna alle spese giudiziali*², Roma, 1935, p. 214).

Il difetto, nel processo tributario, della condanna alle spese, rende incompleto il diritto di reclamo: e se si considera, poi, che, di fatto, è il cittadino e non già l'amministrazione che ne è condizionato nell'esercizio della difesa tecnica, è evidente come, accanto ad una violazione del diritto di difesa, si profili pure un'alterazione della posizione delle parti nel processo.

EVOLUZIONE DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E SUE PROSPETTIVE *

SOMMARIO: 1. Cenno storico. – 2. La riforma del 1971-72. – 3. Modello italiano e (due) modelli stranieri. – 4. Peculiarità del modello italiano. – 5. La riforma del 1991-92. – 6. Il tipo di processo. – 7. I problemi di oggi: la eliminazione dell'arretrato. – 8. La prevenzione delle liti: i rimedi amministrativi. – 9. Prospettive di lungo periodo.

1. *Cenno storico*

Il problema del processo tributario è anche oggi al centro dell'attenzione; ne vorrei parlare premettendo qualche cenno storico e comparatistico: profili, l'uno e l'altro, assai utili a capire le origini e le peculiarità dei problemi da affrontare.

L'evoluzione del processo tributario ha il suo punto di inizio nel 1865, con la attribuzione al giudice ordinario delle controversie tributarie, e si svolge nella direzione di un sistema completamente diverso: quello del giudice speciale.

Prima data fondamentale è dunque il 1865, anno in cui – con la legge del 20 marzo – fu realizzata l'unificazione degli apparati e delle leggi amministrative, in coincidenza con il trasferimento della capitale del Regno da Torino a Firenze. L'allegato E) di quella legge abolisce i tribunali del contenzioso amministrativo – un istituto di ascendenza napoleonica – e affida le controversie tra cittadini e pubblica amministrazione al giudice ordinario; in queste controversie sono comprese anche quelle tributarie.

Si ha allora un sistema così strutturato: sulle controversie di diritto, giudica il giudice ordinario (queste controversie erano considerate di diritto soggettivo perché, secondo la ideologia giuridica liberale, le imposte sono una limitazione dei diritti individuali di libertà e della proprietà); sulle controversie di estimazione (e per controversie di estimazione sono state intese poi, in buona sostanza, tutte le questioni di fatto), non è data alcuna tutela giurisdizionale. La questione

* *Rivista della Guardia di Finanza*, 1994, pp. 1451-1465. Testo della lezione di chiusura del XXI Corso Superiore della Scuola di Polizia Tributaria, tenutasi in Roma il 30 giugno 1994.

di stima è considerata un “affare” puramente amministrativo, riservato all'amministrazione (ossia alle commissioni tributarie).

Nelle imposte dirette, si vide nel ruolo l'atto con il quale giungeva a compimento la fase amministrativa: il cittadino poteva adire il giudice non prima del compimento dell'attività amministrativa, e non prima del pagamento del tributo (*solve et repete*).

Le commissioni per l'imposta di ricchezza mobile, sorte con funzioni di accertamento, videro via via accentuarsi la loro funzione contenziosa.

Si formò così un sistema contrassegnato dalla coesistenza della giurisdizione ordinaria con le commissioni amministrative del contenzioso: sistema che, come sappiamo, si è sviluppato nella direzione del rafforzamento delle commissioni e della marginalizzazione del giudice ordinario.

Il rafforzamento delle commissioni avviene, innanzitutto, con la loro giurisdizionalizzazione.

Nel diritto amministrativo, con la istituzione, nel 1889, della Sezione giurisdizionale del Consiglio di Stato, al sistema di tutela dei diritti soggettivi da parte del giudice ordinario si affianca la tutela, da parte del giudice amministrativo, di quelli che un giovane scrittore dell'epoca (Ranelletti) denominò “interessi legittimi”.

Nel diritto tributario, si hanno invece dei cambiamenti, non del modo di essere del sistema di contenzioso, ma del modo di considerare le commissioni.

Da un certo momento in avanti (grosso modo, all'inizio di questo secolo; è del 1901, nel *Trattato di diritto amministrativo* diretto da Vittorio Emanuele Orlando, la monografia del giovane Santi Romano sulle “giurisdizioni amministrative speciali” che includeva fra queste giurisdizioni le commissioni tributarie), si cominciò a considerarle organi giurisdizionali.

Nel 1936-37 vi fu una piccola riforma delle commissioni, nell'ambito di una più ampia riforma degli ordinamenti tributari; ne furono rafforzate ed ampliate le attribuzioni (furono comprese nella loro giurisdizione alcune imposte indirette: imposta di registro, di successione ed altre), ma la sostanza rimase quella di prima; quella di organi, cioè, che per composizione e per il modo in cui operavano erano più organi di contenzioso amministrativo, che organi giurisdizionali. La dottrina, dal canto suo, ha letto in chiave giurisdizionale norme dettate per un istituto di contenzioso amministrativo (fondamentale, come base della sistematizzazione del processo dinanzi alle commissioni nelle categorie generali del diritto processuale, la monografia *Diritto processuale tributario* di Allorio, che è del 1942).

Questo stato di cose poteva anche non suscitare grossi problemi, e in effetti non ne ha suscitati fino alla riforma tributaria degli anni '70. Fino a quella riforma, la tassazione era lieve; la legislazione relativamente semplice; non si coltivava l'illusione di computare e tassare il “vero” reddito, calcolato al millesimo con sofisticate procedure; la tassazione delle persone fisiche aveva riguardo, più

che al reddito effettivo dell'anno, al reddito medio (o all'agiatezza); il reddito delle imprese, che pur doveva essere calcolato in base al bilancio, era in realtà calcolato sulla base di bilanci rudimentali, fatti in ossequio ad una normativa che si accontentava di poche voci; nella più parte dei casi, i contribuenti chiudevano la partita con il concordato. In questa situazione, potevano anche andar bene le vecchie commissioni.

Dopo l'avvento della Costituzione, e dopo l'avvento della Corte Costituzionale, si è posto il problema della sopravvivenza delle commissioni e della loro compatibilità con le norme costituzionali sulla giurisdizione; la giurisprudenza della Corte (una giurisprudenza "necessitata") ne decretò la sopravvivenza, così che è stato possibile aprire la strada alla revisione del 1971-72 ed a quella, recente, del 1991-92.

2. La riforma del 1971-72

La riforma tributaria di Vanoni e i dibattiti degli anni '50 non produssero alcuna riforma processuale.

La riforma del processo del 1971-72 è tuttavia figlia, da un lato, dei progetti di riforma elaborati negli anni '50, e dall'altro, della filosofia generale che ha ispirato la riforma tributaria generale del 1971.

I progetti degli anni '50 erano fortemente condizionati dall'interpretazione delle norme costituzionali in materia di giurisdizione.

Perciò, vi era da un lato chi, ritenendo che la Costituzione vietasse la sopravvivenza delle commissioni come giudici speciali, pensava alla riforma del contenzioso tributario in termini di devoluzione delle relative controversie al giudice ordinario. E, tenuto conto del "particolarismo" delle liti tributarie, suggeriva la creazione di "sezioni specializzate" della magistratura ordinaria (progetto Azzariti).

Vi era, dall'altro lato, chi riteneva che la Costituzione non comportasse la soppressione dei giudici speciali preesistenti (tesi Allorio), e – delineando una riforma meno radicale rispetto allo *status quo* – pensava ad un potenziamento delle commissioni, con la riduzione dei gradi di giudizio (commissione Visentini-Allorio), ma con un sistema alternativo, più rapido e facoltativo, per le liti di solo diritto.

La riforma tracciata dalla delega del 1971 riprende alcuni punti del progetto Visentini-Allorio: quel progetto presentava la riduzione da sei a quattro gradi di giudizio con la eliminazione della Commissione Centrale quale organo giurisdizionale (e la sua trasformazione in organo di contenzioso amministrativo), mentre istituiva – come accennato – una "corsia preferenziale" per le questioni di solo diritto (ricorso "amministrativo" alla Commissione Centrale, cui poteva seguire un giudizio davanti alla Corte d'appello e davanti alla Cassazione).

La delega del 1971 riprende da quel progetto l'idea della riduzione dei gradi di giudizio, ma conserva la Commissione Centrale in alternativa alla Corte d'appello (come giudici di terzo grado), e non riprende, né dal progetto Azzariti, né dal progetto Visentini-Allorio, l'idea del filtro amministrativo.

Sulla base di quella delega, nacquero, per effetto del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, le commissioni tributarie cui tuttora è affidato il contenzioso.

Ma la riforma del 1971-72 era destinata a fallire perché monca. A parte altre critiche, quella riforma era destinata al fallimento (nel lato che stiamo qui esaminando) perché, mentre veniva riformato in modo profondo e radicale il diritto sostanziale, poco o punto fu fatto per le strutture dell'Amministrazione, per i procedimenti amministrativi e per le garanzie giurisdizionali. Non furono operate le necessarie riforme per mettere l'Amministrazione in grado di assolvere i nuovi compiti, che le venivano dal nuovo assetto dei tributi, e dal nuovo tipo di controllo che si trattava di svolgere su una massa di contribuenti enormemente cresciuta (non a caso, vi era chi sosteneva che si dovesse prima riformare l'Amministrazione, poi riformare il sistema delle imposte).

Sul piano delle procedure amministrative, eliminato il concordato, non si è introdotto alcun momento necessario di contraddittorio, ponendo così la premessa per il trasferimento in sede giurisdizionale di ogni e qualsiasi questione.

Non è stato introdotto alcun filtro amministrativo, e poco è stato fatto sul piano delle garanzie puramente giurisdizionali.

Sono stati ridotti i gradi di giudizio, ma il contenzioso tributario, marginalizzato il ruolo del giudice ordinario, resta imperniato sulle commissioni, sulla cui composizione è sufficiente considerare che non è stato creato un ruolo di magistrati tributari; tra i requisiti richiesti ai membri delle commissioni, non è compreso nemmeno un titolo di studio che implichi la conoscenza del diritto tributario.

Commissioni formate, dunque, non tanto da esperti del "diritto tributario", ma da esperti in materie tecnico-economiche, quali sono o dovrebbero essere o si immagina che siano gli attuali membri delle commissioni; sono commissioni che potevano essere idonee quando le controversie tributarie erano, nella loro stragrande maggioranza, questioni di stima. Dagli anni '70, però, abbiamo assistito ad una progressiva giuridicizzazione delle liti d'imposta, che sono sempre più controversie da risolvere in base a criteri fissati dalla legge, e non in base a criteri empirici, tratti dall'esperienza delle vicende e delle discipline economiche e tecniche.

La crisi attuale del contenzioso tributario si può dunque descrivere e riassumere in questo modo: abbiamo delle commissioni tributarie che sono formate per un diritto tributario che non c'è più; alla riforma del diritto tributario sostanziale non è seguito un adeguamento delle strutture giudiziali (e per strutture intendo, soprattutto, la composizione delle commissioni). A cominciare dalla riforma degli anni '70, il diritto tributario sostanziale è mutato profondamente;

le questioni puramente estimative tendono a scomparire; per il reddito delle imprese, si mira sempre più ad un accertamento non basato su medie di settori, ma sul calcolo preciso, con metodi contabili raffinati, del reddito imprenditoriale del periodo; per gli accertamenti sintetici del reddito delle persone fisiche, l'introduzione del redditometro sottrae anche quella forma di accertamento alla discrezionalità estimativa; infine, negli ultimi tempi, sono stati introdotti degli automatismi anche per la tassazione degli immobili, riducendo così notevolmente il numero delle controversie di pura stima anche nel settore dove erano più frequenti e numerose. L'introduzione, infine, di forfettizzazioni o redditometri per specifici settori economici completa il quadro. Si va dunque verso la giuridicizzazione e la tecnicizzazione della materia, per cui commissioni pensate per un contenzioso che era costituito per lo più da questioni di stima, da risolvere con metodi empirici e valutazioni largamente approssimative, si dimostrano sempre meno adeguate ai loro compiti. Il sistema non soddisfa sul piano della qualità dei giudizi, e non è in grado di smaltire la grande massa di controversie che si riversano sulle commissioni.

3. Modello italiano e (due) modelli stranieri

Se ci poniamo di fronte ad un quadro comparatistico, e consideriamo i modelli di contenzioso tributario di altri ordinamenti dell'Europa continentale (il modello anglosassone è talmente diverso dal nostro, che ogni comparazione appare inutile), il modello italiano, visto esteriormente, presenta sì delle singolarità, ma non può essere considerato un modello del tutto anomalo.

Mi spiego.

Il modello italiano è quello del *giudice speciale*, e non siamo il solo Paese che affida la risoluzione delle liti d'imposta ad un giudice speciale, perché la stessa soluzione è adottata in Germania. La maggior parte dei Paesi europei, però, non adotta la soluzione del giudice speciale, ma quella del giudice amministrativo o del giudice civile.

In Francia abbiamo una soluzione mista; al giudice amministrativo sono affidate le controversie in materia di imposte sui redditi e sulla cifra d'affari; al giudice ordinario sono devolute le controversie in materia di imposte indirette.

L'assetto attuale del contenzioso tributario è, nei diversi Paesi europei, il punto di arrivo di processi evolutivi assai risalenti: il punto che diversifica il nostro dagli altri Paesi è che altrove è stata compiuta, da tempo, una scelta netta, a favore dell'uno o dell'altro sistema, mentre da noi la scelta del giudice speciale non è stata portata a compimento con la creazione di una vera giurisdizione speciale e lascia sopravvivere una vasta competenza del giudice ordinario. Insomma da noi il problema del processo tributario è tuttora un problema irrisolto.

4. Peculiarità del modello italiano

La definizione del modello italiano come modello del giudice unico è una definizione semplificante. La realtà è quella di una situazione che presenta notevoli peculiarità.

Ne vanno rimarcate almeno tre.

La prima è che non tutte le controversie d'imposta sono devolute al giudice tributario, perché molte controversie sono devolute al giudice ordinario (talvolta con il previo necessario esperimento di rimedi amministrativi).

La seconda è che, per quanto sia da tempo diffusa e consolidata la tesi che le commissioni tributarie sono organi giurisdizionali, non si può negare che, per struttura e per *modus procedendo* queste presentino tuttora tratti amministrativi, sia per quel che riguarda la loro composizione, sia per quel che riguarda le procedure.

La terza peculiarità del modello italiano sta nel fatto che, detto con tutta la necessaria schiettezza, è un modello che non funziona (o funziona male).

Come ha scritto icasticamente G. Tramonti, in una delle sue impietose analisi dei mali del sistema tributario italiano, le liti sono molte ma pochi i giudizi.

Abbiamo un numero enorme di liti pendenti (attualmente, ammontano a oltre tre milioni) e l'arretrato tende a crescere (il numero di decisioni è inferiore al numero dei nuovi ricorsi).

Quale è la causa di questa disfunzione? Perché, negli altri ordinamenti, vi sono dei giudici in grado di rispondere alla domanda di giustizia, mentre nel nostro si accumulano periodicamente grandi carichi di arretrato, che spingono periodicamente il legislatore a ricorrere a provvedimenti di condono?

La ragione di questa situazione si può pensare che stia:

- nella maggiore litigiosità dei contribuenti italiani;
- nella scarsa operosità delle commissioni;
- nella tendenza della nostra Amministrazione Finanziaria a riversare sulle commissioni decisioni di cui preferisce non assumersi la responsabilità.

Queste ragioni sono probabilmente tutte vere, e tutte concorrono, per la loro parte, a incrementare la massa delle liti, ma nessuna di esse è la ragione-principe, la causa prima e preminente di un certo stato di cose.

La ragione vera è che il sistema delle commissioni – pur etichettato come giurisdizionale – viene di fatto chiamato a svolgere funzioni sia giurisdizionali sia di contenzioso amministrativo, perché viene riversato su di esso un cumulo di controversie minori che dovrebbero sorgere e morire in sede amministrativa. Nel nostro ordinamento non esiste alcun congegno para e pre-giurisdizionale di prevenzione e composizione delle liti, con la conseguenza che la massa delle controversie è imponente, ed è fisiologico il formarsi di carichi di lavoro arretrato che neppure i condoni riescono a riportare entro limiti fisiologici.

5. *La riforma del 1991-92*

L'ultimo tentativo di riforma del contenzioso è quello fatto dal legislatore con l'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, che attribuisce all'esecutivo una delega legislativa, da cui sono scaturiti i decreti legislativi del 31 dicembre 1992, n. 545 e n. 546, che hanno ulteriormente riformato la struttura delle commissioni e il processo tributario.

Questa riforma presta il fianco alla critica perché non basata né su di una adeguata elaborazione culturale né su una chiara percezione dei problemi da risolvere.

I caratteri salienti della delega sono essenzialmente tre: la eliminazione del terzo grado di giudizio; l'ampliamento delle attribuzioni delle commissioni (sono affidate a queste anche le controversie relative ai tributi locali) ed una più completa disciplina del processo, esemplata su quella del rito civile (la novità di maggior rilievo è la tutela cautelare).

Nella sostanza, abbiamo quindi una revisione del sistema preesistente: ma senza la eliminazione delle cause che ne hanno determinato il fallimento. È stato quindi apprestato un sistema – non privo di qualche pregio – ma destinato allo stesso fallimento del sistema in atto.

A mio giudizio, le innovazioni sostanziali da valutare positivamente sono essenzialmente due: la riduzione dei gradi di giudizio e l'introduzione della tutela cautelare.

La norma di delega (art. 30 della legge 413/1991) compie un passo innanzi sul piano dell'unificazione della giurisdizione tributaria, in quanto attribuisce alle commissioni anche il contenzioso locale, ma lascia intatto il dualismo tra contenzioso su tributi erariali affidato alle commissioni, e contenzioso affidato al giudice ordinario (a tacere delle residue competenze del giudice amministrativo in materia di atti generali e regolamentari e di atti individuali non impugnabili dinanzi alle commissioni).

Ma la riforma è destinata a fallire perché non è stato risolto il problema del carico di lavoro arretrato e perché non sono stati messi in atto congegni in grado di deflazionare la massa contenziosa.

Il legislatore si è illuso di risolvere il problema del carico arretrato con l'istanza di trattazione e con il condono.

Ma l'esperienza ha dimostrato che nessuno dei due sistemi ha funzionato.

Il condono pone fine – grosso modo – a un terzo delle pendenze: residuano i due terzi, che costituiscono un carico comunque imponente.

L'istanza di trattazione – istituita e poi opportunamente abolita per i primi due gradi – non è stata abolita con la Commissione Centrale. L'istituto, a parte ogni valutazione sul piano morale e della civiltà giuridica, è risultato inefficace ed anzi dannoso: il numero di istanze presentate supera il numero delle controversie pendenti, e quindi non si è avuto alcun effetto deflattivo; inoltre, si è po-

sto il problema della gestione delle istanze (trecentomila istanze da inserire in trecentomila fascicoli) che ha fortemente intralciato e tuttora intralcia il normale lavoro della Commissione Centrale.

La riforma del 1991-92 non migliora la qualità delle commissioni né sotto il profilo strutturale né sotto il profilo funzionale.

Poiché i componenti delle vecchie commissioni sono nominati componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali con precedenza rispetto agli altri aspiranti (art. 43, primo comma, D.L.vo 545/1992), e poiché i componenti delle vecchie commissioni di primo e secondo grado già aventi sede in una data regione sono automaticamente nominati componenti delle nuove commissioni regionali e provinciali della stessa regione (art. 43, quarto comma, D.L.vo citato) si ha, in sostanza, il travaso dei vecchi componenti nelle nuove commissioni.

Non si ha, dunque, alcun sostanziale mutamento (e miglioramento qualitativo) del personale giudicante.

Dal punto di vista delle parti in giudizio, gli uffici del Ministero delle Finanze e gli enti locali stanno in giudizio senza obbligo di difesa tecnica, mentre i ricorrenti devono essere assistiti da un difensore tecnico.

Può essere parte resistente anche il concessionario della riscossione; mentre la difesa tecnica non è imposta agli uffici finanziari e agli enti locali, è imposta al concessionario della riscossione, che difende una pretesa non sua, e quindi ha in giudizio una posizione ambigua.

Ora, possiamo avere dei giudizi in cui solo qualcuno, e comunque non necessariamente i tre protagonisti del processo sono versati in materia processuale: e tuttavia ad essi si impone di applicare un testo processuale che vuole essere espressione di raffinata dottrina come il D.L.vo 546/1992. Anzi, poiché le commissioni applicano le norme del decreto suddetto e, per quanto non disposto, le norme del codice di procedura civile, esse applicano, in definitiva, un testo ideale, non scritto, un metatesto, frutto di una difficile e delicata indagine intorno alla compatibilità delle norme del codice di rito civile con quelle del decreto 546/1992.

Non v'è chi non veda, perciò, che, permanendo i membri delle vecchie commissioni, la qualità dei giudizi non migliorerà, e il dover applicare un nuovo testo di procedura sarà solo fonte di nuovi problemi, senza apprezzabili risultati pratici.

6. Il tipo di processo

La legge delega era ambigua in ordine alla delineazione del modello di processo: non era chiaro il senso dell'adeguamento del processo tributario al processo civile.

Il legislatore delegato era dinanzi ad una scelta: assumere come base il D.P.R.

636/1972, conservando tutte le norme che non avevano dato luogo ad inconvenienti, e, partendo da quel testo, riformulare le disposizioni che dovevano essere riformulate con tutte le aggiunte indicate dalla legge di delega. Il codice di procedura civile, in questa prospettiva, doveva essere tenuto presente essenzialmente come testo normativo in cui sono esplicitati i principi generali di qualsiasi processo (le regole del “diritto processuale comune”, per riprendere un concetto alloriano).

La commissione ministeriale scelse invece un'altra via: quella della formulazione di un testo completamente nuovo, e nuovo anche in casi in cui – ferma restando la portata normativa di precedenti disposizioni – l'innovazione è solo di parole.

Il codice di procedura civile è stato talvolta ripreso in modo letterale, con modifiche che sembrano dettate dall'intento di perfezionarne il testo (quasi a voler dimostrare la superiorità tecnica del redattore del “codice di procedura tributario” rispetto a quello della procedura civile), e in taluni casi senza considerare le peculiarità del processo tributario.

Tanto per fare qualche esempio, si possono considerare le norme sull'introduzione del giudizio, che sostituiscono ad una normativa di semplice applicazione, una normativa complessa, che moltiplica gli adempimenti senza alcun apprezzabile miglioramento in termini di risultati utili.

Ed ancora, il redattore del decreto delegato ha avuto cura di disciplinare, più minuziosamente del codice di procedura civile, la revocazione: istituto, come tutti sanno, di rara applicazione nel processo civile, ma di rarissima applicazione nel processo tributario. Lo si è tuttavia voluto disciplinare con pedanteria professorale, fino al punto di porre una norma *ad hoc* sulla impugnazione per revocazione della sentenza emessa in sede di revocazione.

Con uguale pedanteria ci si è preoccupati di disciplinare l'appello, con norme minuziose e di difficile interpretazione in ordine alla materia controversa devoluta al giudice dell'impugnazione, e con norme che mal si adattano all'essere, il processo tributario, un processo di impugnazione di atti.

Il decreto delegato, insomma, è il tentativo velleitario di elaborazione di un testo completamente nuovo, redatto senza una chiara consapevolezza teorica del tipo di processo che si trattava di disciplinare.

Per di più, restano molte ambiguità circa il modello di processo adottato, poiché non viene fatta risaltare, sul piano dei poteri del giudice, la caratteristica del processo tributario in quanto processo d'impugnazione di provvedimenti amministrativi, mentre non emerge con sufficiente nettezza l'ulteriore peculiarità dei processi di rimborso.

A queste aporie tecniche si aggiunge la mancanza di una chiara percezione della massa contenziosa su cui il nuovo processo è destinato a funzionare.

Si è perciò elaborato un testo forse adatto ad un processo elitario, ma destinato al fallimento come processo che deve servire per grandi masse di piccole controversie.

La riduzione del numero dei collegi giudicanti, e la concentrazione territoriale delle sedi, hanno senso quando sono stati messi in atto meccanismi deflattivi, che qui, invece, mancano del tutto. E rappresentano, poi, atti poco lungimiranti, se, sulle nuove commissioni, viene rovesciato tutto il carico di lavoro che già grava sulle commissioni vecchie, insieme con il contenzioso dei tributi locali.

Non è assicurata la parità delle parti.

La parità delle parti non è assicurata (a svantaggio degli uffici), in quanto l'assistenza tecnica obbligatoria è imposta alle parti ma non agli uffici, con la conseguenza che la condanna al rimborso delle spese di lite è consentita a favore del contribuente, ma non a favore del Fisco.

E con la conseguenza che il contribuente, che impugna temerariamente un avviso di accertamento, non rischia la rifusione delle spese; e quindi la condanna alle spese non ha alcun effetto dissuasivo nei confronti di chi impianta liti temerarie.

Non si è tenuta presente la condizione organizzativa degli uffici, e la loro capacità di far fronte con prontezza e tempestività agli adempimenti che il nuovo processo impone (penso, ad esempio, alle norme sulla costituzione in giudizio, e agli adempimenti difensivi preliminari all'udienza).

Così stando le cose, era inevitabile un rinvio ed un ripensamento radicale e globale della riforma.

7. I problemi di oggi: la eliminazione dell'arretrato

È stata una decisione saggia quella di rinviare la data di insediamento delle nuove commissioni. Per due ragioni:

- perché il trasferimento in massa alle nuove commissioni delle liti attualmente pendenti dinanzi alle vecchie commissioni avrebbe inferto sul nascere un colpo mortale alla vitalità e alla funzionalità dei nuovi organi;
- perché è opportuna un'adeguata riflessione sull'impatto delle nuove norme e, quindi, l'apprestamento di misure che non pregiudichino la funzionalità del nuovo processo.

Sono dunque necessarie "misure-ponte" connesse alla necessità di eliminare le controversie attualmente pendenti ed alla necessità di ripensare la riforma (di riformare la riforma).

Di qui l'introduzione immediata, quasi come istituti di emergenza, di misure e meccanismi di risoluzione rapida di determinati tipi di liti; penso, essenzialmente, alle liti bagatellari (quelle, ad esempio, il cui valore non supera i cinque milioni) e alle liti di mera estimazione (liti che, nonostante l'introduzione di parametri normativamente prefissati, continuano ad essere molte).

Per queste liti, è urgente introdurre appositi meccanismi, con una doppia finalità:

- quella, contingente, di eliminare l'arretrato e porre i nuovi giudici in condizione di iniziare da zero il loro lavoro, su liti impostate secondo le nuove regole;
- quella, sperimentale, di verificare la funzionalità dei nuovi istituti, con la prospettiva di dare ad essi un ruolo stabile (ed essenziale) nel nuovo sistema.

Il problema della eliminazione dell'arretrato non è risolvibile per via di condono (a parte le valutazioni di ordine politico), per motivi tecnici: la massa di liti di cui si parla è quella sopravvissuta al condono del 1991, ed è difficile pensare che, chi non ha condonato allora, lo faccia ora.

Se, però, si va ad esaminare (cosa possibile attraverso i sofisticati sistemi informativi di cui dispone il Fisco) la "qualità" delle liti pendenti, ci si accorge, ad esempio, che oltre il sessanta per cento delle liti sugli accertamenti per imposte dirette coinvolgono un recupero d'imposta inferiore ai cinque milioni, e che circa il tredici per cento è fatto di liti il cui valore oscilla tra i cinque e i dieci milioni. La situazione dei ricorsi in materia di Iva non è sostanzialmente diversa.

Insomma, nell'ottica del valore "economico" delle controversie, si constata che – grosso modo – le liti "minori" sono pari all'ottanta per cento della massa contenziosa, mentre il contenzioso di media o grande dimensione è pari al venti per cento.

Se così stanno le cose, allora il problema si sdrammatizza: se possono essere risolte in sede amministrativa le controversie di piccola dimensione economica (se non l'ottanta, il settanta per cento) che attualmente sono devolute alle commissioni; se, insomma, si tratta di organizzare il giudice per un numero limitato di controversie, allora non è difficile pensare alla istituzione di giudici togati (affiancati eventualmente da laici), se non alla devoluzione del contenzioso tributario al giudice amministrativo.

8. La prevenzione delle liti: i rimedi amministrativi

Sia alla riforma del 1971, sia a quella del 1991, può essere addebitato il difetto di non aver delineato un congegno in grado di risolvere tutta la massa delle liti d'imposta.

Negli altri Paesi, vi sono, e funzionano egregiamente, meccanismi di contenzioso amministrativi.

In Germania, vi è un doppio sistema di rimedi amministrativi:

- è consentita l'opposizione dinanzi allo stesso organo che ha emesso l'atto impugnato;
- è consentito il ricorso amministrativo all'organo gerarchicamente superiore.

Questi congegni consentono la eliminazione della maggior parte delle liti, così che il sistema giurisdizionale può essere imperniato sui due soli ordini di giudici collegiali, uno a livello di *Land*, ed uno a livello federale centrale.

In Francia vi è un sistema complesso di rimedi amministrativi, tra cui il ricorso alla “commissione dipartimentale”, con possibilità di accordi conciliativi sull’imponibile, e di accordi transattivi sulle sanzioni.

Le esperienze straniere sono lì ad indicarci la strada che è necessario percorrere per dare un assetto soddisfacente alla riforma del contenzioso: la strada è quella della prevenzione, con meccanismi amministrativi di revisione dell’operato dell’ufficio, e con la possibilità di accordi conciliativi e transattivi; questi meccanismi funzionano altrove e quindi possono riuscire anche in Italia a riportare il contenzioso giurisdizionale entro limiti fisiologici.

9. Prospettive di lungo periodo

Il nuovo processo tributario può prendere l’avvio solo quando si sarà data soluzione non effimera ai problemi del contraddittorio all’interno del procedimento impositivo e del filtro amministrativo.

Di progetti di riforma se ne potrebbero delineare più d’uno, ispirato a filosofie progettuali le più diverse, ma non vi sono motivi per abbandonare il modello del giudice speciale.

Se si accoglie l’idea che il problema del processo tributario non è soltanto – come ha creduto il legislatore del 1991 – problema di riforma delle commissioni e del processo, ma – prima ancora – problema di riforma del diritto sostanziale, dei rimedi amministrativi, allora si apre la strada per la riforma delle commissioni e del processo.

Si tratta, insomma, di predisporre, prima della riforma, le *condizioni* della riforma; dopo di che, pensare a nuove commissioni, con giudici in parte togati, e a nuove norme processuali, non è difficile. Occorre non ripetere gli errori del passato ma avere una linea progettuale valida, perché fondata su di una chiara consapevolezza teorica e su una precisa conoscenza della realtà empirica. Ed occorre muovere dalla persuasione che nulla impedisce al nostro Paese di risolvere in modo soddisfacente anche questo tra i tanti problemi che lo affliggono.

IDEE PER UN CODICE DEL PROCESSO TRIBUTARIO *

SOMMARIO: 1 Premessa. – 2. Giusto processo e processo tributario. – 3. I giudici tributari e i difensori. – 4. Introduzione del giudizio e rimessione in termini. – 5. La fase istruttoria. – 6. La fase decisoria. – 7. La tutela cautelare *ante causam* e nelle fasi di gravame. – 8. L'opposizione di terzo. – 9. Problemi del giudizio in Cassazione.

1. Premessa

La riforma del processo tributario, attuata nei primi anni '90, fu un grande passo in avanti rispetto al sistema previgente, ma ora va pensata la formulazione di un testo ampio ed organico, cioè di un codice, come accaduto per il processo amministrativo.

Secondo la disciplina vigente, in caso di lacune, si applicano le norme del codice di procedura civile¹. Dispone infatti l'art. 1, comma 2, del D. lgs. n. 546, che: *“I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*².

Il processo tributario è dunque regolato, in via primaria, dalle norme del D. lgs. 546, e, in via sussidiaria, dal codice di procedura civile, in base ad una norma di rinvio generico.

Vi sono poi, nel D. lgs. n. 546, norme di rinvio ricettizio a specifiche disposizioni del c.p.c., e norme che escludono l'applicazione di specifiche disposizioni di quel codice. Le norme di rinvio specifico, in linea di massima, nulla aggiungono al rinvio generale; hanno la funzione di sgombrare il campo da possibili

* *Neótera*, 2011, n. 1, pp. 16-22.

¹La norma vigente è una norma di rinvio formale (dinamico). In precedenza, nel D.p.r. 30 ottobre 1972, n. 636, l'art. 39 non richiama, genericamente, il codice di procedura civile, ma solo il libro primo *“con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97 e dell'art. 128”*. Si trattava, dunque, non di un rinvio generico al codice (a qualsiasi codice) di procedura civile, ma d'un rinvio specifico ad un determinato codice e, quindi, di un rinvio ricettizio.

²Non diversamente, l'art. 50 del Codice del processo amministrativo richiama le disposizioni del c.p.c., *“per quanto non espressamente previsto dal presente codice”* ed *“in quanto compatibili o espressione di principi generali”*.

dubbi. Importanti sono invece le esclusioni, perché rappresentano deroghe al rinvio generale.

Il legislatore delegato poteva dotare il processo tributario di una disciplina autonoma, integrata da specifici rinvii a norme del codice di procedura civile. È stato adottato invece un sistema (complicato) di rinvii.

Il generale rinvio al codice di procedura civile impedisce di ritenere che il sistema normativo del processo tributario sia un sistema del tutto autonomo. E rende (o può rendere) inutili i rinvii analitici. Se non fosse stata adottata la clausola generale di rinvio, il legislatore avrebbe potuto evitare di “delegare” all’interprete il compito di individuare i casi in cui il testo contenuto nel D.lgs. n. 546 dev’essere integrato con norme codicistiche, ossia con regole di diritto processuale comune.

Occorre invece la formulazione di un testo tendente all’autosufficienza, con specifici, tassativi rinvii alle norme del codice di procedura civile, in modo da predeterminare normativamente quali norme del codice di procedura civile si applicano e quali no.

Nel codice del processo tributario dovrebbero essere esplicitate ed inserite, con gli adattamenti del caso, le norme del codice di procedura civile che fissano principi applicabili anche nel processo tributario. Penso, oltre che ai principi generali di qualunque processo (principio della domanda e del contraddittorio, corrispondenza tra chiesto e pronunciato), come i principi richiamati nei primi sette articoli del codice del processo amministrativo, ai nuovi principi introdotti nel 2009 nel codice di procedura civile: penso, ad esempio, alla rimessione in termini, alla *translatio iudicii*, al principio di non contestazione e al contraddittorio su questione rilevata d’ufficio³.

2. Giusto processo e processo tributario

La *guideline* per la formulazione del codice del processo tributario è il principio del “giusto processo”, che è stato inserito nella nostra Costituzione attraverso la riforma dell’art. 111, operata dalla legge costituzionale 25 novembre 1999, n. 2, dalla quale derivano i primi cinque commi del nuovo art. 111⁴.

Il primo comma stabilisce che “La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge” ed il comma secondo che “Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”. I tre commi successivi riguardano il processo penale. Infine, i commi sesto e settimo già presenti nel-

³F. TESAURO, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, 2010, I, p. 11 ss.

⁴F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 17 ss.

l'art. 111 disciplinano l'obbligo di motivazione di tutti i provvedimenti giurisdizionali e la impugnabilità di tutte le sentenze, oltre che dei provvedimenti sulla libertà personale, dinanzi alla Corte di Cassazione per violazione di legge.

I primi due commi dell'art. 111 valgono per ogni tipo di processo. L'occasione storica da cui è nata la riforma dell'art. 111 è legata a questioni di acquisizione della prova nel processo penale, ma l'art. 111 interessa in modo particolare il processo tributario, in quanto processo "minore", che stenta a raggiungere lo *standard* degli altri processi. Ogni immaginabile riforma deve allineare il processo tributario al modello del giusto processo.

3. I giudici tributari e i difensori

I giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101 Cost.). E la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali (art. 108 Cost.).

L'art. 111 Cost. riformato rende espliciti i requisiti di terzietà e imparzialità. I due termini non sono una endiadi, ma esprimono due requisiti distinti. In sintesi, la terzietà attiene al modo di essere, l'imparzialità al modo di operare⁵. La Corte costituzionale, però, ha sempre respinto le questioni di costituzionalità sollevate con riguardo alle commissioni tributarie.

L'assetto ordinamentale delle commissioni tributarie, disciplinato dal D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, non garantisce del tutto l'indipendenza formale dei giudici tributari, pur se essi rispondono dei danni causati nell'esercizio delle loro funzioni⁶, sono sottoposti a sanzioni disciplinari⁷ e possono essere recusati⁸.

Vi sono poi norme che non appaiono conformi al modello costituzionale di giudice perché legano le commissioni tributarie al Ministero dell'Economia e Finanze⁹.

⁵ R. FERRUA, *Il «giusto processo» in Costituzione. Rischio contraddizione sul neo-contraddittorio*, in *Diritto e giustizia*, 2000, n. 1, p. 78.

⁶L. 13 aprile 1988, n. 117.

⁷D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, artt. 15 e 16.

⁸D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 6.

⁹Si considerino le disposizioni del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, secondo cui:

- il Ministro adegua l'istituzione di nuove commissioni e il numero delle sezioni di ciascuna commissione al flusso medio dei processi;
- i componenti delle commissioni sono nominati dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze, il quale stabilisce con decreto il termine e le modalità per le comunicazioni di disponibilità agli incarichi da conferire nonché le esclusioni in caso di mancanza dei requisiti richiesti;
- il Ministro determina il trattamento economico dei giudici tributari;
- il Ministero, nei procedimenti disciplinari, applica le sanzioni deliberate dal Consiglio di Presidenza;

In sintesi, l'assetto ordinamentale delle commissioni, tracciato dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, non appare conforme al modello di giudice indipendente e imparziale. Dovrebbe essere reciso ogni legame tra commissioni e Ministero dell'Economia e Finanze; i profili organizzativi della giustizia tributaria non dovrebbero divergere da quelli delle altre giurisdizioni.

Un difetto di fondo delle commissioni tributarie è il non essere formate da magistrati di ruolo, nominati a seguito di un concorso pubblico per esami. Se una giurisdizione può essere esercitata *anche* da giudici onorari, è difficile ammettere che possa essere esercitata *solo* da giudici onorari. La situazione attuale è palesemente contraria alle regole del giusto processo. È necessario istituire un ruolo di giudici tributari, cui si accede mediante concorso per esami, come per le altre magistrature.

Un processo giurisdizionale è veramente tale se i suoi protagonisti (il giudice e le parti) sono professionalmente idonei.

La Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 2, D. lgs. n. 546/1992, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui non riserva in via esclusiva agli avvocati l'assistenza tecnica, ritenendo che la norma esaminata "*non comprime in alcun modo il diritto di difesa della parte, alla quale è attribuita la facoltà di avvalersi, oltre che dell'assistenza degli avvocati, anche di quella di soggetti aventi diversa qualificazione professionale*"¹⁰.

Inoltre, la stessa Corte ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità delle norme che "*non riconoscono competenza piena nell'assistenza tecnica dei contribuenti nel processo tributario ai consulenti del lavoro iscritti nei rispettivi albi professionali*"¹¹, osservando che la scelta del legislatore appare "*il riflesso della competenza professionale riconosciuta ai consulenti del lavoro, nella materia tributaria, dalla disciplina vigente*", e che, del resto, analogo criterio è stato adottato per altre categorie professionali (quali, ad esempio, gli ingegneri, i geometri e i periti edili)¹². Come è stato osservato¹³, l'abilitazione alla difesa alle tante e

-
- la costituzione e lo scioglimento, qualora ne sia impossibile il funzionamento, del Consiglio di Presidenza sono disposti con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze;
 - il Consiglio di Presidenza ha sede presso il Ministero delle finanze e le elezioni di tale Consiglio sono indette con decreto del Ministro;
 - presso lo stesso Ministero è istituito l'ufficio elettorale centrale;
 - il personale delle segreterie delle commissioni dipende dal Ministero delle finanze.

¹⁰ Corte cost., ord. 3 giugno 1998, n. 210, in *Fisco*, 1998, p. 10008.

¹¹ L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 30, comma 1, e D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 2.

¹² Corte cost., 24 luglio 1998, n. 328, in *Fisco*, 1998, 11008.

¹³ C. BALBI, *Assistenza tecnica obbligatoria ed effettività del contraddittorio nel processo tributario*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, p. 131.

diverse categorie, indicate nell'art. 12, risponde solo ad una esigenza corporativa, con la conseguenza che è permesso alla parte privata di avvalersi inconsapevolmente anche di soggetti che non sempre sono all'altezza del ruolo affidato, per cui risulta lesa il principio di effettività del contraddittorio.

Ciò rende necessario rivedere le norme che attribuiscono idoneità all'assistenza tecnica oltre i limiti della competenza professionale.

Inoltre, anche la parte pubblica dovrebbe essere sempre assistita da un difensore tecnico. Secondo l'attuale disciplina, l'Amministrazione finanziaria può farsi assistere dall'Avvocatura in secondo grado, ma non in primo. Dovrebbe essere soppressa questa limitazione. I canoni del giusto processo esigono che sia resa obbligatoria la difesa tecnica sia per il ricorrente, sia per la parte pubblica.

4. *Introduzione del giudizio e rimessione in termini*

In tema di norme relative allo svolgimento del processo, accenno a qualche possibile riforma, distinguendo tra processi di rimborso e processi di impugnazione.

Con riguardo ai processi di rimborso, il diritto al rimborso (in quanto diritto soggettivo) non dovrebbe essere sottoposto a termine decadenziale, ma al termine di prescrizione; il rifiuto di rimborso non dovrebbe essere assimilato ad un provvedimento impositivo, ma considerato come semplice rifiuto di adempiere; da esso non dovrebbe decorrere il termine di ricorso breve e decadenziale di sessanta giorni, ma (solo) il termine ordinario di prescrizione.

Il ricorrente deve proporre il ricorso entro un termine di decadenza e costituirsi in giudizio entro un termine pure di decadenza. I termini dovrebbero essere più lunghi per i non residenti (analogamente a ciò che dispongono l'art. 163-*bis* del codice di procedura civile e l'art. 57 del codice per il processo amministrativo).

Anche nel processo tributario deve essere introdotto il principio che, quando il mancato compimento di un atto entro un termine perentorio comporta la perdita di un diritto, deve ammettersi la rimessione in termini se il mancato compimento possa imputarsi a caso fortuito o forza maggiore (così come l'art. 650 del codice di procedura civile riconosce all'intimato la possibilità di fare opposizione anche dopo la scadenza del termine perentorio fissato nel decreto se prova di non averne avuta tempestiva conoscenza per irregolarità della notificazione o per caso fortuito o forza maggiore).

In tema di rimessione in termini, l'art. 46, comma 3, della L. 18 giugno 2009, n. 69, ha abrogato l'art. 184-*bis* c.p.c., secondo cui "*la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice istruttore di essere rimessa in termini*". Tale disposizione concerneva le decadenze da attività difensive in fase istruttoria; non era, quindi, applicabile al processo

tributario e, in particolare, al termine per la proposizione del ricorso di primo grado e delle impugnazioni¹⁴.

Ora, la rimessione è stata spostata nell'art. 153 c.p.c. (rubricato "*Improrogabilità dei termini perentori*"), ove è stato inserito un secondo comma, che recita: "*La parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non impugnabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini*".

La nuova norma ha ora valore di principio generale, volta ad attenuare la improrogabilità dei termini perentori in funzione di una maggior tutela del diritto di difesa. La norma riguarda tutti i termini processuali. Le occasioni di applicazioni, nel processo civile, all'atto introduttivo, sono ridotte, perché l'esercizio dell'azione non è soggetto a termine, salvo eccezioni (altra cosa sono i termini che incidono sul diritto sostanziale); ha, invece, motivo di essere applicata, nel processo tributario, al termine di proposizione del ricorso, ai termini delle impugnazioni (appello, revocazione, ecc.), e ad altri termini. Ma sarebbe opportuna una riformulazione del principio per il processo tributario, accanto ad una norma in tema di errore scusabile (simile all'art. 48 del codice del processo amministrativo).

In tema di atti impugnabili, è da introdurre la precisazione che possono essere impugnati solo gli atti autoritativi, per mettere ordine nella situazione di confusione creata dalla giurisprudenza, che tende a ritenere impugnabili anche atti non autoritativi (atipici).

La fase introduttiva del giudizio dovrebbe essere contrassegnata da termini perentori anche per l'amministrazione finanziaria, cui dovrebbe essere imposto l'onere di notificare al contribuente l'atto di controdeduzioni e di costituirsi in giudizio entro termini perentori (analogamente a ciò che è previsto per l'intimato nel giudizio dinanzi alla Corte di cassazione, ove l'inosservanza del termine di notifica del controricorso preclude successive attività difensive, diverse dalla partecipazione alla discussione orale).

5. La fase istruttoria

Nel processo dinanzi alle commissioni, la fase istruttoria non è autonoma. Potrebbe invece essere prevista per processi su materie complesse.

Secondo l'art. 7, comma 2, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quando occorra acquisire "*elementi conoscitivi di particolare complessità*", le commissioni tributarie possono richiederli ad organi tecnici di una pubblica amministrazione. La facoltà di richiedere relazioni tecniche ad organi pubblici, che non sono estranei all'oggetto delle liti fiscali, non è in linea con le norme del giusto pro-

¹⁴ Cass., sez. V, 30 luglio 2002, n. 11218, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 2, p. 304; Id., 29 settembre 2003, n. 14482, in *Giur. it.*, 2004, p. 1366; Id., 12 maggio 2006, n. 11062.

cesso; dovrebbe perciò essere soppressa (anche se, nella prassi, non mi sembra che trovi applicazione).

Nel processo tributario non sono ammesse le testimonianze: ciò differenzia il processo tributario non solo dagli altri processi del nostro ordinamento, ma anche dai processi tributari di altri ordinamenti¹⁵.

Poiché invece le dichiarazioni di terzi sono ammesse e di fatto raccolte in sede amministrativa ed utilizzate come giustificazione di provvedimenti impositivi, e, per tale via, introdotte nel processo, la giurisprudenza ammette che il contribuente possa a sua volta contrapporre, alle dichiarazioni raccolte dall'autorità fiscale, dichiarazioni di terzi messe per iscritto.

Sulla questione di costituzionalità, la Corte Costituzionale si è sempre espressa nel senso della infondatezza¹⁶. La diversità di disciplina, sotto questo aspetto, tra processo civile e processo amministrativo¹⁷, da un lato, e processo tributario, dall'altro, non è sembrata, alla Corte, un motivo di incostituzionalità, perché *“non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo”*. Per la Corte, il processo tributario presenta, rispetto ad altri processi, *“spiccata specificità”*. Non viene però svelato il tratto della spiccata specificità che giustificerebbe l'esclusione della prova testimoniale.

Per adeguare il processo tributario alle regole del giusto processo dovrebbe dunque cadere il divieto della prova per testi. E non si può fare qui a meno di ricordare che il codice del processo amministrativo ammette le testimonianze scritte e in generale i mezzi di prova previsti dal codice di procedura civile, esclusi soltanto l'interrogatorio formale e il giuramento¹⁸.

6. La fase decisoria

Nel processo tributario la discussione in pubblica udienza deve essere richiesta espressamente. L'art. 33 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, subordina la

¹⁵ L'esclusione della prova testimoniale non appartiene alla tradizione del nostro processo tributario. Fu sancita dal D.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, che modificò l'art. 35 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636. Attualmente è stabilita in ossequio alla legge delega dall'art. 7 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Prima di allora, dottrina e giurisprudenza prevalenti la ritenevano ammissibile. La riforma del 1992, su questo punto, ha segnato un arretramento.

¹⁶ Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in *Giur. it.*, 2000, p. 1075.

¹⁷ Anche con riguardo al processo amministrativo, la Corte ha ritenuto infondata, in riferimento all'art. 3 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 44, R. d. 26 giugno 1924, n. 1054, nella parte in cui, nelle questioni relative a diritti pregiudiziali al giudizio amministrativo di legittimità, limita i mezzi di prova esperibili a quelli propri di questo giudizio, senza ammettere anche quelli previsti nel processo civile (Corte cost., 18 maggio 1989, n. 251, in *Foro it.*, 1989, I, 2700).

¹⁸ Si veda l'art. 74 del codice del processo amministrativo.

trattazione in pubblica udienza e la discussione orale ad un'espressa richiesta di parte. La norma è stata tacciata di incostituzionalità, per contrasto con gli artt. 24, 53 e 101 Cost., ma la Corte ha dichiarato infondata la questione¹⁹. La decisione della Corte costituzionale non è esente da critiche. La pubblicità dell'udienza risponde ad una esigenza di trasparenza, ad un interesse pubblico, per cui non può dipendere da una libera scelta delle parti.

Sarebbe opportuno stabilire che l'udienza è sempre pubblica e che le parti sono sempre ammesse alla discussione.

In tema di sentenze, la disciplina attuale del processo tributario nulla dice sul contenuto delle sentenze, per cui assistiamo sovente ad enunciazioni errate (come la formula dell'impugnazione-merito, secondo cui la sentenza del giudice tributario sarebbe un rifacimento dell'atto amministrativo d'imposizione, come se il giudice avesse poteri di amministrazione attiva). Occorre perciò chiarire che, nei processi di impugnazione, il giudice ha solo poteri di annullamento (totale o parziale), e poteri di condanna nei processi di rimborso.

7. *La tutela cautelare ante causam e nelle fasi di gravame*

Una esperienza professionale vissuta di recente (un avviso di liquidazione notificato ad un notaio, come "responsabile d'imposta", con ordine di pagare entro quindici giorni una cifra gigantesca per imposta principale di registro), mi ha indotto a ripensare al diritto di tutela cautelare *ante causam*.

Se l'atto impositivo, sessanta giorni dopo la notifica, è già titolo esecutivo, diventa necessario impugnarlo entro pochi giorni dalla sua notifica, per ottenere che venga sospeso prima che diventi esecutivo (e prima che si renda dovuto l'aggio spettante all'agente della riscossione).

Attualmente la competenza sull'istanza cautelare spetta al collegio, ma è previsto, come nel processo amministrativo, che il presidente della commissione possa disporre interinalmente la sospensione fino alla pronuncia del collegio.

Sia l'ordinanza collegiale, sia il decreto presidenziale, presuppongono la presentazione del ricorso.

Non è prevista alcuna forma di tutela preventiva. La lacuna è grave, specie se si pensa che dal 1° luglio 2011 l'avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi e Iva è anche atto della riscossione ed è esecutivo nello stesso termine di sessanta giorni entro cui può essere impugnato.

È a questo punto evidente che si impone, anche nel processo tributario, la previsione di una forma di tutela *ante causam*, come nel processo civile (art. 669-ter c.p.c.) e nel processo amministrativo (art. 61 codice processo amministrativo).

¹⁹Corte cost., 23 aprile 1998, n. 141, in *Rass. trib.*, 1998, p. 797.

La tutela cautelare, nella forma della sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto impugnato, è stata riconosciuta ai contribuenti solo con la riforma del 1992. Prima di allora, la mancanza di tutela cautelare non è mai stata giudicata incostituzionale²⁰. Il potere di sospensione cautelare è congiunto al potere di annullamento degli atti amministrativi. Nella giurisprudenza della Corte costituzionale il potere di sospensione è considerato connaturale al potere di annullamento²¹.

Perciò la concezione del processo tributario come processo di annullamento comporta il riconoscimento del potere di sospendere gli atti impugnati; al contrario, la concezione dichiarativa ne implica la negazione, vuoi perché gli atti dichiarativi non producono effetti da eseguire (e quindi effetti sospendibili), vuoi perché il giudice che non ha poteri di annullamento non ha neanche poteri di sospensione. Non a caso, al giudice ordinario è negato il potere di sospendere gli atti amministrativi, in quanto non dotato del potere di annullarli.

La Corte costituzionale, nella sentenza 1° aprile 1982, n. 63²², rimanendo ancorata alla concezione dichiarativa del processo tributario, ha fatto leva su tale concezione, riduttiva della tutela giurisdizionale in materia tributaria, per escludere la stessa configurabilità di un potere di sospensione e, per ciò, per escludere l'incostituzionalità del difetto di tutela cautelare.

Il D. lgs. n. 546 del 1992 ha introdotto la sospensione cautelare dell'esecuzione degli atti impugnati, attestando con ciò che gli atti impugnati non sono meri atti, o atti dichiarativi, ma atti provvedimenti, produttivi di propri effetti, sui quali il giudice ha il potere di incidere, in via temporanea (mediante sospensione) e in via definitiva (con pronuncia di annullamento).

Nelle fasi di gravame non è previsto il potere di sospendere l'atto impugnato. La Corte ha dichiarata manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, sollevata ancora come questione di sospensione delle sentenze soggette a gravame, perché nel processo tributario costituisce oggetto della sospensione cautelare l'efficacia del provvedimento impositivo e non quella della sentenza che ha rigettato il ricorso del contribuente²³.

Da ultimo, la Corte ha dichiarato inammissibile, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 Cost., nonché, quale norma interposta all'art. 10 Cost., in rife-

²⁰ Anche prima della riforma processuale del 1972 furono ritenute costituzionalmente legittime le disposizioni che escludevano il potere di sospensione giudiziale (Corte cost., 7 luglio 1962, nn. 86 e 87, in *Giur. it.*, 1962, I, 1, 1281 e 1284; Id., 4 luglio 1963, n. 116, *ivi*, 1963, I, 1, 1172; Id., 26 dicembre 1968, n. 138, *ivi*, 1969, I, 1, 397).

²¹ Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 284, in *Giur. it.*, 1975, I, 1, 1028; Id., 17 luglio 1975, in *Giur. cost.*, 1975, p. 1686.

²² In *Giur. it.*, 1982, I, 1, 1342.

²³ Corte cost., ord. 5 aprile 2007, n. 119, in *Boll. trib.*, 2007, p. 1245.

rimento all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui non prevede la possibilità di sospensione della sentenza di appello tributaria, impugnata con ricorso per cassazione. La Corte ha ritenuto che il giudice *a quo* dovesse esperire il tentativo di interpretare la disposizione censurata nel senso che essa consente l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare prevista dall'art. 373 del codice di procedura civile²⁴.

Il vagheggiato codice del processo tributario dovrebbe prevedere, oltre che la tutela cautelare preventiva, anche la sospensibilità dell'atto impugnato in tutte le fasi di gravame.

8. L'opposizione di terzo

Le sentenze tributarie non possono essere impuginate con opposizione di terzo ordinaria, ai sensi dell'art. 404, primo comma, c.p.c.²⁵; in ciò il processo tributario si differenzia dal processo amministrativo nel quale il particolare istituto è stato introdotto per effetto di un intervento della Corte costituzionale²⁶.

Le sentenze tributarie, emesse nei processi di impugnazione di un atto impositivo o nei processi di rimborso, non producono, di regola, pregiudizi che pongano problemi di tutela mediante l'opposizione di terzo. Possono esservi, però, anche in ambito tributario, situazioni rispetto alle quali il terzo potrebbe aver interesse a tutelarsi mediante opposizione alla sentenza resa *inter alios*²⁷. L'art. 50 del D. lgs. n. 546 non prevede l'applicabilità dell'art. 404 c.p.c., né altro rimedio, uguale o equivalente. La Corte cost., nella sentenza n. 177 del 1995, dopo aver notato che l'opposizione di terzo è prevista, oltre che nel processo civile, anche in altri processi (giudizi dinanzi alla Corte dei conti e alla Corte di giusti-

²⁴ Corte cost., 17 giugno 2010, n. 217, in *Giur. it.*, 2010, p. 2447, con nota di G. RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*.

²⁵ L'opposizione di terzo ordinaria, prevista dall'art. 404, primo comma, c.p.c., è il rimedio posto a disposizione dei terzi, i cui diritti siano pregiudicati da una sentenza, divenuta irretrattabile, pronunciata fra altri soggetti.

Non suscita perplessità l'esclusione dell'opposizione di terzo revocatoria, prevista dall'art. 404, secondo comma, c.p.c., di cui possono avvalersi creditori ed aventi causa di una delle parti, quando la sentenza è «*l'effetto di dolo o collusione a loro danno*», ipotesi della quale sembra certa l'impossibilità che si realizzi nel processo tributario.

²⁶ Corte cost., 17 maggio 1995, n. 177, in *Giur. it.*, 1995, I, 504.

²⁷ In materia catastale, la Cassazione ritiene che il giudicato sull'atto catastale, emesso a conclusione di un processo al quale possono partecipare solo il contribuente e l'Agenzia del territorio, vincola anche i terzi (che non hanno partecipato, né possono partecipare, al giudizio), tra cui i Comuni, che debbono applicare l'imposta comunale sugli immobili in base ai valori catastali.

zia delle Comunità europee), richiama i principi elaborati relativamente all'opposizione di terzo dalla giurisprudenza e dalla dottrina civilprocessualistica; tali principi "costituiscono un indispensabile punto di riferimento per la teoria generale del processo, in quanto il rimedio, sia pur presente, come si è ricordato, anche in altri tipi di processo, trova più compiuta disciplina nel codice di procedura civile, che può considerarsi in proposito il prototipo tanto che parte della dottrina ha ritenuto che la disciplina fosse applicabile in via interpretativa al processo amministrativo".

Ad avviso della Corte, l'inapplicabilità dell'opposizione ordinaria, non permettendo di rimuovere l'incompatibilità fra la situazione giuridica definita dalla sentenza e quella di cui sia titolare un terzo, lede il diritto di difesa del terzo ed è fonte di una ingiustificata disparità di trattamento.

Il processo amministrativo, come il processo tributario, "si svolge normalmente tra i soggetti interessati dall'atto impugnato", per cui "è possibile che la sentenza che lo conclude possa poi dar luogo, per la sua attuazione, ad altri procedimenti interferenti su rapporti facenti capo a soggetti che non dovevano o, in alcuni casi, addirittura non potevano partecipare al processo e dunque diversi dai destinatari in senso formale della sentenza medesima".

Perciò, "appare indispensabile consentire al terzo, toccato dal giudicato, di far valere le sue ragioni dotandolo di un apposito mezzo di impugnazione equivalente a quello che, in altri processi, consente di soddisfare le medesime esigenze".

La Corte ha concluso considerando che "La mancanza attuale del rimedio nel processo amministrativo determina, perciò, una situazione di contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, per cui deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 36 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, nella parte in cui non prevede l'opposizione di terzo ordinaria fra i mezzi di impugnazione avverso le sentenze del Consiglio di Stato".

Analogamente, può affermarsi che la mancanza attuale dell'opposizione di terzo nel processo tributario determina una situazione di contrasto con gli artt. 3 e 24, per cui deve ritenersi costituzionalmente illegittimo l'art. 50 del D. lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui non prevede l'opposizione di terzo ordinaria fra i mezzi di impugnazione delle sentenze tributarie.

9. Problemi del giudizio in Cassazione

È preoccupazione diffusa quella delle sentenze della Cassazione che risolvono il problema dei troppi ricorsi "inventando" requisiti di ammissibilità. Non ho bisogno di ricordare le vicende dell'autosufficienza dei motivi di ricorso, della formulazione del principio di diritto, della formulazione del quesito anche per i vizi di motivazione.

Sempre per risolvere problemi di carichi di lavoro la Cassazione ha introdotto il principio dell'ultrattività del giudicato e del litisconsorzio necessario nelle

liti sui redditi delle società di persone, talvolta con significativi passi indietro, *stop and go*²⁸. Da ultimo, preoccupa l'interpretazione che la Cassazione sta dando dell'art. 369, n. 4, c.p.c., dove si stabilisce che con il ricorso devono essere depositati "gli atti processuali, i documenti, i contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda".

La norma non può riguardare il processo tributario, nel quale non vi sono i fascicoli di parte, ma è tutto già contenuto nel fascicolo d'ufficio. Può essere utile un chiarimento normativo. Si tratta di dire, in sostanza, che l'art. 369 non si applica al ricorso contro sentenze tributarie.

Ma a me pare che, con riguardo a tutte le "sorprese" che sono venute da orientamenti innovativi della Cassazione in materia processuale, dovrebbe essere generalizzato il principio²⁹ secondo cui la parte che abbia proposto ricorso per cassazione facendo affidamento su una consolidata giurisprudenza di legittimità in ordine alle norme regolatrici del processo, successivamente travolta da un mutamento di orientamento interpretativo, incorre in errore scusabile ed ha diritto ad essere rimessa in termini.

²⁸ È da notare che la Cassazione ha ritenuto che il precedente giudicato vincola in un caso in cui era favorevole al Fisco (Cass., 16 settembre 2010, ord. n. 19615), e che non vincola in un caso in cui era favorevole al contribuente (Cass., 16 settembre 2010, n. 19493).

In materia di litisconsorzio necessario, la Cassazione, dopo aver introdotto il principio (Sezioni unite 4 giugno 2008, n. 14815, in *Giur. it.*, 2008, p. 2350, con nota di G. RAGUCCI, *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*; nello stesso senso Cass., Sez. trib., 18 febbraio 2009, n. 3833), si è resa conto dell'effetto devastante su tutte le cause pendenti; perciò, dopo aver enunciato un principio (che non ha basi normative), ha introdotto anche le eccezioni (vedi Cass., Sez. trib., 18 febbraio 2010, n. 3830, che sostituisce al principio della nullità dei processi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari, il criterio della riunione in Cassazione).

²⁹ Enunciato da Cass. civ., Sez. II, 17 giugno 2010, n. 14627.

GIUSTIZIA TRIBUTARIA E GIUSTO PROCESSO *

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Giurisdizione tributaria e Costituzione. – 2.1. Giudici tributari e Costituzione – 2.2. La disciplina attuale. – 3. Processo spurio. – 4. La tutela cautelare. – 5. Idee per un codice.

1. Premessa

Le norme costituzionali a contenuto processuale interessano in modo particolare il processo tributario, che appare bisognoso di riforme e modifiche che lo rendano conforme al modello del giusto processo, come delineato non solo dall'art. 111 Cost., ma da tutte le norme costituzionali sulla giurisdizione¹. Non a caso, la riforma dell'art. 111 Cost. (anche se ripetitiva di principi già presenti nella Costituzione) ha stimolato la dottrina ad occuparsi del processo tributario alla luce delle regole del giusto processo².

Vi sono questioni di cui si discuteva in passato, e che ora possono considerarsi risolte, come la mancanza di condanna alle spese di giudizio³, la questione

* *Rass. trib.*, 2013, pp. 309-331.

¹ Corte cost., 24 aprile 1996, n. 131; Id., 20 maggio 1996, n. 131.

² Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, pp. 11-58, cui il presente scritto si ricollega.

Dopo di allora, cfr. M. BIGNAMI, *I modelli processuali nella giurisprudenza costituzionale: il processo tributario*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it; A. BODRITO-A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario*, in AA.VV., *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2009; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010; F. GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 11; A. GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, *ivi*, 2011, p. 271.

³ L'art. 39 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, escludeva espressamente l'applicabilità degli artt. 90-97 c.p.c., e la deroga era giustificata, secondo la Corte cost., dalle peculiarità del rito, "pur sempre diverso e più snello dell'ordinario procedimento civile" (sent. 24 novembre 1982, n. 120, in *Dir. prat. trib.*, 1983, II, p. 1209).

La condanna alle spese introdotta dall'art. 15 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevedeva però che, in caso di cessazione della materia del contendere, le spese restassero a carico della parte che le aveva anticipate.

della rimessione in termini della parte incorsa in una decadenza (la remissione in termini è prevista, ora, dall'art. 153 c.p.c.)⁴ e il contraddittorio in caso di sentenza della "terza via"⁵. È stata risolta anche la questione della pubblicità delle udienze e della discussione orale⁶.

Permangono profili critici che attengono, da un lato, alla legislazione e, dall'altro, alle prassi giurisprudenziali.

La Corte costituzionale, nella sentenza 12 marzo 1998, n. 53, in *Rass. trib.*, 1998, p. 787 (confermata da successive ordinanze, tra cui 6 novembre 1998, n. 368, in *Boll. trib.*, 1998, p. 1913 e 28 giugno 2002, n. 303, in *Giur. cost.*, 2002, p. 2165) non aveva ritenuto fondata la questione di costituzionalità degli artt. 44-46, nella parte in cui non consentivano la condanna dell'Amministrazione, ritenendo, da un lato, che la "spiccata specificità" del processo tributario escluderebbe la violazione del principio di uguaglianza in ragione delle diversità di disciplina rispetto ad altri processi e, dall'altro, che non sarebbe violato il diritto di difesa, perché l'art. 46 si sarebbe limitato a prevedere una "fattispecie legale tipica" di compensazione delle spese in presenza di giusti motivi.

È con la sentenza 12 luglio 2005, n. 274, in banca dati *fisconline* e in *Giur. it.*, 2005, p. 2213, che è stata dichiarata incostituzionale la norma che escludeva la condanna alle spese in caso di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

⁴Cfr. A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, p. 137.

⁵Cfr. D. Bogni, *Il principio del contraddittorio e le sentenze "della terza via" nel diritto processuale tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 354.

⁶Con la sentenza 24 luglio 1986, n. 212, in *Giur. it.*, 1987, I, 1, 974, la Corte dichiarò infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 39 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui, non richiamando l'art. 128 c.p.c., escludeva la pubblicità delle udienze, ma sollecitò il legislatore a provvedere, ritenendo "assolutamente indispensabile, al fine di evitare gravi conseguenze, che il legislatore prontamente intervenga onde adeguare il processo tributario all'art. 101 Cost., correttamente interpretato".

Con sentenza 16 febbraio 1989, n. 50, in *Giur. it.*, 1989, I, 1, 1262, la Corte – constatato che il legislatore era rimasto inerte – dichiarò illegittimo l'art. 39, 1° comma, del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui escludeva l'applicabilità dell'art. 128 c.p.c. ai giudizi davanti alle commissioni tributarie di primo e di secondo grado.

La legge 22 maggio 1989, n. 198, ammise la discussione orale nei giudizi dinanzi alla Commissione tributaria centrale.

Il problema della pubblicità delle udienze si è riproposto con la riforma del 1992, perché l'art. 33 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, subordina la trattazione in pubblica udienza e la discussione orale ad un'espressa richiesta di parte.

La norma è stata quindi tacciata di incostituzionalità – per contrasto con gli artt. 24, 53 e 101 Cost. – ma, con sentenza 23 aprile 1998, n. 141, in *Rass. trib.*, 1998, p. 797, la Corte ha dichiarato infondata la questione.

Occorre che una delle parti chieda la discussione orale; ma è stato osservato che la pubblicità dell'udienza, se risponde ad una esigenza di trasparenza, ad un interesse pubblico, non può dipendere da una libera scelta delle parti (così M. Cantillo, *Il nuovo processo tributario all'esame della Corte Costituzionale: osservazioni minime su tre importanti decisioni*, in *Rass. trib.*, 1998, pp. 646-647).

2. Giurisdizione tributaria e Costituzione

A) La Costituzione non prevede in modo espresso una giurisdizione *ad hoc* per le liti tributarie. Perciò è la stessa esistenza del giudice tributario che è stata posta in discussione. E, con giurisprudenza definita “necessitata” (Allorio), la Corte costituzionale ha seguito con costanza una linea volta a salvaguardarne la sopravvivenza.

La Corte ha ritenuto che la Costituzione, pur vietando la creazione di nuovi giudici speciali (art. 102), non nega “diritto di cittadinanza” ai giudici preesistenti, che dovevano essere sottoposti a revisione, entro cinque anni dall’entrata in vigore della Costituzione (VI disposizione transitoria).

Trascorso il quinquennio, ed entrata in funzione la Corte costituzionale, fu subito sollevata la questione se il termine fosse perentorio, sicché, alla sua scadenza, le commissioni tributarie avrebbero dovuto cessare di funzionare.

La Corte ritenne non perentorio quel termine; ed osservò che il principio della unità della giurisdizione sta ad indicare che la funzione giurisdizionale dev’essere esercitata dai magistrati ordinari, e che non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali, ma con le eccezioni previste dalla stessa Costituzione, tra cui i giudici speciali preesistenti alla Costituzione⁷.

Fu dunque affermata la tesi secondo cui la Costituzione ha “cristallizzato” lo *status quo*: ha cioè autorizzata la permanenza delle giurisdizioni preesistenti, vietando solo le nuove giurisdizioni speciali⁸. Le commissioni tributarie sono rimaste in vita, mentre altre giurisdizioni speciali sono state dichiarate incostituzionali.

B) In tema di natura delle commissioni si sono succedute, nella giurisprudenza della Corte, tre fasi. Inizialmente le commissioni furono state qualificate giurisdizionali (1957)⁹; poi riqualificate organi amministrativi (1969); poi, dopo la riforma del 1971-72, ridefinite organi giurisdizionali e riconsacrate come costituzionalmente legittime (nel 1974).

La sopravvivenza delle commissioni, nella prima fase, che va dal 1957 al 1969, era salvaguardata dalla giurisprudenza costituzionale che, qualificandole come organi giurisdizionali, traeva la loro legittimazione costituzionale dall’essere preesistenti alla Costituzione¹⁰.

⁷ Corte cost., 11 marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, p. 189; Id., 30 dicembre 1958, n. 81, ivi, 1959, III, p. 81; Id., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, p. 1455.

⁸ Tesi sostenuta, tra gli altri, da E. ALLORIO, *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla designata riforma del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1954, IV, 145, e in *Diritto processuale tributario*, V, Torino, 1969, p. 631.

⁹ In sede di conflitto di attribuzioni con la Regione Sicilia, si discusse se le commissioni fossero amministrative o giurisdizionali. La Corte costituzionale accolse la seconda tesi, negando alla Regione di poter nominare i membri delle commissioni tributarie (Corte cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131).

¹⁰ La prima sentenza è Corte cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131. Numerose le sentenze successive, tra cui: 11 marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, p. 189; 30 di-

Giurisdizioni, però, con gravi vizi di costituzionalità, come la mancanza di indipendenza dei membri delle commissioni, che erano scelti dall'Amministrazione finanziaria.

Nel 1969, però, la Corte ha cambiato idea. Chiamata a giudicare la questione del difetto di indipendenza, la Corte – con due sentenze gemelle – ha qualificato le commissioni (per i tributi comunali e per le imposte erariali) come organi amministrativi. In tal modo, la questione della loro indipendenza perse rilievo costituzionale¹¹.

Ma ciò significava che l'unica forma di tutela giurisdizionale in materia tributaria era quella fornita dal giudice ordinario e che le questioni di estimazione semplice erano prive di tutela giurisdizionale. Era dunque incostituzionale il divieto di cognizione delle questioni di semplice estimazione da parte del giudice ordinario.

Contemporaneamente, la Cassazione seguitava ad affermare la giurisdizionalità delle commissioni¹², sicché, per il “diritto vivente” dell'epoca, le commissioni tributarie erano amministrative per la Corte costituzionale, giurisdizionali per la Cassazione.

C) Dopo la riforma del 1972 la tesi della giurisdizionalità è divenuta dominante. La legge di delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825, art. 10, n. 14, prevedeva che, in attuazione della VI disp. trans. Cost., le commissioni fossero riformate, riducendo a quattro i gradi di giudizio ed eliminando molti aspetti amministrativistici del procedimento. Nel decreto delegato – il D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 – si parla di “revisione” e “riordino”.

Non poteva non porsi il problema della legittimità costituzionale di commissioni giurisdizionali che prendevano il posto di organi già qualificati come amministrativi dalla Corte costituzionale, ma, nel 1974, la Corte costituzionale cambiò idea di nuovo.

Riqualificò (retroattivamente) le “vecchie” commissioni come giurisdizionali, per cui le “nuove” commissioni (riformate nel 1972) potevano non essere “nuove”. Si ritenne in tal modo rispettato sia il divieto di istituire nuovi giudici, sia la VI disposizione transitoria¹³.

È dal 1974, dunque, che la Corte costituzionale, allineandosi alla giurisprudenza ordinaria, ha riconosciuto in modo definitivo, con la loro natura giurisdizionale, la legittimazione costituzionale delle commissioni tributarie.

cembre 1958, n. 81, ivi, 1959, III, 81; 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, p. 1455; 7 dicembre 1964, n. 103, ivi, 1964, p. 1071.

¹¹ Corte cost., 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, entrambe in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1027.

¹² Cass., sez. un., 20 giugno 1969, n. 2175, in *Foro it.*, 1969, I, 1416; Id., 21 giugno 1969, n. 2201, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1637.

¹³ Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, p. 132; Id., 3 agosto 1976, n. 215, in *Boll. trib.*, 1976, p. 1452; Id., 2 dicembre 1982, n. 217, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 848.

L'art. 1 e l'art. 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, hanno introdotto nel lessico legislativo il sintagma "giurisdizione tributaria". E, com'era facile prevedere, la Corte ha ritenuto che anche le commissioni della riforma del 1991-1992 non sono un nuovo giudice¹⁴. Ne ha così consacrata di nuovo, definitivamente, la legittimità costituzionale.

La riforma del 1991-1992 ha incrementato la giurisdizione del giudice speciale, attribuendogli nuove materie (tributi locali ed alcuni tributi di nuova istituzione). Nel 2001 la giurisdizione è stata generalizzata¹⁵. Ma ciò non ha infranto il divieto di istituire un nuovo giudice. La generalizzazione della giurisdizione delle commissioni non viola la Costituzione, se è rispettato il limite della materia tributaria.

2.1. Giudici tributari e Costituzione

A) I giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101 Cost.) e la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali (art. 108 Cost.). L'art. 111 riformato rende espliciti i requisiti di terzietà e imparzialità.

Su questi temi, la Corte non ha mai accolto le questioni sollevate. Non ha quindi dato alcun contributo, né prima¹⁶, né dopo la riforma del 1972¹⁷.

Il problema dell'indipendenza dei giudici tributari è stato posto, ed è tuttora da porre, anche sotto il profilo della loro idoneità tecnica. Ma anche sotto questo profilo le questioni sollevate non sono mai state accolte¹⁸.

¹⁴Corte cost., 23 aprile 1998, n. 144, in *Giur. cost.*, 1998, p. 2508 (ordinanza di manifesta infondatezza).

¹⁵L'art. 12 della legge n. 488 del 2001 ha modificato l'art. 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Nel definire l'oggetto della giurisdizione del giudice speciale tributario, il legislatore aveva operato, fino ad allora, per ampliamenti successivi. Con modifiche, dunque, di ordine quantitativo. La modifica del 2001 realizza invece un salto di qualità, in quanto è abbandonato il criterio della enumerazione ed è adottata una formula di portata generale.

¹⁶La Corte non ritenne incostituzionale che i membri delle commissioni fossero nominati dall'intendente di finanza (Corte cost., 7 dicembre 1964, n. 103, in *Giur. it.*, 1965, I, 1, 716), né la presenza, fra i componenti della Commissione provinciale per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari, di un funzionario degli Uffici tecnici erariali (Corte cost., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, p. 1455).

¹⁷Per la Corte, non sono privi di indipendenza i giudici tributari nominati sulla base di elenchi elaborati dai consigli comunali e dall'Amministrazione finanziaria, perché, per i giudici speciali, l'indipendenza "va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che non in quelli concernenti la nomina dei membri (sentenza n. 1/1967) e che per aversi la indipendenza dell'organo occorre che questo sia immune da vincoli i quali comportino una soggezione formale o sostanziale da altri, che vi sia inamovibilità e possibilità di sottrarsi alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio della stessa Amministrazione (sentenze nn. 121/1970 e 128/1974)" (Corte cost., 24 novembre 1982, n. 196, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 850; Id., 16 dicembre 1982, n. 217, ivi, 1983, I, 1, 848).

¹⁸Non è stata ritenuta fondata la questione di costituzionalità relativa alla inidoneità tecnica

Molti sono i problemi irrisolti.

I miglioramenti, rispetto al passato, dell'assetto delle commissioni tributarie, disciplinate dal D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, non garantiscono l'indipendenza dei giudici tributari, pur se essi rispondono dei danni causati nell'esercizio delle loro funzioni¹⁹, sono sottoposti a sanzioni disciplinari²⁰ e possono essere recusati²¹.

In primo luogo, non sono conformi al modello costituzionale di giudice le norme che legano le commissioni tributarie al Ministero dell'Economia e Finanze²². Dovrebbe dunque essere reciso ogni legame tra commissioni e Ministero; i profili organizzativi della giustizia tributaria non dovrebbero divergere da quelli delle altre giurisdizioni.

In secondo luogo, la giurisdizione tributaria non è esercitata da magistrati di ruolo, nominati con un concorso pubblico per esami. Se una giurisdizione può essere esercitata *anche* da giudici onorari, è difficile ammettere che possa essere esercitata *solo* da giudici onorari.

Le norme sulla composizione delle commissioni, ed in particolare gli artt. 4 e 5 del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, non sono dunque conformi alle regole del giusto processo.

L'esperienza ci mostra che non di rado le sentenze delle commissioni denotano carenza di idoneità tecnica, insufficiente esame degli atti, difetto di imparzialità. I giudici tributari – anche per la crescente complessità delle norme da applicare – non possono essere né onorari, né “*part time*”. Devono essere giudici togati, a tempo pieno²³. Si aggiunga che la necessità di un trattamento economico adeguato è un requisito dell'indipendenza²⁴.

2.2. La disciplina attuale

La riforma tributaria generale del 1971 comprendeva anche il processo e riduceva a quattro i gradi di giudizio: due dinanzi a commissioni di primo e se-

dei componenti non togati delle Commissioni, che venivano individuati tra soggetti dotati del mero diploma di istruzione secondaria. Secondo la Corte cost., “entro la massa dei diplomati in questione” era attuata una “responsabile” selezione preliminare alla nomina. Cfr. Corte cost., 7 giugno 1984, n. 154, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, p. 1235.

¹⁹ L. 13 aprile 1988, n. 117.

²⁰ D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, artt. 15 e 16.

²¹ D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 6.

²² Al Ministro dell'Economia e Finanze sono attribuiti, nei confronti dei giudici tributari e delle segreterie, poteri di vario genere (come, ad esempio, il potere di determinare il compenso spettante ai componenti delle commissioni tributarie, ex art. 13 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545), che non appaiono compatibili con i requisiti costituzionali di indipendenza e terzietà del giudice.

²³ Anche l'art. 39 del D.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con L. 15 luglio 2011, n. 111, non modifica la composizione delle commissioni in modo soddisfacente.

²⁴ Corte cost., 8 ottobre 2012, n. 223.

condo grado, seguiti da un terzo grado, che poteva svolgersi, alternativamente, dinanzi alla Commissione tributaria centrale o dinanzi alla Corte d'appello. Seguiva l'istanza dinanzi alla Cassazione²⁵.

Quella disciplina del processo presentava difetti e lacune: ad esempio, non era prevista alcuna tutela cautelare; non c'era l'obbligo di assistenza tecnica; non vi era la condanna alle spese, ecc. Vi era una norma di rinvio al solo libro primo del codice di procedura civile, per cui su molti punti si doveva ricorrere all'analogia.

Urgeva dunque una nuova riforma, che fu prevista dalla delega disposta dall'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 ed è ora contenuta nei decreti legislativi nn. 545 e 546 del 31 dicembre 1992, concernenti, rispettivamente, l'ordinamento delle commissioni ed il processo tributario.

La nuova disciplina del processo tributario rispecchia quella del processo amministrativo, ma si rinvia, in caso di lacune, alle norme del codice del processo civile, in quanto corpo organico e compiuto di disciplina processuale. Vi sono, nel D. lgs. 546, norme che riproducono disposizioni del codice, con adattamenti alle peculiarità del processo tributario.

Le novità positive di maggior rilievo della riforma del 1991-92 sono comunque numerose: l'ampliamento della giurisdizione delle commissioni (cui furono affidate anche le controversie relative ai tributi locali; la giurisdizione delle commissioni è stata poi generalizzata nel 2002); una disciplina del processo più

²⁵ La riforma del 1971 rispecchiava per molti aspetti il progetto redatto nel 1952 da una commissione costituita per iniziativa dell'Assonime (progetto e relazione, redatta da Allorio, sono in ALLORIO, *Dir. proc. trib.*, cit., p. 643 ss.). Si prevedevano due gradi di giudizio dinanzi alle commissioni, seguiti dal giudizio dinanzi alla Corte d'appello e alla Cassazione. La Commissione tributaria centrale era conservata come organo amministrativo, al quale si poteva presentare ricorso (per soli motivi di diritto) in alternativa alla via giurisdizionale dinanzi alle commissioni; la decisione della Commissione tributaria centrale era poi impugnabile dinanzi alla Corte d'appello e alla Cassazione. Il processo era strutturato come processo contro l'atto d'imposizione e, in caso di pagamento senza preventiva imposizione, come processo contro il rifiuto di restituzione. Esattamente come poi previsto dal D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636. I caratteri del processo tributario disciplinato dal D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 erano segnati dall'art. 16, che riprendeva il concetto alloriano di imposizione e caratterizzava il processo come processo di impugnazione dell'imposizione.

Sul D.p.r. n. 636 è da leggere la relazione di E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado*, in *Il contenzioso tributario*, Atti del Convegno di S. Remo (2-3 marzo 1974), Padova, 1975, p. 29 ss. Relazione che può essere considerata come il manifesto delle teorie neodichiarative, e che contrapponeva polemicamente, al sistema positivo del "giudizio su atti, al fine del loro annullamento", lo schema teorico del "processo ordinato a definire i termini del rapporto tributario". C. ammetteva il carattere impugnatorio dei ricorsi contro il ruolo e contro l'ingiunzione; la sua tesi, quindi, concerneva soltanto l'impugnazione degli avvisi di accertamento, e consisteva nel ritenere al riguardo che le commissioni tributarie fossero chiamate "a decidere il merito, avendo la loro decisione carattere assorbente e sostitutivo rispetto agli atti" (p. 42), cioè rispetto all'avviso di accertamento.

compiuta, con l'inserimento della tutela cautelare; il giudizio di ottemperanza; la condanna alle spese di lite; la previsione del ricorso per cassazione per tutti i motivi dell'art. 360 c.p.c.; l'introduzione dell'obbligo di assistenza tecnica.

3. Processo spurio

A) Secondo il D. lgs. n. 546 il processo tributario è un processo d'impugnazione di atti autoritativi, essendo autoritativo sia l'avviso di accertamento, sia gli altri atti impugnabili indicati nell'art. 19 D. lgs. n. 546²⁶. Ma nella giurisprudenza della Cassazione – con riguardo all'impugnazione dell'avviso di accertamento (della impugnazione degli altri atti non si tiene conto) – ha preso corpo un modello spurio di processo, in cui coesistono due concezioni: una è quella del processo impugnatorio (o sull'atto), l'altra riflette lo schema del processo dichiarativo (o sul rapporto).

In sintesi, secondo il tipo impugnatorio (come definito dalla stessa giurisprudenza): a) l'oggetto del giudizio è delimitato dai motivi d'impugnazione, costituenti la *causa petendi* della domanda di annullamento dell'atto impositivo²⁷; b) non è ammessa l'azione preventiva di mero accertamento²⁸, anche se è stato emesso un atto amministrativo generale²⁹; c) la legittimazione passiva spetta a chi ha emesso “*l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*”³⁰; d) il ricorrente non può sottoporre al giudice questioni estranee all'atto impugnato³¹; e) l'amministrazione non può fondare la sua difesa su titoli diversi da quelli presupposti dall'atto impugnato³²; f) sono improponibili le azioni riconvenzionali³³; g) il contribuente non può opporre alla pretesa fiscale un proprio controcredito; h) non appartengono al giudice tributario le liti tra privati su rivalse e ritenute³⁴; i) il giudice tributario (in quanto giudice amministrativo, e a differen-

²⁶ Solo quando è impugnato il silenzio-rifiuto di rimborso il processo non è rivolto all'annullamento di un atto.

²⁷ Cass., 18 giugno 2003, n. 9754; Id., 3 aprile 2006, n. 7766.

²⁸ Cass., sez. un., 12 marzo 2001, n. 103; Id., sez. un., 20 novembre 2007, n. 24011, in banca dati *fisconline*.

²⁹ Cass., 9 giugno 2003, n. 9181, in banca dati *fisconline*.

³⁰ D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10.

³¹ Cass., 22 marzo 2002, n. 4125.

³² Cass., 22 giugno 2001, n. 8569, in banca dati *fisconline*.

³³ D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23, comma 3. Cfr. Cass., 30 maggio 2001, n. 7407.

³⁴ Sull'orientamento, che attribuiva alle commissioni le liti tra privati in tema di ritenute, cfr. Cass., 6 marzo 2002, n. 4334, in *Foro it.*, 2002, I, 1692; Id., 30 ottobre 2002, n. 15317; Id., 22 settembre 2006, n. 20516. La Cassazione afferma ora la giurisdizione del giudice ordinario (Cass., sez. un., 26 giugno 2009, n. 15031, in *Giur. it.*, 2009, 11, p. 2553).

za del giudice ordinario), può annullare gli atti impugnati³⁵.

Da queste premesse seguono corollari che la giurisprudenza non accoglie. In questo tipo di processo, il giudice non ridefinisce il rapporto, ma accoglie o respinge il ricorso, sulla base dei motivi e del *petitum*, oggetto del giudizio è il diritto all'annullamento dell'atto illegittimo. Le sentenze che respingono il ricorso non sostituiscono l'atto impugnato; le sentenze che accolgono il ricorso annullano, in tutto o in parte, l'atto impugnato (e non lo sostituiscono).

B) Dalla giurisprudenza, vista nel suo insieme, emerge un modello spurio, perché, con il modello impugnatorio, coesistono orientamenti ispirati a un modello diverso. Per la giurisprudenza, che pure afferma il carattere autoritativo dell'atto impositivo e riconosce al giudice poteri di annullamento, il processo è impugnatorio solo nel momento dell'avvio (è solo "formalmente" impugnatorio), perché, una volta avviato, cambia natura, e si sviluppa e conclude come processo di c.d. impugnazione-merito³⁶.

Sembrano permanere, nel pensiero della Cassazione, aspetti del (cessato) giudizio tributario dinanzi al giudice ordinario, modellato sulle regole dell'allegato E³⁷. La giurisprudenza ha concepito per lungo tempo il processo tributario (dinanzi al giudice ordinario) come un processo di accertamento del rapporto di imposta (e di condanna alla restituzione). In caso di accoglimento della domanda del contribuente, si riteneva che l'atto impositivo non fosse annullato (in linea con l'art. 4 dell'all. E), ma sopravviveva al giudizio; la restituzione del tributo (pagato in ossequio al *solve et repete*) non era vista come conseguenza dell'annullamento dell'atto impositivo, ma come una misura riparatoria del danno inferito al privato dall'imposizione illegittima³⁸. Venuta meno ogni forma di tutela dinanzi al giudice ordinario (di merito), la concezione dichiarativa del processo è stata trasferita al processo dinanzi alle commissioni, pur essendo, questo processo, un processo il cui giudice è un giudice speciale amministrativo. Ma una simile concezione del processo tributario non ha alcun fondamento o ragion d'essere per i giudici di una giurisdizione amministrativa speciale, cui non si applica il divieto di annullamento previsto dall'allegato E. Nel "diritto vivente" della Cassazione vi è dunque un mo-

³⁵ Cass., sez. un., 15 novembre 2005, n. 23019, in *Giur. it.*, 2006, p. 1227; Id., 3 marzo 1986, n. 1322.

³⁶ La formula "impugnazione-merito" risale a E. CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Milano, 1963, p. 79, che la usava per designare l'impugnazione sostitutiva (come l'appello), contrapposta all'impugnazione meramente rescindente.

Non si può non ricordare, anche, la c.d. giurisdizione di merito del giudice amministrativo, che può riformare e sostituire l'atto impugnato.

³⁷ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 31 ss.

³⁸ Per L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, V ed., Milano, 1923, vol. I, p. 332, "la restituzione delle somme non dovute, più tardi ordinata ed eseguita, sebbene in sostanza costituisca revocazione di quell'atto, dal punto di vista formale è la pura e semplice riparazione del diritto subbiettivo leso dagli effetti di esso".

dello spurio di processo, che non si conclude (in caso di accoglimento) con sentenze di annullamento, ma con sentenze sostitutive degli atti impugnati.

C) Il primo tassello del modello spurio è lo sdoppiamento dell'atto d'imposizione, di cui la giurisprudenza non disconosce la natura autoritativa³⁹, con effetti di diritto sostanziale, ma ne è al tempo stesso affermato il valore di "*provocatio ad opponendum*"⁴⁰ o anche di "*veicolo di accesso*" al processo⁴¹. Il profilo di diritto sostanziale è poi accantonato, perché viene dato valore solo alla "*provocatio ad opponendum*". Questo *topos* giurisprudenziale è usato per ridurre al minimo il contenuto obbligatorio della motivazione. La questione riguarda il tema del giusto processo perché è necessario che a fronte di esso siano assicurate le forme di tutela che si richiedono di fronte ad un atto autoritativo. Invece, con la teoria della "*provocatio ad opponendum*" (come con qualsiasi teoria che esclude la natura autoritativa degli atti impositivi), si negano al contribuente le garanzie contrattuali ad un processo di impugnazione di atti autoritativi.

D) A questo sistema spurio di processo tributario è da ricondurre la "deregulation" del sistema chiuso degli atti impugnabili. La giurisprudenza, contraddicendo una norma espressa che rende tassativo il sistema degli atti impugnabili (art. 19), ammette che si possa ricorrere anche contro i c.d. avvisi bonari e contro qualsiasi atto che esprima una pretesa fiscale (si ammette, in sostanza, l'azione di mero accertamento). Ciò non incrementa e non riduce i diritti di difesa del contribuente, ma rende confuso e incoerente il modello di tutela. Si aggiunge l'idea (errata) secondo cui, impugnando un atto della riscossione, possono essere impugnati gli atti presupposti non notificati (quindi inesistenti).

E) L'impugnazione degli atti impositivi darebbe vita, secondo la giurispru-

³⁹ CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, cit., p. 42, invece, per accreditare la sua tesi, è costretto a sostenere addirittura, contro ogni evidenza, che gli atti d'imposizione noti sono autoritativi, ma "*rilevano per la decorrenza dei termini del ricorso*" e "*puntualizzano l'interesse a ricorrere*". Facile obiettare che gli atti tributari di imposizione hanno effetti di natura autoritativa, in ordine all'esistenza dell'obbligazione tributaria, e che dalla loro notificazione decorre non solo il termine *a quo*, ma anche il termine *ad quem*, per ricorrere.

⁴⁰ Si ritiene infatti che "l'avviso di accertamento tributario presenta due aspetti tra loro interdipendenti: l'uno sostanziale, in quanto pone in essere i presupposti per l'applicazione dell'imposta, l'altro processuale, in quanto è diretto ad affermare, ai fini della sua definitività, la pretesa tributaria, come nel medesimo determinata, affinché il contribuente possa consapevolmente scegliere tra l'accettarla, anche tacitamente, od impugnarla, se ritenuta illegittima, in seguito a tale *provocatio ad opponendum*". Così Cass., 19 giugno 1980, n. 3898, in banca dati *fisconline* e in *Leg. e giur. trib.*, 1981, p. 1343, che seguita: "in relazione a tale seconda funzione, l'obbligo di motivazione dell'accertamento deve ritenersi adempiuto quando il contribuente è posto in grado di conoscere la pretesa tributaria in tutti i suoi elementi essenziali al fine di un'efficace eventuale contestazione sull'*an* e sul *quantum debeat*". Tra le pronunce recenti, cfr. Cass., 31 marzo 2011, n. 7360; Id., 3 novembre 2010, n. 22370.

⁴¹ Sulla metafora del "veicolo" (forse non più in uso) cfr., tra le tante: Cass., 20 marzo 1998, n. 2943; Id., 18 luglio 1996, n. 6471; Id., 4 gennaio 1993, n. 8; Id., 12 aprile 2006, n. 8581.

denza, ad un processo di “impugnazione-merito”. Questa definizione del processo tributario viene usata, talvolta, per accreditare il potere del giudice di svolgere attività istruttorie sostitutive dell’istruttoria amministrativa. È questo un orientamento, di ispirazione inquisitoria, che vede nell’intervento del giudice un rimedio al difetto di base probatoria dell’atto impugnato; si sostiene che il giudice tributario potrebbe esercitare i suoi poteri istruttori per dotare di supporto probatorio la pretesa fiscale⁴². In realtà, il giudice è vincolato ai fatti indicati dalle parti. Ed è compatibile con le regole del giusto processo solo l’indirizzo giurisprudenziale, che si incontra in alcune, poche sentenze (in cause di rimborso), secondo cui il giudice può esercitare i suoi poteri istruttori solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove necessarie⁴³. Ed è solo la concezione del processo tributario come processo dispositivo⁴⁴ che s’accorda con i canoni del giusto processo.

F) Non è conforme al modello impugnatorio l’orientamento giurisprudenziale secondo cui i giudici possono “riqualificare la fattispecie”, come se l’atto impugnato perdesse valore in giudizio e il giudice potesse stabilire d’ufficio quale sia il fondamento della pretesa fiscale, prescindendo dall’atto impugnato e dalla sua motivazione (è quel che accade quando la Cassazione rileva d’ufficio i casi di elusione/abuso, sostituendo una sua motivazione a quella su cui è fondato l’atto impugnato)⁴⁵. Il giudice tributario non ha poteri sostitutivi.

⁴² Si è affermato, ad esempio, che “La Commissione tributaria può avvalersi degli ampi poteri istruttori assegnati dall’art. 7 del D.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, e demandare all’UTE gli accertamenti ritenuti necessari ai fini della decisione, poiché in base a tale disposizione le Commissioni tributarie, dotate di potere estimativo anche sostitutivo, possono acquisire ‘altronde’ gli elementi di decisione, anche prescindendo dagli accertamenti dell’ufficio finanziario e dall’eventuale difetto di prova del suo assunto ...” (Cass., 1 luglio 2003, n. 10374, in banca dati *fisconline* e in *Boll. trib.*, 2004, p. 1269).

Dalla qualificazione del processo tributario come processo di impugnazione-merito “conseguente che il rilievo che l’ufficio possa non avere provato la sussistenza in concreto di uno o più parametri cui si fa astratto riferimento nell’avviso di accertamento, non comporta che il giudice tributario debba ritenere automaticamente congrui i valori dichiarati dal contribuente; detto giudice deve, invece, formulare un proprio giudizio estimatorio sulla base degli elementi provati o comunque incontrovertibili” (Cass., 23 dicembre 2000, n. 16171, in banca dati *fisconline*).

⁴³ Cfr. Cass., 4 maggio 2004, n. 8439, in banca dati *fisconline*, secondo cui i poteri istruttori del giudice “non hanno la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell’onere probatorio delle parti, le quali, fra l’altro, non possono dolersi dell’uso che di essi il giudice abbia fatto, quanto quella di garantire la parte che si trova nell’impossibilità di esibire documenti risolutivi in possesso dell’altra parte”. Analogamente Cass., 7 febbraio 2001, n. 1701, in banca dati *fisconline* e in *Giur. imp.*, 2001, secondo cui i poteri del giudice vanno usati “solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove richieste”.

⁴⁴ Per la prima affermazione del carattere dispositivo del processo tributario cfr. F. TESAURO, *Sui principi generali dell’istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, II, p. 203; Id., *Ancora sui poteri istruttori delle commissioni tributarie*, ivi, 1988, II, p. 14.

⁴⁵ Cfr. F. TESAURO, *Elusione ed abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 703.

G) L'orientamento inquisitorio in tema di poteri istruttori si salda con l'omologo orientamento che riferisce anche ai poteri decisorii la formula della c.d. "impugnazione-merito", usata qui per indicare decisioni sostitutive del provvedimento impositivo, ossia come "impugnazione-riforma".

Il giudice tributario, nei limiti della *causa petendi* e del *petitum*, ha il potere di sindacare sia i vizi formali, sia i vizi sostanziali dell'atto impugnato⁴⁶. Nella sua cognizione rientra la obbligazione tributaria, in quanto oggetto dell'atto impugnato, ed al fine di accertare la legittimità o illegittimità dell'atto, e, di conseguenza, di annullarlo se illegittimo, in tutto o in parte.

La giurisprudenza ritiene però che, se non sono accertati vizi gravi, il giudice non deve limitarsi a rimuovere l'atto impugnato, ma deve emettere una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento. Giudizio di "impugnazione-merito" significa dunque "annullamento-riforma" dell'atto impugnato, ossia determinazione *ex novo* della base imponibile del tributo, anche sulla base di prove e criteri diversi da quelli posti dall'amministrazione a fondamento dell'atto impugnato⁴⁷. La formula "impugnazione-merito" (o "impugnazione-riforma") viene applicata dunque a decisioni che sono in realtà decisioni di annullamento parziale⁴⁸.

Non è comunque accettabile l'idea che la decisione della commissione sostituisca, con la dichiarazione⁴⁹, l'atto amministrativo. Non è accettabile insomma il concetto secondo cui il giudice, avvalendosi dei suoi poteri istruttori, potrebbe svolgere una indagine che prescinde dai fatti sui quali si fonda l'atto impositivo, e, in base ai risultati così acquisiti, potrebbe sostituire l'atto impugnato. Ciò significa connotare in senso inquisitorio i poteri del giudice tributario. E sia il riconoscimento al giudice tributario di poteri istruttori di tipo inquisitorio, sia il riconoscimento di poteri decisorii, sostitutivi dell'atto impugnato, confliggono con le regole costituzionali del giusto processo.

H) In tema di onere della prova la giurisprudenza, applicando l'art. 2697 cod. civ. (ossia la semplificazione analitica della fattispecie), afferma, da un lato, che l'amministrazione finanziaria (indicata come "attore sostanziale") deve provare gli elementi positivi della fattispecie imponibile, e, dall'altro, che il contri-

⁴⁶ Il giudice tributario, quando valuta "il merito del rapporto", giudica in realtà il contenuto sostanziale dell'atto impugnato. Il processo tributario, dunque, nascente da un ricorso avverso un atto d'imposizione, è sempre un processo d'impugnazione, sia nel caso in cui vengano dedotti vizi formali, sia nel caso in cui vengano dedotti vizi di contenuto dell'atto d'imposizione.

⁴⁷ Cfr. Cass., 23 marzo 2001, n. 4280, in *Giur. imp.*, 2001, p. 1235; Id., 23 dicembre 2000, n. 16171, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 23; Id., 19 febbraio 2004, n. 3309, in *Boll. trib.*, 2004, p. 714.

⁴⁸ Ad esempio, la sentenza che riduce il valore di un immobile, o la misura del reddito accertato, è una sentenza di annullamento parziale, che il giudice tributario può legittimamente assumere (nella logica del giudizio impugnatorio).

⁴⁹ È evidente l'infondatezza dell'idea, secondo cui la sentenza sostituirebbe persino la dichiarazione.

buente deve provare i fatti che riducono l'entità dell'imponibile o dell'imposta.

Ma, se il processo tributario è un processo d'impugnazione, i fatti da dimostrare sono i fatti sui quali si fonda e dai quali trae legittimità l'atto impugnato; la mancata prova di quei fatti, se contestati dal ricorrente, equivale alla prova negativa; il che, tradotto in termini di onere della prova, vuol dire che l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare i fatti sui quali si fonda l'atto impugnato. È, questo, un principio che deve considerarsi costituzionalmente sancito; l'art. 24 Cost. impedisce di addossare a chi esercita il suo diritto di difesa (il contribuente), contro un atto autoritativo, il rischio della mancata prova del fatto costitutivo della pretesa fiscale⁵⁰.

I) Secondo la Cassazione il giudicato, che investe un fatto con effetti tributari pluriennali, vincola anche in altri giudizi tra le stesse parti, in altri periodi di imposta, nei quali abbia rilievo lo stesso fatto⁵¹. Anche questo orientamento, oltre ad essere privo di basi positive, lede il diritto di difesa, costituzionalmente sancito⁵².

4. La tutela cautelare

A) La tutela cautelare, nella forma della sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto impugnato, è stata prevista solo con la riforma del 1992. Prima di allora, la mancanza di tutela cautelare non è mai stata giudicata incostituzionale⁵³.

Il potere di sospensione cautelare è congiunto al potere di annullamento de-

⁵⁰ Corte cost., 9 luglio 2002, n. 332. Cfr. V. TAVORMINA, *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, p. 129.

⁵¹ Si veda Cass., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916, che, con riguardo ad "elementi rilevanti ai fini della determinazione del dovuto che siano comuni a più periodi d'imposta", ha stabilito che il giudicato relativo ad un periodo d'imposta è vincolante nel giudizio relativo ad altri periodi.

⁵² La dottrina si è posto il seguente quesito: "se in una lunga serie di accertamenti, di relative impugnazioni e conseguenti giudizi, uno solo di questi, magari di minimo rilievo oggettivo, diventa definitivo, per decorrenza dei termini, inammissibilità di un gravame, o che altro, pur trattandosi di «giudicato» tutt'affatto erroneo, frutto di una malaccorta o negligente difesa, lo stesso debba comunque estendersi a tutti gli altri giudizi, nonostante la diversità di oggetti e di effetti, di istruttorie acquisite o non acquisite, e così via, sol perché la questione trattata era la stessa, in tal modo propagando a macchia d'olio l'errore commesso da un giudice ed imponendolo irrimediabilmente agli altri?". La risposta è stata netta: "Il diritto di difesa esige che il giudizio si formi in ciascun processo e su quanto ne forma oggetto. L'estensione del giudicato extra moenia limita, incostituzionalmente, il diritto alla difesa, oltre che la libertà decisoria di ciascun giudice, non meno di quanto avviene (...) per i giudizi con soggetti parzialmente diversi" (C. GLENDI, *Giuste aperture al "ne bis in idem" in Cassazione, ma discutibili estensioni del giudicato tributario extra moenia*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2006, p. 557).

⁵³ Anche prima della riforma processuale del 1972 furono ritenute costituzionalmente legittime le disposizioni che escludevano il potere di sospensione giudiziale (Corte cost., 7 luglio 1962, nn. 86 e 87, in *Giur. it.*, 1962, I, 1, 1281 e 1284; Id., 4 luglio 1963, n. 116, ivi, 1963, I, 1, 1172; Id., 26 dicembre 1968, n. 138, ivi, 1969, I, 1, 397).

gli atti amministrativi⁵⁴. E poiché i giudici tributari possono annullare gli atti impugnati, è anomalo che non possano anche sospenderli⁵⁵.

La Corte costituzionale, nella sentenza 1° aprile 1982, n. 63⁵⁶, rimanendo ancorata alla concezione dichiarativa del processo tributario, ha fatto leva su tale concezione, riduttiva della tutela giurisdizionale in materia tributaria, per escludere la stessa configurabilità di un potere di sospensione e, per ciò, per escludere l'incostituzionalità del difetto di tutela cautelare.

Il D.lgs. n. 546 del 1992 ha introdotto la sospensione cautelare dell'esecuzione degli atti impugnati, attestando con ciò che gli atti impugnati non sono meri atti, o atti dichiarativi, ma atti provvedimenti, produttivi di propri effetti, sui quali il giudice ha il potere di incidere, in via temporanea (mediante sospensione) e in via definitiva (con pronuncia di annullamento).

Il D.lgs. n. 546 non prevede in modo espresso il potere di sospendere l'atto impugnato nelle fasi di gravame; e la Corte costituzionale ha ritenuto che, nelle fasi di gravame, la tutela cautelare non è costituzionalmente garantita⁵⁷. Di recente, però, la Corte ha mutato orientamento, ed ha ritenuto che la sospensione è ammessa anche dopo la sentenza di secondo grado⁵⁸. La Cassazione ha accolto la tesi della Corte costituzionale⁵⁹.

⁵⁴ Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 284, in *Giur. it.*, 1975, I, 1, 1028; Id., 17 luglio 1975, in *Giur. cost.*, 1975, p. 1686.

⁵⁵ La concezione dichiarativa del processo tributario implica invece che il giudice tributario non abbia poteri sospensivi, vuoi perché gli atti dichiarativi non producono effetti da eseguire (e quindi effetti sospendibili), vuoi perché il giudice che non ha poteri di annullamento non ha neanche poteri di sospensione. Non a caso, al giudice ordinario è negato il potere di sospendere gli atti amministrativi, in quanto non dotato del potere di annullarli.

⁵⁶ In *Giur. it.*, 1982, I, 1, 1342.

⁵⁷ Nella sentenza 31 maggio 2000, n. 165, in *Foro it.*, 2000, I, 2113, la Corte costituzionale ha affermato che "la garanzia costituzionale della tutela cautelare [deve] ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga – con efficacia esecutiva – la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto dunque il presupposto stesso della invocata tutela. Con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore". La questione è stata riproposta con riferimento al potere di sospensione dell'efficacia esecutiva delle sentenze di primo grado, previsto dall'art. 283 c.p.c., ed è stata di nuovo dichiarata infondata (ord. 19 giugno 2000, n. 217, in *Giur. cost.*, 2000, p. 1727, e 27 luglio 2001, n. 325, in *il fisco*, 2001, p. 10972).

⁵⁸ Corte cost., 5 aprile 2010, n. 217, in *Giur. it.*, 2010, p. 2447, ha dichiarato inammissibile la questione di costituzionalità perché il giudice *a quo* non aveva esperito il tentativo di una interpretazione costituzionalmente orientata.

Corte cost., 26 aprile 2012, n. 109, ivi, 2012, 2183, ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità, in ragione della "riscontrata possibilità di un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione denunciata".

⁵⁹ Cass., 24 febbraio 2012, n. 2845, in *Giur. it.*, 2012, p. 1445.

B) Il tema va affrontato chiarendo, in via preliminare, quale sia l'oggetto di sospensione, se la sentenza o il provvedimento impugnato.

L'avviso di accertamento, come tutti i provvedimenti amministrativi, è di per sé dotato di efficacia immediata⁶⁰, che è però sospesa dalla presentazione del ricorso, per i tributi cui si applica l'art. 15 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602. In base a tale disposizione, se è presentato ricorso, l'Amministrazione finanziaria può riscuotere un terzo dell'imposta (con gli interessi). Con la pubblicazione della sentenza di primo grado, la sospensione dell'efficacia dell'atto impositivo non dipende più dal ricorso, ma dalla sentenza.

L'art. 47 del D.lgs. n. 546 prevede, al primo comma, che la sospensione può essere richiesta alla commissione provinciale, e, al comma settimo, che gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

Se la sentenza respinge o dichiara inammissibile il ricorso, la sospensione dell'efficacia dell'avviso di accertamento si riduce. La sentenza ha una sua esecutività, che rende riscuotibile una frazione ulteriore del tributo, in aggiunta a quella riscuotibile dopo la presentazione del ricorso⁶¹. È questa la misura in cui l'atto impugnato, a norma dell'art. 68, comma 1, D.lgs. n. 546⁶² diventa eseguibile, *ope legis*, a seguito della sentenza che dichiara l'inammissibilità o l'infondatezza del ricorso⁶³.

⁶⁰ "I provvedimenti amministrativi efficaci sono eseguiti immediatamente, salvo che sia diversamente stabilito dalla legge o dal provvedimento medesimo" (art. 21-*quater* della L. 7 agosto 1990, n. 241).

⁶¹ L'art. 68, comma 1, lett. a), riferendosi al caso in cui la sentenza è totalmente negativa, dispone che il tributo deve essere pagato per i due terzi. A norma della lett. b), se la sentenza accoglie parzialmente il ricorso, il tributo deve essere pagato "per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi".

Ciò significa, ad esempio, che, se la sentenza di primo grado accoglie il ricorso riducendo a metà l'importo del tributo stabilito dall'avviso di accertamento, l'importo riscuotibile è l'intero importo dovuto a seguito della sentenza.

Se invece la sentenza riduce il tributo del dieci per cento, la somma riscuotibile è pari ai due terzi.

⁶² Le sentenze con cui sono respinte le domande di impugnazione hanno natura di sentenze di mero accertamento, in quanto si limitano a dichiarare l'inesistenza del diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato. L'atto impugnato non è sostituito dalla pronuncia del giudice. Gli effetti dell'atto impugnato continuano ad essere effetti dell'atto, non della pronuncia. Perciò quando l'amministrazione, a seguito della sentenza che respinge l'impugnazione di un avviso di accertamento, iscrive a ruolo la somma da riscuotere, non esegue la sentenza, ma l'avviso di accertamento; analogamente, se viene respinto un ricorso contro il ruolo, la riscossione avviene in base al ruolo, non in base alla sentenza.

⁶³ Le commissioni tributarie emettono sentenze di condanna in senso tecnico solo a carico dell'ente impositore, quando accolgono domande di rimborso.

Solo queste sentenze, quando passano in giudicato, possono essere munite di formula esecutiva, ai sensi dell'art. 69 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

La sentenza di primo grado, che respinge o dichiara inammissibile il ricorso, è una sentenza esecutiva.

Non è una sentenza di condanna (del contribuente), ma una sentenza a contenuto dichiarativo; la sua esecutività incide sull'esecutività dell'atto impugnato.

È portato ad esecuzione l'avviso di accertamento impugnato, se è esecutivo, o il ruolo, se l'avviso è iscritto a ruolo (accertamento non esecutivo), o il c.d. atto di rideterminazione del dovuto (del tributo o delle sanzioni) a seguito di sentenze⁶⁴. Nessuna norma prevede che sia iscritta a ruolo la sentenza⁶⁵. Una norma espressa (l'art. 68 del D.lgs. n. 546) prevede infatti che il tributo, con gli interessi, dev'essere pagato (per non più dei due terzi) “*dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso*”. La sentenza, però, non si sostituisce all'atto impugnato, ma ne “libera” l'efficacia.

C) Se dunque l'esecuzione dell'atto d'imposizione impugnato dipende dalla sentenza sottoposta a gravame, la sospensione in appello ha riguardo alla sentenza appellata. La sospensione della riscossione, cessata (parzialmente) per effetto della sentenza impugnata, può essere ripristinata dal giudice di appello, nell'esercizio dei suoi poteri cautelari, *ex art. 283 c.p.c.*

L'atto da eseguire resta l'atto impugnato, ma in appello l'esecuzione dell'atto impugnato dipende dalla sentenza appellata.

Il provvedimento che sospende la sentenza di primo grado, che, respingendo il ricorso, ha reso riscuotibile una frazione ulteriore di quanto dovuto in base all'atto impugnato, fa cessare l'effetto della sentenza di primo grado sulla esecutività dell'atto impugnato.

D) Se in appello è emessa sentenza negativa per il contribuente, viene meno la sospensione dell'atto impugnato (dipendente dalla pendenza del processo) ed è riscuotibile tutto il dovuto (in base all'atto impugnato), ai sensi dell'art. 68, comma 1, del D.lgs. n. 546 (dedotto ovviamente il riscosso).

⁶⁴ Cfr. F. TESAURO, *La tutela cautelale nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1733. La tesi è avallata da Corte cost., ord. 5 aprile 2007, n. 119, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, p. 890, ove si afferma che costituisce oggetto della sospensione cautelare l'efficacia del provvedimento impositivo e non quella della sentenza del giudice di prime cure che ha rigettato il ricorso del contribuente.

⁶⁵ Non a caso, l'art. 14 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, prevede che si iscrivono a ruolo a titolo definitivo le somme dovute in base ad accertamenti definitivi, facendo riferimento non solo agli avvisi non impugnati, ma anche a quelli divenuti definitivi per effetto del passaggio in giudicato della sentenza di rigetto.

La notifica della cartella di pagamento deve avvenire entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art. 25 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602). Anche qui il legislatore si riferisce non solo all'avviso non impugnato, ma all'avviso divenuto definitivo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza di non accoglimento del ricorso.

L'art. 14 e l'art. 25 citati dimostrano dunque che la sentenza di rigetto del ricorso non sostituisce l'atto impugnato, e che viene iscritto a ruolo l'atto vanamente impugnato, non la sentenza che rigetta il ricorso (o la dichiara inammissibile).

L'art. 62, D.Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che «*al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal c.p.c. in quanto compatibili con quelle del presente decreto*». Si applica quindi l'art. 373 c.p.c., a norma del quale «*il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa*»⁶⁶.

L'art. 373 c.p.c., applicato nel processo tributario, ove il titolo esecutivo è l'atto impugnato, è da intendere nel senso che il giudice di secondo grado, sospendendo l'esecutività della (sua) sentenza, ne sospende l'effetto sulla esecutività dell'atto impugnato.

Viene sospeso quel particolare effetto *ex lege* di tale sentenza, che consiste nel determinare la cessazione della sospensione; viene, in tal modo, ripristinata la sospensione della riscossione.

5. Idee per un codice

A) Occorre una revisione profonda del processo tributario. La *guideline* della riforma è il principio del “giusto processo”. L'occasione storica da cui è nata la riforma dell'art. 111 è legata a questioni di prova nel processo penale, ma l'art. 111 interessa in modo particolare il processo tributario, in quanto processo “minore”, che stenta a raggiungere lo *standard* degli altri processi.

B) Abbiamo già detto che è necessario istituire un ruolo di giudici tributari, cui si accede mediante concorso per esami, simile a quello previsto per le altre magistrature.

In tema di assistenza tecnica, la Corte costituzionale non ha ritenuto che debba essere riservata agli avvocati⁶⁷. L'assistenza tecnica riconosciuta ad altre categorie professionali è un riflesso della loro competenza tecnica⁶⁸. Da ciò do-

⁶⁶ L'art. 373, secondo comma, c.p.c., prevede che l'istanza si propone con ricorso al presidente del collegio, il quale ordina con decreto la comparizione delle parti (dinanzi a sé o dinanzi al collegio in camera di consiglio). Con lo stesso decreto, in caso di eccezionale urgenza, può essere disposta provvisoriamente l'immediata sospensione dell'esecuzione.

⁶⁷ La Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 2, del D. lgs. n. 546, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui non riserva in via esclusiva agli avvocati l'assistenza tecnica, ritenendo che la norma esaminata “non comprime in alcun modo il diritto di difesa della parte, alla quale è attribuita la facoltà di avvalersi, oltre che dell'assistenza degli avvocati, anche di quella di soggetti aventi diversa qualificazione professionale” (Corte cost., ord. 3 giugno 1998, n. 210, in *il fisco*, 1998, p. 10008).

⁶⁸ La Corte non ha ritenuto fondata la questione di costituzionalità delle norme che “non riconoscono competenza piena nell'assistenza tecnica dei contribuenti nel processo tributario ai consulenti del lavoro iscritti nei rispettivi albi professionali” (L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 30, comma 1, e D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 2), osservando che la scelta del legi-

vrebbe discendere l'illegittimità costituzionale delle norme che non rispecchiano questo criterio, attribuendo ai professionisti diversi dagli avvocati una competenza che oltrepassa i limiti della loro competenza tecnica; l'abilitazione a difendere dinanzi alle commissioni tributarie dovrebbe essere limitata alle cause in cui si riflette la loro competenza tecnica.

Ma è necessario andare oltre. Ciò che occorre, al difensore, non è solo la competenza professionale nella materia che forma oggetto del processo, ma la competenza processuale. Non v'è ragione per derogare, nel processo tributario, alla regola generale secondo cui *“davanti a qualsiasi giurisdizione speciale la rappresentanza, la difesa e l'assistenza possono essere assunte soltanto da un avvocato ovvero da un procuratore assegnato ad uno dei Tribunali del distretto della Corte d'appello e sezioni distaccate, nel quale ha sede la giurisdizione speciale”*⁶⁹.

Come è stato osservato⁷⁰, l'abilitazione alla difesa alle tante e diverse categorie, indicate nell'art. 12, risponde solo ad una esigenza corporativa, con la conseguenza che è permesso alla parte privata di avvalersi inconsapevolmente anche di soggetti che non sempre sono all'altezza del ruolo affidato, per cui risulta lesa il principio di effettività del contraddittorio.

Secondo l'attuale disciplina, l'Amministrazione finanziaria può farsi assistere dall'Avvocatura in secondo grado, ma non in primo. Può essere ritenuto incostituzionale che le sia negata la facoltà di farsi assistere in primo grado da un difensore tecnico.

In conclusione, i canoni del giusto processo esigono che sia resa obbligatoria la difesa tecnica sia per il ricorrente, sia per la parte pubblica.

C) Vi sono norme relative allo svolgimento del processo tributario che devono essere riformate, distinguendo tra processi tributari di rimborso e processi di impugnazione.

Con riguardo ai processi di rimborso, il diritto al rimborso non dovrebbe essere sottoposto a termine decadenziale (che è rilevabile d'ufficio), ma al termine di prescrizione; il rifiuto di rimborso non dovrebbe essere assimilato ad un provvedimento impositivo, ma considerato come semplice rifiuto di adempiere; da esso non dovrebbe decorrere il termine di ricorso breve e decadenziale, ma (solo) il termine ordinario di prescrizione.

D) Nel processo dinanzi alle commissioni, la parte pubblica può costituirsi in giudizio alla vigilia dell'udienza, con il rischio di pregiudicare il diritto di difesa

slatore appare “il riflesso della competenza professionale riconosciuta ai consulenti del lavoro, nella materia tributaria, dalla disciplina vigente”, e che, del resto, analogo criterio è stato adottato per altre categorie professionali (quali, ad esempio, gli ingegneri, i geometri e i periti edili). Cfr. Corte cost., 24 luglio 1998, n. 328, in *il fisco*, 1998, p. 11008.

⁶⁹ Art. 7, primo comma, R.d.l. 27 novembre 1933, n. 1578, conv. nella L. 22 gennaio 1934, n. 36, concernente l'“ordinamento delle professioni di avvocato e procuratore”.

⁷⁰ Cfr. C. BALBI, *Assistenza tecnica obbligatoria ed effettività del contraddittorio nel processo tributario*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, p. 131.

del ricorrente. Né si comprende la ragione per cui la replica alle memorie è ammessa solo se non è richiesta la discussione orale.

La fase istruttoria non è autonoma. Dovrebbe invece essere prevista per processi su materie complesse.

La facoltà di richiedere relazioni tecniche ad organi pubblici, che non sono estranei all'oggetto delle liti fiscali, dovrebbe essere soppressa.

Nel processo tributario non sono ammesse le testimonianze. Ciò è senza un plausibile motivo: ciò differenzia il processo tributario non solo dagli altri processi del nostro ordinamento, ma anche dai processi tributari di altri ordinamenti⁷¹.

Poiché invece le dichiarazioni di terzi sono ammesse e di fatto raccolte in sede amministrativa ed utilizzate come giustificazione di provvedimenti impositivi, e, per tale via, introdotte nel processo (e usate da chi giudica), siamo di fronte ad una aporia, cui non pone rimedio la facoltà, riconosciuta al contribuente, di contrapporre a sua volta, alle dichiarazioni raccolte in sede amministrative, dichiarazioni scritte atipiche⁷².

La diversità di disciplina, sotto questo aspetto, tra processo civile e processo amministrativo, da un lato, e processo tributario, dall'altro, non è sembrata, alla Corte, un motivo di incostituzionalità, perché “*non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo*”. Le differenze, però, non devono essere prive di giustificazione.

Vi sono casi in cui la prova testimoniale è condizione di effettività della tutela giurisdizionale, specie quando i fatti di cui si discute nel processo tributario sono oggetto di esame anche in sede penale, ove l'istruttoria si basa in modo prevalente su prove testimoniali.

La Corte europea dei diritti dell'uomo, nel caso *Jussila*⁷³, ha affermato che l'assenza di pubblica udienza e il divieto di prova testimoniale sono sì compatibili con il principio del giusto processo, ma a condizione che non ne derivi un grave pregiudizio alla posizione processuale dell'interessato sul piano probatorio.

Per adeguare il processo tributario alle regole del giusto processo dovrebbe dunque cadere il divieto della prova per testi, ammessa ora anche dal codice del processo amministrativo.

E) L'art. 33 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, subordina la trattazione in

⁷¹ L'esclusione della prova testimoniale non appartiene neppure alla tradizione del nostro processo tributario. Fu sancita dal D.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, che modificò l'art. 35 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636. Attualmente è stabilita – in ossequio alla legge delega – dall'art. 7 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Prima di allora, era ammessa. La riforma del 1992, su questo punto, ha segnato un arretramento.

⁷² Sulla questione di costituzionalità, la Corte Costituzionale si è sempre espressa nel senso della infondatezza. Cfr. Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in *Giur. it.*, 2000, p. 1075.

⁷³ Sentenza 23 novembre 2006, su ricorso 75053/01, in *Rass. trib.*, 2007, p. 216.

pubblica udienza e la discussione orale ad una richiesta di parte. La norma è stata tacciata di incostituzionalità, per contrasto con gli artt. 24, 53 e 101 Cost., ma la Corte ha dichiarato infondata la questione⁷⁴. La pubblicità dell'udienza, se risponde ad un interesse pubblico, non può dipendere da una libera scelta delle parti.

F) Le sentenze tributarie non possono essere impugnate con opposizione di terzo ordinaria, ai sensi dell'art. 404, primo comma, c.p.c.⁷⁵; in ciò il processo tributario si differenzia dal processo amministrativo nel quale il particolare istituto è stato introdotto per effetto di un intervento della Corte costituzionale⁷⁶.

Le sentenze tributarie, emesse nei processi di impugnazione di un atto impositivo o nei processi di rimborso, non producono, di regola, pregiudizi che pongano problemi di tutela mediante l'opposizione di terzo.

Possono esservi, però, anche in ambito tributario, situazioni rispetto alle quali il terzo potrebbe aver interesse a tutelarsi mediante opposizione alla sentenza resa *inter alios*⁷⁷. L'art. 50 del D.lgs. n. 546 non prevede l'applicabilità dell'art. 404 c.p.c., né altro rimedio, uguale o equivalente. La Corte cost., nella sentenza n. 177 del 1995, dopo aver notato che l'opposizione di terzo è prevista, oltre che nel processo civile, anche in altri processi (giudizi dinanzi alla Corte dei conti e alla Corte di giustizia delle Comunità europee), richiama i principi elaborati relativamente all'opposizione di terzo dalla giurisprudenza e dalla dottrina civilprocessualistica; tali principi "*costituiscono un indispensabile punto di riferimento per la teoria generale del processo, in quanto il rimedio, sia pur presente, come si è ricordato, anche in altri tipi di processo, trova più compiuta disciplina nel codice di procedura civile, che può considerarsi in proposito il prototipo tanto che parte della dottrina ha ritenuto che la disciplina fosse applicabile in via interpretativa al processo amministrativo*".

Ad avviso della Corte, l'inapplicabilità dell'opposizione ordinaria, non permettendo di rimuovere l'incompatibilità fra la situazione giuridica definita dalla sentenza e quella di cui sia titolare un terzo, lede il diritto di difesa del terzo ed è fonte di una ingiustificata disparità di trattamento.

Analogamente, può affermarsi che la mancanza attuale dell'opposizione di

⁷⁴ Corte cost., 23 aprile 1998, n. 141, in *Rass. trib.*, 1998, p. 797.

⁷⁵ L'opposizione di terzo ordinaria, prevista dall'art. 404, primo comma, c.p.c., è il rimedio posto a disposizione dei terzi, i cui diritti siano pregiudicati da una sentenza, divenuta irretrattabile, pronunciata fra altri soggetti.

Non suscita perplessità l'esclusione dell'opposizione di terzo revocatoria, prevista dall'art. 404, secondo comma, c.p.c., di cui possono avvalersi creditori ed aventi causa di una delle parti, quando la sentenza è "l'effetto di dolo o collusione a loro danno", ipotesi della quale sembra certa l'impossibilità che si realizzi nel processo tributario.

⁷⁶ Corte cost., 17 maggio 1995, n. 177, in *Giur. it.*, 1995, I, 504.

⁷⁷ In materia catastale, la Cassazione ritiene che il giudicato catastale, emesso a conclusione di un processo al quale possono partecipare solo il contribuente e l'Agenzia del territorio (ora, Agenzia delle Entrate), vincola anche i terzi, tra cui i Comuni, che debbono applicare l'imposta sugli immobili in base ai valori catastali.

terzo nel processo tributario determina una situazione di contrasto con gli artt. 3 e 24, per cui il codice del processo tributario dovrebbe prevedere l'opposizione di terzo ordinaria fra i mezzi di impugnazione delle sentenze tributarie.

G) Occorre introdurre la tutela cautelare *ante causam*. Se l'atto impositivo, sessanta giorni dopo la notifica, è già titolo esecutivo, diventa necessario impugnarlo subito dopo la sua notifica, per ottenere che venga sospeso prima che diventi esecutivo (e prima che si renda dovuto l'aggio spettante all'agente della riscossione). Attualmente la competenza sull'istanza cautelare spetta al collegio, ma è previsto, come nel processo amministrativo, che il presidente della commissione possa disporre interinalmente la sospensione fino alla pronuncia del collegio. Sia l'ordinanza collegiale, sia il decreto presidenziale, presuppongono un'istanza che avvia un procedimento incidentale; presuppongono, cioè, la presentazione del ricorso. Non è prevista alcuna forma di tutela preventiva. La lacuna è grave, specie se si considera che l'avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi e Iva è anche atto della riscossione ed è esecutivo non appena scaduto il termine di sessanta giorni entro cui può essere impugnato. È a questo punto evidente che si impone, anche nel processo tributario, la previsione di una forma di tutela *ante causam*, come nel processo civile (artt. 669-ter c.p.c.) e nel processo amministrativo (art. 61 del codice processo amministrativo).

H) Se nella disciplina del processo tributario si incontrano delle lacune, si applicano le norme del codice di procedura civile⁷⁸.

Quando non vi erano norme di rinvio, la dottrina e la giurisprudenza sopperivano alle lacune della disciplina del processo tributario con l'analogia, facendo leva sul concetto di diritto processuale comune. Ora l'applicazione del diritto processuale comune è stata istituzionalizzata. Non avviene più per analogia, ma in base ad una norma espressa di rinvio. Un tempo l'interprete, constatando una lacuna, doveva porsi il problema se sussistessero i presupposti dell'applicazione analogica; ora, invece, deve verificare se il "particolarismo" del processo tributario sia un ostacolo all'applicazione della norma pertinente del codice di procedura civile. L'interprete deve insomma sottoporre la norma del codice al *test* di compatibilità. Ciò conferma che il codice di procedura civile è richiamato non perché vi sarebbe omogeneità tra processo civile e processo tributario, ma per la natura di diritto processuale comune che si riconosce alla disciplina del proces-

⁷⁸ In precedenza, nel D.p.r. 30 ottobre 1972, n. 636, l'art. 39 richiamava solo il libro primo del codice di procedura civile, con alcune esclusioni.

Dispone ora l'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 546, che: "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile".

Non diversamente, l'art. 50 del Codice del processo amministrativo richiama le disposizioni del c.p.c., "per quanto non espressamente previsto dal presente codice" ed "in quanto compatibili o espressione di principi generali".

so civile. E conferma la diversità tra i due processi: se così non fosse, non sarebbe richiesta la verifica della compatibilità.

Il processo tributario è dunque regolato, in via primaria, dalle norme del D.lgs. 546, e, in via sussidiaria, dal codice di procedura civile, in base ad una norma di rinvio generico. Vi sono poi, nel D.lgs. n. 546, norme di rinvio ricettizio a specifiche disposizioni del c.p.c., e norme che escludono l'applicazione di specifiche disposizioni.

Il generale rinvio al codice di procedura civile impedisce di ritenere che il sistema normativo del processo tributario sia un sistema del tutto autonomo. E rende (o può rendere) inutili i rinvii analitici. Se non fosse stata adottata la clausola generale di rinvio, il legislatore avrebbe potuto evitare di "delegare" all'interprete il compito di individuare i casi in cui il testo contenuto nel D.lgs. n. 546 dev'essere integrato con norme del diritto processuale comune.

Occorre invece la formulazione di un testo tendente all'autosufficienza, con specifici, tassativi rinvii alle norme del codice di procedura civile, in modo da predeterminare normativamente quali norme del codice di procedura civile si applicano e quali non si applicano.

I) Occorre una disciplina organica, un codice del processo tributario, in cui sia minimo il bisogno di rinvii ad altre fonti⁷⁹. Dovrebbero essere esplicitati i principi generali⁸⁰.

Il codice dovrebbe comprendere, oltre le norme del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le norme processuali disseminate in altri testi, come, tra le altre: le norme sulle prove, contenute nel D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32; l'art. 61 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 59 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633; le norme in materia di processo esecutivo, contenute nel D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602; le norme processuali relative alle sanzioni, contenute nell'art. 19 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; le norme in tema di misure cautelari a favore dell'amministrazione, racchiuse nell'art. 22 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁷⁹ Cfr. F. TESAURO, *Idee per un codice del processo tributario*, in *Neotera*, 2001, 1, p. 16.

⁸⁰ Si pensi, oltre che ai principi generali di qualunque processo (principio della domanda e del contraddittorio, corrispondenza tra chiesto e pronunciato), ai principi richiamati nei primi sette articoli del codice del processo amministrativo, e ai nuovi principi introdotti nel 2009 nel codice di procedura civile (come la rimessione in termini, la *translatio iudicij*, il principio di non contestazione e il contraddittorio su questione rilevata d'ufficio).

ELENCO DELLE PUBBLICAZIONI

(a cura di Chiara Francioso e Irene Pini)

1969

- F. Tesauro, *Inestensibilità del privilegio speciale ex art. 2759 C.C. alla imposta di R. M. cat. C/2*, in *Giur. it.*, 1969, I, 2, cc. 585-590.
- F. Tesauro, *Note sul concetto di controversia d'imposta, a proposito della competenza in materia di opposizione nella esecuzione tributaria in base a ingiunzione*, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, cc. 2131-2136.

1970

- F. Tesauro, *Spunti problematici sull'imposizione concordata, in relazione a un caso di invalidità*, in *Giur. it.*, 1970, III, 2, cc. 19-24.
- F. Tesauro, *Rilievi in tema di concordato tributario, con particolare riguardo a taluni indirizzi giurisprudenziali*, in *Giur. it.*, 1970, III, 2, cc. 55-60.
- F. Tesauro, *Oggetto del concordato ed imposizione condizionale*, in *Giur. it.*, 1970, III, 2, cc. 93-94.

1972

- F. Tesauro, *La ripetizione di somme inevitabilmente pagate a causa di errori materiali dell'ufficio*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, II, pp. 782-794.
- F. Tesauro, *La ripetizione dell'indebito in caso di versamento in tesoreria e di ritenuta diretta*, in *Giur. it.*, 1972, III, 2, cc. 5-12.
- F. Tesauro, *In tema di rinvio della trattazione della causa nel processo tributario*, in *Giur. it.*, 1972, III, 2, cc. 33-36.
- F. Tesauro, *Sulla possibile sopravvivenza del concordato e dell'integrazione dell'accertamento con riguardo alle nuove imposte dirette concernenti le persone fisiche*, in *Le imposte dirette erariali*, 1972, I, pp. 65-77.

1973

- F. Tesauro, *Termine per la trasmissione del ricorso alla Commissione e momento costitutivo del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1973, III, 2, cc. 33-38.
- F. Tesauro, *Modello costituzionale e modello statutario della delega di funzioni amministrative regionali agli enti locali*, in *Giur. it.*, 1973, IV, cc. 173-189.

1974

- F. Tesauro, *Vecchi e nuovi problemi in tema di tassazione dei redditi delle società personali*, in *Giur. it.*, 1974, III, 2, cc. 23-32.
- F. Tesauro, *Sui rimedi giurisdizionali contro l'iscrizione a ruolo di somme non dovute*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, II, pp. 297-311.

1975

- F. Tesauro, *Il rimborso dell'imposta*, UTET, Torino, 1975.
- F. Tesauro, *La consolidazione dell'usufrutto nella disciplina intertemporale della legge del registro*, in *Boll. trib.* 1975, pp. 1580-1585.
- F. Tesauro, *Attività economica non produttiva di redditi e principio di capacità produttiva*, in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, pp. 165-171.
- F. Tesauro, *A proposito di rinnovazione della notifica di atti tributari impugnati*, in *Giur. it.*, 1975, III, 2, cc. 17-20.
- F. Tesauro, *A proposito di condono e di rimborso d'imposta*, in *Giur. it.*, 1975, III, 2, cc. 23-24.
- F. Tesauro, *Nota sulla tassazione delle disposizioni patrimoniali contenute nelle sentenze di separazione o di divorzio*, in *Giur. it.*, 1975, I, 2, cc. 611-614.
- F. Tesauro, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, pp. 90-119.
- F. Tesauro, *Competenza del giudice ordinario sulle questioni di fatto non estimative ed in-costituzionalità del difetto di istruzione preventiva nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, pp. 17-27.

1976

- F. Tesauro, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in AA.VV., *Risultati e prospettive della riforma tributaria in materia di imposizione indiretta (Pavia, 13-14 dicembre 1974)*, Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura, Pavia, 1976, pp. 116-135.
- F. Tesauro, *Solidarietà e condono*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, pp. 537-540.
- F. Tesauro, *Limiti di esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, II, pp. 102-119.
- F. Tesauro, *Sospensione fiscale del processo civile e jus superveniens*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, II, pp. 241-254.

1977

- F. Tesauro, *Parità delle armi e processo tributario*, in AA.VV., *L'eguaglianza delle armi nel processo civile. Atti del Convegno del 10 dicembre 1976*, Giuffrè, Milano, 1977, pp. 363-369.
- F. Tesauro, *Istruzione preventiva delle liti d'imposta*, in *Boll. trib.*, 1977, pp. 165-170.
- F. Tesauro, *Nota a Commissione trib. 1° grado di Pescara, sez. II, 9 dicembre 1976*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 466.
- F. Tesauro, *Il procedimento applicativo dell'imposta di registro sugli atti giudiziari*, in *Boll. trib.*, 1977, pp. 1496-1497.

- F. Tesauro, *Sul termine per il rimborso dell'imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, pp. 338-343.
- F. Tesauro, *Sul mero accertamento in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, pp. 582-592.
- F. Tesauro, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in *Giur. comm., soc. e fall.*, 1977, pp. 428-433.
- F. Tesauro, *Nuovi orientamenti su "estimazione semplice" ed "estimazione complessa"?*, in *Giur. it.*, 1977, I, 1, cc. 597-598.
- F. Tesauro, *Il salvataggio di una norma-insidia (a proposito dell'istanza di trattazione dei ricorsi tributari)*, in *Giur. it.*, 1977, I, 1, cc. 1810-1814.
- F. Tesauro, *Estinzione del processo tributario per omessa presentazione dell'istanza di trattazione e riproponibilità del ricorso*, in *Giur. it.*, 1977, III, sez. 2, cc. 17-24.
- F. Tesauro, *Parità delle armi e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, pp. 134-138.
- F. Tesauro, *Consolidazione dell'usufrutto nel regime transitorio dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, II, p. 45.

1978

- F. Tesauro, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in AA.VV., *Riforma tributaria e diritto commerciale. Le fattispecie. Atti del Convegno (Macerata, 12-13 novembre 1976)*, Giuffrè, Milano, 1978, pp. 241-249.
- F. Tesauro, *Sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1978, pp. 1177-1178.
- F. Tesauro, *Sospensione dell'ingiunzione*, in *Boll. trib.*, 1978, pp. 1691-1692.
- F. Tesauro, *Controversie relative alla riscossione mediante ruolo di entrate tributarie di enti diversi dallo Stato*, in *Boll. trib.*, 1978, pp. 1863-1864.
- F. Tesauro, *Osservazioni sull'impugnabilità dell'avviso di liquidazione delle imposte indirette*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, II, pp. 201-202.
- F. Tesauro, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi di impresa*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1978, pp. 459-495.
- F. Tesauro, *L. 24 gennaio 1978, n. 27. Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1978, pp. 1452-1458.
- F. Tesauro, *Osservazioni sulla nozione di valutazione estimativa*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, II, pp. 11-28.
- F. Tesauro, *L'azione di rimborso delle ritenute d'acconto nel passaggio dal vecchio al nuovo contenzioso*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, II, pp. 34-39.
- F. Tesauro, *Sui principii generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, II, pp. 203-216.

1979

- F. Tesauro, *Accertamento e riscossione delle imposte*, in *Diritto tributario tra sistema e prassi. Incontro di studio e documentazione per i magistrati (25-31 marzo 1979)*, in *Il Consiglio superiore della Magistratura*, Arti grafiche Jasillo, Roma, 1979, pp. 97-109.
- F. Tesauro, *L'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone*, in *Boll. trib.*, 1979, pp. 437-440.

- F. Tesauro, *Ancora sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1979, pp. 613-614.
- F. Tesauro, *Credito di imposta e rimborso da indebitato nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1979, pp. 1466-1471.
- F. Tesauro, *La sospensione del processo ex art. 295 c.p.c. nel giudizio avanti le Commissioni*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1589.
- F. Tesauro, *Sul potere delle Commissioni tributarie di sospendere la riscossione*, in *Corr. trib.*, 1979, pp. 1344-1345.
- F. Tesauro, *Un problema scottante: la sospensione della riscossione*, in *Corr. trib.*, 1979, p. 1476.
- F. Tesauro, *Il contenzioso tributario: un imbuto che non regge*, in *Corr. trib.*, 1979, p. 1527.
- F. Tesauro, *Sentenza INVIM: primissime considerazioni sui rapporti pendenti*, in *Corr. trib.*, 1979, p. 1575.
- F. Tesauro, *Gli effetti della sentenza INVIM e del decreto del Governo: uno stato di incertezza frustrate*, in *Corr. trib.*, 1979, p. 1613.
- F. Tesauro, *Iscrizioni a ruolo e rimborsi: considerazioni a margine di un libro recente*, in *Corr. trib.*, 1979, p. 1743.
- F. Tesauro, *Lottizzazione e plusvalenze: una norma da modificare*, in *Corr. trib.*, 1979, p. 1796.
- F. Tesauro, *Varietà di funzioni e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, pp. 1192-1203.
- F. Tesauro, *In tema di giurisdizione e competenza per le controversie tra sostituto e sostituito*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, II, pp. 320-322.

1980

- F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, CEDAM, Padova, 1980.
- F. Tesauro, *L'imprenditore (fiscale) senza impresa. Il caso dei portieri d'albergo e delle provvigioni delle imprese di autonoleggio*, in *Boll. trib.*, 1980, pp. 93-96.
- F. Tesauro, *Sulla impugnabilità dei provvedimenti in tema di valutazione delle rimanenze e sulla giurisdizione delle commissioni*, in *Boll. trib.*, 1980, pp. 857-858.
- F. Tesauro, *Ripetizione dell'imposta indebita*, in *Boll. trib.*, 1980, p. 1591.
- F. Tesauro, *Circolari "contra legem", conferimenti d'azienda e accertamenti del CIPE*, in *Boll. trib.*, 1980, pp. 1621-1622.
- F. Tesauro, *Costi non registrati e metodi di accertamento*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 11.
- F. Tesauro, *Iva e Imposta di registro nelle procedure concorsuali*, in *Corr. trib.*, 1980, pp. 50-54.
- F. Tesauro, *Onere della prova e presunzione di legittimità: anche la Cassazione cambia orientamento*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 137.
- F. Tesauro, *Limiti all'impiego delle presunzioni nella rettifica analitica delle dichiarazioni*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 191.
- F. Tesauro, *Ammortamento dei costi ad utilizzazione pluriennale*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 524.
- F. Tesauro, *Beni immobili e società di fatto*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 566.
- F. Tesauro, *Prime considerazioni sulla sentenza di illegittimità dell'Ilor*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 649.
- F. Tesauro, *Sanzioni Iva per più violazioni connesse ad una medesima operazione*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 698.
- F. Tesauro, *Rimborso dell'Ilor sui redditi di lavoro autonomo*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 920.
- F. Tesauro, *Ammortamento dei costi, non delle plusvalenze*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 965.

- F. Tesauro, *Sospensione amministrativa e sospensione giudiziale della riscossione delle imposte*, in *Corr. trib.*, 1980, p. 1050.
- F. Tesauro, *Ancora in tema di sospensione della riscossione da parte delle Commissioni tributarie*, in *Giur. it.*, 1980, III, 2, cc. 9-12.
- F. Tesauro, *Precisazioni in tema di esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, II, pp. 3-12.
- F. Tesauro, *L'inesistenza di tutela cautelare nel processo tributario nel pensiero della Cassazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, II, pp. 101-114.

1981

- F. Tesauro, *Intervento*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale. Atti del Convegno di Sanremo (21-23 marzo 1980)*, CEDAM, Padova, 1981, pp. 293-295.
- F. Tesauro, *Produzione in sede contenziosa della documentazione di passività aziendali*, in *Boll. trib.*, 1981, p. 156.
- F. Tesauro, *L'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche: teoria giuridica e prassi degli uffici*, in *Boll. trib.*, 1981, pp. 491-494.
- F. Tesauro, *La motivazione degli avvisi di accertamento dei valori immobiliari in una aberrante decisione della commissione centrale*, in *Boll. trib.*, 1981, pp. 804-806.
- F. Tesauro, *Sanatoria di irregolarità formali e minori infrazioni in materia tributaria*, in *Corr. trib.*, 1981, pp. 1331-1333.
- F. Tesauro, *La norma "residuale" dell'art. 80 D.P.R. n. 597: norma inutile o incostituzionale?*, in *Corr. trib.*, 1981, p. 1872.
- F. Tesauro, *L'onere di provare i costi nel procedimento e nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 1981, pp. 2054-2055.
- F. Tesauro, A.E. Granelli, M. Trimeloni, *Presentazione*, in *Fin. loc.*, 1981, pp. 5-6.
- F. Tesauro, *Nota a Cass. Civ., I sez., 29 maggio 1980, n. 3258*, in *Fin. loc.*, 1981, p. 56.
- F. Tesauro, *La sanatoria Iva per gli enti locali*, in *Fin. loc.*, 1981, pp. 145-146.
- F. Tesauro, *Omessa impugnazione dell'accertamento ed impugnazione dell'ingiunzione in materia di imposta sulla pubblicità*, in *Fin. loc.*, 1981, pp. 195-196.
- F. Tesauro, *Nuove norme sul finanziamento delle Comunità montane*, in *Fin. loc.*, 1981, pp. 441-442.
- F. Tesauro, *Osservazioni in tema di contributi di urbanizzazione*, in *Fin. loc.*, 1981, pp. 1360-1361.
- F. Tesauro, *Conseguenze della mancata partecipazione del Comune al procedimento impositivo IRPEF*, in *Fin. loc.*, 1981, pp. 1541-1542.

1982

- F. Tesauro, *Sul trattamento fiscale dei consorzi-fidi*, in *Consorzi-fidi e cooperative di garanzia. Quaderni di giurisprudenza commerciale*, a cura di M. Bione, V. Calandra Buonaura, Giuffrè, Milano, 1982, pp. 97-100.
- F. Tesauro, *Giuramento (diritto tributario)*, in *Noviss. Dig. it.*, Appendice, vol. III, UTET, Torino, 1982, pp. 1033-1034.
- F. Tesauro, *La natura del giudizio dinanzi alle commissioni tributarie alla luce delle nuove norme sul contenzioso*, in *Boll. trib.*, 1982, pp. 5-6.

- F. Tesauro, *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1982, pp. 101-103.
- F. Tesauro, *Il condono in materia di imposte dirette*, in *Boll. trib.*, 1982, pp. 1437-1441.
- F. Tesauro, *Difetto di tutela cautelare nel processo tributario e provvedimenti pretorili d'urgenza ex art. 700 C.P.C.*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 476.
- F. Tesauro, *La sospensione della riscossione al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Boll. trib.*, 1982, pp. 733-736.
- F. Tesauro, *Disciplina intertemporale dei motivi di ricorso alle Commissioni Tributarie*, in *Corr. trib.*, 1982, p. 136.
- F. Tesauro, *La natura delle dichiarazioni di condono per le imposte sui redditi*, in *Corr. trib.*, 1982, p. 1741.
- F. Tesauro, *Tipologia delle decisioni delle commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, pp. 1347-1357.
- F. Tesauro, *Nota alla sentenza 14 luglio 1981, n. 250 del T.A.R. Umbria*, in *Fin. loc.*, 1982, pp. 426-427.
- F. Tesauro, *La partecipazione del Comune all'accertamento dei tributi erariali*, in *Fin. loc.*, 1982, pp. 717-729.
- F. Tesauro, *Imposta sulla pubblicità: conseguenze della mancata denuncia di cessazione della pubblicità annuale*, in *Fin. loc.*, 1982, pp. 756-757.
- F. Tesauro, *Postilla in tema di non applicabilità delle sanzioni amministrative relative ai tributi locali*, in *Fin. loc.*, 1982, p. 1063.

1983

- F. Tesauro, *La partecipazione del comune all'accertamento dei tributi erariali*, in AA.VV., *Autonomia impositiva degli enti locali: atti del Convegno di Taormina del 26-27 marzo 1982*, Cedam, Padova, 1983, pp. 245-259.
- F. Tesauro, *L'imposta di registro sulla cessione di crediti*, in *Boll. trib.*, 1983, pp. 373-375.
- F. Tesauro, *Domanda di condono e sospensione del processo*, in *Boll. trib.*, 1983, pp. 945-946.
- F. Tesauro, *La motivazione degli avvisi di accertamento ed i poteri delle commissioni in una decisione ineccepibile della commissione centrale*, in *Boll. trib.*, 1983, p. 1031.
- F. Tesauro, *Osservazioni sulla portata della norma di esenzione dall'Iva dei servizi di vigilanza*, in *Boll. trib.*, 1983, pp. 1049-1051.
- F. Tesauro, *Il problema della soggezione ad Ilor dei redditi dei collaboratori dell'impresa familiare*, in *Boll. trib.*, 1983, pp. 1889-1891.
- F. Tesauro, *Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pp. 1941-1951.
- F. Tesauro, *"Sostituzione d'imposta", "sostituzione d'acconto" e privilegio ex art. 2752 c.c.*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, II, pp. 292-298.
- F. Tesauro, *Osservazioni sulle procedure applicative della SOCOF*, in *Fin. loc.*, 1983, pp. 1183-1185.
- F. Tesauro, *Un mito duro a morire: la supersolidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1983, III, 2, cc. 41-44.
- F. Tesauro, *Il condono delle controversie di valutazione per imposte indirette pendenti in terzo grado*, in *Il fisco*, 1983, pp. 939-940.

1984

- F. Tesauo, *Rimborso dell'imposta di successione: termine per il rimborso e giudice giurisdizionalmente competente*, in *Boll. trib.*, 1984, pp. 173-174.
- F. Tesauo, *In tema di responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari*, in *Boll. trib.*, 1984, pp. 323-325.
- F. Tesauo, *Le mance dei croupiers: reddito o liberalità?*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 555.
- F. Tesauo, *Dubbi di costituzionalità sulla tassatività degli atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1984, pp. 782-783.
- F. Tesauo, *Osservazioni sull'ordinanza della corte costituzionale relativa all'indennità di buonuscita e sulla tassazione separata*, in *Boll. trib.*, 1984, pp. 1096-1097.
- F. Tesauo, *Profili di incostituzionalità dei versamenti d'acconto delle banche*, in *Boll. trib.*, 1984, pp. 1653-1654.
- F. Tesauo, *Buonuscita e "cattive entrate". La Corte Costituzionale impone al Governo di riformare la tassazione sulle liquidazioni*, in *Il Corr. giur.*, 1984, p. 52.
- F. Tesauo, *Questioni in tema di redditi dei collaboratori familiari*, in *Corr. trib.*, 1984, pp. 639-640.
- F. Tesauo, *Ancora sulle mance dei croupiers*, in *Corr. trib.*, 1984, pp. 1305-1306.
- F. Tesauo, *Un mito duro a morire: la supersolidarietà tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, pp. 257-262.
- F. Tesauo, *Considerazioni su taluni profili fiscali dei presupposti per l'applicazione di misure patrimoniali nell'ambito del processo di prevenzione disciplinato dalle leggi antimafia*, in *La difesa penale*, 1984, pp. 69-78.
- F. Tesauo, *In tema di liti tra sostituto e sostituito*, in *Rass. trib.*, 1984, I, pp. 447-453.

1985

- F. Tesauo, *In tema di rimborso e di versamenti diretti*, in *Boll. trib.*, 1985, pp. 63-64.
- F. Tesauo, *Sull'applicabilità dell'art. 353 c.p.c. al processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1985, p. 994.
- F. Tesauo, *Ancora sulla motivazione degli avvisi di accertamento*, in *Boll. trib.*, 1985, pp. 1511-1512.
- F. Tesauo, *Ancora sul rimborso dell'Ilor dichiarata incostituzionale*, in *Boll. trib.*, 1985, pp. 1603-1604.
- F. Tesauo, *Rimborso delle imposte*, in *Boll. trib.*, 1985, pp. 1621-1629.
- F. Tesauo, *Il fallimento fiscale e le iscrizioni provvisorie*, in *Corr. trib.*, 1985, p. 6.
- F. Tesauo, *Visentini per decreto (commento al d.l. 19 dicembre 1984 n. 853: disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto e di imposte sul reddito e disposizioni relative all'amministrazione finanziaria)*, in *Il Corr. giur.*, 1985, pp. 16-23.
- F. Tesauo, *Processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, pp. 33-80.
- F. Tesauo, *Sviluppi giurisprudenziali in tema di natura del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, II, pp. 137-147.
- F. Tesauo, *L'indicazione del legale rappresentante del ricorrente come requisito di ammissibilità del ricorso alle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, II, pp. 195-199.

1986

- F. Tesauo, *Lineamenti del processo tributario. Prima edizione*, Maggioli, Rimini, 1986.

- F. Tesauro, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Le prove nel diritto civile amministrativo e tributario. Atti del convegno organizzato dalla Facoltà di Giurisprudenza di Sassari (20-22 settembre 1984)*, a cura di C. Glendi, S. Patti, E. Picozza, Giappichelli, Torino, 1986, pp. 237-249.
- F. Tesauro, *Rimborso delle imposte*, in *Noviss. Dig. it.*, Appendice, vol. VI, UTET, Torino, 1986, pp. 824-832.
- F. Tesauro, *Processo tributario*, in *Noviss. Dig. it.*, Appendice, vol. V, UTET, Torino, 1986, pp. 1398-1414.
- F. Tesauro, *Nota a tre provvedimenti di sospensione della riscossione*, in *Boll. trib.*, 1986, pp. 668-669.
- F. Tesauro, *Appunti contro la riscossione provvisoria degli interessi di mora*, in *Boll. trib.*, 1986, pp. 693-695.
- F. Tesauro, *L'accertamento sintetico del reddito ed il redditometro*, in *Boll. trib.*, 1986, pp. 952-955.
- F. Tesauro, *Le udienze delle commissioni tributarie e la foglia di fico*, in *Boll. trib.*, 1986, pp. 1608-1609.
- F. Tesauro, *Mille e uno... Testi unici*, in *Corr. giur.*, 1986, pp. 713-714.
- F. Tesauro, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, pp. 188-205.
- F. Tesauro, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, pp. 77-90.

1987

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Prima edizione*, UTET, Torino, 1987.
- F. Tesauro, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria. Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985*, a cura di A.E. Granelli, Maggioli, Rimini, 1987, pp. 39-58.
- F. Tesauro, *Il governo dei giudici e le risoluzioni ministeriali in una sentenza che legifera*, in *Boll. trib.*, 1987, pp. 680-681.
- F. Tesauro, *Appunti sulla "illegittimità comunitaria" delle norme Iva relative agli enti pubblici*, in *Boll. trib.*, 1987, pp. 1757-1759.
- F. Tesauro, *Motivazione degli avvisi di accertamento: la Cassazione si pronuncia*, in *Il Corr. giur.*, 1987, pp. 722-724.
- F. Tesauro, *L'Iva dei Comuni e la sesta direttiva comunitaria*, in *Fin. loc.*, 1987, pp. 391-392.
- F. Tesauro, *Appunti sulla "illegittimità comunitaria" delle norme Iva relative agli enti pubblici*, in *Fin. loc.*, 1987, pp. 1101-1107.
- F. Tesauro, *In tema di potestà tributaria delle Regioni*, in *Fin. loc.*, 1987, pp. 1145-1148.
- F. Tesauro, *In tema di potestà tributaria delle regioni*, in *Le Regioni*, 1987, pp. 1610-1617.
- F. Tesauro, *Conseguenze sostanziali delle irregolarità contabili*, in *Rass. mens. imp.*, 1987, pp. 951-954.
- F. Tesauro, *Diritti di pesca e tributo fondiario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, pp. 189-199.

1988

- F. Tesauo, *Riporto delle perdite e la incostituzionalità della sua esclusione dall'imponibile dell'Ilor*, in *Boll. trib.*, 1988, pp. 5-11.
- F. Tesauo, *Profili della fiscalità comunitaria*, in *Boll. trib.*, 1988, pp. 1751-1759.
- F. Tesauo, *Ancora sul rimborso dell'Ilor versata in tesoreria e sulla distinzione tra obbligo di versamento ed obbligazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 1988, pp. 1813-1815.
- F. Tesauo, *Contrasto con la Cassazione sulla motivazione dell'avviso di accertamento*, in *Il Corr. giur.*, 1988, pp. 365-366.
- F. Tesauo, *La Cassazione risolve il tormentato problema dei rimborsi Ilor*, in *Il Corr. giur.*, 1988, pp. 591-593.
- F. Tesauo, *L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta*, in *Giur. it.*, 1988, I, 1, cc. 1771-1774.
- F. Tesauo, *A proposito di riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 1988, I, pp. 433-440.
- F. Tesauo, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, pp. 387-417.
- F. Tesauo, *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, II, pp. 14-20.

1989

- F. Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Prima edizione*, UTET, Torino, 1989.
- F. Tesauo, G. Passaro, *Codice di diritto tributario*, UTET, Torino, 1989.
- F. Tesauo, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico Allorio*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1989, pp. 1623-1660.
- F. Tesauo, *A proposito di una importante sentenza della Corte di Giustizia sull'Iva degli enti pubblici*, in *Fin. loc.*, 1989, pp. 1313-1315.

1990

- F. Tesauo, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi ed altri scritti. Studi in onore di Antonio Emanuele Granelli*, Editoriale tributaria italiana, Roma, 1990, pp. 217-245.
- F. Tesauo, *Ancora sull'Iva degli enti pubblici e sulla sentenza della Corte di giustizia*, in *Fin. loc.*, 1990, pp. 159-160.
- F. Tesauo, *L'Iva sulle funzioni amministrative dei Comuni: una nuova sentenza della Corte di giustizia*, in *Fin. loc.*, 1990, pp. 697-698.
- F. Tesauo, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass. trib.*, 1990, I, pp. 241-258.
- F. Tesauo, *Sulla distinzione tra disposizioni interpretative, integrative, correttive e modificative nella legislazione tributaria delegata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, II, pp. 9-15.

1991

- F. Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Seconda edizione*, UTET, Torino, 1991.

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Seconda edizione*, UTET, Torino, 1991.
- F. Tesauro, *Lineamenti del processo tributario. Seconda edizione*, Maggioli, Rimini, 1991.
- F. Tesauro, *Sull'ambito di applicazione dell'addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas metano (c.d. arisgam)*, in *Fin. loc.*, 1991, pp. 1241-1245.
- F. Tesauro, *A proposito del contrasto tra la direttiva comunitaria sulla raccolta di capitali e la tassa annuale di concessione governativa sull'iscrizione della società nel registro delle imprese*, in *Giur. it.*, 1991, I, 2, cc. 663-666.

1992

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Terza edizione*, UTET, Torino, 1992.
- F. Tesauro, *Intervento alla tavola rotonda sui progetti di riforma del contenzioso tributario*, in *Il contenzioso tributario: problemi e prospettive di riforma*, a cura di M. Leccisotti, CEDAM, Padova, 1992, pp. 185-186.
- F. Tesauro, *Osservazioni sulla delega per la riforma del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1992, pp. 1477-1482.
- F. Tesauro, *Osservazioni sulla delega per la riforma del processo tributario*, in *Fin. loc.*, 1992, pp. 1196-1208.
- F. Tesauro, *Le controversie sui tributi locali nel passaggio dal vecchio al nuovo assetto del processo tributario*, in *Fin. loc.*, 1992, pp. 1497-1502.
- F. Tesauro, *Il regime Iva delle attività degli enti pubblici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, pp. 103-118.

1993

- F. Tesauro, G. Passaro, *Le norme essenziali di diritto tributario. Seconda edizione*, UTET, Torino, 1993.
- F. Tesauro, *Le disposizioni transitorie del decreto legislativo sul nuovo processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, pp. 373-378.
- F. Tesauro, *Il privilegio per le imposte sui redditi non si applica alle soprattasse (e non si applica neppure all'indennità di mora)*, in *Boll. trib.*, 1993, pp. 1083-1085.

1994

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Quarta edizione*, UTET, Torino, 1994.
- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Terza edizione*, UTET, Torino, 1994.
- F. Tesauro, *Premessa*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, vol. I, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, UTET, Torino, 1994, p. XIX.
- AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, vol. II, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, UTET, Torino, 1994.
- F. Tesauro, *Natura giuridica e coesistenza della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e del canone di concessione*, in *Fin. loc.*, 1994, pp. 1201-1210.

- F. Tesauro, *Evoluzione del contenzioso tributario e sue prospettive*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 1994, pp. 1451-1465.
- F. Tesauro, *Natura giuridica e coesistenza della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e del canone di concessione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, I, pp. 662-669.

1995

- F. Tesauro, *Processo tributario*, in *Digesto. Quarta edizione. Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, UTET, Torino, 1995, pp. 336-359.
- F. Tesauro, *Prefazione*, in AA.VV., *Le società di comodo: regime fiscale e scioglimento agevolato*, allegato a *Il fisco*, pp. 5479-5482.
- F. Tesauro, *La tassazione dei proventi di reato e gli enunciati del legislatore-interprete*, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, cc. 2001-2004.

1996

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Quarta edizione*, UTET, Torino, 1996.
- AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, UTET, Torino, 1996.
- F. Tesauro, G. Passaro, *Le norme essenziali del diritto tributario. Terza edizione*, UTET, Torino, 1996.
- F. Tesauro, *Lineamenti generali della riforma*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di M. Miscali, Giuffrè, Milano, 1996, pp. 1-11.
- F. Tesauro, *L'intrico delle norme fiscali sugli enti non commerciali*, in *Gli enti non profit. Aspetti tributari*, a cura di R. Artoni, CEDAM, Padova, 1996, pp. 343-345.
- F. Tesauro, *Sulla detraibilità dell'I.V.A. relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sull'applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente-cessionario)*, in *Giur. it.*, 1996, III, 2, cc. 83-86.
- F. Tesauro, *La tassazione dei proventi di reato e gli enunciati del legislatore-interprete*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1996, II, pp. 16-20.

1997

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Quinta edizione*, UTET, Torino, 1997.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 1997.
- F. Tesauro, *In tema di difesa tecnica nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Giur. it.*, 1997, III, 2, cc. 25-28.
- F. Tesauro, *In tema di difesa tecnica nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, II, pp. 40-45.

1998

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Sesta edizione*, UTET, Torino, 1998.

- F. Tesauro, *Introduzione*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, UTET, Torino, 1998, pp. XVII-XXXI.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 1998.

1999

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Quinta edizione*, UTET, Torino, 1999.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 1999.
- F. Tesauro, *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, vol. III, Giuffrè, Milano, 1999, pp. 882-894.
- F. Tesauro, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, pp. 1733-1735.
- F. Tesauro, *Il processo dinanzi alle commissioni tributarie*, in *Fin. loc.*, 1999, pp. 1435-1498.

2000

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Settima edizione*, UTET, Torino, 2000.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, C. Ferri, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2000.
- F. Tesauro, *Processo tributario*, in *Digesto. Quarta edizione. Digesto delle discipline private, sezione commerciale*, Aggiornamento, vol. I, UTET, Torino, 2000, pp. 555-594.
- F. Tesauro, *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, I, pp. 73-98.

2001

- AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, UTET, Torino, 2001.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, C. Ferri, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2001.
- F. Tesauro, *Disavanzo di fusione e deducibilità fiscale dell'avviamento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2001, II, pp. 6-14.

2002

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Sesta edizione*, UTET, Torino, 2002.
- F. Tesauro, *Compendio di diritto tributario. Prima edizione*, UTET, Torino, 2002.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, C. Ferri, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2002.
- F. Tesauro, N. Canessa, *Economia digitale. Aspetti civilistici e fiscali*, IPSOA, Milano, 2002.
- F. Tesauro, *Il diritto delle attività teatrali: una breve premessa*, in *Aedon*, 2002, n. 2.

2003

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Ottava edizione*, UTET, Torino, 2003.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, C. Ferri, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2003.
- F. Tesauro, *Codice tributario. Prima edizione*, Zanichelli, Bologna, 2003.
- F. Tesauro, *Premessa*, in *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio tributario*, a cura di F. Bellini, Casanova, Parma, 2003, pp. 5-6.
- F. Tesauro, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, in *Boll. trib.*, 2003, pp. 885-891.
- F. Tesauro, R. Lupi, *I coobbligati dipendenti tra giudice civile e giudice tributario: ricorrere contro il pignoramento attribuisce la lite al giudice ordinario*, in *Dial. dir. trib.*, 2003, pp. 1-5.
- F. Tesauro, *Aspetti internazionali della riforma fiscale*, in *Fisc. int.*, 2003, pp. 427-434.
- F. Tesauro, *La participation exemption e i suoi corollari*, in *Tributimpresa*, 2003, pp. 11-17.

2004

- F. Tesauro, *Compendio di diritto tributario. Seconda edizione*, UTET, Torino, 2004.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2004.
- F. Tesauro, *Codice tributario. Seconda edizione*, Zanichelli, Bologna, 2004.
- F. Tesauro, A. Contrino, R. Lupi, *Il carattere realizzativo delle trasformazioni di enti e società con immissione (od estromissione) di patrimoni dal regime dei beni d'impresa*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, pp. 407-415.
- F. Tesauro, *Aspetti critici dell'imposta comunale sugli immobili, alla luce della giurisprudenza*, in *Fin. loc.*, 2004, n. 10, pp. 13-29.
- F. Tesauro, *Sulla deducibilità dei costi inerenti a partecipazioni in consociate estere, nella giurisprudenza comunitaria: il caso Bosal*, in *Giur. it.*, 2004, pp. 1979-1980.
- F. Tesauro, *Il procedimento giurisdizionale e le garanzie del contribuente*, in *Il fisco*, 2004, pp. 2584-2594.
- F. Tesauro, *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *Tributimpresa*, 2004, n. 1, pp. 3-9.

2005

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Settima edizione*, UTET, Torino, 2005.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2005.
- F. Tesauro, *Prefazione*, in *Corso di diritto processuale civile e tributario*, a cura di P. Breciaroli, Edizioni giuridiche Simone, Napoli, 2005, pp. 5-6.
- F. Tesauro, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e cessione dei crediti d'imposta*, in *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, a cura di L. Tosi, CEDAM, Padova, 2005, pp. 43-63.
- F. Tesauro, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, pp. 1445-1448.

- F. Tesauro, *Le liti catastali: riflessi sull'Ici*, in *Fin. loc.*, 2005, n. 4, pp. 13-21.
- F. Tesauro, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, n. 9, pp. 13-30.
- F. Tesauro, *Liti catastali: riflessi sull'ICI*, in *Tributimpresa*, 2005, n. 1, pp. 17-22.
- F. Tesauro, *Aspetti fiscali della trasformazione eterogenea*, in *Tributimpresa*, 2005, n. 2, pp. 5-15.
- F. Tesauro, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Tributimpresa*, 2005, n. 6, pp. 27-32.

2006

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Nona edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2006.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2006.
- F. Tesauro, A. Voza, *Strumenti deflattivi del contenzioso tributario*, in *Codice degli arbitrati delle conciliazioni e di altre ADR*, a cura di A. Buonfrate, C. Giovannucci Orlandi, UTET, Milanofiori-Assago, 2006, pp. 590-592.
- F. Tesauro, A. Voza, *Tassazione delle fonti dell'arbitrato, degli atti del procedimento arbitrale e, in particolare, del lodo e degli atti relativi alla sua esecuzione*, in *Codice degli arbitrati delle conciliazioni e di altre ADR*, a cura di A. Buonfrate, C. Giovannucci Orlandi, UTET, Milanofiori-Assago, 2006, pp. 597-607.
- F. Tesauro, A. Voza, *Il regime fiscale della conciliazione societaria*, in *Codice degli arbitrati delle conciliazioni e di altre ADR*, a cura di A. Buonfrate, C. Giovannucci Orlandi, UTET, Milanofiori-Assago, 2006, pp. 622-623.
- F. Tesauro, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di C. Berliri, L. Perrone, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, pp. 225-263.
- F. Tesauro, *Riflessioni sulle riforme necessarie delle commissioni e del processo tributario*, in *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, a cura di E. Fortuna, CEDAM, Padova, 2006, pp. 85-93.
- F. Tesauro, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. trib.*, 2006, pp. 1173-1177.
- F. Tesauro, *Le modifiche alla disciplina del giudizio di cassazione*, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 823-828.
- F. Tesauro, *Efficacia nel tempo delle rendite catastali per la liquidazione dell'ICI*, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 1559-1565.
- F. Tesauro, *La rilevanza d'ufficio della nullità dei contratti elusivi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 3128-3131.
- F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, pp. 11-58.

2007

- F. Tesauro, *Compendio di diritto tributario. Terza edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2007.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2007.

- F. Tesauo, *Codice tributario. Terza edizione*, Zanichelli, Bologna, 2007.
- AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, diretto da F. Tesauo, Zanichelli, Bologna, 2007.
- F. Tesauo, *Processo tributario*, in *Digesto. Quarta edizione. Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, Aggiornamento, UTET, Milanofiori-Assago, 2007, pp. 697-719.
- F. Tesauo, *Limiti costituzionali delle leggi tributarie interpretative*, in *Corr. trib.*, 2007, pp. 1967-1972.
- F. Tesauo, *In tema di imposta sulla pubblicità realizzata mediante "affissioni dirette"*, in *Fin. loc.*, 2007, n. 9, pp. 9-17.
- F. Tesauo, *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, in *GT*, 2007, pp. 465-467.
- F. Tesauo, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, pp. 9-19.

2008

- F. Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Ottava edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2008.
- F. Tesauo, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2008.
- F. Tesauo, S. Ambrosini, F. Belli, G. Pellacani (a cura di), *Digesto. Quarta edizione. Discipline privatistiche, sezione commerciale*, Aggiornamento, vol. IV, UTET, Milanofiori-Assago, 2008.
- F. Tesauo, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Giuffrè, Milano, 2008, pp. 137-153.
- F. Tesauo, *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, 2008, pp. 869-878.
- F. Tesauo, *Nota a Corte cost. 14 marzo 2008, n. 64*, in *Fin. loc.*, 2008, n. 4, pp. 91-92.
- F. Tesauo, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. it.*, 2008, pp. 1029-1032.
- F. Tesauo, *Limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giur. it.*, 2008, pp. 2349-2350.
- F. Tesauo, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, pp. 17-24.

2009

- F. Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Decima edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2009.
- F. Tesauo, *Manuale del processo tributario. Prima edizione*, Giappichelli, Torino, 2009.
- F. Tesauo, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2009.
- F. Tesauo, *Introduzione del giudizio di primo grado*, in *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, di G. Gaffuri, M. Scuffi (con il coordinamento di), Edizioni Bollettino tributario, Milano, 2009, pp. 513-537.
- F. Tesauo, *Le sentenze del giudice tributario*, in *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, G. Gaffuri, M. Scuffi (con il coordinamento di), Edizioni Bollettino tributario, Milano, 2009, pp. 647-659.
- F. Tesauo, *Processo tributario e diritto comunitario*, in *La giurisdizione tributaria nell'or-*

dinamento giurisdizionale. Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007, a cura di M. Basilavecchia, G. Tabet, Gedit, Bologna, 2009, pp. 115-133.

F. Tesauero, *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. trib.*, 2009, pp. 3634-3638.

F. Tesauero, *Introduzione*, in *La residenza fiscale*, a cura di F. Tesauero, in *Giur. it.*, 2009, pp. 2563-2564.

2010

F. Tesauero, *Compendio di diritto tributario. Quarta edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2010.

F. Tesauero, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2010.

F. Tesauero, *The EU Prohibition of Abuse of Law and the Limits of the Principle of "External" Res Judicata in Conflict with European Law*, in *Legal Remedies in European Tax Law*, a cura di P. Pistone, IBFD, Amsterdam, 2010, pp. 507-514.

F. Tesauero, *Chiusura delle procedure concorsuali e cessione di crediti d'imposta futuri*, in *Corr. trib.*, 2010, pp. 2391-2394.

F. Tesauero, *Elusione fiscale. Introduzione*, in *Giur. it.*, 2010, pp. 1721-1724.

F. Tesauero, *La procedura della conciliazione nel processo tributario*, in *Giur. it.*, 2010, pp. 1959-1960.

F. Tesauero, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, 2010, pp. 962-973.

2011

F. Tesauero, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Undicesima edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2011.

F. Tesauero, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2011.

AA.VV., *Codice commentato del processo tributario. Prima edizione*, a cura di F. Tesauero, UTET, Milanofiori-Assago, 2011.

F. Tesauero, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, pp. 1213-1214.

F. Tesauero, *Il principio europeo di neutralità dell'Iva e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in *Giur. it.*, 2011, pp. 1938-1942.

F. Tesauero, *Idee per un codice del processo tributario*, in *Neótera*, 2011, n. 1, pp. 16-22.

2012

F. Tesauero, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Nona edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2012.

F. Tesauero, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate. Con appendice di diritto tributario*, Zanichelli, Bologna, 2012.

N. Abriani, E. Capobianco, F. Tesauero (a cura di), *Digesto. Quarta edizione. Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, Aggiornamento, vol. VI, UTET, Milanofiori-Assago, 2012.

- F. Tesauro, *Prefazione*, in G.D. Toma, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, CEDAM, Padova, 2012, pp. XIII-XIV.
- F. Tesauro, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2012, pp. 426-430.
- F. Tesauro, *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, pp. 965-966.
- F. Tesauro, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, pp. 683-706.
- F. Tesauro, *Sui costi da illecito necessario allineare le regole tributarie a quelle penali*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, pp. 461-462.

2013

- F. Tesauro, *Manuale del processo tributario. Seconda edizione*, Giappichelli, Torino, 2013.
- F. Tesauro, *Compendio di diritto tributario. Quinta edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2013.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2013.
- F. Tesauro, *Prefazione*, in P. Franzoni, *La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi*, Egea, Milano, 2013, pp. XI-XIV.
- F. Tesauro, *Appunti sulla fiscalità del contratto preliminare*, in *Giur. it.*, 2013, pp. 1221-1222.
- F. Tesauro, *Frodi carosello e sanzioni*, in *Giur.it.*, 2013, pp. 2166-2167.
- F. Tesauro, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, pp. 309-331.
- F. Tesauro, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, pp. 1137-1144.

2014

- F. Tesauro, *Manuale del processo tributario. Seconda edizione. Ristampa aggiornata*, Giappichelli, Torino, 2014.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2014.
- F. Tesauro, *CEDU e diritto tributario*, in AA.VV., *Scritti in onore di Giuseppe Tesauro*, vol. I, Editoriale Scientifica, Napoli, 2014, pp. 679-691.
- F. Tesauro, A. Contrino, *Codice tributario. Prima edizione*, Egea, Milano, 2014.
- F. Tesauro, *Dalle origini al nuovo accertamento sintetico e redditometrico: un'introduzione*, in *Il nuovo redditometro*, a cura di A. Contrino, Egea, Milano, 2014, pp. 3-10.
- F. Tesauro, *Prefazione*, in P. Pacitto, *IVA. Commentario teorico-pratico*, Egea, Milano, 2014, pp. XXXI-XXXII.
- F. Tesauro, *Inopponibilità vs riqualificazione del negozio elusivo*, in *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, vol. I, a cura di E.A. Sepe, Levante Editori, Bari, 2014, pp. 257-264.
- F. Tesauro, *Tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti, Giappichelli, Torino, 2014, pp. 369-374.

- F. Tesauro, *Sull'urgenza che giustifica la notifica anticipata dell'accertamento tributario*, in *Giur. it.*, 2014, pp. 665-666.
- F. Tesauro, *Principio di legalità e processo tributario*, in *Neótera*, 2014, n. 1, pp. 14-20.

2015

- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2015.
- F. Tesauro, A. Contrino, *Codice tributario. Seconda edizione*, Egea, Milano, 2015.
- F. Tesauro, S. Bellomo, M. Cian, G.j. Ferri, D. Santosuosso (a cura di), *Digesto. Quarta edizione. Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, Aggiornamento, vol. VII, UTET, Milanofiori-Assago, 2015.
- F. Tesauro, *Introduzione*, in *Intrecci tra mare e fisco*, a cura V. Uckmar, CEDAM, Padova, 2015.
- F. Tesauro, *Presentazione*, in *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario. Atti del Convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano (12 giugno 2015)*, a cura di G. Ragucci, Giuffrè, Milano, 2015, pp. V-VII.
- F. Tesauro, *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario. Atti del Convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano (12 giugno 2015)*, a cura di G. Ragucci, Giuffrè, Milano, 2015, pp. 43-58.
- F. Tesauro, *La nuova disciplina della tutela cautelare nel processo tributario*, in *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, a cura di E.A. Sepe, vol. I, Levante, Bari, 2015, pp. 248-254.
- F. Tesauro, *Le nullità dei provvedimenti tributari*, in *Inn. e dir.*, 2015, pp. 30-39.
- F. Tesauro, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 323-332.
- F. Tesauro, *Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 1093-1105.
- F. Tesauro, *Equilibrio di bilancio ed effetti nel tempo della dichiarazione di incostituzionalità di norme tributarie*, in *Riv. reg. mer.*, 2015, n. 1, pp. 239-246.

2016

- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Dodicesima edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2016.
- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Decima edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2016.
- F. Tesauro, *Manuale del processo tributario. Terza edizione*, Giappichelli, Torino, 2016.
- F. Tesauro, *Compendio di diritto tributario. Sesta edizione*, UTET, Milanofiori-Assago, 2016.
- F. Tesauro, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2016.
- AA.VV., *Codice commentato del processo tributario. Seconda edizione*, a cura di F. Tesauro, UTET, Milanofiori-Assago, 2016.
- F. Tesauro, *Esecutività immediata delle sentenze tributarie (art. 67-bis, D.Lgs. 31.12.1992, n.*

- 546), in *Codice commentato del processo tributario. Seconda edizione*, a cura di F. Tesauero, UTET, Milanofiori-Assago, 2016, pp. 990-991.
- F. Tesauero, *Abuso e processo: poteri del giudice e oneri di prova*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Giappichelli, Torino, 2016, pp. 197-206.
- F. Tesauero, *Osservazioni sul principio di capacità contributiva*, in *La nozione di capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, a cura di G. Gaffuri, Giuffrè, Milano, 2016, pp. 283-299.
- F. Tesauero, *La giurisdizione tributaria tra giudice speciale e giudice ordinario*, in *Inn. e dir.*, 2016, pp. 22-29.
- F. Tesauero, *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Rass. trib.*, 2016, pp. 545-557.
- F. Tesauero, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, pp. 1036-1050.
- F. Tesauero, N. Sartori, *La trasformazione delle società di gestione dei beni comuni in enti pubblici. Profili fiscali della ripubblicizzazione*, in *Riv. dir. impr.*, 2016, pp. 1-16.

2017

- F. Tesauero, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1. Parte generale. Tredicesima edizione*, UTET, Milano, 2017.
- F. Tesauero, *Manuale del processo tributario. Quarta edizione*, Giappichelli, Torino, 2017.
- F. Tesauero, *Instituições de direito tributário*, Kluwer-IBDT, Milanofiori Assago-São Paulo, 2017.
- F. Tesauero, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2017.
- F. Tesauero, *Processo tributario*, in *Digesto. Quarta edizione. Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, Aggiornamento, UTET, Milano, 2017, pp. 339-367 ss.
- F. Tesauero, *Le prove illecite nel processo tributario*, in *Neótera*, 2017, n. 1, pp. 34-38.

2018

- F. Tesauero, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2. Parte speciale. Undicesima edizione*, UTET, Milano, 2018.
- F. Tesauero, *Compendio di diritto tributario. Settima edizione*, UTET, Milano, 2018.
- F. Tesauero, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2018.

2019

- F. Tesauero, *Appendice di diritto tributario*, in G. De Nova, *Codice civile e leggi collegate*, Zanichelli, Bologna, 2019.
- F. Tesauero, A. Contrino, *Codice tributario*, Giappichelli, Torino, 2019.
- F. Tesauero, *Il processo tributario tra giurisdizione speciale e giurisdizione ordinaria*, in *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, P. de' Capitani di Vimercate, vol. II, CEDAM, Milano, 2019, pp. 1405-1416.

Finito di stampare nel mese di aprile 2022
nella LegoDigit s.r.l. – Via Galileo Galilei, 15/1 – 38015 Lavis (TN)

Collana del Dipartimento di Giurisprudenza
dell'Università di Milano-Bicocca

Per i tipi Giuffrè

1. Luigi Fumagalli, *La responsabilità degli Stati membri per la violazione del diritto comunitario*, 2000.
2. Paolo Bonetti, *Ordinamento della difesa nazionale e costituzione italiana*, 2000.
3. Marco Antonioli, *Comunicazioni della Commissione europea e atti amministrativi nazionali*, 2000.
4. Bruno Bosco, *Pianificazione e mercato nell'economia cubana contemporanea. Analisi delle innovazioni in un sistema socialista*, 2000.
5. Aldo Chiancone, *Scritti di economia, istituzioni e finanza pubblica*, 2000.
6. Chiara Valsecchi, *Oldrado da Ponte e i suoi consilia. Un'auctoritas del primo Trecento*, 2000.
7. Nicola Bassi, *Principio di legalità e poteri amministrativi impliciti*, 2001.
8. Giulio Enea Vigevani, *Stato democratico ed eleggibilità*, 2001.
9. Marco Antonioli, *Mercato e regolazione*, 2001.
10. *The protection of the environment in a context of regional economic integration. The case of the European Community, the Mercosur and the Nafta*, edited by Tullio Scovazzi, 2001.
11. Claudio Martinelli, *L'insindacabilità parlamentare. Teoria e prassi di una prerogativa costituzionale*, 2002.
12. Barbara Biscotti, *Dal pacere ai pacta conventa. Aspetti sostanziali e tutela del fenomeno pattizio dall'epoca arcaica all'Editto giuliano*, 2002.
13. *The protection of the underwater cultural heritage. Legal aspects*, edited by Guido Camarda and Tullio Scovazzi, 2002.
14. Chiara Buzzacchi, *L'abuso del processo nel diritto romano*, 2002.
15. Margherita Ramajoli, *La connessione nel processo amministrativo*, 2002.
16. Nicola Rondinone, *Storia inedita della codificazione civile*, 2003.
17. Ettore Scimemi, *La vendita del voto. Nelle società per azioni*, 2003.
18. *La protezione del patrimonio culturale sottomarino nel Mare Mediterraneo*, a cura di Tullio Scovazzi, 2004.
19. Roberta Garabello, *La convenzione Unesco sulla protezione del patrimonio culturale subacqueo*, 2004.
20. Ubaldo G. Nannini, *Valori fondamentali e conflitto di doveri*, 2004.
21. Gabriella Citroni, *L'orrore rivelato. L'esperienza della Commissione della Verità e Riconciliazione in Perù: 1980-2000*, 2004.
22. *Dal Tribunale per la ex-Iugoslavia alla Corte penale internazionale*, a cura di Gianmaria Calveti e Tullio Scovazzi, 2004.

23. Nicola Bassi, *Gli accordi fra soggetti pubblici nel diritto europeo*, 2004.
24. Matteo Gatti, *OPA e struttura del mercato del controllo societario*, 2004.
25. *La sicurezza negli aeroporti. Problematiche giuridiche ed interdisciplinari*. Atti del Convegno – Milano, 22 aprile 2004, a cura di Guido Camarda, Marco Cottone, Monica Migliarotti, 2005.
26. Irini Papanicolopulu, *Il confine marino: unità o pluralità?*, 2005.
27. *Pena, controllo sociale e modernità nel pensiero di David Garland*. Atti del Convegno in onore di David Garland – Università di Milano-Bicocca, 1° marzo 2004, a cura di Adolfo Ceretti, 2005.
28. Barbara Moretti, *La violenza sessuale tra conoscenti. Analisi giuridica e criminologica di un fenomeno poco indagato*, 2005.
29. *Quale diritto nei conflitti armati?* Relazioni e documenti del ciclo di conferenze tenute nell'Università di Milano-Bicocca (marzo-maggio 2005), a cura di Irini Papanicolopulu e Tullio Scovazzi, 2006.
30. Giovanni Iorio, *Struttura e funzioni delle clausole di garanzia nella vendita di partecipazioni sociali*, 2006.
31. Natascia Marchei, *“Sentimento religioso” e bene giuridico. Tra giurisprudenza costituzionale e novella legislativa*, 2006.
32. *Il dominio di Venezia sul mare Adriatico nelle opere di Paolo Sarpi e Giulio Pace*, a cura di Guido Acquaviva e Tullio Scovazzi, 2007.
33. *Laicità e stato di diritto*. Atti del IV Convegno di Facoltà – Università di Milano-Bicocca, 9-10 febbraio 2006, a cura di Adolfo Ceretti e Loredana Garlati, 2007.
34. Carmela Leone, *Il principio di continuità dell'azione amministrativa. Tra operatività dell'organo, inesauribilità del potere e stabilità degli effetti*, 2007.
35. *Ordinamento penale e fonti non statali. L'impatto dei vincoli internazionali, degli obblighi comunitari e delle leggi regionali sul legislatore e sul giudice penale*. Atti delle sessioni di studio tenutesi a Milano il 21 novembre 2005, il 10 marzo e il 24 marzo 2006, a cura di Carlo Ruga Riva, 2007.
36. *Conflitti armati e situazioni di emergenza: la risposta del diritto internazionale*. Relazioni al ciclo di conferenze tenuto nell'Università di Milano-Bicocca (marzo-aprile 2006), a cura di Irini Papanicolopulu e Tullio Scovazzi, 2007.
37. *Il tribunale per la ex-Iugoslavia: l'attività svolta e il suo prossimo scioglimento*, a cura di Gianmaria Calveti e Tullio Scovazzi, 2007.
38. Giovanni Iorio, *Le clausole attributive dello ius variandi*, 2008.
39. Claudio Martinelli, *Le immunità costituzionali nell'ordinamento italiano e nel diritto comparato. Recenti sviluppi e nuove prospettive*, 2008.
40. Loredana Garlati, *Il volto umano della giustizia. Omicidio e uccisione nella giurisprudenza del tribunale di Brescia (1831-1851)*, 2008.
41. *Immunità costituzionali e crimini internazionali*. Atti del Convegno – Milano, 8 e 9 febbraio 2007, a cura di Aldo Bardusco, Marta Cartabia, Micaela Frulli e Giulio Enea Vigevani, 2008.
42. Marco Antonioli, *Società a partecipazione pubblica e giurisdizione contabile*, 2008.

43. Mariangela Ferrari, *La compensatio lucri cum damno come utile strumento di equa riparazione del danno*, 2008.
44. Nicola Bassi, *Mutuo riconoscimento e tutela giurisdizionale. La circolazione degli effetti del provvedimento amministrativo straniero fra diritto europeo e protezione degli interessi del terzo*, 2008.
45. Delfina Boni, *Accordi OMC norme comunitarie e tutela giurisdizionale*, 2008.
46. Roberto Cornelli, *Paura e ordine nella modernità*, 2008.
47. Edoardo Dieni, *Diritto & religione vs. «nuovi» paradigmi. Sondaggi per una teoria postclassica del diritto ecclesiastico civile*, a cura di Alessandro Albisetti, Giuseppe Casuscelli, Natascia Marchei, 2008.
48. Maria Cristina Vanz, *La circolazione della prova nei processi civili*, 2008.
49. *Atti del V incontro di studio tra giovani cultori delle materie internazionalistiche*, a cura di Irini Papanicolopulu, 2008.
50. *La sécurité collective entre légalité et défis à la légalité*, sous la direction de Maurizio Arcari et Louis Balmond, 2008.
51. *Saggi in ricordo di Aristide Tanzi*, 2009.
52. Elena Marinucci, *L'impugnazione del lodo arbitrale dopo la riforma. Motivi ed esito*, 2009.
53. Sabrina Urbinati, *Les mécanismes de contrôle et de suivi des conventions internationales de protection de l'environnement*, 2009.
54. Alessandro Albisetti, *Tra diritto ecclesiastico e canonico*, 2009.
55. *Il diritto di fronte all'infamia nel diritto. A 70 anni dalle leggi razziali*, a cura di Loredana Garlati e Tiziana Vettor, 2009.
56. *La giustizia contrattuale. Itinerari della giurisprudenza italiana tra Otto e Novecento*, a cura di Giovanni Chiodi, 2009.
57. Tomaso Greco, *Le violenze psicologiche nel mondo del lavoro. Un'analisi sociologico-giuridica del fenomeno mobbing*, 2009.
58. *Le ragioni dell'uguaglianza. Atti del VI Convegno della Facoltà di Giurisprudenza – Università degli Studi di Milano-Bicocca, 15-16 maggio 2008*, a cura di Marta Cartabia e Tiziana Vettor, 2009.
59. *I diritti umani di fronte al giudice internazionale. Atti della giornata di studio in memoria di Carlo Russo*, a cura di Tullio Scovazzi, Irini Papanicolopulu e Sabrina Urbinati, 2009.
60. Giovanni Iorio, *Le trasformazioni eterogenee e le fondazioni*, 2010.
61. Lorena Forni, *La laicità nel pensiero dei giuristi italiani: tra tradizione e innovazione*, 2010.
62. *L'inconscio inquisitorio. L'eredità del Codice Rocco nella cultura processualpenalistica italiana*, a cura di Loredana Garlati, 2010.
63. Guido Camarda, Salvatore Corrieri, Tullio Scovazzi, *La formazione del diritto marittimo nella prospettiva storica*, 2010.
64. Matteo Fornari, *Il regime giuridico degli stretti utilizzati per la navigazione internazionale*, 2010.
65. Oliviero Mazza, *Il garantismo al tempo del giusto processo*, 2011.

66. *La condizione giuridica di Rom e Sinti in Italia*, 2 Tomi. Atti del Convegno internazionale – Università degli Studi di Milano-Bicocca, 16-18 giugno 2010, a cura di Paolo Bonetti, Alessandro Simoni e Tommaso Vitale, 2011.
67. Aldo Cenderelli, *Scritti romanistici*, a cura di Chiara Buzzacchi, 2011.
68. *Questions de droit international autour de l'Avis consultatif de la Cour internationale de Justice sur le Kosovo*. International Law Issues Arising from the International Court of Justice Advisory Opinion on Kosovo, sous la direction de/edited by Maurizio Arcari et Louis Balmond, 2011.
69. Andrea Massironi, *Nell'officina dell'interprete. La qualificazione del contratto nel diritto comune (secoli XIV-XVI)*, 2012.
70. *La responsabilità sociale d'impresa in tema di diritti umani e protezione dell'ambiente. Il caso dell'India*, a cura di Mariarosa Cutillo, Rebecca Faugno e Tullio Scovazzi, 2012.
71. *Il patrimonio culturale intangibile nelle sue diverse dimensioni*, a cura di Tullio Scovazzi, Benedetta Ubertazzi e Lauso Zagato, 2012.
72. Alfredo Marra, *Il termine di decadenza nel processo amministrativo*, 2012.
73. *Diritto internazionale e bombardamenti aerei*, a cura di Massimo Annati e Tullio Scovazzi, 2012.
74. *La fabbrica delle interpretazioni*, a cura di Barbara Biscotti, Patrizia Borsellino, Valerio Pocar e Domenico Pulitanò, 2012.
75. Carmela Leone, *Gli impegni nei procedimenti antitrust*, 2012.
76. Valentina Piccinini, *I debiti di valore*, 2012.
77. Carlo Ruga Riva, *Diritto penale, regioni e territorio. Tecniche, funzione e limiti*, 2012.
78. Paolo Rondini, *Ex sententia animi tui. La prova legale negativa nell'età della codificazione*, 2012.
79. Giovanni Iorio, *Ritardo nell'adempimento e risoluzione del contratto*, 2012.
80. Mariagrazia Rizzi, *Imperator cognoscens decrevit. Profili e contenuti dell'attività giudiziaria imperiale in età classica*, 2012.
81. Giandomenico Dodaro, *Uguaglianza e diritto penale. Uno studio sulla giurisprudenza costituzionale*, 2012.
82. *Friedrich Carl von Savigny. Le questioni di principio concernenti un nuovo regolamento del processo penale*, edizione e traduzione italiana a cura di Paolo Rondini, 2012.
83. *Processo e informazione*, a cura di Loredana Garlati e Giulio Enea Vigevani, 2012.
84. Diletta Tega, *I diritti in crisi. Tra Corti nazionali e Corte europea di Strasburgo*, 2012.
85. Alessandra Donati, *Law and art: diritto civile e arte contemporanea*, 2012.
86. Diana Cerini, *Sovraindebitamento e consumer bankruptcy: tra punizione e perdono*, 2012.
87. Federico Furlan, *Presidente della Repubblica e politiche di sicurezza internazionale tra diarchia e garanzia*, edizione emendata, 2013.
88. Alessandra Daccò, «*Diritti particolari*» e recesso dalla s.r.l., 2013.

89. *Il ruolo del giudice nel rapporto tra i poteri*, a cura di Giovanni Chiodi e Domenico Pulitanò, 2013.
90. Alessandro Squazzoni, *Declinatoria di giurisdizione ed effetto conservativo del termine*, 2013.
91. Guido Acquaviva, *La repressione dei crimini di guerra nel diritto internazionale e nel diritto italiano*, 2014.
92. Michele Saporiti, *La coscienza disubbidiente. Ragioni, tutele e limiti dell'obiezione di coscienza*, 2014.
93. Ilario Alvino, *Il lavoro nelle reti di imprese: profili giuridici*, 2014.
94. *Il lavoro nei trasporti. Profili giuridici*, a cura di Marco Cottone, 2014.
95. *La responsabilità sociale d'impresa in tema di diritti umani e protezione dell'ambiente: il caso del Perù*, a cura di Mariarosa Cutillo, Fabián Novak e Tullio Scovazzi, 2014.
96. *La restituzione dei beni culturali rimossi con particolare riguardo alla pratica italiana*, a cura di Tullio Scovazzi, 2014.

Per i tipi Giappichelli

- 96.^{bis} *L'eredità di Uberto Scarpelli*, a cura di Patrizia Borsellino, Silvia Salardi, Michele Saporiti, 2014.
97. Silvia Salardi, *Discriminazioni, linguaggio e diritto. Profili teorico-giuridici. Dall'immigrazione agli sviluppi della tecno-scienza: uno sguardo al diritto e al suo ruolo nella società moderna*, 2015.
98. Simone Varva, *Il licenziamento economico. Pretese del legislatore e tecnica del giudizio*, 2015.
99. Lorenzo Natali, *Green criminology. Prospettive emergenti sui crimini ambientali*, 2015.
100. *Diritto e processo: rapporti e interferenze*, a cura di Filippo Danovi, 2015.
101. *La richiesta di pareri consultivi alla Corte di Strasburgo da parte delle più alte giurisdizioni nazionali. Prime riflessioni in vista della ratifica del Protocollo 16 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, a cura di Elisabetta Lamarque, 2015.
102. Nicola Ferri, *Conflicts over the conservation of marine living resources: third states, governance, fragmentation and other recurring issues in international law*, 2015.
103. Elena Depetris, *La responsabilità civile delle agenzie di rating del credito nella disciplina italiana ed europea*, 2015.
104. *Cibo e acqua. Sfide per il diritto contemporaneo. Verso e oltre Expo 2015*, a cura di Barbara Biscotti e Elisabetta Lamarque, 2015.
105. *Dialogando con Beccaria. Le stagioni del processo penale italiano*, a cura di Giovanni Chiodi e Loredana Garlati, 2015.
106. Federico Ferraris, «Rationing Justice». *La selezione dei ricorsi nelle Corti supreme di Stati Uniti e Italia*, 2015.

107. *L'avvocato nella società contemporanea*, a cura di Diana Cerini e Franco Scarpelli, 2015.
108. *Norberto Bobbio: rigore intellettuale e impegno civile*, a cura di Michele Saporiti, 2016.
109. *Princeps legibus solutus*, a cura di Alberto Maffi, 2016.
110. Lorena Forni, *La sfida della giustizia in sanità. Salute, equità, risorse*, 2016.
111. *L'immigrazione irregolare via mare nella giurisprudenza italiana e nell'esperienza europea*, a cura di Amedeo Antonucci, Irini Papanicolopulu, Tullio Scovazzi, 2016.
112. Serena Crespi, *La mobilità delle società nell'Unione europea*, 2016.
113. *La Scozia nella costituzione britannica. Storia, idee, devolution in una prospettiva comparata*, a cura di Claudio Martinelli, 2016.
114. Stefano Pellegatta, *Unità e pluralità nella obbligazione solidale passiva*, 2016.
115. *L'uso della lingua negli atti e nella comunicazione dei poteri pubblici italiani*, a cura di Paolo Bonetti, 2016.
116. Nicola Canzian, *La reviviscenza delle norme nella crisi della certezza del diritto*, 2017.
117. Massimiliano Dova, *Pena prescrittiva e condotta reintegratoria*, 2017.
118. Paolo Zicchittu, *Le "zone franche" del potere legislativo*, 2017.
119. *La legge sugli ecoreati due anni dopo. Un dialogo tra dottrina e giurisprudenza*, a cura di Carlo Ruga Riva, 2017.
120. Alfredo Marra, *L'amministrazione imparziale*, 2018.
121. *Sicurezza e libertà in tempi di terrorismo globale*, a cura di Lorena Forni e Tiziana Vettor, 2017.
122. Martino Zulberti, *Le impugnazioni delle decisioni equitative*, 2018.
123. Antonio Angelucci, *Dietro la circoncisione. La sfida della cittadinanza e lo spazio di libertà religiosa in Europa*, 2018.
124. Giulio Enea Vigevani, *I media di servizio pubblico nell'età della rete. Verso un nuovo fondamento costituzionale, tra autonomia e pluralismo*, 2018.
125. Bruno Inzitari, *Banca, crisi e responsabilità. Scritti scelti dal 1973 al 2016*, 2018.
126. Simone Gianello, *Funzioni e responsabilità del Capo dello Stato nelle giurisprudenze costituzionali*, 2018.
127. Alberto Villa, *Overruling processuale e tutela delle parti*, 2018.
128. Michele Saporiti, *Dialettiche sovrane. Uno studio sul rapporto tra sovranità e religioni*, 2019.
129. *Kállistos Nòmos. Scritti in onore di Alberto Maffi*, a cura di Barbara Biscotti, 2018.
130. Monica Delsignore, *L'amministrazione ricorrente. Considerazioni in tema di legittimazione nel giudizio amministrativo*, 2020.
131. *Political and legal aspect of Italian colonialism in Somalia*, edited by Elena Carpanelli and Tullio Scovazzi, 2020.

132. Smart mobility, smart cars e intelligenza artificiale: responsabilità e prospettive, a cura di Diana Cerini e Andrea Pisani Tedesco, 2019.
133. Palmira Tanzarella, *Discriminare parlando. Il pluralismo democratico messo alla prova dai discorsi d'odio razziale*, 2020.
134. *Città, cittadini, conflitti. Il diritto alla prova della dimensione urbana*, a cura di Barbara Biscotti, Roberto Cornelli, Paolo Rondini, Carlo Ruga Riva, Alessandro Squazzoni, 2020.
135. Ilaria Tani, *Le baie storiche. Un'anomalia nel rapporto tra terra e mare*, 2020.
136. *Il diritto delle università nella giurisprudenza a dieci anni dalla legge n. 240/2010*, a cura di Alfredo Marra, 2020.
137. *Scritti in onore di Patrizia Borsellino*, a cura di Lorena Forni, Silvia Salardi e Michele Saporiti, 2021.
138. Natascia Marchei, *Il giudice civile e la nullità del matrimonio canonico trascritto*, 2021.
139. *Lo statuto dei partiti politici tra diritto pubblico e diritto privato*, a cura di Giovanni Iorio e Paolo Zicchittu, 2021.
140. Federico Furlan, *Il Presidente della Regione 2.0 (tra Costituzione, fonti regionali e prassi)*, 2021.
141. *Università e anticorruzione*, a cura di Alfredo Marra e Margherita Ramajoli, 2022.
142. Andrea Pisani Tedesco, *Il problema della responsabilità civile compensativa. Studio per un rimedio risarcitorio effettivo*, 2022.
143. Francesco Tesauro. *Scritti scelti di diritto tributario*. Vol. I. *Principi e regole*. Vol. II. *Il processo*, a cura di Franco Fichera, Maria Cecilia Fregni, Nicola Sartori, 2022.

