

#12.2015



- › La riforma del processo tributario? Un problema ignorato
- › La parziale riforma del processo tributario
- › La nuova disciplina degli interpelli
- › I nuovi reati tributari: rispettati i criteri della Legge Delega?
- › Nuova disciplina della riscossione
- › Incarichi dirigenziali solo per concorso: così si pronuncia il Consiglio di Stato



#12.2015

Approfondimento online - Anno 1

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542

E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per ricevere l'approfondimento e le news
direttamente nella tua casella di posta!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it



La riforma del processo tributario? Un problema ignorato <i>di Romeo Romei</i>02
---	--------

Approfondimento

La parziale riforma del processo tributario <i>di Maurizio Villani</i>06
---	--------

La nuova disciplina degli interpelli <i>di Paolo Soro</i>29
--	--------

I nuovi reati tributari: rispettati i criteri della Legge Delega? <i>di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban</i>36
--	--------


Nuova disciplina della riscossione <i>di Patrik Angelone</i>48
---	--------

Giurisprudenza - Commento

Consiglio di Stato

<i>Incarichi dirigenziali solo per concorso: così si pronuncia il Consiglio di Stato</i> (Consiglio di Stato, sez. IV, pronuncia n. 4641 del 6 ottobre 2015) commento di Iolanda Pansardi56
--	--------

Giurisprudenza - Fonti

 Consiglio di Stato, sez. IV, pronuncia n. 4641 del 6 ottobre 201559
---	--------

Il cliente al centro. Questa è la nostra idea di banca.



Per noi ogni cliente è prima di tutto una persona con esigenze sempre nuove, per questo al centro del nostro modello ci sei tu. Grazie alla multicanalità ti rendiamo libero dai luoghi e dagli orari, perché puoi accedere alla nostra Banca dove e quando vuoi. Puoi farlo direttamente dal tuo PC o contattando, telefonicamente e via e-mail, il nostro Banking Center dal lunedì al venerdì dalle 08.00 alle 22.00, ma anche il sabato. Tramite la nostra App puoi operare sul tuo conto e consultare i tuoi investimenti direttamente dallo smartphone o dal tablet. E per effettuare prelievi e versamenti puoi accedere agli sportelli convenzionati di Poste Italiane e Intesa SanPaolo. Inoltre il tuo Family Banker® ti affianca con un parere esperto e ti assiste nelle decisioni più importanti.

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

MEDIOLANUM, PIÙ DI UNA BANCA TRADIZIONALE, MOLTO PIÙ DI UNA BANCA ONLINE.

SCOPRI DI PIÙ SU bancamediolanum.it | CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla Banca si rinvia ai Fogli informativi, alle Norme Contrattuali, ai Prospetti e ai Fascicoli Informativi disponibili su bancamediolanum.it e presso gli Uffici dei Family Banker®.

Il Punto

La riforma del processo tributario? Un problema ignorato

di Romeo Romei



Questa che compare in nota** a questo scritto è la posizione del Consiglio dei Ministri riguardo l'attuale situazione della fase contenziosa del Sistema Fiscale Italiano.

I problemi "assillanti" per il Governo sono le limitazioni alle categorie dei difensori, l'esecutività nei gradi di giudizio, la fidejussione per i pagamenti a favore dei ricorrenti, la conciliazione ed altri istituti "ammortizzatori" che nascondono di fatto il vero problema giuridico: l'illegittimità costituzionale del Sistema della Giustizia Tributaria ed il suo ruolo di amministrare le liti tra contribuenti e Fisco.

Noi, io e molti altri colleghi, sia dottori commercialisti che avvocati tributaristi, siamo assolutamente convinti che il Sistema sia costituzionalmente illegittimo, cioè illegittimo è il criterio di nomina dei giudici tributari: il soggetto che seleziona le nomine, il soggetto che retribuisce i giudici e a seguire - nei procedimenti di rito - la ripetuta violazione dell'astensione ex art. 6 D.lgs 546 /92, sottacendo il rapporto di parasubordinazione con una delle parti in causa; infine non trascurabile, la frequente sottrazione del fascicolo di causa, poiché, molti lo avranno notato i relatori hanno la illegittima abitudine di portarsi a casa i fascicoli, contravvenendo ad una specifica norma penale (art.351 c.p.).

In primo luogo occorre chiedersi: il giudice nominato dal Ministro delle Finanze, retribuito dall'Agenzia delle Entrate, può giudicare serenamente - e legittimamente - l'opposizione di un contribuente ad un Avviso di Accertamento che la stessa Agenzia delle Entrate gli ha inviato?

A giudicare dalla imperterrita posizione della *governance*, sì. Purtroppo per il "sistema" però, la Costituzione dà torto al legislatore, imponendo un dettato sacrosanto con l'art. 111, statuendo due pietre miliari del garantismo giuridico: l'imparzialità e la terzietà. Un rimedio potrebbe essere molto semplice: una modifica strutturale della norma sul processo tributario, che affidi la gestione magistrale al Ministero della Giustizia come gli compete, e facendo sedere sugli scranni veri giudici concorsuali. Dico "veri giudici" poiché questi delle commissioni tributarie non sono dei veri giudici, ma cittadini che onorariamente, rispondendo a dei requisiti accademici e niente altro, estendono sentenze sulle opposizioni ad atti sostanziali che rappresentano una parte importante del flusso tributario nazionale, che si quantifica in qualche decina di miliardi l'anno. Cioè, attualmente sono pendenti ricorsi per oltre 150 miliardi di euro, parte determinante dell'economia Italiana.

Si può capire immediatamente che l'esito dei processi in corso stia molto a cuore dell'Erario, che da unica fonte, controlla, accerta e giudica. Con le conseguenze già viste sulla legittimità della somministrazione della giustizia.

Una domanda: come mai un settore così importante dell'economia Italiana è stato gestito finora da un Sistema affidato a cittadini nominati "giudici tributari" senza che siano scelti veri giudici?

La storia parte dal 1973, allorché il mentore del contenzioso tributario, il prof. Cesare Glendi sottoscrisse il testo del DPR 636, col quale si estendeva nel tempo il vecchio ruolo ammonitore delle vecchie commissioni delle imposte dirette, che non avevano assolutamente niente di giuridico, né di giustizia.

Nel 1992, sempre il prof. Glendi apportò delle modifiche introducendo il testo normativo col D.Lgs 546, poi entrato in vigore nel 1996. Ma collateralmente subentrò il D.lgs 545, che dettava regole di affiancamento, non già formulate - come avrebbe dovuto essere - nel contesto del 546, ma entrate in ombra ad integrare una realtà innegabile, ma velata.

Ma non finisce qua. Nel 2014, il giorno successivo ad un convegno al quale io stesso ho partecipato al fianco del prof. Glendi, il medesimo recò in Senato, alla Commissione Finanze, un testo ravveduto, che eliminava delle incertezze. E pur se "a mezza bocca" rinnegava la vecchia struttura partigiana, introducendo le figure formali del Tribunali Tributarie e le Corti d'appello tributarie (DDL 988 /2014).

Segue con una formulazione più chiara e schierata su una posizione assolutamente rispettosa delle legittimità costituzionale il mio grande amico e collega Maurizio Villani - col DDL 1953 - che recapitai personalmente in Senato.

Per sei mesi i due testi sono stati oggetto di attenzioni da parte del senatore Casero, che pare fosse orientato - ma sono voci inconfermabili - verso il testo Glendi, con possibilità di emendamenti che Villani si affrettò a formulare e che condividemmo e trasmettemmo.

Oggi dopo mesi di attesa leggiamo questa nota - vorrei dire insignificante - uscita dai luoghi e dai cervelli deputati in cui il CDM si preoccupa di distinguere commercialisti di classe A dagli altri in subordine, ed altre questioni che non mettono e non levano alla mancanza di legittimità di procedimenti fondamentali.

Nel frattempo un coraggioso relatore di Reggio Emilia pensa bene di riflettere e decide di disporre il rinvio alla Corte Costituzionale, astenendosi ai sensi dell'art. 6 del D.lgs 546/92. E' quasi un anno - settembre 2014 - ma nessuna pronuncia.

Io stesso, in un appello alla CTR di Firenze - a novembre 2013 - ho eccepito dettagliatamente la violazione all'obbligo di astensione dei primi giudici di Siena, ma non c'è stata pronuncia. In questa trattazione ho anche rilevato eccependo la sottrazione del fascicolo, facendo mettere a verbale (ovviamente) e chiedendo la nullità della decisione per inattendibilità dei documenti oggetto di scomparsa.

In conclusione esorto i colleghi ad approfondire sui mezzi giuridici le problematiche relative alla terzietà ed alla imparzialità, per ottenere un risultato concreto; cioè quello di indurre le Commissioni adite a pronunciarsi sulla legittimità, ovvero sulla facoltà di rinvio alla Corte Costituzionale.

Ho sempre sostenuto infatti che la disciplina transitoria di un'eventuale riforma del processo con veri giudici terzi ed imparziali minaccerebbe l'impalcatura dei processi pendenti - già incrinata dal difetto di sottoscrizione di cui all'art. 42 del DPR 600 /73 - che non reggerebbe alla disconoscenza della legittimità di migliaia di sentenze già emesse, ed appellabili quanto revocabili. Un disastro finanziario che ovviamente il governo vuole scongiurare, ma il rispetto della Costituzione sopra tutto e tutti. *Erga omnes*. Investire quindi il Giudice delle Leggi per l'illegittimità dei DD.Lgs 546 e 545 è dunque una strada da percorrere!

** La nota governativa

3. **Revisione del contenzioso tributario e incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria (Titolo II)**

Nell'art. 10, comma 1, della legge delega «*per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*» (legge n. 23/2014) viene enunciato lo scopo della revisione legislativamente delegata che è quello del «*rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente*».

Come ricordato in premessa, di seguito saranno trattati unicamente gli aspetti della disciplina da cui emergono criticità che, a nostro avviso, richiedono interventi di modifica e/o integrazione del testo attualmente all'esame di codeste onorevoli Commissioni parlamentari.

In particolare, le proposte di seguito illustrate si riferiscono all'art. 9, rubricato «*modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*», dello schema di decreto legislativo (di seguito lo «*Schema*»), approvato dal Consiglio dei Ministri in data 26 giugno 2015.

Opportunamente, le modifiche introdotte da detto art. 9 si innestano nel tessuto normativo del decreto legislativo n. 546 del 1992, facilitando in tal modo il coordinamento e la relativa interpretazione in un *habitat*, quello processuale, che per sua natura richiede la massima certezza.

Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546

Comma 1, lettera e)

1. Va preliminarmente segnalato, e necessariamente corretto, il “refuso” contenuto nell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, come riformulato dall'art. 9, comma 1, lett. e) dello Schema, che tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi agli organi di giustizia tributaria include “*i dottori commercialisti e gli esperti contabili*”.

E' evidente, infatti, che il riferimento corretto da inserire nel testo normativo è ai “*soggetti iscritti nella Sezione A Commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*”, in quanto l'attuale formulazione, del tutto ingiustificatamente, escluderebbe dal novero dei soggetti abilitati i ragionieri commercialisti confluiti nella sezione A dell'Albo predetto, includendovi, invece, gli esperti contabili che, ai sensi dell'art. 1, comma 3, lett. c) del D.Lgs. n. 139/2005, recante la “*Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*”, non sono legittimati all'assistenza ed alla rappresentanza dinanzi agli organi della giustizia tributaria di cui al D.Lgs. n. 545/1992.

2. Sempre con riferimento all'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, come riformulato dall'art. 9, comma 1, lett. e) dello Schema, si esprime una posizione nettamente critica rispetto all'ampliamento dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica anche ai dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) e delle relative società di servizi (cfr. nuova lett. h) del comma 3 dell'art. 12 citato), in considerazione della crescente difficoltà di patrocinare innanzi alle Commissioni tributarie. Tale patrocinio richiede infatti una particolare preparazione e un aggiornamento continuo da parte del difensore anche in considerazione dell'elevato grado di specializzazione richiesto dalla materia tributaria e dell'elevato tecnicismo delle norme processual-tributarie, che rendono sempre più elevato il rischio di incorrere in declaratorie di inammissibilità e di improcedibilità.

Tale allargamento, inoltre, si pone in netta controtendenza anche rispetto a quanto previsto dall'art. 10, comma 1, lett. b), della stessa legge delega, che prevede il «*rafforzamento della qualificazione professionale*» dei giudici tributari, «*al fine di assicurare l'adeguata preparazione specialistica*». Comma 1, lettera l)

3. Con riferimento all'istituto del reclamo e della mediazione tributaria di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, l'art. 9, comma 1, lett. l) dello Schema estende l'ambito oggettivo di applicazione dell'istituto, rimuovendo l'attuale limitazione che prevede che il reclamo sia obbligatorio per i soli atti emessi dall'Agenzia delle entrate.

Tale ampliamento non è espressamente previsto dall'art. 10 della legge delega ed è palesemente a rischio di declaratoria di incostituzionalità.

A parte tale assorbente rilievo, va eliminata, a nostro avviso, l'estensione dell'istituto in esame agli atti emessi dagli enti locali, i quali non hanno, come è agevole constatare nella pratica, una struttura in grado di supportare l'esame rapido e imparziale dei reclami presentati dai contribuenti. La carenza di risorse sia umane che economiche in cui versa la maggior parte degli enti locali italiani rischia di tramutare la novità in un dispendioso rallentamento procedurale ed in un immotivato aggravio delle modalità di accesso alla giustizia tributaria.

Comma 1, lettere v) ed aa)

4. Relativamente all'istituto della tutela cautelare, viene finalmente superata la limitazione, attualmente contemplata dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, che garantisce tale forma di tutela esclusivamente nel processo incardinato innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Con l'ampliamento della tutela ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale ovvero alla Corte di cassazione, la predetta barriera temporale viene definitivamente superata in quanto irrazionale ed ingiustificata, in una prospettiva di «*uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare*» (così dispone, infatti, l'art. 10, n. 9, della legge delega).

Del tutto ingiustificato è, tuttavia, il nuovo comma 7 dell'art. 52 del D.Lgs. n. 546/1992, come riformulato dall'art. 9, comma 1, lett. v), dello Schema, laddove prevede che se la sentenza della Commissione tributaria provinciale è favorevole al contribuente, è consentita «*la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado*». Questa disposizione è irrazionale e da eliminare in quanto la sentenza della Commissione tributaria provinciale che annulla l'atto impugnato non deve legittimare alcuna riscossione calibrata sull'atto medesimo,

in quanto non più produttivo di effetti nel mondo giuridico, perché annullato dal giudice.

Le stesse considerazioni critiche formulate con riferimento al novellato art. 52, comma 7, sono da ritenersi estese anche al testo del novellato art. 62-bis del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 9, comma 1, lett. aa), dello Schema, in materia di «*esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione*».

Comma 1, lettera bb)

5. Anche la riduzione a sei mesi (per effetto dell'art. 9, comma 1, lett. bb), dello Schema) del termine per la riassunzione del giudizio in Commissione tributaria nei casi in cui la Suprema Corte cassa con rinvio la sentenza impugnata, in luogo del termine di un anno attualmente previsto dall'art. 63, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, è fuori dal perimetro della delega e configura, pertanto, un palese eccesso di delega. Se ne chiede pertanto l'eliminazione dal testo.

Comma 1, lettere ee) e gg)

6. Il nuovo art. 67-bis del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 9, comma 1, lett. ee), dello Schema, prevede l'esecuzione provvisoria delle sentenze emesse dalle commissioni tributarie e la relativa disciplina è contenuta nell'art. 69, interamente riscritto dalla successiva lett. gg) del più volte citato art. 9, comma 1.

Al riguardo, non si condivide la scelta del legislatore delegato di limitare l'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze soltanto a quelle di condanna "*al pagamento di somme*", escludendo ad esempio le pronunce in materia catastale o relative alla revoca della qualifica di Onlus precedentemente concessa, per le quali si è ritenuto invece preferibile mantenere il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato (pag. 22 della relazione illustrativa allo schema di decreto).

A parte l'assorbente rilievo che detta limitazione non è contemplata nella legge delega per cui si manifesta, sotto tale profilo, illegittima costituzionalmente, risulta altresì contrario al principio di legalità ex art. 23 Cost. e di parità delle parti ex art. 111 Cost. che il contribuente sia costretto a versare imposte (dirette, di registro, ipo-catastali e locali), in base ad atti dichiarati illegittimi dal giudice.

Si deve cioè affermare il principio che qualsiasi atto impositivo annullato dal giudice tributario, seppure con sentenza non ancora passata in giudicato, è comunque inesistente, seppure soltanto in via provvisoria, e non può produrre effetti giuridici ed economici.

Conseguentemente, si propone di abrogare il vigente art. 69-bis del D.Lgs. n. 546/1992 che differisce l'esecuzione delle sentenze in materia catastale favorevoli al contribuente al loro passaggio in giudicato.

7. Sempre con riferimento al riformulato art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992, il comma 1 prevede che il pagamento di somme a favore del contribuente di importi superiori a 10 mila euro possa esser 11 subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia, anche in considerazione delle condizioni di solvibilità del contribuente-istante.

Orbene, la previsione di una garanzia, oltre ad essere estremamente onerosa, rischia in sostanza di vanificare il principio di provvisoria esecutività delle sentenze, per cui si ritiene necessario eliminarla.

D'altro canto, le esigenze di tutela dell'Erario devono ritenersi sufficientemente garantite dalla prevista possibilità anche per l'Amministrazione finanziaria di richiedere la sospensione dell'esecutività della sentenza ad essa sfavorevole.

WWW.ROMEO1931.IT

CLASSICITA'
CONTEMPORANEA





La parziale riforma del processo tributario

di Maurizio Villani

Avvocato Tributarista

Finalmente il legislatore è intervenuto a modificare ed integrare il D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992 (rinvio ai miei articoli pubblicati sul sito nei vari anni).

L'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la revisione del processo del contenzioso tributario, attualmente disciplinato dal decreto 31 dicembre 1992, n. 546.

In attuazione della suddetta delega, il Governo giovedì 24 settembre 2015 ha definitivamente approvato il Decreto Legislativo n.156, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.233 del 07/10/2015 – Supplemento ordinario n. 55.

Il presente decreto legislativo, intervenendo dopo quasi venti anni dall'ultima riforma processual-tributaria, si colloca in un quadro macroeconomico completamente difforme rispetto a quello del 1992 ed in un sistema normativo caratterizzato da una continua evoluzione di alcuni istituti dell'ordinamento tributario generata anche dalle diverse riforme che hanno interessato la maggior parte dei tributi.

Questa parziale riforma ha recepito molte mie proposte modificative scritte nel libro "Per un <<giusto>> processo tributario" del 25/01/2000 (Congedo Editore – Galatina – Le) e nel mio progetto di legge di riforma del processo tributario presentato al Senato il 06 agosto 2014 dalla Senatrice Gambaro (n. 1593), condivise da molti Ordini professionali ed Associazioni di professionisti.

Si ritiene preliminarmente opportuno riportare alcuni dati statistici estrapolati dalla relazione annuale sullo stato del processo tributario del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che consentono di avere la dimensione dello stato attuale di tale contenzioso sul territorio nazionale.

In primo luogo, il numero dei ricorsi pendenti nei due gradi di giudizio di merito si è progressivamente ridotto, passando da circa 2,4 milioni nel 1996 a circa 570 mila rilevati nell'anno 2014.

I ricorsi presentati nell'anno 2014 presso le Commissioni tributarie riguardano controversie il cui valore ammonta a più di 30 miliardi di euro. In particolare, il valore dei ricorsi di primo grado presentati nel 2014 ammonta ad oltre 17 miliardi di euro; circa il 70% di tali ricorsi ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,5 miliardi di euro). Rispetto ai dati registrati nel 2011 il numero dei ricorsi presentati nel 2014 ha subito una contrazione di circa il 30%. Tale riduzione è stata generata anche dalla introduzione dell'istituto della mediazione di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/96, che ha riguardato i soli atti posti in essere dall'Agenzia delle entrate con valore non superiore ai 20.000 euro.

Nel giudizio di secondo grado, il valore degli appelli presentati nel 2014 ammonta a circa 13 miliardi di euro; di questi circa il 54% ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,186 miliardi di euro).

Circa il 56% dei ricorsi instaurati in primo grado presentano un'istanza di sospensione della riscossione dell'atto impugnato e nei due gradi di giudizio le relative spese risultano compensate per oltre il 70% dei casi. L'istituto della conciliazione in primo grado si attesta a circa l'1% delle definizioni complessive (n. 2.238).

La durata media del processo tributario per il primo grado di giudizio è di circa 2 anni e 8 mesi, mentre nel secondo grado è di circa 2 anni.

Il quadro sopra rappresentato mostra chiaramente che l'attuale processo tributario è carat-

terizzato da un numero elevato di controversie di modesto valore, da una forte richiesta della sospensione degli atti di riscossione da parte del contribuente, da uno scarso utilizzo dell'istituto deflattivo della conciliazione in pendenza di giudizio di primo grado e da un elevato utilizzo della compensazione delle spese di giudizio da parte dei giudici di merito.

In ogni caso, nella fase istruttoria, **il difensore continua ad avere dei limiti nell'esercizio del proprio mandato perché non può utilizzare alcuni importanti istituti processuali** (testimonianza e giuramento) per cui è auspicabile che tali limiti siano cancellati in un prossimo futuro.

La **Corte di Cassazione, ultimamente, ha cercato di attenuare questa limitazione per dare così concreta attuazione ai principi del giusto processo** come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione nonché per garantire il principio della parità delle armi processuali e l'effettività del diritto di difesa, con le **seguenti sentenze ed ordinanze:**

- ✓ Sezione Sesta, ordinanza n. 5018 del 12/03/2015;
- ✓ Sezione Tributaria, sentenza n. 11221 del 16 maggio 2007;
- ✓ Sezione Tributaria, sentenza n. 7707 del 27 marzo 2013;
- ✓ Sezione Tributaria, sentenze n. 9876 del 05 maggio 2011 e n. 27314 del 23 dicembre 2014, che hanno persino ritenuto la dichiarazione di parte come valida prova presuntiva, purchè ricorrano i requisiti di gravità, precisione e concordanza.

1 – Osservazioni generali

L'intervento normativo, volto a superare le predette criticità, si è mosso prevalentemente sulle seguenti principali direttrici, così come è stato chiarito e precisato nella relazione governativa oggetto di analisi e commento nel pre-

sente articolo:

1. **l'estensione degli strumenti deflattivi** del contenzioso;
2. **l'estensione della tutela cautelare** al processo tributario;
3. **l'immediata esecutività delle sentenze** per tutte le parti, anche se non passate in giudicato;
4. **l'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti** abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie;
5. **il rafforzamento del principio di soccombenza** nella liquidazione delle spese di giudizio.

Riguardo al punto:

1) si è esteso il reclamo finalizzato alla mediazione (art. 17-bis del decreto) a tutte le controversie indipendentemente dall'ente impositore (finora l'istituto era riservato alle sole cause dell'Agenzia delle Entrate).

In particolare, con l'estensione del reclamo alle controversie degli enti locali, si spera di ottenere una consistente riduzione del relativo contenzioso.

Si è ritenuto al momento di **lasciare inalterato il tetto di 20.000 euro di valore delle cause per le quali è obbligatorio il reclamo**, anche in considerazione del fatto che **il tetto è idoneo a ricomprendere la quasi totalità delle cause degli enti locali** (il 75% delle quali è di valore inferiore ai 3.000 euro).

Il reclamo è stato inoltre esteso anche alle controversie catastali (classamento, rendite ecc.) che, a causa del valore indeterminabile ne sarebbero state escluse, e dal punto di vista soggettivo è stato esteso sia agli Agenti della riscossione (Equitalia) che ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997 (i concessionari della riscossione, per gli enti che non si avvalgono dell'Agente Equitalia).

Infine, con le modifiche apportate all'articolo 17-bis, **anche le controversie proposte avverso atti reclamabili possono essere oggetto di con-**

ciliazione; ciò al fine di **potenziare gli istituti deflattivi sia nella fase anteriore alla instaurazione del giudizio che in pendenza di causa**.

La **conciliazione è stata estesa anche al giudizio di appello**.

Le relative disposizioni sono state riformulate allo scopo di eliminare dubbi interpretativi e per ricomprendervi espressamente anche i casi di accordi che prevedono pagamenti in favore del contribuente (nelle controversie su rimborsi).

2) La **tutela cautelare è stata estesa a tutte le fasi del processo**, codificando la giurisprudenza che solo da alcuni anni l'aveva ritenuta pienamente ammissibile, sia della Corte di Cassazione sia della Corte Costituzionale.

È stato così previsto:

- a) che il contribuente può sempre chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;
- b) che le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto nel codice di procedura civile;
- c) che il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un Decreto Ministeriale; ciò consentirà di eliminare, o quantomeno ridurre notevolmente, le contestazioni tra le parti sulla idoneità della garanzia stessa.

3) **L'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze è stato recepito tenendo conto delle peculiarità del processo tributario**, strutturato pur sempre come un giudizio amministrativo di impugnazione di atti autoritativi, ancorchè nei confronti di un giudice che ha cognizione piena del rapporto.

Si è quindi stabilito quanto segue.

- a) **L'esecutività riguarda le sole sentenze**

aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo, ovvero un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente. Per le altre controversie (invero di numero esiguo), quali ad esempio quelle sulla qualifica di ON-LUS, ovvero su esenzioni fiscali, sulle rendite catastali ecc., si è mantenuto, invece, il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato. Ciò allo scopo di una maggiore certezza delle situazioni giuridiche. D'altro canto per lo stesso motivo anche nel processo civile esistono categorie di sentenze (in particolare quelle costitutive o traslative della proprietà) per le quali l'efficacia è subordinata al giudicato.

La giurisprudenza è costante nel ritenere, ad esempio, che nei casi di una controversia sull'esenzione da un tributo, l'Amministrazione, all'esito del giudizio ad essa sfavorevole, deve provvedere d'ufficio al rimborso di quanto versato medio tempore dal contribuente in base all'atto annullato (Cass. 1967/2005; n. 24408/2005; n. 10010/2006).

b) L'esecutività della sentenza in favore dell'Amministrazione avrebbe consentito di esigere l'intero tributo già dopo la sentenza di primo grado (attualmente l'art. 68 del decreto prevede che ne diventino esigibili solo i 2/3). Si è, giustamente, lasciato inalterato il meccanismo della riscossione frazionata del tributo previsto dall'articolo 68, sul presupposto che l'intenzione del legislatore non fosse quella di aggravare la situazione dei contribuenti nell'ambito di un contenzioso ancora "*sub judice*". Tale scelta, inoltre, viene a bilanciare il maggior onere a carico del contribuente per quel che concerne l'esecuzione delle sentenze di rimborso a suo favore.

c) L'esecutività immediata delle sentenze di condanna in favore del contribuente. L'attuazione di tale importante, e del tutto innovativo principio (ad oggi l'esecutività per tali pronunce si realizza solo con il giudicato), ha dovuto tener conto delle peculiarità

del giudizio tributario, che vede contrapposti una parte pubblica ed una privata.

Ne consegue che mentre per la prima non vi sono di norma problemi di insolvenza, per la parte privata occorre tener conto di tale possibilità, e cioè del rischio che una volta ottenuto in virtù di una sentenza esecutiva, ma impugnata dall'Amministrazione, il pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza. Da ciò la scelta di subordinare il pagamento di somme in favore del contribuente ad una idonea garanzia, il cui onere graverà comunque sulla parte che risulterà definitivamente soccombente nel giudizio, con le seguenti eccezioni:

- pagamenti di somme fino a 10.000 euro;
- restituzione delle somme pagate in corso di causa, a norma dell'art. 68, comma 2, del decreto (qualunque sia l'importo).

In questi casi, pertanto, l'esecutività della sentenza sarà incondizionata.

Ovviamente, il contribuente resterà libero di non chiedere l'immediata esecuzione della sentenza (qualora non intenda anticipare gli oneri della garanzia o anche solo per non dover rischiare di restituire le somme ottenute con gli interessi) e di preferire l'attesa di un giudicato che gli consentirà di ottenere quanto gli spetta, con gli interessi di legge medio tempore maturati, senza fornire alcuna garanzia.

d) Modalità di esecuzione della sentenza.

Sempre la peculiarità del processo tributario ha fatto ritenere **preferibile la scelta del giudizio di ottemperanza come esclusivo sistema di esecuzione di tutte le sentenze, definitive e non (novità assoluta).**

Si è, pertanto, stabilito che lo strumento previsto dall'art. 70 del decreto sia utilizzabile:

- ✓ per l'esecuzione delle sentenze passate in

giudicato;

- ✓ per l'esecuzione delle sentenze anche solo esecutive;
- ✓ per ottenere il rimborso delle somme da restituire al contribuente ai sensi dell'art. 68 comma 2.

Si è, inoltre, previsto che **per i rimborsi fino a 20.000 euro e quelli relativi alle spese di lite la Commissione operi in sede di ottemperanza come giudice monocratico** (data la relativa semplicità della esecuzione della sentenza, in cui non è necessaria neppure la garanzia), con ciò attuando parzialmente la delega sul punto.

La scelta della esclusività del giudizio di ottemperanza come unico strumento per la esecuzione delle sentenze è giustificata:

- dalla peculiarità delle sentenze emesse nel processo tributario, dove spesso anche il calcolo delle somme dovute a titolo di rimborso di imposta non è agevole, essendo necessaria, comunque, un'attività dell'ufficio per la determinazione degli interessi per i vari periodi interessati; inoltre, la necessità di una garanzia per le condanne in favore del contribuente al rimborso di somme superiori a 20.000 euro, avrebbe creato notevoli problemi alle segreterie per il rilascio delle formule esecutive, non potendosi pretendere da tali uffici un controllo sulla idoneità della garanzia stessa;
- dalla particolare efficacia della procedura di ottemperanza, che consente anche con la nomina di un commissario *ad acta* di ottenere in tempi relativamente brevi l'adempimento dell'Amministrazione, con il rimborso delle relative spese¹;
- dal fatto che l'ordinaria procedura esecutiva (oltre ad aggravare lo stato della giustizia

civile), non garantisce spesso il soddisfacimento dell'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire in via esecutiva sui beni dei soggetti pubblici.

Si è deciso, infine, che **lo strumento dell'ottemperanza**, sia di sentenza definitiva che solo esecutiva, **può essere utilizzato anche nei confronti degli Agenti della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n. 446/1997**, stante la natura pubblica dell'Agente e l'attività oggettivamente pubblica posta in essere dai concessionari (privati).

4) Per quanto concerne la revisione delle **soglie di valore delle controversie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente**, si è previsto l'**innalzamento da 2.582,28 euro a 3.000 euro**; si è, inoltre, ampliata la categoria dei **sogetti abilitati alla difesa tecnica inserendo anche i dipendenti dei CAF** per le controversie che scaturiscono da adempimenti posti in essere dagli stessi centri di assistenza fiscale.

5) Si è poi rafforzato il principio in base al quale le spese di lite seguono sempre la soccombenza, introducendo l'**obbligo per il giudice tributario di attenersi alle disposizioni contenute nell'articolo 92, secondo comma, del c.p.c.**, come modificato dalla legge 10 novembre 2014, n. 162; **il suddetto principio è esteso anche alla fase cautelare** in cui il giudice è tenuto a decidere anche sulle spese di giudizio.

6) Come detto in precedenza, **il legislatore con la presente novella non ha ritenuto di inserire la testimonianza**, anche se la Corte Costituzionale con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000 e la Corte di Cassazione – Sezione VI – con l'ordinanza n. 5018 del 12 marzo 2015 hanno ritenuto la **possibilità di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con il valore proprio degli elementi indiziari**.

Appunto per questo è **auspicabile che quanto prima sia ammessa la testimonianza ed il giuramento nel processo tributario**.

¹ Rinvio ad un mio articolo sull'argomento consultabile sul mio sito.

Infatti, **nell'attuale sistema processuale tributario, nonostante una timida apertura giurisprudenziale, non può certo ritenersi raggiunta una assoluta parità tra le parti processuali pubbliche e private .**

Invero, occorre ricordare che, *“mentre l'amministrazione finanziaria è fornita di poteri sanzionatori nei confronti dei terzi ai quali rivolgere richieste di <<dati, notizie e chiarimenti>> (che, se contenuti in un processo verbale, godono degli effetti probatori attribuiti agli atti pubblici dall'art. 2700 del codice civile), analoghi poteri non spettano al privato, il quale dovrà sperare nella buona volontà del terzo a sottoscrivere una dichiarazione concernente fatti a lui favorevoli”*.²

Ecco perché, *de iure condendo*, è auspicabile un ripensamento sul tema, considerato che per il contribuente potrebbe essere l'unica prova valida a sua disposizione, soprattutto in particolari circostanze.

I riferimenti si riferiscono agli articoli modificati ed integrati del Decreto Legislativo n. 546/1992 più volte citato nel presente articolo.

2 - Oggetto della giurisdizione tributaria (Art. 2)

La modifica si è resa necessaria per adattare il testo alla sentenza n. 130/2008 della Corte Costituzionale, che ne aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguivano alle violazioni di disposizioni non aventi natura tributaria.

L'eliminazione delle parole “relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del

decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie”, si è resa necessaria per adattare il **testo alle sentenze n. 64/2008 e 39/2010 della Corte Costituzionale, che ne avevano dichiarato l'illegittimità costituzionale** nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue.

Infine, la **Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 19704 del 02 ottobre 2015**, ha stabilito il seguente principio di diritto:

“E' ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'articolo 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente e non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire i diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione”.

La **Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 11082 del 07 maggio 2010**, ha chiarito che l'estensione della giurisdizione tri-

² In tal senso, giustamente, Prof. Avv. Colli Vignarelli, in *Bollettino Tributario* n. 8/2015, pagg. 565-568.

butaria – diffusa anche al controllo della regolarità formale e sostanziale di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale evidenzia, di converso, l'applicabilità anche agli atti fiscali "istruttori" del principio della non autonoma ed immediata impugnabilità proprio in quanto aventi carattere infraprocedimentale.

3 - Le parti (art. 10)

Con le modifiche in esame sono state individuate puntualmente le parti del processo tributario. Trattasi del contribuente, delle Agenzie fiscali, degli altri enti impositori (ad esempio, le Regioni, gli Enti locali, le Camere di commercio, ecc.) e dell'agente di riscossione che hanno emesso l'atto impugnato (atto impositivo o diniego di rimborso o di agevolazione), ovvero che non hanno emesso l'atto richiesto (ad es, ipotesi di silenzio/rifiuto ad una richiesta di rimborso). Rientrano tra le parti processuali anche i soggetti privati di cui all'art. 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che svolgono le attività di liquidazione e di accertamento, di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni.

Si conferma la disposizione secondo la quale **qualora l'ufficio dell'Agenzia delle entrate abbia una competenza diffusa** su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, **sta in giudizio innanzi alle Commissioni tributarie l'ufficio al quale spettano ex lege le attribuzioni sul rapporto controverso**. In sostanza, in tale ultimo caso, **la legittimazione processuale non è in capo all'ufficio delle entrate che ha adottato l'atto, bensì all'ufficio competente in base al generale criterio del domicilio fiscale del contribuente**, risolvendo, in tal modo, tutte le questioni processuali quando è presente un Centro Operativo.

4 - Capacità di stare in giudizio (art. 10, comma 2)

Con la modifica viene **estesa la capacità di stare in giudizio direttamente all'ufficio dell'Agente della riscossione**, al pari degli uffici dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Inoltre, **la legittimazione processuale e la difesa diretta delle cancellerie e delle segreterie degli uffici giudiziari è prevista**, limitatamente al contenzioso in materia di contributo unificato, **non solo per il giudizio di primo grado ma anche per quello innanzi alle Commissioni tributarie regionali**. Trattasi, infatti, di uffici che provvedono alla liquidazione e all'accertamento del contributo unificato di cui all'art. 9 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002 n. 115, che si configura come un vero e proprio tributo, rientrante in quanto tale nella giurisdizione tributaria.

5 - L'assistenza tecnica (art. 12)

La disposizione in esame **ribadisce la regola generale dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie**, salvo i casi di contenziosi di modico valore.

Non sono, invece, tenuti a dotarsi di difensore abilitato gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Con riguardo ai contenziosi di modico valore, il nuovo articolo 12 eleva a **3.000 euro il limite entro il quale i contribuenti possono stare in giudizio personalmente**. Per l'individuazione del valore si conferma l'attuale criterio in base al quale il valore è determinato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie aventi ad oggetto esclusivamente irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Il giudice, come più volte ha chiarito la Corte

di Cassazione (sentenza n. 8025/2015 ed altre), **deve ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine** entro il quale è tenuta a conferire l'incarico ad un difensore, quando il valore della causa supera i 3.000,00 euro.

L'inammissibilità può essere pronunciata solo dopo la mancata osservanza dell'ordine del giudice.

I commi 3, 5 e 6 dell'articolo 12 elencano distintamente **le categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica** davanti alle Commissioni tributarie, operando una differenziazione tra:

- ✓ coloro che **possono assistere i contribuenti nella generalità delle controversie**, chiarendo che sono abilitati all'assistenza tecnica tutti i **soggetti iscritti nella Sezione A commercialisti** dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- ✓ coloro che sono abilitati alla difesa con riguardo a controversie aventi ad oggetto materie specifiche;
- ✓ coloro che possono assistere esclusivamente alcune categorie di contribuenti.

In particolare, con riguardo a tale ultima categoria, il comma 3 **attribuisce anche ai dipendenti dei CAF di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle relative società di servizi, la difesa innanzi alle Commissioni tributarie.**

I predetti dipendenti **possono difendere esclusivamente i propri assistiti in contenziosi tributari che scaturiscono dall'attività di assistenza loro prestata dal CAF** (ad es. rettifica della detrazione di spese mediche espresse in dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF).

La disposizione, tuttavia, prevede che i dipendenti dei CAF, per esercitare la difesa tecnica devono essere in possesso congiuntamente dei seguenti requisiti di professionalità:

- diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o del diploma di ragioneria;
- relativa abilitazione professionale.

Le disposizioni contenute nel **comma 4** dell'articolo 12 affidano al Dipartimento delle finanze il compito di gestire gli elenchi dei soggetti di cui alle lettere d), e), f), g) ed h) del comma 3.

L'accentramento delle procedure in capo al solo Dipartimento delle finanze di funzioni, attualmente ripartite tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate, risponde all'esigenza di garantire imparzialità ed una maggiore efficienza nella gestione di detti elenchi.

Lo stesso comma 4 dell'articolo 12 del decreto prevede l'adozione di un regolamento del Ministro dell'Economia e delle finanze, sentito il Ministero della Giustizia, ai sensi dell'articolo 17 comma 3 della legge 23 agosto 1988, n. 400, al fine di disciplinare le modalità di tenuta dell'elenco in esame ed individuare i casi di incompatibilità, di diniego, di sospensione e di revoca della iscrizione all'elenco.

Per la definizione delle suddette fattispecie si dovrà **tenere conto dei principi contenuti nel codice deontologico forense, atteso che nell'ambito dell'assistenza tecnica l'attività defensionale propria dell'avvocatura risulta essere prevalente.**

Si prevede, altresì, che il citato elenco, opportunamente aggiornato, sia pubblicato nel sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze al fine di renderlo costantemente conoscibile dalle parti processuali, dal collegio giudicante e dai terzi.

Fino all'approvazione del decreto restano applicabili le disposizioni previgenti di cui all'art. 12.

Il **comma 10** dell'articolo 12 disciplina le ipotesi di difetto di rappresentanza o di autorizzazione, rinviando alle disposizioni contenute

nell'articolo **182 del c.p.c.**, in base alle quali il giudice invita le parti a regolarizzare gli atti e documenti, assegnando un termine perentorio entro il quale è possibile sanare i relativi vizi, con efficacia retroattiva. Inoltre, il comma citato prevede che la predetta attività può essere svolta dal Presidente della Commissione ovvero della sezione e dal collegio. Al fine di evitare l'inutile prolungamento dei tempi del giudizio, si è anticipato quanto più possibile la regolarizzazione dell'eventuale vizio dell'atto processuale (ad es. difetto di procura alla lite) attribuendo indifferentemente l'iniziativa per la regolarizzazione già al Presidente della Commissione o della sezione (oltre che al collegio).

La declaratoria di inammissibilità del ricorso potrà essere pronunciata dal giudice tributario soltanto all'esito dell'inottemperanza all'invito formulato alla parte a provvedere. Ciò in conformità a quanto ripetutamente statuito dalla Corte di Cassazione, la quale ha precisato che, soltanto se l'invito del giudice risulta infruttuoso, quest'ultimo deve dichiarare invalida la costituzione della parte in giudizio.³

Le Agenzie delle Entrate, delle Dogane e dei Monopoli di cui al decreto legislativo n. 300 del 30/07/1999 **possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato.**

Infine, **la mancata certificazione dell'autografia da parte del difensore non è stata ritenuta dalla giurisprudenza ragione di nullità.**

Infatti, **la certificazione non è altro che una autenticazione che il difensore compie nella veste di pubblico ufficiale.**

6 - Spese del giudizio (art. 15)

La disposizione in esame mira a **rafforzare il principio in base al quale le spese del giudizio**

tributario seguono sempre la soccombenza.

Il **comma 1** dell'articolo 15 stabilisce che la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio liquidate con la sentenza.

Il nuovo comma 2 dell'articolo 15 stabilisce che le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte soltanto qualora vi sia soccombenza reciproca oppure sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate dal giudice.

Con il comma 2-bis dell'articolo 15 si prevede che, nel caso risulti che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave, la Commissione tributaria la condanna, su istanza dell'altra parte, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio, nella sentenza.

Si applicano le disposizioni di cui all'art. 96, comma 1° e 3°, del codice di procedura civile, che testualmente dispongono:

“Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza” (comma primo);

“In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata” (comma terzo).

Il **comma 2-ter** dell'articolo 15 specifica che **le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari ed i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre al contributo previdenziale e all'IVA, se dovuti.**

Il **comma 2-quater** dell'articolo 15 stabilisce che la **statuizione sulle spese di lite deve essere contenuta anche nell'ordinanza con cui il giudice definisce la fase cautelare del giudi-**

³ Da ultimo: Cass. civ. Sez. III, 11-09-2014, n. 19169 e 22-05-2014, n. 11359.

zio. La pronuncia sull'istanza cautelare in ordine alle spese di giudizio **produce effetti anche dopo l'adozione del provvedimento giurisdizionale che definisce il merito**. Resta ferma, comunque, **la possibilità per il giudice di disporre nella sentenza di merito diversamente** in ordine alle **spese di lite della fase cautelare**.

Trattasi di una disposizione che, analogamente a quanto previsto dall'art. 57 del Codice del Processo Amministrativo, mira ad evitare un abuso delle richieste di tutela cautelare.

Con il **comma 2-*quinqies*** dell'articolo 15 viene confermato il principio secondo il quale i compensi spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica siano liquidati in base alle rispettive tariffe professionali; per i soggetti autorizzati all'assistenza tecnica dal Ministero dell'economia e delle finanze si applica, invece, la tariffa vigente per i dottori commercialisti ed esperti contabili.

Con il **comma 2-*sexies*** dell'articolo 15 si stabilisce che nella liquidazione delle spese a favore degli enti impositori, degli Agenti della riscossione e soggetti di cui all'art. 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, se assistiti da propri dipendenti, si applicano le tariffe previste per gli avvocati, con la riduzione del 20%.

Infine, con una disposizione di favore per il contribuente, **si prevede che la riscossione delle somme liquidate a favore di tutti gli enti impositori**, nonché degli agenti e concessionari della riscossione, **avviene mediante iscrizione a ruolo soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza**.

Il **comma 2-*septies*** dell'articolo 15, infine, conferma che le spese di giudizio sono maggiorate del 50% nelle controversie proposte avverso atti reclamabili ai sensi dell'art. 17-*bis*. La maggiorazione è prevista a titolo di rimborso delle spese sostenute per la fase del procedimento amministrativo. La norma ha la duplice finalità di incentivare la mediazione, oggi estesa a tutti gli enti impositori, e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase

procedimentale obbligatoria *ante causam*.

Il **comma 2-*octies*** dell'articolo 15, al fine di incentivare la deflazione del contenzioso, stabilisce che **la parte che abbia rifiutato, senza giustificato motivo, la proposta conciliativa formulata dall'altra parte è tenuta a sopportare le spese processuali quando il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della stessa proposta conciliativa**.

7 - Comunicazioni e notificazioni (art. 16)

Nell'art. 16 è stata fatta di nuovo applicazione del principio di equiparazione degli enti impositori all'Agente della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Inoltre, è stato abrogato il comma 1-bis il cui contenuto è stato trasfuso in modo organico nel nuovo articolo 16-bis.

8 - Comunicazioni e notificazioni per via telematica (art. 16-bis)

La disposizione in commento è finalizzata al massimo ampliamento dell'uso della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni nel processo tributario in attuazione del relativo principio di delega.

Il comma 1 ripropone le disposizioni già previste nel comma 1-bis dell'articolo 16 abrogato.

Il comma 2 ripropone quanto previsto dall'articolo 17, comma 3-bis abrogato, e cioè che **in caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni devono essere eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria**.

Il comma 3 dispone che le notificazioni tra le

parti ed il successivo deposito presso la Commissione tributaria possono avvenire per via telematica tenendo conto di quanto stabilito nel regolamento sul processo tributario telematico n. 163 del 23 dicembre 2013. Le modalità di attuazione e l'ambito di operatività delle notificazioni a mezzo posta elettronica certificata e dei depositi telematici presso le Commissioni tributarie sono stabiliti dai decreti del Ministero dell'Economia e delle finanze adottati ai sensi dell'art. 3 del predetto regolamento.

Il comma 4 stabilisce che **l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni ha, a tutti gli effetti, valore di elezione di domicilio.**

Il **processo tributario telematico dall'01/12/2015 partirà in Toscana ed in Umbria**, come stabilito dall'art. 16 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 04 agosto 2015 (protocollo 8962/2015/DF/DGT).

9 - Il reclamo e la mediazione (art. 17-bis)

La disposizione in esame, limitatamente alle controversie aventi ad oggetto atti di valore non superiore a 20.000 euro, prevede che il ricorso diventa procedibile solo una volta trascorso il tempo utile (novanta giorni, oltre la sospensione feriale dei termini) ad esperire la procedura amministrativa volta alla composizione della lite. Diversamente dalla disposizione vigente, il nuovo meccanismo risulta in concreto attuato dalla previsione che il ricorso, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo, che può o meno contenere una dettagliata proposta di mediazione.

Quanto all'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto, si conferma che **sono soggette a reclamo tutte le controversie di valore non superiore ai 20.000 euro** (ivi comprese quelle di rimborso, non espressamente previste nel testo attuale).

Inoltre, i commi 1 e 10 dell'art. 17-bis prevedono che **non sono reclamabili esclusivamente gli atti di valore indeterminabile e gli atti di recupero di aiuti di stato di cui all'art. 47-bis.**

È stata invece **prevista la reclamabilità** degli atti di cui all'art. 2, comma 2, primo periodo, **relativi al classamento ed all'attribuzione di rendita catastale, pur essendo di valore indeterminabile.**

Quanto, invece, all'ambito soggettivo di operatività della nuova disposizione, l'istituto è stato esteso a tutti gli enti impositori.

Inoltre, è sempre ammessa la conciliazione giudiziale.

La ratio sottesa all'estensione del reclamo risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflattivi del contenzioso

Tuttavia, mentre le Agenzie fiscali provvedono all'esame dei reclami attraverso apposite strutture diverse da quelle che hanno emesso gli atti reclamabili, per gli altri enti la disposizione prevede che l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami è rimessa all'organizzazione interna di ciascuno di essi. La scelta operata risulta da un lato coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica, ad esempio, degli enti locali; dall'altro evita di imporre un vincolo ad enti impossibilitati a rispettarlo (ad esempio, a causa della ridotta dimensione).

Quanto invece agli Agenti della riscossione ed ai soggetti privati di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446/97, il comma 9 della disposizione in esame prevede che il reclamo risulta applicabile solo ove compatibile. Tenuto conto che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo, si ritiene che l'istituto possa trovare applicazione nei casi, ad esempio, di vizi propri delle cartelle di pagamento da essi emesse, ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati o di ipoteche (art. 19, comma I, lett. e-bis) ed e-ter) del decreto). In sostanza, la disposizione in esame

ha la finalità di consentire anche a detti soggetti di procedere al ritiro dei loro atti impugnati.

La modifica legislativa, però, non ha avuto il coraggio di affidare la definizione delle mediazioni ad un organismo veramente terzo e non inserito nella stessa struttura amministrativa che ha redatto e notificato l'atto.

Speriamo in un prossimo ripensamento legislativo.

Ai sensi del comma 6 del predetto articolo 17-*bis*, **qualora la procedura amministrativa di reclamo abbia esito positivo, la mediazione si perfeziona con il versamento - entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti - dell'intero importo ovvero della prima rata.**

Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218 del 19/06/1997.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate **provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.**

Diversamente, **quando la mediazione ha per oggetto rimborsi d'imposta, la stessa si perfeziona sin dal momento della sottoscrizione dell'accordo.**

Detto accordo deve contenere l'indicazione delle somme dovute con i termini e le modalità di pagamento e costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Detto titolo, quindi, consente al contribuente nei casi in cui la controparte non dia esecuzione al pagamento concordato di agire in via monitoria davanti al giudice ordinario per ottenere un decreto ingiuntivo. **La giurisprudenza ha infatti precisato che sussiste la giurisdizione del**

giudice ordinario quando l'Amministrazione abbia riconosciuto la definitiva spettanza del tributo.⁴

Secondo quanto disposto dal comma 7 dell'articolo 17-*bis*, **le sanzioni sono dovute nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge.**

Trattasi del medesimo criterio di irrogazione della sanzione previsto nella conciliazione, fatta salva la diversa percentuale applicabile. Viene confermata la disposizione secondo la quale **sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.**

Infine, ai sensi del comma 8 dell'articolo in esame si prevede che, **in pendenza del termine utile a concludere la mediazione, la riscossione delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione è sospesa.**

Nelle controversie di cui all'art. 17-*bis* **le spese del giudizio sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.**

Le disposizioni dell'art. 17-*bis* si applicano, in quanto compatibili, anche agli Agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997, come precisato nei punti precedenti.

10 - Il ricorso (art. 18)

Nell'art. 18 è stato riscritto il **comma 3** sia per una maggiore leggibilità, sia per introdurre l'obbligo per i difensori di dichiarare la categoria di appartenenza ex art. 12 del decreto; tale indicazione è anche necessaria per consentire al giudice la liquidazione delle spese di lite secondo la tariffa della categoria di appartenenza.

⁴ Cass. 15.10.2009 n. 21893.

11 - Sospensione del processo (art. 39)

All'articolo 39, dopo il comma 1, sono stati aggiunti i commi 1-*bis* e 1-*ter*.

Il **comma 1-*bis*** dell'articolo 39 prevede che la sospensione del processo è disposta dalla Commissione tributaria ogni qual volta essa stessa o altra Commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa.

E' stato, in tal modo, riprodotto il contenuto dell'articolo 295 c.p.c., concernente la sospensione necessaria del processo.

Il comma 1-*bis* introduce, pertanto, un'ulteriore ipotesi di sospensione necessaria, che si aggiunge a quella già prevista dal comma 1, come ultimamente stabilito dalla Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con l'ordinanza n. 18062 del 14 settembre 2015, che ha ripreso la precedente sentenza n. 2214 del 31/01/2011 della stessa Corte di Cassazione – Sezione V.

Il **comma 1-*ter*** dell'articolo 39 stabilisce che, su richiesta conforme delle parti, il processo è sospeso nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni oppure quando sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione sull'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990.

12 - Estinzione del processo per rinuncia al ricorso (art. 44)

All'art. 44 comma 2 è stato eliminato l'inciso "*che costituisce titolo esecutivo*" in quanto l'unico strumento utilizzabile nell'ambito del decreto è ormai il giudizio di ottemperanza, anche per le spese legali in favore del contribuente. Diversamente per le spese liquidate in favore dell'ente impositore e degli altri soggetti equiparati, è prevista l'iscrizione a ruolo dopo il

giudicato, come dispone il nuovo art. 15 comma 4, in precedenza commentato.

13 - Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere (art. 46)

Il comma 2 dell'art. 46 conferma che l'estinzione del giudizio in caso di cessazione della materia del contendere è dichiarata con sentenza o con decreto presidenziale.

Il **comma 3** del predetto articolo individua il principio in base al quale, **soltanto in caso di cessazione della materia del contendere per sopravvenuta definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, le spese del giudizio rimangono a carico di chi le ha anticipate**. La modifica si è resa necessaria per adeguare la disposizione alla sentenza della Corte Costituzionale n. 74 del 12 luglio 2005, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del decreto nella parte in cui prevedeva che le spese del giudizio estinto restavano a carico della parte che le aveva anticipate, non solo nei casi di definizione delle pendenze tributarie previste per legge, ma in ogni caso di cessazione della materia del contendere.

14- Sospensione dell'atto impugnato (art. 47)

La modifica del comma 3 dell'art. 47 è solo di forma; al comma 5 sempre dell'art. 47 si è richiamata la garanzia di cui all'art. 69 comma 2.

Al comma 4 dell'articolo 47 è stato aggiunto un nuovo periodo, nel quale **si prevede che il dispositivo dell'ordinanza che decide sull'istanza di sospensione deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza**.

Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa (comma 8-*bis*).

15 - Conciliazione fuori udienza (art. 48)

Gli articoli 48, 48-bis e 48-ter sono diretti a disciplinare compiutamente le diverse tipologie di conciliazione giudiziale, rafforzando l'istituto con l'estensione della sua applicabilità anche ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale, sino ad oggi preclusa.

La nuova disciplina consentirà la definizione di controversie per tutta la durata del giudizio di merito, anche se la mediazione si è risolta negativamente.

L'intento di incentivare il ricorso all'istituto della conciliazione è rinvenibile dalla nuova entità delle sanzioni irrogabili. Infatti, la disposizione attualmente vigente prevede non solo che l'irrogazione della sanzione è dovuta nella misura del 40% dell'importo conciliato, ma le sanzioni non possono essere inferiori al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Diversamente, la nuova formulazione prevede che **le sanzioni si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto per legge per le singole violazioni**; tale percentuale è la medesima quale che sia la fase di giudizio in cui la causa viene conciliata.

Non è prevista la conciliazione nella fase di Cassazione, anche se è auspicabile un ripensamento legislativo, trattandosi pur sempre di un giudizio pendente che le parti potrebbero intendere bonariamente definire per difficoltà interpretative delle norme o per contrasti giurisprudenziali.

Il comma 1 dell'articolo 48 disciplina la c.d. **conciliazione "fuori udienza"** prevedendo che se le parti raggiungono un accordo conciliativo per la definizione totale o parziale della controversia, in pendenza del giudizio di primo e di secondo grado, possono presentare istanza congiunta sottoscritta dagli stessi o dai rispettivi difensori.

In caso di conciliazione totale o parziale della

controversia, i **commi 2 e 3** dell'art. 48 prevedono la tipologia dei provvedimenti che possono essere adottati dal giudice per dichiarare la cessazione della materia del contendere

Qualora sia stata già fissata l'udienza, la Commissione pronuncia sentenza ovvero ordinanza se l'accordo è parziale; in tale ultimo caso la sentenza sarà adottata, infatti, al termine del giudizio di merito per le questioni che non sono state oggetto di conciliazione.

Se, invece, la data di udienza non è fissata, provvede il Presidente di sezione con apposito decreto.

Il successivo comma 4 del predetto articolo stabilisce che la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo; detto accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute.

A differenza della vigente disciplina, **il perfezionamento dell'accordo avviene non più con il versamento dell'importo totale dovuto o della prima rata, bensì con la mera sottoscrizione dell'accordo.**

In sostanza si è stabilito il principio secondo cui **l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto**, con la conseguenza che **il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente porterà solo alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso**. In caso di mancato pagamento delle somme dovute dall'ente impositore vale invece quanto già detto per l'accordo di mediazione di cui all'art. 17-bis in ordine al concetto di titolo.

16 - Conciliazione in udienza e definizione e pagamento delle somme dovute a titolo di imposta e di sanzioni (artt. 48-bis e 48-ter)

Con l'articolo in esame, al comma 1 si riconosce **a ciascuna delle parti la possibilità, entro il termine di dieci giorni prima della data fissata per l'udienza di discussione, di presentare**

alla Commissione tributaria davanti alla quale pende la causa l'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, anche se la mediazione si è risolta negativamente.

Il **comma 2** del predetto articolo stabilisce che il giudice, se ritiene che sussistano i presupposti di ammissibilità dell'istanza (ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte di competenza della Commissione tributaria, esistenza del potere di conciliare ecc.), invita le parti alla conciliazione; qualora l'accordo conciliativo non si realizzi alla prima udienza di trattazione, il giudice può, comunque, concedere alle parti un rinvio e fissare una nuova successiva udienza, per l'eventuale perfezionamento dell'accordo conciliativo ovvero, in mancanza, per la discussione della causa nel merito.

Infine, il **comma 3** dispone che la conciliazione deve risultare da apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e interessi; detto verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

In base al **comma 4** della disposizione in esame, in caso di avvenuta conciliazione in udienza, il giudizio si chiude con sentenza di cessata materia del contendere.

L'articolo 48-ter disciplina il pagamento delle somme dovute a titolo di conciliazione, stabilendo la percentuale delle sanzioni dovute, le modalità di versamento e di recupero delle somme non versate. Trattasi di disposizioni comuni alla conciliazione perfezionatasi in udienza e fuori udienza.

Il **comma 1** del predetto articolo stabilisce che **in caso di conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge se la conciliazione si perfeziona nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento se la conciliazione si perfeziona nel corso del secondo grado di giudizio.**

Trattasi del medesimo criterio di determinazione della sanzione previsto nella mediazione, fatta salva l'incremento della percentuale applicabile, posto che la definizione della controversia avviene in una fase successiva del giudizio.

La nuova possibilità di poter conciliare anche in appello determina, altresì, un cambio di strategia processuale, perché nel giudizio di secondo grado si dovrà sicuramente tener conto della decisione dei giudici tributari che, se favorevole in tutto o in parte al contribuente, potrà determinare una sensibile e più favorevole riduzione della materia imponibile rispetto al primo grado, con le sanzioni sensibilmente ridotte.

Il **comma 2** dell'art. 48-ter dispone che il **versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo per la conciliazione fuori udienza, ovvero della redazione del processo verbale per la conciliazione in udienza.**

In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo d'imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 18/12/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218 del 19/06/1997.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

17 - Disposizioni generali applicabili (art. 49, comma 1)

L'eliminazione dell'inciso "escluso l'art. 337" si è resa necessaria in quanto **la disposta esecutività delle sentenze tributarie rende non più incompatibile la citata disposizione del c.p.c.**; inoltre, il comma 2 dell'art. 337 è **ritenuto ormai applicabile anche al processo tributario dalla giurisprudenza** (Cass. 17.10.2014 n. 21996), nonostante alcune Commissioni tributarie di merito fossero di contrario avviso.

18 - Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello (art. 52)

All'art. 52 viene modificata la denominazione e sono scritti sei commi che **disciplinano i poteri cautelari delle parti dopo una pronuncia di primo grado.**

In particolare, **la sospensione della sentenza è subordinata all'esistenza di "gravi e fondati motivi"** al pari dell'art. 283 c.p.c.

Il succitato art. 283 c.p.c. è stato sostituito dall'art. 2, comma 1, lettera q), della Legge n. 263 del 28 dicembre 2005.

In base alla dottrina prevalente, oggi la lettera della novellata norma chiarisce la necessità della sussistenza di entrambi i requisiti del **fumus** e del **periculum**, con la conseguenza che, **nella delibazione sommaria, dovrà valutarsi sia la fondatezza dell'impugnazione sia la valutazione del pregiudizio patrimoniale** che il soccombente potrebbe subire dall'esecuzione della sentenza.

Il potere discrezionale riconosciuto al giudice di appello per la concessione della sospensione della provvisoria esecuzione della sentenza emessa nel giudizio di primo grado **è oggettivamente più ampio di quello riconosciuto al giudice di primo grado.**

Infatti, l'art. 283 c.p.c., nella sua formulazione

letterale, prescinde dalla valutazione del danno.

Esso, invece, collima con quanto previsto dall'art. 431 c.p.c., in punto di sospensione dell'efficacia della sentenza di primo grado pronunciata nel processo del lavoro in favore del datore di lavoro.

Ancora, la novella del 2005 chiarisce che la valutazione deve essere effettuata dal giudice anche in relazione alla difficoltà di ottenere eventualmente la restituzione di quanto pagato.

I suddetti principi dovranno essere applicati anche nel processo tributario, a seguito della novella processuale oggetto del presente articolo.

La sospensione dell'atto impugnato, invece, resta subordinata all'esistenza di un danno grave e irreparabile, cioè agli stessi presupposti previsti dall'art. 47 per la sospensione in primo grado. **Viene introdotta la possibilità, per il Presidente, di sospendere la sentenza inaudita altera parte fino alla pronuncia cautelare del Collegio.**

Il Collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, già citato.

Nel secondo periodo del **comma 6** dell'articolo 52 **si prevede l'applicabilità dell'art. 47, comma 8-bis, sulla debenza degli interessi per ritardato pagamento.**

Inoltre, per quanto riguarda il giudizio in appello, si precisa che in sede di deposito presso la segreteria della Commissione tributaria **adita bisogna depositare insieme all'atto di appello notificato anche la ricevuta di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale, pena l'inammissibilità dell'appello**, che può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del processo, né è sanabile per via della costituzio-

ne del convenuto.⁵

Infine, la Corte di Cassazione, Sez. VI Civile – T, con l'**Ordinanza n. 10145 del 18/05/2015**, ha precisato che, **anche nel processo tributario**, specificatamente ai sensi dell'art. 60 del D. Lgs. n. 546/1992 (che riproduce la formulazione letterale dell'art. 358 c.p.c.), **è applicabile il principio in virtù del quale la consumazione dell'impugnazione**, che ne preclude la riproposizione anche nell'ipotesi in cui non sia ancora scaduto il termine stabilito dalla legge, **opera soltanto ove sia intervenuta una declaratoria di inammissibilità**, con la conseguenza che, fino a quando siffatta declaratoria non sia intervenuta, può essere proposto un nuovo atto di appello, immune dai vizi del precedente e destinato a sostituirlo, purchè la seconda impugnazione risulti tempestiva, in rapporto al termine breve decorrente, in caso di mancata notificazione della sentenza, dalla data di proposizione del primo appello, che equivale alla conoscenza legale della sentenza da parte dell'impugnante.

19 - Ricorso "per saltum" (art. 62)

All'art. 62 è stato aggiunto il comma 2-*bis*, prevedendo che, sull'accordo delle parti, **la sentenza della Commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per Cassazione** a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile.

L'inserimento del c.d. ricorso "per saltum" anche nel processo tributario si ritiene possa avere un'utile funzione deflattiva del contenzioso, consentendo in tempi brevi una pronuncia della Corte di Cassazione su questioni giuridiche appena sorte in primo grado.

Nella redazione del ricorso per Cassazione, soprattutto per quanto riguarda l'art. 360, n. 5, del codice di procedura civile (riformato dall'art.

54 del D.L. n. 83/2012) **è opportuno seguire le precise indicazioni e condizioni stabilite dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 8053 del 07 aprile 2014.**

20 - Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per Cassazione (art. 62-*bis*)

L'art. 62-*bis* disciplina i "*Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per Cassazione*".

In questo caso, **la sospensione però è subordinata all'esistenza di un danno grave ed irreparabile**. La formulazione è analoga a quella contenuta nell'art. 373 c.p.c. ("*Il ricorso per Cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia 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 o che sia prestata congrua cauzione*") che attribuisce **rilievo al solo *periculum* senza possibilità di valutare il *fumus***, coerentemente alla natura della sospensione della sentenza d'appello che viene richiesta allo stesso giudice, il quale non tratterà il merito della causa.

Nel secondo periodo del comma 5 si prevede l'applicabilità dell'art. 47, comma 8-*bis*, sulla **debenza degli interessi per ritardato pagamento**.

In ogni caso, **la Commissione non può pronunciarsi sulla sospensiva se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per Cassazione contro la sentenza**.

Infine, è opportuno ricordare che **si paga un contributo unificato raddoppiato se il ricorrente in Cassazione è interamente soccombente**.

E' la conseguenza dell'applicazione della nuova norma introdotta con la Legge di stabilità per il 2013 (Legge n. 228/2012).

⁵ Da ultimo, Corte di Cassazione, sentenza n. 18121 del 15/09/2015; vedi anche Cassazione, sentenza n. 19623/2015, depositata l'01/10/2015.

Si tratterà di **verificare se lo stesso rigore nei confronti del contribuente sarà adottato anche quando sarà l'amministrazione finanziaria a vedersi respingere integralmente l'impugnazione.**

21 - Alcune precisazioni in merito ai termini di impugnazione delle sentenze

E' molto importante **stabilire la data di decorrenza dei termini per gli appelli e per i ricorsi per Cassazione.**

Può, infatti, accadere che sulla sentenza ci siano due date differenti, quella del deposito e quella della pubblicazione della sentenza, in entrambi i casi effettuate con apposizione di timbro e firma del segretario o del cancelliere.

In base all'art. 327 c.p.c. bisogna stabilire quale delle due è da prendere in considerazione per il *dies a quo* per gli appelli.

A tal proposito, **si è formata la seguente giurisprudenza:**

- la **Corte di Cassazione**, a Sezioni Unite, con la **sentenza n. 13794 del 2012**, ha enunciato il principio secondo cui *"ove sulla sentenza siano state apposte due date, una di deposito, senza espressa specificazione che il documento contiene soltanto la minuta del provvedimento, e l'altra di pubblicazione, tutti gli effetti giuridici derivanti dalla pubblicazione della sentenza decorrono già dalla data del suo deposito"*; a temperare gli esiti del suddetto principio, le stesse Sezioni Unite hanno evidenziato che *"qualora il giudice dell'impugnazione ravvisi, anche d'ufficio, grave difficoltà per l'esercizio del diritto di difesa determinata dall'aver il cancelliere non reso conoscibile la data di deposito della sentenza prima della pubblicazione della stessa avvenuta a notevole distanza di tempo ed in prossimità del termine di decadenza per l'impugnazione, la parte potrà essere rimessa in termini ai sensi dell'art. 153, comma 2,*

c.p.c.";

- da ultimo, è intervenuta la **Corte Costituzionale**, con la **sentenza n. 3 del 2015**, che conferma che ai fini dell'impugnazione rileva sempre e soltanto la data di deposito ma al tempo stesso riconosce l'automatica rimessione in termini quando il contribuente, senza colpa, abbia fatto affidamento sulla data di pubblicazione; in sostanza, la Corte Costituzionale conferma la valorizzazione del ricorso al rimedio, sempre ed in automatico, della rimessione in termini per causa non imputabile alla parte, con una prospettiva rovesciata rispetto a quella assunta dalle Sezioni Unite di cui sopra, e che perciò diventa il canone ordinario e non più l'estrema ratio; questa interpretazione è stata ripresa dalla **Corte di Cassazione**, Sezione Sesta e Sezione Seconda, con le **sentenze n. 10675 e n. 11129 del 2015**, con una impostazione costituzionalmente orientata nel senso di rendere vincolante l'adozione del provvedimento di rimessione in termini, che, invece, nella prospettiva delineata dalle Sezioni Unite con la succitata sentenza n. 13794 del 2012, rimane subordinata al ricorrere di particolari e specifiche circostanze, peraltro da documentare in modo preciso.

Tenuto conto del contrasto interpretativo circa l'automatismo o meno della rimessione in termini, ultimamente la Corte di Cassazione – Seconda Sezione Civile -, con l'ordinanza interlocutoria n. 18775 del 23 settembre 2015, ha rimesso gli atti al primo Presidente perché valuti l'opportunità di assegnare la questione interpretativa alle Sezioni Unite.

Alla luce delle delicate questioni processuali di cui sopra, pur in attesa della pronuncia a Sezioni Unite della Corte di Cassazione, **è consigliabile da parte del difensore usare la massima attenzione, tenendo conto esclusivamente della data del deposito, anche attivandosi presso le segreterie delle Commissioni tributarie.**

22 - Giudizio di rinvio (art. 63)

Nell'art. 63, al comma 1, il termine per la riassunzione del giudizio dopo la Cassazione con rinvio della sentenza, è stato ridotto da un anno a sei mesi.

La riduzione è opportuna tenuto conto da un lato di quella già operata per tutte le cause civili dal codice di procedura civile. (il cui art. 393 prevede un termine per la riassunzione di soli tre mesi), dall'altro che il termine di sei mesi coincide con quello già previsto dall'art. 43 del decreto per la riassunzione del giudizio interrotto o sospeso. Non si è ritenuta opportuna la riduzione a tre mesi, termine eccessivamente breve, tenuto conto dei notevoli pregiudizi (la definitività dell'atto impugnato) che il contribuente può subire per effetto della mancata riassunzione della causa dopo la sentenza di annullamento con rinvio.

23 - Sentenze revocabili e motivi di revocazione (art. 64)

All'art. 64 del decreto, in tema di revocazione, è stato riformulato il comma I, allo scopo di eliminare le incertezze interpretative cui aveva dato luogo il testo vigente.

L'istituto della revocazione si inquadra tra i mezzi di impugnazione ma è possibile soltanto in presenza di una sentenza che lamenti vizi particolarmente gravi derivanti dai motivi tassativamente indicati nell'art. 395 del codice di procedura civile.

A tal proposito, si citano le seguenti sentenze della Corte di Cassazione:

- ✓ Sez. Tributaria, sentenza n. 18027 del 09/09/2005;
- ✓ Sez. Tributaria, sentenza n. 15319 del 29/11/2000;
- ✓ SS. UU., sentenza n. 5303 del 12/06/1997;

- ✓ Sez. Tributaria, sentenza n. 6511 del 25/05/2005.

24 - Revocazione e sospensione (art. 65)

In applicazione della delega sui poteri cautelari delle parti, **è stato introdotto all'art. 65 il comma 3-bis il quale prevede che le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 52, in quanto compatibili.**

Si è ritenuto preferibile estendere al ricorso per revocazione la tutela cautelare prevista nell'art. 52 per le sentenze di primo grado, non ostandovi ragioni per la più limitata tutela dell'art. 62-bis, tenuto conto che la revocazione, a differenza del ricorso per Cassazione, è decisa nel merito dalla stessa Commissione.

25 - Esecuzione provvisoria (art. 67-bis dal 01/06/2016)

È stato introdotto l'art. 67-bis il quale prevede espressamente che **"Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo"**.

Trattasi di una nuova disposizione, attesa la necessità di **introdurre un principio generale che riconosca l'esecutività immediata delle sentenze tributarie emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali, equiparandole a quelle adottate nel giudizio civile e amministrativo.** L'espresso rinvio nel presente articolo alle sentenze contenute nel capo IV consente di **limitare l'esecutività alle sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo ovvero il diniego espresso o tacito alla restituzione di tributi.**

26 - Pagamento del tributo in pendenza del processo (art. 68)

All'art. 68, al comma 1, è stata introdotta la lettera *c-bis*), allo scopo di precisare che **nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle Commissioni, l'imposta con i relativi interessi deve essere pagata per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.**

Si è in tal modo colmata una lacuna legislativa in ordine ai poteri degli enti impositori di riscuotere il tributo dopo una sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio, che ad oggi porta gli uffici ad agire in modo diversificato (talvolta con la iscrizione a ruolo dell'intero importo).

Come già accennato, **la scelta è stata quella di consentire la riscossione del tributo nella misura prevista nella pendenza del giudizio di primo grado.**

Si è, altresì, codificato il principio costantemente affermato dalla giurisprudenza, secondo cui in caso di omessa riassunzione dopo il rinvio si estingue l'intero giudizio e diventa definitivo l'atto originariamente impugnato. Anche di recente la Corte di Cassazione ha infatti ribadito che *"nel giudizio tributario, ove nessuna delle parti si sia attivata per la riassunzione ai sensi dell'art. 392 c.p.c. l'intero processo si estingue, determinandosi la definitività dell'avviso di accertamento che ne costituiva l'oggetto (Cass. n. 16689/2013). L'estinzione del giudizio ex art. 393 c.p.c. comporta, infatti, il venir meno dell'intero processo, ed in forza dei principi in materia d'impugnazione dell'atto tributario, la definitività dell'avviso di accertamento e l'integrale accoglimento delle ragioni erariali (Cass. n. 5044/2012 e in precedenza Cass. n. 3040 del 2008 e n. 1824 del 2005)"*.⁶ L'espressa previsio-

ne degli effetti della mancata riassunzione ha lo scopo di rendere chiare, soprattutto ai contribuenti, le conseguenze pregiudizievoli che derivano dalla mancata riassunzione del giudizio, indipendentemente da quale parte sia risultata vittoriosa in Cassazione.

In ogni caso, **è auspicabile un ripensamento sul tema, tenuto conto dei gravi effetti conseguenti alla definitività degli avvisi di accertamento.**

Sempre nell'art. 68 è stato modificato il comma 2 integrandolo con la previsione che, **in caso di mancata esecuzione del rimborso, il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla Commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione tributaria regionale.**

Anche in questo caso si viene a colmare una lacuna, che vedeva il contribuente del tutto privo di rimedi giuridici di fronte all'inerzia dell'ente impositore, che, all'esito di una sentenza anche non definitiva favorevole al contribuente, ometteva di eseguire in suo favore il rimborso delle somme medio tempore riscosse. **Il rimedio previsto è dunque quello della ottemperanza, con una specifica previsione in ordine al giudice competente, anche al fine di evitare eventuali incertezze sulla individuazione della Commissione da adire.**

27 - Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente (art. 69 dal 01/06/2016)

L'art. 69 è stato completamente riscritto e denominato *"Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente"*.

Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse sul ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, **sono immediatamente esecutive, anche se non pas-**

6 Cass. 9.7.2014 n. 15643.

sate in giudicato, come precisato in precedenza.

Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a 10.000 euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

La nuova disposizione prevede, come già precisato, l'immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente, il cui pagamento può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia qualora superi l'importo di 10.000 euro ed abbia accertato ed argomentato in sentenza la solvibilità del contribuente, valutata sulla base della consistenza del suo patrimonio e dell'ammontare delle somme oggetto di rimborso.

Il riferimento al "pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro" esclude che tale limite possa operare come una franchigia per le evidenti complicazioni che un tale sistema provocherebbe.

Alla prova dei fatti, c'è da augurarsi che non si tratti di un diritto solo sulla carta e che in futuro si faccia uno sforzo finanziario per alzare l'asticella a 20.000,00 euro, come peraltro era stato auspicato dalle Commissioni parlamentari.

Il Ministero ha previsto in 50,6 milioni di Euro il costo stimato nel 2016 per effetto dell'esecutività delle sentenze in vigore dal prossimo 1° giugno 2016.

Il comma 2 dell'art. 69 demanda ad un apposito D.M. la disciplina della garanzia, che dovrà mutuare quella già in vigore contenuta nell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972. 11 D.M. dovrà disciplinare la garanzia, prevedendo la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi. La garanzia prevista dalla norma viene richiamata

anche in altre disposizioni (quali, ad esempio, l'art. 19 comma 3 del D.Lgs. n. 472/1997 in tema di sanzioni), per evidenti esigenze di omogeneità, certezza e semplificazione.

Fino all'approvazione del decreto restano applicabili le disposizioni previgenti di cui all'art. 69.

Il comma 3 dell'art. 69 prevede che **i costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio**, mentre il comma 4 prevede che **il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia** di cui al comma 2, se dovuta.

Infine il comma 5 dello stesso art. 69 **consente l'ottemperanza nei casi di inerzia dell'Amministrazione al rimborso.**

Il termine di esecuzione della sentenza di condanna in favore del contribuente è, dunque, di 90 giorni, cui vanno aggiunti gli eventuali ulteriori 30 giorni necessari per l'ottemperanza a norma dell'art. 70 comma 2. Il termine complessivo arriva pertanto a 120 giorni e corrisponde a quello previsto in via generale dall'art. 14, comma 1, del D.L. n. 669/1996 per l'esecuzione delle decisioni civili nei confronti di soggetti pubblici (*"Le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non economici completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di danaro entro il termine di centoventi giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atto di precetto"*).

E' stato abrogato, a partire dall'01 giugno 2016, l'art. 69-bis del D. Lgs. n. 546 del 31/12/1992 dal titolo "Aggiornamento degli atti catastali", che era stato inserito dalla legge n. 44 del 26 aprile 2012, con applicazione dal 02 marzo 2012.

Infine, si fa presente che, ultimamente, la **Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale** – con la **sentenza n. 39187 del 28/09/2015** ha stabilito che **il sequestro preventivo per equivalente del profitto (consistente nell'imposta non versata) deve venir meno nel caso di intervenuto annullamento della cartella esattoriale, ancorché con sentenza non definitiva ma immediatamente esecutiva.**

Infatti, il venir meno della pretesa tributaria determina lo sgravio delle somme iscritte a ruolo a seguito dell'avviso di accertamento, per cui, pur se la sentenza non è passata in giudicato, allo stato degli atti nulla è dovuto dal contribuente e, di conseguenza, viene meno la necessità del sequestro preventivo per equivalente del profitto.

In sostanza, la **Corte di Cassazione, anche in sede penale, ha ritenuto determinante la immediata esecutività della sentenza, anche se non passata in giudicato.**

Inoltre, **il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario *ad acta* al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi** e determina il compenso a lui spettante secondo le disposizioni del Titolo VII del Capo IV del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia approvato con D.P.R. n. 115 del 30/05/2002.

Infine, in tema di ipoteca e sequestro conservativo, è stato modificato il comma 7 dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 18/12/1997, nel senso che i **provvedimenti cautelari perdono efficacia:**

a) se **non sono eseguiti nel termine di 60 giorni dalla comunicazione;**

b) se, nel termine di **120 giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto impositivo, di contestazione o di irrogazione;** in tal caso, il Presidente della Commissione su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, dispone la cancellazione dell'ipoteca;

c) **a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso.** La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. **In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro;** se la sentenza è pronunciata dalla Corte di Cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per Cassazione.

28 - Giudizio di ottemperanza (art. 70)

All'art. 70 al comma 1 è **stato soppresso l'inciso "Salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo"**, in quanto, come si è detto, **viene previsto in via esclusiva il rimedio del giudizio di ottemperanza.**

Al comma 2 dello stesso art. 70 si precisa che l'ottemperanza può essere richiesta oltre che verso l'ente impositore, anche nei confronti dell'Agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Come si è già accennato, infatti, si è equiparato, fin dove possibile, gli enti impositori agli Agenti della riscossione (di cui all'art. 3, comma 28, del decreto legge n. 203 del 2005) nonché ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. In particolare, questi ultimi, ancorché soggetti privati, esercitano funzioni pubbliche su concessione; da ciò la loro assoggettabilità anche al giudizio di ottemperanza. La giurisprudenza amministrativa ha, infatti, da tempo chiarito che *"Il giudizio di ottemperanza è ammesso anche nei confronti di un soggetto tenuto in forza del giudicato al compimento di attività implicante esercizio di potestà pubbliche, quale il concessionario delegato all'espropriazione"*.⁷ ; "Il giudizio di ottemperanza è am-

7 Cons. Stato sentenza n. 8250/2010.

missibile anche per ottenere il pagamento di una somma di denaro, purché però nei confronti di una Pubblica Amministrazione, ovvero nei confronti di un soggetto privato concessionario di pubblici poteri, per il compimento di attività connesse all'esercizio di questi ultimi".⁸

Infine, il comma 10-*bis* dello stesso art. 70 prevede che **per il pagamento di somme dell'importo fino a 20.000 euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla Commissione in composizione monocratica.**

29 - Disposizioni transitorie

Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016, ad eccezione delle disposizioni sulla immediata esecutività delle sentenze che entrano in vigore dal 1° giugno 2016.

Le nuove disposizioni si applicheranno a tutti i giudizi pendenti alla data dello 01/01/2016, non essendo stata, giustamente, ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi.

Infatti, un tale sistema avrebbe creato un nuovo rito che, coesistendo con il vecchio rito per le cause anteriori, avrebbe sicuramente generato pericolose confusioni ed incertezze.

Appunto per questo, l'attuale novella processuale è applicabile anche per i vecchi giudizi tuttora pendenti, indipendentemente da quando sono iniziati.

Infine, a decorrere dal 1° gennaio 2015, i procedimenti giurisdizionali pendenti al 31 dicembre 2014 dinanzi alla cessata Commissione tributaria centrale proseguono innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio.

30 - Considerazioni conclusive

E' da accogliere con favore questa parziale riforma del processo tributario dopo oltre venti anni dalla precedente.

In ogni caso, **il processo di riforma deve continuare nel senso di consentire la testimonianza ed il giuramento nella fase istruttoria, per non limitare e penalizzare il diritto di difesa e, soprattutto, deve continuare per il riordino generale di tutta la struttura delle Commissioni tributarie** che, per il principio di terzietà tassativamente previsto dalla legge delega e dall'art. 111 della Costituzione, non solo **devono cambiare il nome in Tribunali tributari e Corti di Appello tributarie** ma, in ogni caso, **non devono più dipendere dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è una delle parti in causa, ma dal Ministero della Giustizia o dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con giudici tributari a tempo pieno, specializzati e soprattutto ben pagati** (non come oggi a 25 euro lordi a sentenza depositata!), **non essendo sufficienti le sezioni specializzate per materia** (nuovo art. 6, comma 1, D.lgs. n. 545 del 31/12/1992).

Quindi la fase riformatoria non può dirsi totalmente esaurita.

8 T.A.R. Campania, sentenza n. 86/2011.



La nuova disciplina degli interpelli

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Lo scorso mese di settembre è risultato essere uno dei più “caldi” degli ultimi anni (e non parliamo solo di temperature). Tra le varie disposizioni che hanno fatto la loro comparsa nella Gazzetta Ufficiale, diamo oggi un’occhiata al D.Lgs. 156 del 24.09.2015, recante:

Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23 (GU Serie Generale N. 233 del 07.10.2015 – Suppl. Ordinario N. 55), la cui entrata in vigore è fissata al 01/01/2016, per quanto riguarda il Titolo I oggetto della presente analisi.

Esaminiamone, dunque, la prima parte concernente la revisione della disciplina degli interpelli; tanto più che abbiamo ancora la mente fresca delle innovazioni stabilite in materia di nuovi accordi collaborativi e istanze di interpello facoltative dal recentissimo Decreto Crescita e Internazionalizzazione.

La disposizione qui in argomento interviene a modificare l’art. 11 dello Statuto dei Diritti del Contribuente, stabilendo che:

Il contribuente può interpellare l’Amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

a) l’applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni; nonché la corretta qualificazione di

fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, sempre ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza;

b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione dell’idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l’adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;

c) l’applicazione della disciplina sull’abuso del diritto a una specifica fattispecie.

Il contribuente interpella l’Amministrazione

Finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi.

Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

L'Amministrazione risponde alle istanze di cui alla lettera a) nel termine di novanta giorni, e alle restanti nel termine di centoventi giorni. La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo dell'Amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.

Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'Amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente.

Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.

Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'Agenzia delle Entrate ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati.

La presentazione delle istanze non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei

termini di prescrizione.

L'Amministrazione provvede alla pubblicazione, mediante la forma di circolare o di risoluzione, delle risposte rese nelle ipotesi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi a oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nelle fattispecie dove siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma la comunicazione della risposta ai singoli istanti.

Alcune iniziali sottolineature.

La normativa sostanzialmente fotocopia quanto già previsto dal citato Decreto Crescita e Internazionalizzazione (oggetto di un nostro specifico elaborato nel precedente numero di questa stessa rivista) in materia di istanze di interpello, specie con riferimento alla tempistica (termini perentori di 90 e 120 giorni) e al principio del "*silenzio assenso*", salvo per alcune previsioni che risultano essere in contrasto tra le due disposizioni.

A esempio:

I tempi di risposta dell'Agenzia sono fissati in 120 giorni (salvo proroga) per le istanze di interpello sui nuovi investimenti superiori ai trenta milioni, di cui all'art. 2 del Decreto Crescita e Internazionalizzazione;

Nel medesimo articolo è pure analogamente previsto l'istituto del "*silenzio assenso*".

Viceversa le previsioni dei due decreti vanno in contrasto fra di loro con riguardo al disposto di cui all'art. 8 (Decreto Crescita e Internazionalizzazione) che consente l'istanza di interpello anche a posteriori, mentre (come avremo modo di vedere fra poco analizzando il successivo art. 2, comma 2) l'attuale nuova disciplina degli interPELLI impone che l'istanza debba essere proposta prima della scadenza dei termini previsti

dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi a oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'Amministrazione per rendere la propria risposta.

Al riguardo occorre segnalare che trattasi di norme aventi la stessa forza di legge (decreto legislativo), delle quali una – quella qui in esame – successiva, seppure di pochissimo (due giorni).

Come ricordato anche dalla Cassazione¹, a norma dell'art. 15 delle Preleggi, l'abrogazione tacita si realizza sia quando le disposizioni della nuova legge siano incompatibili con quelle della legge anteriore, sia quando la nuova legge regoli l'intera materia già regolata dalla legge anteriore, non potendo ovviamente coesistere, in quest'ultimo caso, due leggi che regolino per intero la medesima materia. Tuttavia, la regola dell'abrogazione non si applica quando la legge anteriore sia speciale o eccezionale e quella successiva, invece, generale, ritenendosi che la disciplina generale – salvo espressa volontà contraria del Legislatore – non abbia ragione di mutare quella dettata, per singole o particolari fattispecie, dal Legislatore precedente. Le norme speciali sono espressamente stabilite per specifici settori o materie, che derogano alla normativa generale per esigenze legate alla natura stessa dell'ambito disciplinato e obbediscono all'esigenza legislativa di trattare in modo eguale situazioni eguali e in modo diverso situazioni diverse. Le norme eccezionali, invece, sono definite dall'art. 14 delle Preleggi come norme che fanno eccezione a regole generali. In questo senso esse sono norme speciali. E' ovvio che tanto le norme speciali quanto le norme eccezionali si pongano in termini di deroga rispetto a regole generali, perché finalizzate per "calibrare" certi istituti alle particolarità specifiche di un determinato settore, o

perché sono gli stessi presupposti di fatto che impongono un intervento legislativo derogatorio delle regole vigenti. Ne consegue che in nessun caso ne è ammessa l'applicazione analogica, altrimenti frustrandosi la natura speciale o eccezionale che le caratterizza.

A parere di chi scrive, è evidente che la previsione contenuta nel Decreto Crescita e Internazionalizzazione, seppure precedente, sia di carattere speciale e, pertanto, in caso di contrasto debba prevalere (con riguardo, ovviamente, alla specifica fattispecie che disciplina) rispetto a quella generale di cui qui si tratta. Non possiamo, peraltro, fare a meno di domandarci perché, onde evitare qualunque rischio di futura bizzarra elucubrazione giuridica da parte di qualche giudice dei diversi gradi del contenzioso, il Governo non abbia meglio precisato tale circostanza, atteso che ha varato i due differenti decreti quasi contemporaneamente.

Riprendendo l'analisi dell'articolo, pare importante precisare (nell'ordinamento tributario italiano anche le cose ovvie vanno specificate, onde scongiurare i voli pindarici di alcuni giudici della Cassazione), che il parere dato vincola l'Agenzia con riguardo alla determinata fattispecie, seppure non si capisca perché la cosa non debba valere per ogni altro contribuente che abbia a che fare con un medesimo caso.

L'articolo afferma anche che il contribuente possa far valere le sue ragioni in contenzioso nell'ipotesi in cui non sia d'accordo col parere emesso dall'Agenzia (ci mancherebbe pure altro!).

Il successivo articolo 2 del decreto, al primo comma, afferma che l'istanza di interpello può essere presentata anche dai soggetti stranieri che operano in Italia (anche questa, invero, un'ovvietà). Mentre, il secondo comma (come prima anticipato) stabilisce che gli interPELLI debbono essere proposti preventivamente, col che, dunque, discostandosi da quanto stabilito nell'art. 8 del Decreto Crescita e Internaziona-

1 Ved. Cassaz. – Sez. Lav. 4900/2012.

lizzazione.²

L'articolo 3 disciplina il contenuto delle istanze di interpello.

L'istanza deve espressamente fare riferimento alle disposizioni che regolamentano il diritto di interpello e deve contenere:

- a) i dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, compreso il codice fiscale;
- b) l'indicazione del tipo di istanza;
- c) la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie;
- d) le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- e) l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta;
- f) l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione e deve essere comunicata la risposta;
- g) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso.

All'istanza di interpello è acclusa, inoltre, copia della documentazione, non in possesso dell'Amministrazione procedente o di altre Pubbliche Amministrazioni indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta.

Nei casi in cui la risposta presupponga accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'Amministrazione procedente, alle istanze devono essere allegati altresì i pareri resi

dall'ufficio competente.

Nei casi in cui le istanze siano carenti dei requisiti di cui alle lettere b), d), e), f) e g), l'amministrazione invita il contribuente alla loro regolarizzazione entro il termine di 30 giorni. I termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione è stata effettuata.

Detta ultima previsione appare particolarmente importante e va letta in combinazione col disposto degli articoli:

- 4): quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, l'Amministrazione chiede all'istante di integrare la documentazione presentata;

- 5): le istanze sono inammissibili se:

- a) sono prive dei requisiti di cui alle lettere a) e c) dell'articolo 3;
- b) non sono presentate preventivamente ai sensi dell'articolo 2;
- c) non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza;
- d) hanno a oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere (salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente);
- e) vertono su materie oggetto delle procedure di cui all'articolo 31-ter DPR 600/1973;
- f) vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza [e, d'altronde, se devono obbligatoriamente essere preventive...];
- g) il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti.

Francamente, pare che scrivere le norme di legge in maniera chiara e semplice, in Italia, sia impresa improba e inarrivabile.

² Ved. sopra.

Il *focus* su cui vorremmo in particolare richiamare l'attenzione è quello concernente la presentazione di istanze di interpello, senza che nelle stesse venga prospettata l'ipotesi di soluzione normativa. La qual cosa, a pensarci bene, parrebbe un puro nonsense teorico: se il contribuente pone una domanda all'Amministrazione, ciò avviene proprio perché non ne conosce la risposta. E come potrebbe allora essere in grado di ipotizzarne qualcuna se, appunto, non la conosce? Ma tralasciamo i ragionamenti logici che mal si conciliano con le leggi nostrane e ritorniamo ai concreti aspetti pratici.

Il punto è che il recente passato riporta una pletora di istanze respinte in quanto mancanti della soluzione proposta dal contribuente. Al riguardo si era – a nostro avviso – correttamente osservato che tale mancanza non potesse costituire valida ragione per dichiarare dette istanze improcedibili da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ora, il Governo stabilisce:

I) che l'istanza debba contenere *“l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta”* (art. 3, lettera e);

II) che l'Amministrazione può chiedere all'istante di integrare la documentazione presentata (art. 4);

III) che le istanze sono inammissibili se mancano degli elementi di cui alle lettere a) e c) dell'art. 3;

IV) che se il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti, l'istanza è inammissibile (art. 5, lett. g).

A questo punto, la domanda cui occorre fornire risposta è la seguente:

Se l'istanza d'interpello manca del requisito di cui all'art. 3, lett. e), ovvero *“l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta”*, l'istanza risulterà essere: inammissibile, da integrare, o valida così come presentata?

Sul punto, sulla base del tenore letterale della norma, ci sentiamo di poter affermare che detta istanza dovrà essere integrata, divenendo in caso contrario inammissibile.

In effetti:

Il Legislatore (art. 5, comma 1, lett. a) ha espressamente indicato i soli casi in cui gli interPELLI sono irricevibili; non occorre, dunque, eseguire alcuna interpretazione analogica della sua volontà, essendo sufficiente verificare che, fra tali ipotesi, quella relativa alla citata lett. e), dell'art. 3, non è stata ricompresa. Dobbiamo conseguentemente arguire che il Legislatore non considera, *sic et simpliciter*, una causa di inammissibilità, quella concernente la mancanza della prospettazione della soluzione da parte dell'istante.

L'art. 4 concede all'Amministrazione la possibilità di *“chiedere all'istante di integrare la documentazione presentata”*: il riferimento, però, qui è univocamente relativo solo a eventuali documenti assenti, non a requisiti di forma dell'istanza stessa. Tale disposizione non pare essere dunque d'aiuto al nostro caso.

Ancora: l'art. 5, comma 1, lett. g), prevede che laddove il contribuente sia stato invitato a integrare i dati che si assumono carenti ai sensi del comma 3, dell'articolo 3, e non abbia provveduto alla regolarizzazione nei termini previsti, l'istanza diventa inammissibile. Ebbene, il termine *“dati”* preso da solo è troppo generico per poterne ricavare una risposta conclusiva. Peraltro, la previsione richiama espressamente il disposto di cui all'art. 3, comma 3, il quale a sua volta fa espresso riferimento alle lettere b), d), e), f) e g), del primo comma, dello stesso art. 3 (in pratica, tutte le altre ipotesi, eccettuate quelle appena sopra menzionate). Sostanzialmente, il Legislatore, tra i vari elementi che deve contenere l'istanza, ha stabilito che due di questi (ossia, quelli indicati alle già citate lettere *“a”* e *“c”*) determinano un'immediata inammissibilità dell'interpello, mentre tutti gli altri comportano una richiesta di integrazione da

parte dell’Agenzia delle Entrate e, solo nel caso in cui il contribuente non vi provveda, verrà decretata l’inammissibilità.

Questa soluzione adottata dal Legislatore appare avere corretta logica avuto riguardo al fatto che il decreto ribadisce espressamente l’adozione del principio del “*silenzio assenso*”. Evidentemente, tale istituto non si potrebbe materialmente applicare nel caso in cui l’istanza fosse carente della soluzione prospettata dal contribuente. In ogni caso, si tratta di un’evidente soluzione di comodo in favore dell’Agenzia delle Entrate, che beneficerà di una riduzione dei carichi di lavoro ribaltati – tanto per cambiare – sui professionisti.

Restano, viceversa, forti dubbi con riferimento al dibattito nato in merito all’eventuale possibilità di impugnare le risposte fornite dall’Agenzia. Ricordiamo, infatti, che l’art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, nella sua previgente accezione, nulla precisava al riguardo. Orbene, a dissipare qualunque dubbio in proposito, il Governo espressamente afferma all’art. 6 (comma 1), che:

“Le risposte alle istanze di interpello di cui all’articolo 11 della Legge 27 luglio 2000, N. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11 [abuso del diritto ed eventuali fattispecie elusive – n.d.a.], avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all’atto impositivo.”

Inutile sottolineare come sia fin troppo evidente la scelta – non condivisibile – effettuata dal Governo: con il timore di dover affrontare innumerevoli contenziosi, si preferisce menomare la regola generale di diritto costituzionale che consente a tutti i cittadini la possibilità di impugnare qualunque provvedimento emesso dall’Amministrazione.

In proposito, non sembra affatto soddisfacente (quale norma di garanzia) la previsione di cui al comma successivo:

“Se è stata fornita risposta alle istanze di cui all’articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, al di fuori dei casi di cui all’articolo 5, senza pregiudizio dell’ulteriore azione accertatrice, l’atto di accertamento avente a oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo è preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni. La richiesta di chiarimenti è notificata dall’Amministrazione ai sensi dell’articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell’atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti, ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta, e quella di decadenza dell’Amministrazione dal potere di notificazione dell’atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell’atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni. L’atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al periodo precedente” [previsione, quest’ultima, alquanto ovvia].

L’art. 8 (ultimo del Titolo qui in esame) affida all’emanazione di un provvedimento direttoriale dell’Agenzia delle Entrate (da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto), l’indicazione delle modalità di presentazione delle istanze, gli uffici cui le medesime sono trasmesse e quelli da cui perverranno le risposte; nonché le modalità di comunicazione e ogni altra regola concernente la procedura.

Bene, infine, la norma di salvaguardia prevista dall’ultimo comma, del medesimo art. 8, che stabilisce come, alle istanze di interpello inoltrate prima dell’emanazione del presente decreto, restano applicabili le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione

delle medesime istanze.

In realtà, anche questa potrebbe apparire ai più una previsione superflua, essendo contenuta nei generali principi di diritto (oltre che in quel

li di buon senso, aggiungeremo noi, specie nella concreta fattispecie).

In ogni caso, siamo in Italia: meglio sempre precisare...



I nuovi reati tributari: rispettati i criteri della Legge Delega?

di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban
Avvocati Penalisti

1. Considerazioni di ordine generale

Per oltre un anno i contribuenti e gli operatori del diritto hanno atteso che venisse data attuazione alla Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23 emanata per realizzare un *“sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”*.

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (pubblicato in data 7 ottobre 2015) ha finalmente dato esecuzione all’art. 8 della Legge Delega, che aveva dettato i criteri per procedere alla *“revisione del sistema sanzionatorio”*.

In particolare, per quanto riguarda i profili penali, il citato D.Lgs. n. 158/2015 ha radicalmente modificato l’impianto normativo dei reati tributari, disciplinati dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Preliminarmente, per poi passare in rassegna le principali novità, occorre ricordare che la Legge Delega ha indicato alcune linee-guida per riformare la materia, secondo *“criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti”*.

Il Legislatore Delegato ha quindi inteso circoscrivere l’area di intervento della sanzione penale *“ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, in*

particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all’attività di controllo”, come indicato nella Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015.

In linea generale, prima di esaminare le singole disposizioni, così come modificate dal decreto in questione, è necessario illustrare la *ratio* comune dell’intervento legislativo.

Innanzitutto, è stato limitato l’ambito applicativo di molte fattispecie di reato (innalzando, ad esempio, le soglie di rilevanza penale), al fine di colpire con la sanzione penale solo i casi di maggiore gravità.

In secondo luogo, si è data una speciale rilevanza allo scopo di recupero delle imposte evase e, per tale ragione, il pagamento del debito tributario consente, sul piano penale, al contribuente-imputato di beneficiare di speciali cause di non punibilità, dell’applicazione di una specifica circostanza attenuante, di poter limitare la confisca, nonché della possibilità di accedere al rito alternativo del c.d. *“patteggiamento”*, che comporta la diminuzione di un terzo della pena.

Nonostante ciò, il Legislatore ha tuttavia esteso il novero delle ipotesi di reato caratterizzate da frode, per le quali è previsto un trattamento sanzionatorio molto severo, tale da giu-

stificare addirittura l'adozione di misure cautelari personali, nonché l'uso delle intercettazioni telefoniche, come nel caso di indebite compensazioni di crediti inesistenti.

2. Definizioni (art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000)

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 ha modificato in maniera sostanziale la normativa penale tributaria, a partire dalle norme definitorie, contenute nell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, comuni a tutte le fattispecie di reato in esso contenute, il cui scopo principale è quello evitare incertezze interpretative su termini che sono essenziali per l'applicazione della normativa in questione, strettamente collegata a quella tributaria (ad es.: il concetto di "dichiarazioni" o "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" etc.).

Cambia innanzitutto la nozione di "**elementi attivi o passivi**" rilevanti ai fini penali, di cui all'art. 1, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 74/2000, che non solo comprendono tutte le voci, comunque costituite, che concorrono in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ma anche **le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta** (come ad esempio crediti di imposta e ritenute).

In secondo luogo, per i reati che si perfezionano con la presentazione della dichiarazione, l'art. 1, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 74/2000, oltre all'amministratore liquidatore o rappresentante di persone giuridiche, nel novero dei soggetti attivi indica anche **il sostituto d'imposta**.

La novità più significativa è tuttavia quella relativa alla **determinazione del concetto di "imposta evasa"**, di cui all'art. 1, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 74/2000.

Tale disposizione prevede, infatti, che per determinare l'ammontare del tributo sottratto a

tassazione si debba tenere conto non solo di eventuali pagamenti parziali, anche per effetto del versamento di ritenute, come nella norma previgente, ma altresì "**non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili**".

Ciò significa che le perdite devono essere sempre scomutate dalla base imponibile al fine di verificare il superamento delle soglie di punibilità, ove ciò sia richiesto per la configurabilità del reato.

Da ultimo, per il calcolo dell'imposta evasa ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità, laddove previste, occorrerà **tenere conto anche dell'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto in dichiarazione**, a norma dell'art. 1, comma 1, lett. g), del D.Lgs. n. 74/2000.

Tali ultime due disposizioni sono l'espressione della volontà legislativa di considerare il dato sostanziale, calcolando quindi l'imposta evasa non in via astratta (e, cioè, sulla base delle violazioni contestate), ma **unicamente sulla base dell'imposta dovuta in concreto, sulla base del criterio di effettività**, indicato anche dalla Legge Delega e, in ogni caso, in ottemperanza al principio costituzionale di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost.

3. Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000)

Sul versante delle specifiche fattispecie di reato, il D.Lgs. n. 158/2015 ha innanzitutto modificato il delitto di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, per cui, attualmente, "**è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei**

anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi”.

Il Legislatore si è limitato a eliminare dal testo previgente il termine **“annuali”**, lasciando inalterato nel resto il testo dell’art. 2, con l’effetto di estendere la punibilità a tutte le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA e non solo a quelle annuali.

In buona sostanza, la condotta del delitto in questione è stata ampliata in senso materiale, in quanto l’indicazione di elementi passivi fittizi viene punita anche nel caso di dichiarazioni tributarie diverse da quelle annuali ordinarie, previste dagli artt. 1 e 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Si tratta, in particolare, delle dichiarazioni in caso di **liquidazione** delle persone giuridiche, società o associazioni, (art. 5 del citato D.P.R. n. 322/1998), o relative alla procedura di **fallimento** o **liquidazione coatta amministrativa** (art. 5, comma 4, del D.P.R. n. 322/1998).

Inoltre, assumono rilevanza penale altresì le dichiarazioni presentate per le ipotesi di **operazioni straordinarie**, quali trasformazione, fusione e scissione di una persona giuridica (art. 5 bis del D.P.R. n. 322/1998), nonché quelle relative all’**eredità giacente** (art. 5 ter del D.P.R. n. 322/1998).

Oltre a queste ipotesi specifiche, si ritiene che nel novero delle dichiarazioni comprese nell’ambito applicativo del nuovo art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, rientrino anche le **dichiarazioni periodiche di operazioni comunitarie** (Intra 12 e Intra 13).¹

Tali ultime ipotesi assumono particolare importanza in riferimento ai soggetti che operano

attraverso il meccanismo IVA del c.d. *reverse charge*.

L’ampliamento della portata applicativa della norma a dichiarazioni periodiche fa sorgere alcune perplessità in ordine alle ipotesi in cui il contribuente presenti più dichiarazioni nel corso del medesimo periodo d’imposta.

A parere di chi scrive, in virtù di tale ampliamento oggettivo, il soggetto di cui sopra potrà rispondere di una pluralità di reati (tanti quante sono le dichiarazioni fraudolente), benché uniti dal vincolo della continuazione, ai sensi dell’art. 81 cod. pen.

La modifica legislativa in questione sembrerebbe aprire le porte anche alla rilevanza penale della dichiarazione integrativa di cui all’art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/1998, determinando così lo slittamento del momento consumativo del reato alla presentazione dell’ultima delle dichiarazioni.

Dopo aver analizzato il contenuto del nuovo testo dell’art. 2, è da ritenersi che il Legislatore abbia, ancora una volta, perso l’occasione di rivedere l’intero impianto della fattispecie di cui trattasi, dato che avrebbe potuto prevedere una ipotesi attenuata per i fatti meno gravi, come nel caso di uso di fatture false di importo modesto, in modo da graduare la pena in proporzione al danno erariale eventualmente determinato dalla condotta criminosa.

Tra l’altro, tale scelta appare non pienamente conforme alle linee guida della Legge Delega, che aveva fissato un preciso criterio di *“proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti”*, proprio per dare la possibilità di adeguare il trattamento sanzionatorio alla violazione in concreto.

Oltre a ciò, il Legislatore continua a non distinguere tra ipotesi di fatture per operazioni del tutto inesistenti e quelle solo parzialmente inesistenti e (c.d. sovrapproduzione), benché il disvalore della condotta sia diverso sotto un

¹ Sono invece escluse le “dichiarazioni di intento” dato che non hanno la natura giuridica di “dichiarazione tributaria”, dato che la cessione non è ancora avvenuta e quindi l’obbligazione tributaria non è sorta.

profilo della violazione del bene giuridico tutelato.

4. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000)

Come evidenziato dalla Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015, la revisione dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 ha avuto la duplice finalità di semplificare la struttura dell'illecito e di estenderne il campo applicativo, nel rispetto dell'art. 8 della Legge Delega, in cui si è affermato il principio della rilevanza dei comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa.

In particolare, la nuova fattispecie prevede l'applicazione della pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni nei confronti di chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi di ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, attraverso taluna delle seguenti modalità alternative:

- ✓ mediante operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente;
- ✓ ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti.

Il Legislatore, oltre all'ipotesi già prevista di "*documenti falsi o altri mezzi fraudolenti*", ha introdotto anche l'ipotesi di **simulazione**.

Tuttavia, l'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, così come modificato dall'art. 1 del D.Lgs. n. 158/2015, precisa che tali "*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*" sono da intendersi come "*operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 [in tema di abuso del diritto o elusione, n.d.r.], poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*".

Inoltre, la medesima norma definisce altresì i "**mezzi fraudolenti**" che consistono in "*condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*".

In ogni caso, entrambe le suddette modalità della condotta devono presentare un tratto comune e, cioè, quello dell'idoneità **ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione Finanziaria**.

Ciò sempreché risultino superate entrambe le soglie di punibilità previste dal comma 1 e, cioè:

- a) l'imposta evasa deve essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;
- b) e, congiuntamente, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

In primo luogo, a differenza della precedente formulazione normativa, per cui presupposto del reato era la "*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*", attualmente tale elemento costitutivo è stato abrogato.

Pertanto, è da ritenere che l'ambito dei potenziali soggetti attivi del reato si sia ampliato, ricomprendendo chiunque sia tenuto a presentare le dichiarazioni dei redditi o IVA, anche se non obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

In secondo luogo si rileva che il Legislatore, in analogia con quanto previsto per l'al-

tra ipotesi di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, ha specificato che il fatto si considera commesso con l'uso di documenti falsi, a condizione che gli stessi siano stati registrati nelle scritture contabili obbligatorie o, comunque, detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria (art. 3, comma 2).

Tuttavia, per evitare un'applicazione troppo ampia della norma in questione, il successivo comma 3 dispone espressamente che **non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione** (scontrini fiscali, documenti di trasporto ecc...), **e di annotazione di elementi attivi nelle scritture contabili, nonché la mera indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali** (c.d. sottofatturazione).

Ciò in quanto il Legislatore ha inteso distinguere nettamente il delitto in questione rispetto alla ipotesi più lieve di dichiarazione infedele, priva del carattere di frode.

5. Dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000)

Il delitto di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 si perfeziona con la presentazione di una dichiarazione infedele e, cioè, con la mera indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali o elementi passivi inesistenti, senza l'uso di mezzi fraudolenti, purché venga superata la duplice soglia di punibilità prevista dalla norma in questione.

Per quanto concerne il delitto in esame, la modifica apportata dal D.Lgs. n. 158/2015 riguarda innanzi tutto l'innalzamento delle soglie di punibilità, per cui la condotta è penalmente rilevante quando si verificano entrambe le seguenti condizioni e, cioè:

1. almeno una delle imposte evase deve essere superiore a euro centocinquantamila;
2. l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti a imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti,

è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro tre milioni.

Tale aumento delle soglie comporta un conseguente restringimento dell'ambito applicativo della norma in senso decisamente favorevole al contribuente e corrisponde alla volontà del Legislatore di applicare la sanzione penale come *extrema ratio*, unicamente alle ipotesi di evasione che comportano un danno erariale molto rilevante.

Oltre a ciò, i nuovi commi *1bis* e *1ter* chiariscono, una volta per tutte, che, oltre alle valutazioni trasparenti, la non corretta contabilizzazione di elementi esistenti non dà luogo a fatti punibili.

In particolare, per espressa previsione legislativa, non sono penalmente rilevanti le seguenti fattispecie previste dal nuovo comma *1bis*:

- ✓ la non corretta classificazione delle poste di bilancio;
- ✓ la valutazione di elementi attivi o passivi che però siano oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati siano stati comunque indicati nel bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali (cd. valutazioni trasparenti);
- ✓ violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza;
- ✓ la non inerenza, la non deducibilità di elementi passivi reali.

Inoltre, in via residuale, ai sensi dell'art. 4, comma 1 ter del D.Lgs. n. 74/2000, non si tiene conto delle valutazioni che, ancorché non giustificate nel bilancio, singolarmente considerate differiscano in misura inferiore al 10% rispetto a quelle corrette.

Oltretutto gli importi compresi in tale percentuale non rilevano ai fini della verifica del supe-

ramento delle soglie di punibilità previste dalla norma in questione.

Sicuramente la novità più significativa è quella di aver escluso la punibilità in caso di utilizzazione di elementi passivi esistenti ma ritenuti ineducibili dalla normativa tributaria.

Il Legislatore, come si legge nella Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015, in particolare ha infatti voluto sottrarre a rischi penali quei comportamenti che hanno *“ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni”*.

Ragione per cui è da ritenere che, d’ora in avanti, sia poco probabile che possa configurarsi tale reato, non solo per le alte soglie di punibilità che devono ricorrere congiuntamente, ma soprattutto perché per escludere la sussistenza del reato sarà sufficiente esporre nel bilancio una qualche valutazione, purché trasparente, sebbene incauta e non corretta circa la quantificazione o qualificazione delle poste contabili.

6. Omessa Dichiarazione (art. 5 D.Lgs. n. 74/2000)

Quanto al delitto di omessa dichiarazione, le modifiche del reato in questione riguardano due punti essenziali: l’innalzamento della soglia di punibilità (che passa da trentamila a cinquantamila euro di imposta evasa) e l’inasprimento della pena irrogabile (ora compresa tra un minimo di un anno e sei mesi a un massimo di quattro anni di reclusione anziché da uno a tre a anni di reclusione).²

Tale modifica non sembra perfettamente in linea con i criteri fissati dall’art. 8 della Legge Delega, in base ai quali la sanzione penale

avrebbe dovuto essere limitata unicamente ai comportamenti fraudolenti.

Tuttavia, la scelta legislativa di inasprire il trattamento sanzionatorio per l’omessa dichiarazione risponde ad una politica criminale ben precisa, che trova il fondamento nella maggiore insidiosità della condotta rispetto a quella di presentazione di una dichiarazione infedele.

Ciò in quanto la pratica tributaria ha dimostrato che l’evasore totale è più pericoloso socialmente di colui che evade parzialmente le imposte, non solo per il maggior danno erariale cagionato, ma soprattutto perché l’accertamento della violazione e la determinazione del *quantum* di imposta evasa è particolarmente difficoltoso.

Pertanto, il delitto di omessa dichiarazione, nella formulazione attuale è più grave di quello di dichiarazione infedele, benché l’innalzamento della soglia abbia limitato la punibilità soltanto ai casi di notevole danno erariale.

Infine, è da prendere in considerazione il fatto che il D.Lgs. n. 158/2015 ha altresì esteso il novero dei soggetti attivi del delitto di omessa dichiarazione, comprendendovi anche il **sostituto d’imposta**.³

Quest’ultimo soggiace alla medesima pena prevista dall’art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000 (reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni), quando l’ammontare delle ritenute non versate è superiore a cinquantamila euro.

Nessuna particolare novità invece quanto al momento consumativo, dato che il reato si perfeziona dopo novanta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione.

Come nella disciplina previgente, infine, non assumono rilevanza penale le violazioni di tipo formale, cioè quando la dichiarazione non sia

² Ai sensi dell’art. 5, comma 1 del D.Lgs. n. 74/2000 “è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l’imposta evasa e’ superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila”.

³ 1-bis. E’ punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d’imposta, quando l’ammontare delle ritenute non versate e’ superiore ad euro cinquantamila.

sottoscritta o sia redatta su uno stampato non conforme al modello prescritto.

7. Occultamento e distruzione di documenti contabili (Art. 10).

Con il D.Lgs. n. 158/2015 il delitto di cui all'art. 10 è stato modificato, ma unicamente sotto il profilo del trattamento sanzionatorio, prevedendo un innalzamento della pena che è equiparata a quella dei reati connotati da frodolenza (art. 2, 3 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000).

Pertanto, la distruzione o l'occultamento dei documenti contabili è punito con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Tale trattamento sanzionatorio è giustificato dal fatto che la condotta appare particolarmente insidiosa, in quanto la mancanza di documenti contabili costituisce un serio ostacolo per l'accertamento tributario, violando pertanto l'interesse primario dell'amministrazione finanziaria alla repressione dell'evasione.

8. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (Art. 10bis)

Per quanto riguarda il delitto di cui all'art. 10 *bis* del D.Lgs. n. 74/2000, attualmente è applicabile a tutte le ritenute effettivamente dovute in base alla dichiarazione, a prescindere dal rilascio della relativa certificazione.

Al contrario, la norma previgente prevedeva che il reato si consumasse unicamente nel caso di certificazione di ritenute in realtà mai versate.

Ciò in quanto la certificazione dà luogo a un danno erariale certo, dato che il sostituto può detrarsi l'importo della ritenuta certificata, a prescindere dall'effettivo versamento da parte del sostituto d'imposta.

Nella formulazione attuale, invece, per la commissione del reato sarà sufficiente il mancato

versamento dell'importo indicato nel modello 770, anche senza che il sostituto abbia provveduto al rilascio della relativa certificazione, che prima era invece elemento costitutivo del reato.

Tuttavia, il Legislatore, pur avendo ampliato l'ambito oggettivo del delitto in questione, ha fissato delle soglie di punibilità più alte e, pertanto l'importo minimo delle ritenute passa da euro cinquantamila a euro centocinquantamila.

Tale scelta corrisponde all'intento di mantenere la tutela penale in ordine all'interesse alla percezione concreta del tributo, punendo però con sanzione penale soltanto i casi più gravi di omesso versamento, laddove l'importo delle ritenute e, quindi, il danno erariale, è effettivamente molto elevato, lasciando alle sanzioni amministrative il compito di "coprire" tutte le altre omissioni.

9. Omesso versamento di IVA (Art. 10ter)

Per quanto concerne l'omesso versamento di IVA, la condotta penalmente rilevante è costituita dall'inosservanza degli obblighi tributari di pagamento dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione annuale.

Si tratta di una fattispecie introdotta per la prima volta nel nostro ordinamento nel 2006 soprattutto per punire i partecipanti alle c.d. "*frodi carosello*", ma che, negli ultimi anni, ha trovato larga applicazione a comportamenti non di volontaria sottrazione agli obblighi tributari, ma indotti dalla mancanza di liquidità, a causa della crisi economica.

Ciò è dimostrato da numerose sentenze della Suprema Corte di Cassazione che hanno infatti ritenuto non punibile l'omesso versamento di IVA, qualora il contribuente abbia dimostrato impossibilità di adempiere al pagamento dell'imposta per assoluta mancanza di liquidi-

tà.⁴

La riforma del sistema sanzionatorio ha mantenuto l'illiceità penale della condotta di cui all'art. 10^{ter} del D.Lgs. n. 74/2000, ma ne ha tuttavia limitato la punibilità ai soli casi in cui la sottrazione agli obblighi tributari sia assai significativa.

Infatti, sono penalmente rilevanti unicamente gli omessi versamenti di IVA, qualora l'imposta evasa sia superiore a euro duecentocinquanta-mila per ciascun periodo d'imposta.

E' da ritenere che tale modifica comporterà senz'altro una notevole diminuzione dei procedimenti per tale reato, dato che è ipotizzabile unicamente nel caso di imprese di grandi dimensioni.

10. Indebita compensazione (art. 10^{quater})

L'art. 9 del D.Lgs. n. 158/2015 ha introdotto una modifica sostanziale del reato di "indebita compensazione" di cui all'art. 10^{quater} del D.Lgs. n. 74/2000.

Infatti, tale norma, a seguito della riforma, è stata suddivisa in due distinte fattispecie, a seconda che la compensazione indebita sia stata operata dal contribuente con **crediti d'imposta "non spettanti"** ovvero con **crediti "inesistenti"**.

I crediti "inesistenti" sono quelli che non trovano alcun fondamento nella realtà e, nonostante ciò, vengono fittiziamente indicati in dichiarazione.

Più problematica, invece è la definizione dei "crediti non spettanti" che, pur essendo esistenti, non possono essere ancora portati in compensazione o non sono più utilizzabili.

Per l'indebita compensazione di crediti non spettanti la pena applicabile va da un minimo di sei mesi ad un massimo di due anni di reclusione.

Nel caso di crediti inesistenti, invece, la pena è stata aumentata da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione, come per i delitti caratterizzati da frode.

Tale distinzione deriva dalla considerazione che l'utilizzo di crediti inesistenti sia "*fattispecie estremamente offensiva*", come viene evidenziato dalla Relazione al Decreto n. 158/2015, dato che tale credito sono difficilmente accertabili con le procedure automatizzate per i controlli operati dall'amministrazione finanziaria.

A nostro parere si tratta di due fattispecie delittuose autonome, dato che l'oggetto materiale del reato è diverso e che il trattamento sanzionatorio nel secondo caso è molto più severo, proprio per la particolare capacità ingannatoria della condotta.

11. Confisca

Tra le disposizioni comuni alle varie fattispecie di reati, occorre evidenziare che il Legislatore del D.Lgs. n. 158/2015 ha introdotto nel D.Lgs. n. 74/2000 una disposizione specifica in tema di confisca obbligatoria per i reati tributari, inserendo l'art. 12^{bis}.

Tale norma prevede che nel caso di condanna o applicazione della pena su richiesta delle parti (c.d. "patteggiamento") per uno dei delitti tributari è obbligatorio procedere alla confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, a meno che tali beni non appartengano a persona estranea al reato.

Inoltre, qualora non sia possibile procedere alla confisca diretta del prezzo o profitto del reato (cosa infatti piuttosto difficile in materia di evasione, laddove è più frequente il risparmio di imposta, più che il conseguimento di utilità),

⁴ Cfr., ad esempio, Cass. Pen., Sez. III, 17 luglio 2014 – 5 maggio 2015, n. 18501 e Cass. Pen., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 19426.

è ammessa la confisca per equivalente dei beni di cui il reo abbia la disponibilità, di valore corrispondente al prezzo o profitto conseguito attraverso la realizzazione del reato.

Tale previsione non introduce alcuna particolare innovazione, dato che già l'art. 1, comma 143, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 aveva previsto l'applicabilità di tale misura di sicurezza patrimoniale anche per i reati tributari.

La vera novità contenuta nell'art. 12 *bis* consiste invece nella possibilità per il contribuente-imputato di evitare l'applicazione della confisca per la somma che questi si impegna a versare all'erario, anche in presenza di sequestro.

Tale previsione, a nostro parere, mira ad evitare che il sequestro per equivalente finalizzato alla futura confisca possa di fatto impedire la possibilità di accedere al "patteggiamento" o di beneficiare dell'attenuante del pagamento del debito tributario.

Ma vi è di più. Il sequestro dei beni dell'imputato (ai fini della futura confisca) potrebbe impedire anche il perfezionarsi delle procedure deflattive del contenzioso tributario, quali il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, che si realizzano con il pagamento almeno della prima rata.

In particolare, nella pratica fiscale è spesso accaduto, negli ultimi anni, che il contribuente socio che abbia sottoscritto la dichiarazione dei redditi di una persona giuridica e, quindi, risulti imputato di un delitto tributario, non sia in grado – non avendo la disponibilità dei propri beni personali in quanto sottoposti a sequestro – di ricapitalizzare la propria azienda, priva di adeguate capacità finanziarie, onde consentire a quest'ultima di accedere ad una delle procedure conciliative o al pagamento del debito tributario, con il rischio addirittura di dover cessare l'attività economica.

Per ovviare a tale lacuna il Legislatore ha previsto che l'autorità giudiziaria possa svincolare dal sequestro i beni dell'imputato, per consen-

tire a quest'ultimo di utilizzarli per estinguere, in tutto o in parte, il debito tributario, sulla base di un semplice impegno.

In ogni caso, per evitare abusi, l'ultimo inciso del secondo comma dell'art. 12 *bis* dispone che, qualora l'imputato non rispetti tale impegno, sarà sempre disposta la confisca, anche per equivalente.

Tale meccanismo consente al reo di potersi avvalere di numerosi vantaggi sotto il profilo processuale (accesso al "patteggiamento", applicabilità dell'attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13 e in certi casi il venir meno della punibilità) e, al contempo, comporta per l'amministrazione un vantaggio significativo e, cioè, il fatto di poter ottenere un pagamento immediato di denaro, senza attendere i tempi lunghi del processo.

Tali previsioni appaiono però di difficile applicazione, laddove il patrimonio dell'imputato sottoposto a sequestro preventivo, ai fini della futura confisca, sia costituito da beni immobili, marchi, quote societarie, etc.

Infatti, viene da chiedersi se sia lecito che il reo possa impegnarsi a far fronte al pagamento del debito tributario anche con tali beni, dato che la norma usa il termine "versare", di regola riferito alle sole somme di denaro.

La risposta non può che essere affermativa, dato che non vi è ragione di favorire i contribuenti che hanno a disposizione ingenti somme di denaro, penalizzando coloro che potrebbero far fronte al debito tributario con la liquidazione del proprio patrimonio.

Pertanto, tale interpretazione corrisponde ad uno dei criteri che hanno ispirato la Legge Delega e, cioè, all'intento di realizzare concretamente il recupero delle imposte evase o non versate.

In tal caso, l'autorità giudiziaria potrebbe senz'altro "svincolare" gli *assets* patrimoniali, che il reo avrebbe il compito (e l'interesse) a liquidare, versando il corrispettivo all'erario a

soddisfacimento del debito tributario, in adempimento dell'impegno assunto.

Nella pratica, tuttavia, occorrerà muoversi in tempo, dato che la liquidazione di taluni elementi patrimoniali, come le quote societarie, potrebbe non concludersi in tempi rapidi, con il rischio che venga meno ogni effetto premiale per l'imputato nell'ambito del processo penale.

Da ultimo, si sottolinea che i beni sequestrati diversi dal denaro e dalle altre disponibilità finanziarie sono affidati in custodia giudiziale all'Autorità Giudiziaria e vengono messi a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per le proprie esigenze operative, ai sensi del nuovo art. 18 bis del D.Lgs n. 74/2000.

12 - Ipotesi di non punibilità per effetto del pagamento del debito tributario

Nell'intento di circoscrivere le rilevanza penale a fatti dotati di concreta offensività, il D.Lgs. n. 158/2015 ha previsto una speciale **causa di non punibilità** per talune fattispecie delittuose, derivante dal pagamento del debito tributario.

In particolare, il nuovo art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 dispone che i reati di "omesso versamento di ritenute dovute o certificate" (art. 10 *bis*), "omesso versamento di IVA" (10*ter*) e "indebita compensazione" di crediti non spettanti (art. 10*quater*, comma 1) non sono punibili se, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado il debito tributario (comprensivo di tributi, interessi e sanzioni) è stato interamente estinto, anche attraverso il perfezionamento di una delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento, nonché mediante il ravvedimento operoso.

Inoltre, viene meno la punibilità altresì per il delitto di "dichiarazione infedele" (art. 4) qualora l'imputato provveda al pagamento integrale di tributi, sanzioni e interessi attraverso l'istituto del ravvedimento operoso, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al

successivo periodo d'imposta.

Analogamente, il reato di "omessa dichiarazione" (art. 5) non sarà punibile qualora il contribuente estingua il debito tributario presentando la dichiarazione omessa entro il termine per la dichiarazione relativa al successivo periodo d'imposta.

In entrambe tali ultime ipotesi, il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa costituiscono causa di punibilità, a condizione che il contribuente non abbia ancora avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Inoltre, come per le fattispecie di cui al primo comma, anche per le ipotesi di cui agli artt. 4 e 5, la causa di punibilità opera unicamente qualora l'estinzione del debito avvenga prima delle formalità di apertura del dibattimento di primo grado.

Ciò nondimeno, per evitare di penalizzare i contribuenti che intendono pagare a rate il debito tributario, l'art. 13, comma 3, per le ipotesi di rateizzazione prevede la possibilità per il Giudice di assegnare al contribuente un termine (in ogni caso non superiore a sei mesi) per poter estinguere il debito tributario medesimo.

13. Pagamento del debito tributario: circostanza attenuante e "patteggiamento"

Al di là delle ipotesi di non punibilità, il pagamento integrale del debito tributario, ai sensi del nuovo art. 13 bis, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000 comporta la diminuzione fino alla metà della pena prevista per qualunque delitto tributario e la non applicabilità delle sanzioni accessorie.

Come nella normativa previgente, per l'applicabilità di detta attenuante ad effetto speciale occorre che il debito tributario (consistente in

tributi, interessi e sanzioni) sia stato integralmente estinto, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione previste dalle leggi tributarie, prima dell'apertura del dibattimento.

E' da notare che tra le procedure che comportano l'estinzione del debito tributario rilevanti ai fini dell'applicabilità dell'attenuante in parola, il Legislatore non menziona espressamente l'istituto del ravvedimento operoso.

Tuttavia, ciò che rileva è il dato sostanziale del pagamento del debito tributario, a prescindere o meno della modalità e, quindi, il mancato riferimento all'istituto in questione probabilmente deriva da un difetto di coordinamento con le altre disposizioni di carattere processuale.

Inoltre, a differenza di quanto previsto dal precedente art. 13, non è previsto che il Giudice possa assegnare all'imputato un termine per estinguere il debito tributario in caso di rateizzazione.

Infine, ai sensi dell'art. 13bis, comma 2, la richiesta di applicazione della pena di cui agli artt. 444 e segg. cod. proc. pen. (il c.d. "patteggiamento") è subordinata alla condizione che l'imputato abbia integralmente estinto il debito tributario, anche mediante le procedure conciliative o di accertamento con adesione, nonché attraverso il ravvedimento operoso.

E' da notare che solo l'estinzione degli obblighi tributari comporta la possibilità di definire il processo mediante il c.d. "patteggiamento", il quale consente la riduzione fino a un terzo della pena.

Tale scelta legislativa, già introdotta dal D.L 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni nella L. 14 settembre 2011 n. 148, è stata giustificata dall'esigenza di indurre l'imputato-contribuente a versare il dovuto all'Erario, per poter usufruire del trattamento premiale derivante da tale rito alternativo.

In ogni caso, se da un lato il Legislatore della riforma del sistema sanzionatorio ha diminuito

la punibilità di talune fattispecie, d'altro canto non ha tenuto in considerazione il probabile aumento dei processi in tema di delitti tributari per effetto dell'impossibilità di definire il relativo procedimento mediante applicazione della pena su richiesta delle parti, ai sensi degli artt. 444 e segg. cod. proc. pen., da parte di coloro che – magari per effetto della crisi economica – versano in difficoltà finanziarie e, quindi, non possono estinguere il debito tributario

14. Circostanza aggravante nel caso di concorso con il consulente fiscale che abbia predisposto modelli di evasione

Particolare attenzione merita l'introduzione di una circostanza aggravante ad effetto speciale per i delitti in materia di dichiarazione, qualora venga accertato il concorso del consulente fiscale che abbia elaborato o commercializzato modelli di evasione fiscale.

Il nuovo art. 13bis, comma 3, del D.Lgs. n. 74/2000, prescrive infatti che la pena prevista per il delitto di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", "dichiarazione infedele" e "omessa dichiarazione" siano aumentate della metà se il reato è commesso in concorso con un professionista, un intermediario finanziario o bancario che abbia costruito un "modello di evasione" e lo abbia venduto ai propri clienti.⁵

Si tratta di un'aggravante ad effetto speciale che comporta un aumento di pena "automatico" della metà e si applica qualora il contribuente abbia posto in essere taluno dei delitti di cui sopra, avvalendosi di un modello di eva-

⁵ La formulazione definitiva della norma prevede l'applicabilità dell'aggravante per la predisposizione del "modello di evasione", a differenza del testo contenuto nello schema di decreto preliminare, che parlava espressamente di "modelli seriali". Tale dizione aveva infatti subito sollevato le critiche degli operatori, essendo troppo generica per poter rispettare i requisiti di tassatività e determinatezza tipici della norma penale.

sione predisposto e fornito dal proprio consulente fiscale.

Innanzitutto, occorre premettere che l'aggravante in questione non si applica al semplice concorso del consulente fiscale, ovvero qualora il professionista abbia dato un qualsiasi contributo causale (materiale o morale) per la realizzazione del fatto-reato.

E' necessario infatti un *quid pluris*, consistente nell'utilizzo di uno schema ideato appositamente per evadere le imposte.

infatti, tale *modus operandi* appare maggiormente pericoloso in quanto, da un lato potrebbe più facilmente indurre il contribuente a commettere il reato, proponendo un paradigma di condotta già predefinita, dall'altro potrebbe comportare un ostacolo per l'accertamento.

Tuttavia, non poche perplessità desta la definizione di "modello di evasione".

In attesa dell'evoluzione giurisprudenziale sul punto, possiamo solo ipotizzare che il Legislatore abbia voluto impedire che i consulenti, dotati di conoscenze specifiche, predispongano schemi di pianificazione fiscale particolarmente spavaldi o anche solo costruzioni giuridiche complesse, fornendo gli strumenti legali e di fatto per poterle realizzare, per trarre profitto dall'intento di evasione dei propri clienti.

15. Non rilevanza penale dell'abuso del diritto

Occorre da ultimo fare un breve cenno alle implicazioni sotto il profilo penale derivanti dalla nuova definizione normativa del concetto di "*abuso del diritto o elusione fiscale*", di cui al nuovo art. 10 bis della L. 27 luglio 2000, n. 212 ("Statuto dei diritti dei Contribuenti"), introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Tale norma prevede che "*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle*

norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni".

Per quanto qui interessa, il comma 13 del citato art. 10 bis della L. n. 212/2000 dispone espressamente che tali "operazioni abusive" non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, ferma restando, in ogni caso, l'applicabilità delle sanzioni amministrative.



Nuova disciplina della riscossione

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

Nella seduta del 26 giugno 2015, il Consiglio dei Ministri ha approvato cinque decreti attuativi di attuazione della legge delega 23/2014 tra cui, il decreto recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, atto n. 185.

Lo schema di decreto, inviato alla commissione bicamerale per il parere ai fini della pubblicazione del testo definitivo, si articola su dieci punti: sospensione della riscossione, rateazione, omessi versamenti delle rate, conseguenze degli illeciti penali commessi da professionisti, divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti, aggio di riscossione, autotutela, sospensione dei termini per eventi eccezionali, interessi relativi a riscossione e rimborsi.

Da una lettura della legge delega, gli articoli da richiamare nello schema del decreto attuativo, sono:

Art. 1 – Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura;

Art. 3 – Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale;

Art. 6 – Gestione del rischio fiscale, governante aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli;

Art. 7 – Semplificazione;

Art. 9 – Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo;

Art. 10 – Rafforzamento del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali.

Le parti richiamate leggendo testualmente il decreto di attuazione sono:

Art. 1, comma 1, lettera d);¹

¹ d) tendenziale generalizzazione del meccani-

Art. 3, comma 1, lettera a);²

Art. 6, comma 5;³

Art. 9, comma 1, lettera l);⁴

Art. 10, comma 1, lettera e).⁵

Art. 1 – Sospensione legale della riscossione

L'articolo modifica i commi 53866, 53977 e 54088 della legge 228/2012 che disciplina-

simo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico.

2 a) attuare una complessiva razionalizzazione e sistemizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi;

3 5. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni volte ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari, in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione, in particolare:

a) semplificando gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del predetto istituto;

b) consentendo al contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di attivare meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione della dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, ove ricorrano specifiche evidenze che dimostrino una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, eliminando le differenze tra la rateizzazione conseguente all'utilizzo di istituti deflativi del contenzioso, ivi inclusa la conciliazione giudiziale, e la rateizzazione delle somme richieste in conseguenza di comunicazioni di irregolarità inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei controlli formali;

c) procedendo ad una complessiva armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, a tal fine anche riducendo il divario, comunque a favore del contribuente, tra il numero delle rate concesse a seguito di riscossione sui carichi di ruolo e numero delle rate previste nel caso di altre forme di rateizzazione;

d) procedendo ad una revisione della disciplina sanzionatoria, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione;

e) monitorando, ai fini di una sua migliore armonizzazione, il regime di accesso alla rateizzazione dei debiti fiscali, anche in relazione ai risultati conseguiti in termini di effettiva riscossione, con procedure che garantiscano la massima trasparenza e oggettività.

4 l) rafforzare il controllo e gli indirizzi strategico-programmatici del Ministero dell'economia e delle finanze sulla società Equitalia.

5 e) contemperamento delle esigenze di efficacia della riscossione con i diritti del contribuente, in particolare per i profili attinenti alla tutela dell'abitazione, allo svolgimento dell'attività professionale e imprenditoriale, alla salvaguardia del contribuente in situazioni di grave difficoltà economica, con particolare riferimento alla disciplina della pignorabilità dei beni e della rateizzazione del debito.

6 538. Ai fini di quanto stabilito al comma 537, entro novanta giorni dalla notifica, da parte del concessionario per la riscossione, del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa dal concessionario il contribuente presenta al concessionario per la riscossione una dichiarazione anche con modalità telematiche, con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, sono stati interessati:

a) da prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;

b) da un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;

c) da una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;

d) da una sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;

e) da un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore;

f) da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso.

7 539. Entro il termine di dieci giorni successivi alla data di presentazione della dichiarazione di cui al comma 538, il concessionario per la riscossione trasmette all'ente creditore la dichiarazione presentata dal debitore e la documentazione allegata al fine di avere conferma dell'esistenza delle ragioni del debitore ed ottenere, in caso affermativo, la sollecita trasmissione della sospensione o dello sgravio direttamente sui propri sistemi informativi. Decorso il termine di ulteriori sessanta giorni l'ente creditore è tenuto, con propria comunicazione inviata al debitore a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno o a mezzo posta elettronica certificata ai debitori obbligati all'attivazione, a confermare allo stesso la correttezza della documentazione prodotta, provvedendo, in paritempo, a trasmettere in via telematica, al concessionario della riscossione il conseguente provvedimento di sospensione o sgravio, ovvero ad avvertire il debitore dell'inidoneità di tale documentazione a mantenere sospesa la riscossione, dandone, anche in questo caso, immediata notizia al concessionario della riscossione per la ripresa dell'attività di recupero del credito iscritto a ruolo.

8 540. In caso di mancato invio, da parte dell'ente creditore, della comunicazione prevista dal comma 539 e di mancata trasmissione dei conseguenti flussi informativi al concessionario della riscossione, trascorso inutilmente il termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore allo stesso concessionario della riscossione, le partite di cui al comma 537 sono annullate di diritto e quest'ultimo è considerato automaticamente scaricato dei relativi ruoli. Contestualmente sono eliminati dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore i corrispondenti importi.

no i casi in cui il contribuente può procedere alla presentazione dell'istanza di sospensione dell'attività di recupero.

La prima modifica riguarda **l'elenco delle cause per la presentazione dell'istanza di sospensione**. Nella formulazione originaria, le cause per le quali si poteva procedere alla presentazione, rimettevano alla lettera f) la possibilità di prevedere ulteriori casistiche di non esigibilità, oltre quelle espressamente indicate. Nel decreto si prevede l'eliminazione della fattispecie residuale, rendendo così esclusivamente tipizzate, le cause di sospensione.

L'obiettivo del decreto è quello di eliminare una pretestuosa causa che potesse di fatto inibire il processo di recupero, anche se già nella formulazione attualmente in vigore, la richiesta di un esame nel merito di una specifica vicenda, non rientrando nelle finalità della legge 228/2012, è causa di inammissibilità della domanda, non rientrando tale tipologia di valutazione, tra le finalità perseguite dalla legge 228/2012.

Si elimina anche il **termine di 60 giorni oggi stabilito come termine minimo per l'inoltro della risposta dell'ente creditore**.

Un altro intervento teso a **coordinare la sospensione legale della riscossione con il periodo di validità del pignoramento**, attualmente fissato in 200 giorni dalla sua esecuzione⁹ riguarda l'aggiunta dopo il secondo periodo del comma 539 del seguente *"Fino a tale momento resta sospeso il termine di cui all'art. 53, comma 1 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602"*.

Altra importante innovazione inserita prevedendo il comma 539-*bis*, riguarda **l'inammissibilità della reiterazione dell'istanza già presentata**, laddove però la dichiarazione sia fondata sul medesimo titolo già oggetto di una precedente dichiarazione.

Rilevante modifica si ha anche con la previsione di cui alla lettera d) del decreto che al comma

540 della legge 228/2012, dopo l'ultimo periodo, **prevede che l'annullamento dell'atto di pretesa creditoria**, per inattività dell'ente creditore protrattasi per più di 220 giorni, non operi nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento del credito.

Si va, infine, ad eliminare la duplicazione del contenuto della L. 228/2012 con l'art. 49 del D.P.R. 602/1973.

Art. 2 – Rateazione delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento dell'Agenzia delle Entrate ed Art. 7 - Rateazione imposta di successione

Il decreto attuativo interviene sulla rateazione delle somme dovute a seguito di avvisi bonari, accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e sulla dilazione dell'agente della riscossione.

In relazione agli **avvisi bonari**, lo schema di decreto prevede la modifica dell'art. 3-*bis* del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 462. Degna di nota è la previsione dell'aumento del numero minimo di rate ad 8 rate trimestrali e per importi superiori a cinquemila euro si prevede un numero di venti rate trimestrali.

L'art. 8 dello stesso decreto viene modificato per la rateazione a seguito di **accertamento con adesione e dell'acquiescenza all'accertamento**. Si prevede un aumento del numero massimo di rate trimestrali da 12 a 16, per importi che superano i cinquantamila euro. Si riconoscono altresì benefici dell'acquiescenza all'accertamento anche per i casi di cui all'art. 71 (Insufficiente dichiarazione di valore) ed art. 72 (Occultazione di corrispettivo) del D.P.R. 131/1986 sull'imposta di registro.

Variazioni importanti si ravvedono anche con riguardo alla **dilazione** dell'agente della riscos-

9 Art. 53 del D.P.R. 602/1973.

sione.¹⁰ Viene definita a livello normativo la previsione per cui il contribuente possa far richiesta di rateazione per importi non superiori a cinquantamila euro, senza che sia necessario inserire alcun allegato.

In merito all'**iscrizione di ipoteca**, si prevede che la presentazione di istanza non permette l'iscrizione di ipoteca e fermo amministrativo, restando ferma l'efficacia dei vincoli già in essere prima della domanda.

Degna di nota è la possibilità di **dilazionare nuovamente** carichi a ruolo derivanti da rateazioni già scadute, a patto che la concessione del nuovo piano di rientro sia preceduto dal pagamento delle rate già scadute e senza che la seconda dilazione superi il periodo residuo non scaduto di quella precedente.

Infine, anche se la disposizione è contenuta nell'art. 7 del decreto, ricordiamo in questa sede, per stessa tipologia di oggetto, che sono apportate modifiche sulla rateazione **dell'imposta di successione**, secondo cui si può procedere al pagamento del 20% dell'importo e il restante 80% può essere versato in otto rate trimestrali (per importi inferiori a ventimila euro) o in dodici rate trimestrali (per importi superiori a ventimila euro).

Art. 3 - Omessi versamenti delle rate

L'art. 3 modifica il D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, prevedendo l'art. 15-ter intitolato "*Inadempiamenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate*".

Una lettura generale dell'articolo evidenzia il tentativo di evitare che lievi ritardi nei versamenti o omissioni considerate "*lievi inadempimenti*" possano inficiare sul piano di rientro stabilito.

Al comma 1 e 2 si prevede la **decadenza dal-**

la dilazione degli avvisi bonari, accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento, con il mancato pagamento della prima rata o di una rata successiva. Non viene disciplinata la conciliazione giudiziale rientrando nell'oggetto del secondo comma. Conciliazione giudiziale oggetto di altro decreto di attuazione.

Al debitore che decade dalla rateazione, sarà comminata una sanzione del 45% del tributo non versato in luogo dell'attuale previsione del 60%.

Al comma 3 e 4, si prevedono **casi di "lieve inadempimento"** che non comportano la decadenza dal piano di rateazione. Sono elencati nelle lettere a) e b) del comma 3 ed alle lettere a) e b) del comma 4.¹¹

Si prevede¹² che nei casi di cui al comma 3 e 4, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 solamente nel caso in cui il contribuente non si avvalga del ravvedimento di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

11 Comma 3:
lettera a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
lettera b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a cinque giorni.

Comma 4 - La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:

lettera a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'art. 2 comma 2, e dell'articolo 3, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;

lettera b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

12 Al comma 5 e 6 dell'art. 3 della proposta di decreto atto 190/1 del 09/09/2015.

10 Art. 19 del D.P.R. 602/1973.

Art. 4 – Termini per la notifica della cartella di pagamento. Casi particolari

L'art. 4 modifica le cartelle di pagamento, disciplinate nell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.602.¹³

Si prevede, per gli inadempimenti disciplinati dal nuovo art. 15-ter, il termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento, nel termine del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateizzazione.

Vengono disciplinati, in deroga alle disposizioni

di cui al comma 1, le prescrizioni per la notifica delle cartelle da parte del concessionario per le seguenti fattispecie indicate nella tabella, che confluiranno nel nuovo comma 1-bis dell'articolo 25.

Si prevede infine, all'art. 1-ter, che in caso in cui alla chiusura delle procedure di cui alle lettere a) e b) del comma 1-bis, viene dichiarato fallimento, il concessionario procede all'insinuazione al passivo¹⁴ senza necessità di notificare la cartella di pagamento.

¹³ Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito.

¹⁴ Ai sensi dell'art. 87, comma 2.

Nuova articolazione normativa	Fattispecie	Decorrenza della prescrizione
Lettera a) art. 25, comma 1-bis D.P.R. 602/1973	Per crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle imprese, non ancora iscritti a ruolo	<p>Entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Alla pubblicazione del decreto di revoca l'ammissione al concordato preventivo ovvero ne dichiara la mancata approvazione ai sensi degli artt. 173 e 179 del Regio Decreto 16 marzo 1942 n. 267; 2) Alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo ai sensi del combinato disposto degli articoli 137, 138, 186 del Regio Decreto 16 marzo 1942 n. 267.
Lettera b) art. 25, comma 1-bis D.P.R. 602/1973	Per i crediti rientranti nell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del decreto 16 marzo 1942, n. 267, non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale di cui all'articolo 182-ter, sesto comma, dello stesso regio decreto.	<p>Entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Alla scadenza del termine di cui al settimo comma dell'art. 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267; 2) alla data di pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo.
Lettera c) art. 25, comma 1-bis D.P.R. 602/1973	Per i crediti non ancora iscritti a ruolo, anteriori alla data di pubblicazione della proposta di accordo di composizione della crisi da sovra indebitamento o della proposta di piano del consumatore.	<p>Entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) alla pubblicazione del decreto che dichiara la risoluzione l'annullamento dell'accordo di composizione della crisi da sovra indebitamento, ai sensi dell'art. 14 della legge 3/2012; 2) la cessazione degli effetti dell'accordo, ai sensi dell'art. 11, comma 5 o dell'art. 12, comma 4 della medesima legge; 3) alla pubblicazione del decreto che revoca o dichiara la cessazione degli effetti del piano del consumatore, ai sensi dell'articolo 11, comma 5 e dell'art. 12-ter, comma 4 della legge 3/2012.

Art. 5 – Concentrazione della riscossione nell'accertamento

Il presente articolo che disciplina la modifica dell'accertamento esecutivo, interviene modificando l'art. 29 del d.l. 78/2010.

Il testo contenente anche i pareri accolti della VI Commissione Finanze della Camera, prevede la soppressione del termine di sessanta giorni disposto ai fini dell'esecutività dell'atto di accertamento, e la sua sostituzione con il **termine per la proposizione del ricorso** (lettera a).

Viene inoltre eliminata la **moratoria di 180 giorni** delle azioni esecutive in caso di riscossione di somme collegate ad accertamenti definitivi o di rateazioni decadute.

Viene prevista la possibilità di effettuare **comunicazioni mediante posta elettronica al pari della raccomandata semplice**, con riguardo all'avvenuta presa in carico del debito tributario. Letture di articoli specialistici evidenziano come la disciplina dell'indirizzo della notifica sia strettamente legata alla nullità dell'atto di accertamento. Con ciò sarà rilevante prestare attenzione a tale fase, che potrà essere fonte di ricorsi e conseguenze negative dal punto di vista della pretesa tributaria.

Infine, viene eliminato l'ultimo periodo del d.l. 78/2010, art. 29, nella parte in cui si prevedeva il termine di decadenza nel 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per proporre **espropriazione forzata**.

Art. 6 – Sospensione della riscossione – Sgravio – Commutazione dell'atto di irrogazione

L'art. 6 interviene sull'art. 1 della legge 11 ottobre 1995, n. 423 sostituendolo completamente. Il nuovo articolo, formato da sette commi, interviene sulle **sanzioni pecuniarie ed interessi** nel caso di violazioni conseguite a seguito di

condotte illecite, penalmente rilevanti, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, in dipendenza del loro mandato professionale.

La disposizione in esame contempla gli effetti dei diversi esiti possibili del giudizio penale attivato nei confronti del professionista.

Art. 8 – Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi

Con l'articolo 8 si introduce un periodo all'interno dell'articolo 31, comma 1 del decreto-legge n. 78 del 2010 in tema di **autocompensazione di imposta**, allo scopo di consentire il rimborso delle eventuali eccedenze di credito utilizzate in compensazione secondo le regole previste dalle singole leggi d'imposta.

Art. 9 – Oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione

Riscrive completamente l'art. 17 del d.lgs. 112/1999 prevedendo la riduzione dell'**onere di riscossione** che grava sui debiti iscritti a ruolo (si riduce dall'8% al 6%) di cui la metà a carico del contribuente, in caso di pagamento della cartella entro 60 giorni dalla notifica, e la restante parte a carico dell'ente creditore.

Per la riscossione spontanea, nel caso di pagamento oltre i 60 giorni, è previsto l'aggio del 2% a carico del debitore.

Art. 10 – Dilazione di pagamento

All'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.602 sono apportate modifiche sia per la tutela del contribuente i casi di necessità, sia per migliorare l'efficacia dell'azione giudiziaria.

Il contribuente che versi in stato di **temporanea**

difficoltà può richiedere la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili. Nei casi di posizioni debitorie superiori a cinquantamila euro, è necessario documentare la situazione di difficoltà.

Viene disciplinato il caso in cui l'agente della riscossione, **può iscrivere ipoteca di cui all'art. 77 o fermo amministrativo di cui all'art. 86**, rimessa ai soli casi di mancato accoglimento dell'istanza o di decadenza ai sensi del comma 3.

Al comma 3 si è prevede un **abbassamento da otto a cinque** del numero di rate non pagate che condizionano la decadenza dal beneficio, ma si consente di accedere a un nuovo piano di rateazione anche ove si sia già decaduti dal precedente, a specifiche condizioni, come disciplinato sempre dal presente decreto.

Art. 11 – Autotutela

L'articolo 11 modifica la disciplina dell'annullamento o di revoca in autotutela degli atti dell'amministrazione finanziaria, consentendo al contribuente cui sia stato comunicato un provvedimento di autotutela parziale di avvalersi dei benefici previsti dalle singole leggi di imposta. Si prevede che in caso di modifica in via di autotutela dell'atto impositivo, il contribuente venga rimesso nei termini per definire in via agevolata la sanzione rideterminata nel pagamento di un terzo, a condizione che la parte rinunci al ricorso.

Art. 12 – Sospensione dei termini per eventi eccezionali

Si prevede che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relati-

vi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti; viene previsto termine univoco (30 giorni dal termine del periodo di sospensione) entro cui devono essere effettuati i versamenti interessati dalla sospensione. Viene stabilito che nelle medesime ipotesi i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici finanziari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

Art. 13 – Razionalizzazione degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo

L'articolo 13 introduce una complessiva revisione della misura dei tassi degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo. Il tasso di interesse viene determinato preferibilmente in una misura unica, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, compresa nell'intervallo tra lo 0,5 per cento e il 4,5 per cento, determinata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Come anticipato, il decreto trascura di intervenire sul differente periodo massimo di dilazione tra i vari istituti deflattivi del contenzioso, contravvenendo alla disposizione dell'art. 6 della legge delega. Allo stesso modo non appaiono di grande impatto le modifiche in tema di semplificazione dell'iter di concessione delle rateazioni considerando che già le direttive di Equitalia avevano anticipato tale indirizzo. Non vi sono rilevanti disposizioni in merito alla tutela del contribuente a proposito dell'abitazione e della pignorabilità dei beni.

In relazione alla conformità delle disposizioni nazionali alla normativa dell'Unione europea ed alla normativa sui diritti dell'uomo, si ravvedono ancora notevoli mancanze, soprattutto in

riferimento alla previsione delle aliquote di interesse di ritardato pagamento, di mora ed agli aggi dell'Ente di riscossione.

Infine, anche sul tema della nozione di "lieve

inadempimento" non si è cercata una individuazione di principi generali, ma si è preferito definire un elenco di casi che rischia di escludere fattispecie che invece meriterebbero di essere incluse.

Incarichi dirigenziali solo per concorso: così si pronuncia il Consiglio di Stato

Commento a Consiglio di Stato, sez. IV, pronuncia n. 4641 del 6 ottobre 2015



di **Iolanda Pansardi**
Avvocato Tributarista

“E’ senza dubbio vero che l’art. 71 d. lgs. n. 300/1999 prevede che il regolamento di amministrazione è emanato “in conformità ai principi” di cui al d.lgs. n. 29/1993, ma è, innanzi tutto, altrettanto vero che, nel caso di specie, relativo alla costituzione del rapporto di lavoro dirigenziale, ciò che risulta violato non sono (solo) pur importanti disposizioni del d.lgs. n. 29/1993 (ora d. lgs. n. 165/2001), ma i principi e le norme costituzionali cui tale normativa primaria si conforma”.

E’ quanto ha affermato il **Consiglio di Stato, sez. IV, nella pronuncia n. 4641 del 6 ottobre 2015**, la quale in linea con quanto stabilito dalla ormai nota sentenza della Corte Costituzionale n. 37/2015 secondo cui *“le reiterate delibere di proroga del termine finale hanno di fatto consentito, negli anni, di utilizzare uno strumento pensato per situazioni peculiari quale metodo ordinario per la copertura di posizioni dirigenziali vacanti”*, ha ritenuto che la reiterata applicazione della norma regolamentare illegittima ha, di fatto, determinato una grave situazione di illegittimità in cui ha versato per anni l’organizzazione dell’Agenzia delle Entrate, determinandosi uno scostamento di proporzioni notevoli tra situazione concreta e legittimità dell’organizzazione amministrativa. In sostanza, l’amministrazione finanziaria nel suo complesso è stata oggetto di una conformazione che l’ha posta, nelle proprie strutture di vertice, e per anni, al di fuori del quadro delineato dai principi costituzionali. Ciò che, dunque, è sicuramente mancato (in modo grave, ampio e reiterato nel tempo) è proprio la conformità ai principi sanciti dalla legge e dalla Costituzione, da parte del Regolamento dell’Agenzia, oggetto di annullamento *“in parte qua”* ad opera della sentenza impugnata.

In particolare la decisione della Consulta origina proprio dalla “sollecitazione” dei giudici amministrativi che avevano rimesso alla Corte costituzionale la questione sulla legittimità dell’articolo 8, comma 24, del Dl 16/2012, che aveva consentito sul piano legislativo alle agenzie fiscali di ricorrere a situazioni-tampone in attesa dello svolgimento dei concorsi. E proprio alla luce dello stop a quella norma arrivato in primavera ora **il Consiglio di Stato riconsidera la vicenda del concorso bandito per 175 posti da dirigente alle Entrate su cui il sindacato Dirpubblica aveva già vinto il primo round al Tar del Lazio.**

Giova ricordare, che la Corte Costituzionale aveva disposto che *“nessun dubbio può nutrirsi in*

ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso, e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio". Anche il passaggio ad una fascia funzionale superiore comporta *"l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate ed è soggetto, pertanto, quale figura di reclutamento, alla regola del pubblico concorso"* (sentenza n. 194 del 2002; *ex plurimis*, inoltre, sentenze n. 217 del 2012, n. 7 del 2011, n. 150 del 2010, n. 293 del 2009)". A fronte di ciò, la delibera del Comitato di gestione dell'Agenzia delle entrate 22 dicembre 2009 n. 55, con la quale è stato modificato l'art. 24 del regolamento di amministrazione della Agenzia, il quale regola la *"copertura provvisoria di posizioni dirigenziali"*, consente la stipulazione di contratti a termine con i funzionari interni, fino all'attuazione delle procedure di accesso alla dirigenza e comunque non oltre una scadenza, da ultimo fissata al 31 dicembre 2010.

Orbene, come ha già condivisibilmente osservato il giudice di I grado nella sentenza n. 6884/2011, la delibera impugnata *"ha perpetuato fino al 31 dicembre 2010 la prassi del conferimento di incarichi dirigenziali, asseritamente in provvisoria reggenza, a copertura di posizioni dirigenziali vacanti"*.

Incarichi conferiti a funzionari non dirigenti, per un verso quale *"assegnazione di mansioni superiori al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dalla legge"* (art. 52, co. 5, d. lgs. n. 165/2001); per altro verso, non riconducibili alla diversa ipotesi della *"temporanea reggenza"* degli uffici.

A fronte di ciò, non può trovare considerazione l'argomento di una sostenuta *"sfera di autonomia"*, che l'art. 71, co. 3, d. lgs. n. 300/1999 avrebbe attribuito, tra le altre, alla Agenzia delle Entrate, né l'ulteriore argomento secondo il quale essa non sarebbe tenuta alla pedissequa applicazione delle norme di cui al d.lgs. n. 29/1993 (ora d. lgs. n. 165/2001).

Ecco che, il Consiglio di Stato nel rigettare l'appello delle Entrate, stabilisce che **il regolamento dell'Agenzia delle Entrate ha violato sia il principio di eguaglianza dei cittadini nell'accesso ai pubblici uffici (nella specie, dirigenziali), espresso dall'art. 51 Cost., sia il principio secondo il quale ai pubblici uffici si accede mediante concorso (ex art. 97 Cost.).**

Si tratta di una violazione di normativa primaria (d. lgs. n. 165/2001, appunto), e di principi costituzionali (di cui agli artt. 3, 51, 97 Cost.) di estrema gravità, in base alla quale si è proceduto al conferimento di diverse centinaia di incarichi dirigenziali, con ripercussioni evidenti non solo sul principio di buon andamento amministrativo, ma anche sulla stessa immagine della Pubblica amministrazione e sulla sua *"affidabilità"*, per di più nel delicato settore tributario, dove massima dovrebbe essere la legittimità e la trasparenza dell'agire amministrativo.

Di tali principi giuridici il Consiglio di Stato nella pronuncia in oggetto ha fatto buon governo

poiché, nel ribadirla ha affermato che **nessun incarico dirigenziale va attribuito a chi non ha sostenuto e vinto un concorso ovvero viene bollata la procedura di affidare a tempo, e reiterarli, incarichi dirigenziali a semplici funzionari incaricati.**

Concludono, pertanto, i giudici che il **bando di “selezione-concorso per il reclutamento di 175 dirigenti di seconda fascia, in attuazione ed ai sensi del D.M. Economia e Finanze 10 settembre 2010”, è stato annullato nella parte in cui esso può costituire una deroga volta a “sanare” l’illegittima situazione in cui hanno versato una pluralità di soggetti destinatari di incarichi illegittimamente conferiti.**

Consiglio di Stato, sez. IV, 6 ottobre 2015, n. 4641

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 2979 del 2011, proposto da:

Agenzia delle Entrate, rappresentato e difeso per legge dall'Avvocatura gen. dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12;

contro

Dirpubblica-Federazione dei Funzionari, delle Elevate Professionalità, dei Professionisti e dei Dirigenti delle Pa, rappresentato e difeso da (omissis...);

e con l'intervento di

ad adiuvandum:

(omissis...)

ad opponendum:

Coord.Assoc. Com.Tutela Consum Codacons, rappresentato e difeso da XXX, con domicilio eletto presso Ufficio Legale Nazionale Codacons in Roma, viale Giuseppe Mazzini N.73;

sul ricorso numero di registro generale 8834 del 2011, proposto da:

Agenzia delle Entrate, rappresentato e difeso per legge dall'Avvocatura gen. dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12;

contro

Dirpubblica – Federazione dei Funzionari, Elevate Professionalità, Professionisti e Dirigenti delle P.A. e Agenzie, rappresentato e difeso da (omissis...);

e con l'intervento di

ad adiuvandum:

(omissis...) rappresentati e difesi da (omissis...);

ad adiuvandum:

(omissis...), rappresentato e difeso (omissis...);

ad adiuvandum:

(omissis...) rappresentati e difesi (omissis...);

sul ricorso di registro generale 2203 del 2012, proposto da:

Agenzia delle Entrate, rappresentato e difeso per legge dall'Avvocatura gen. dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12;

contro

Dirpubblica (Federazione dei Funzionari, delle Elevate Professionalità, dei Professionisti e Dirigenti delle Pa, rappresentato e difeso (omissis...);

per la riforma

quanto al ricorso n. 2979 del 2011:

della sentenza del T.AR Lazio – Roma: Sezione II n. 00260/2011, resa tra le parti, concernente conferimento incarichi dirigenziali a funzionari privi della qualifica dirigenziale

quanto al ricorso n. 8834 del 2011:

della sentenza del T.AR Lazio – Roma: Sezione II n. 06884/2011, resa tra le parti, concernente CONFERIMENTO DI INCARICHI DIRIGENZIALI IN FAVORE DEI FUNZIONARI NON IN POSSESSO DELLA QUALIFICA DIRIGENZIALE

quanto al ricorso n. 2203 del 2012:

della sentenza del T.AR Lazio – Roma: Sezione II n. 07636/2011, resa tra le parti, concernente selezione-concorso per reclutamento di 175 dirigenti di seconda fascia

Visti i ricorsi in appello e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio di Dirpubblica-Federazione dei Funzionari, delle Elevate Professionalità, dei Professionisti e dei Dirigenti delle Pa;;

Visti gli ulteriori atti di intervento proposti;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 7 luglio 2015 il Cons. Oberdan Forlenza e uditi per le parti gli avvocati Avvocato dello Stato (omissis...);

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

1. Con l'appello r.g. n. 2979/2011, l'Agenzia delle Entrate ha impugnato la sentenza 13 gennaio 2011 n. 260, con la quale il TAR per il Lazio, sez. II, non definitivamente pronunciando sul ricorso proposto dall'organizzazione sindacale Dirpubblica, ha rigettato le questioni preliminari di inammissibilità del ricorso e disposto istruttoria.

La controversia concerne, in sostanza, la delibera del Comitato di gestione dell'Agenzia delle Entrate, con la quale è stato modificato l'art. 24 del regolamento di amministrazione, consentendo il conferimento, fino al 31 dicembre 2010, di incarichi dirigenziali in favore di funzionari non in possesso della relativa qualifica.

La sentenza impugnata, sulla base di una pluralità di considerazioni, ha riconosciuto la legittimazione ad agire della Dirpubblica, quale soggetto titolare di interessi collettivi.

Avverso tale decisione sono stati proposti motivi di appello, essenzialmente volti a sostenere l'error in iudicando della sentenza appellata, stante il difetto di legittimazione attiva dell'organizzazione sindacale, in quanto fattasi portatrice di interessi non omogenei, laddove in tanto può essere riconosciuta la titolarità di posizioni di interesse collettivo, in quanto queste siano comuni a tutti i componenti dell'associazione.

Hanno spiegato intervento ex artt. 108 e 109, co. 2, Cpa, una pluralità di funzionari terzi controinteressati ((omissis...)), in quanto "titolari di incarichi dirigenziali ai sensi dell'art. 24 del Regolamento", anch'essi in particolare rilevando il difetto di legittimazione attiva della Dirpubblica.

Si è costituita in giudizio l'appellata Dirpubblica e all'udienza di trattazione, la causa è stata riservata in decisione.

2. Con l'appello n. 8834/2011 r.g., l'Agenzia delle Entrate ha impugnato la sentenza 1 agosto 2011 n. 6884, con la quale il TAR per il Lazio, sez. II, all'esito dell'istruttoria disposta con sentenza n. 260/2011, in accoglimento del ricorso proposto da Dirpubblica, ha annullato la delibera del Comitato di gestione dell'Agenzia delle Entrate, con la quale è stato sostituito l'art. 24 del Regolamento di amministrazione della medesima Agenzia.

La sentenza – dichiarata la giurisdizione del giudice amministrativo – afferma, in particolare:

- la delibera del Comitato di gestione impugnata, come già analoghe delibere adottate fin dal 2006, "ha perpetuato fino al 31 dicembre 2010 la prassi del conferimento di incarichi dirigenziali, asseritamente in provvisoria reggenza, a copertura di posizioni dirigenziali vacanti", incarichi conferiti a funzionari non dirigenti;

- "configurandosi il conferimento di un incarico dirigenziale in favore di un funzionario non dirigente alla stregua dell'assegnazione di mansioni superiori al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dalla legge, il relativo atto di conferimento deve considerarsi radicalmente nullo ai sensi dell'art. 52, co. 5 del d. lgs. n. 165/2001";

- "le fattispecie disciplinate dall'art. 24 del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate non sono riconducibili nell'ambito degli incarichi di temporanea reggenza, implicando piuttosto il conferimento di veri e propri incarichi dirigenziali a soggetti privi della relativa qualifica, così collocandosi in rotta di collisione con i principi di cui agli artt. 19 e 52 del d. lgs. n. 165/2001".

Avverso tale decisione, sono stati proposti i seguenti motivi di impugnazione:

a2) omessa pronuncia sulla eccezione di inammissibilità del ricorso di primo grado per carenza (originaria) di interesse ad agire, sollevata riguardo all'impugnazione della norma regolamentare distinta dai concreti atti di conferimento degli incarichi dirigenziali;

b2) improcedibilità del ricorso di I grado per sopravvenuta carenza di interesse ad agire, "stante la pubblicazione del bando della procedura concorsuale per la copertura di posti dirigenziali vacanti";

c2) violazione art. 24 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate; dell'art. 71, co. 3, d. lgs. n. 300/1988; degli artt. 19 e 52 d. lgs. n. 165/2001; ciò in quanto la sentenza non tiene conto della sfera di autonomia che l'art. 71, co. 3, d. lgs. n. 300/1999 ha inteso riconoscere all'Agenzia delle Entrate consentendole di emanare un regolamento di amministrazione tenuto conto dei principi di cui al d. lgs. n. 29/1993 (ora d. lgs. n. 165/2001), senza essere però tenuta "alla pedissequa applicazione delle norme ivi contenute". È, dunque, consentito al regolamento (che rientra nella categoria dei regolamenti di attuazione), di disporre in piena autonomia e nel rispetto dei soli "principi" del citato decreto, in particolare in tema di "regole per l'accesso alla dirigenza". Peraltro, dopo la l. n. 145/2002, l'Agenzia delle Entrate non ha potuto bandire concorsi per dirigente, perché in attesa del regolamento previsto dall'art. 28, co. 3, e poi perché impedita dal cd. blocco delle assunzioni, nonché da altre circostanze (v. pagg. 33 – 35 app.). In definitiva, si è verificata una situazione di carenza di personale dirigenziale, "cui si è potuto far fronte solo attraverso incarichi consentiti ed adottati ai sensi dell'art. 24, co. 2 del regolamento di amministrazione" (il cui ambito di operatività è stato più volte prorogato, da ultimo con la delibera impugnata n. 55/2009 del Comitato di gestione).

Anche nel presente giudizio hanno spiegato intervento ex artt. 108 e 109, co. 2, Cpa, una pluralità di funzionari terzi, destinatari di contratti di conferimento di incarico dirigenziale (Imparato Giovanni ed altri), i quali hanno proposto i seguenti motivi di impugnazione:

d2) erroneità della sentenza nella parte in cui afferma la legittimazione attiva di Dirpubblica; violazione e falsa applicazione art. 100 c.p.c.; difetto di legittimazione attiva di Dirpubblica;

e2) violazione e falsa applicazione art. 21 l. n. 1034/1971; inammissibilità del ricorso instaurativo del giudizio di I grado per mancata notificazione ai controinteressati; poiché l'azione proposta per l'annullamento dell'art. 24 del regolamento "lungi dal poter essere considerata azione proposta contro un atto avente portata generale, riguardava un provvedimento che, per la sua portata prescrittiva, andava a incidere sulle posizioni giuridiche di soggetti personalmente individuabili" (cioè i soggetti parte di contratti individuali a termine volti a conferire incarichi dirigenziali);

f2) omissione di pronuncia sull'eccezione di inammissibilità del ricorso di I grado per carenza originaria di interesse ad agire, connessa con l'impugnazione regolamentare separatamente dai concreti atti di conferimento degli incarichi dirigenziali;

g2) improcedibilità del ricorso di I grado per sopravvenuta carenza di interesse ad agire, "attesa la intervenuta pubblicazione del bando relativo alla procedura concorsuale per la copertura di posti dirigenziali vacanti";

h2) violazione art. 24 regolamento di amministrazione Agenzia delle Entrate; dell'art. 71, co. 3 d. lgs. n. 300/1999 e 52 d. lgs. n. 165/2001; poiché non è stato considerato l'ambito di autonomia attribuito all'Agenzia delle Entrate, abilitata ad emanare un regolamento di amministrazione informato ai "principi" di cui al d. lgs. n. 29/1993, "ma non certo al pedissequo richiamo delle previsioni nello stesso contenute".

Hanno spiegato atto di intervento ex art. 108 e 109, co. 2, Cpa ulteriori funzionari, destinatari dei contratti di conferimento di incarico dirigenziale (Nicolò Sebastiano ed altri), proponendo motivi di gravame analoghi a quelli riportati per il precedente atto di intervento.

Hanno altresì spiegato intervento ad opponendum altri funzionari dell'Agenzia delle Entrate ((omissis...)), i quali hanno preliminarmente eccepito l'inammissibilità degli atti di intervento, poiché i medesimi avrebbero dovuto essere spiegati nel giudizio conclusosi con la sentenza n. 260/2011; hanno comunque concluso richiedendo il rigetto dell'appello dell'Agenzia delle Entrate e del ricorsi ex artt. 108 e 109, co. 2 Cpa.

Nelle more del giudizio – entrato in vigore (nel suo testo definitivo) l'art. 8, co. 24, d.l. 2 marzo 2012 n. 16, conv. in l. 26 aprile 2012 n. 44 – la Dirpubblica ha proposto "motivi aggiunti" nell'ambito del presente giudizio, al fine di eccepire l'illegittimità costituzionale di detta norma, per violazione degli artt. 3, 24, 97, 101, 111, 113 e 117 Cost., nonché dell'art. 6, par. 1 CEDU (v. pagg. 22 – 43).

Questo Collegio, con ordinanza 29 novembre 2011 n. 5199, ha accolto la domanda di misure cautelari proposta dall'Agenzia delle Entrate, disponendo la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, ritenendo:

"che sussiste il danno grave ed irreparabile derivante dalla esecuzione della sentenza appellata (ferma ogni migliore valutazione del fumus in sede di esame nel merito della controversia), e ciò in relazione alla funzionalità degli uffici e, quindi, alla correttezza dell'attività amministrativa nel delicato settore dell'amministrazione finanziaria, in tal modo giudicando, nella doverosa comparazione degli interessi coinvolti, prevalente l'interesse pubblico su quello fondante l'azione dell'appellata organizzazione sindacale".

All'udienza di trattazione, dopo deposito di memorie, la causa è stata riservata in decisione.

3. Con ulteriore ricorso in appello, l'Agenzia delle Entrate ha impugnato la sentenza 30 settembre 2011 n. 7636, con la quale il TAR per il Lazio, sez. II, ha annullato il provvedimento 29 ottobre 2010, con il quale il direttore dell'Agenzia delle Entrate ha bandito una selezione – concorso per il reclutamento di 175 dirigenti di seconda fascia, riservando il 50% dei posti al personale interno..

La sentenza – rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di legittimazione attiva della Dirpubblica, sulla base delle argomentazioni di cui alla propria sentenza n. 260/2009 – ha ulteriormente richiamato, a sostegno della pronuncia di annullamento, quanto già espresso nella precedente sentenza n. 6884/2011.

Avverso tale decisione, vengono proposti i seguenti motivi di appello:

a3) difetto di legittimazione passiva della Federazione Dirpubblica (da intendersi come difetto di legittimazione passiva in grado di appello e, dunque, di legittimazione attiva in I grado di giudizio);
 b3) carenza di iter logico – giuridico; violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato ex art. 112 c.p.c., poiché i motivi di ricorso accolti “non censuravano la violazione degli artt. 19 e 52 d. lgs. n. 165/2001, come asserito dal TAR nella motivazione della sentenza”;
 c3) violazione art. 3, co. 1 e 2 Cpa; violazione del dovere di motivazione chiara e sintetica, poiché la motivazione della sentenza “non consente di ripercorrere l’iter logico – giuridico seguito dal Collegio per giungere alla decisione di accoglimento”. La sentenza, infatti, “si incentra nel richiamo pressochè integrale delle statuizioni della precedente pronuncia . . . senza lasciare intendere quali – e in che misura – siano state le previsioni del bando di concorso impugnato giudicate illegittime”.

L’Agenzia delle Entrate ha ribadito inoltre (pagg. 13 – 20) le difese articolate nel precedente grado di giudizio, avverso gli ulteriori motivi di ricorso proposti ed assorbiti dalla pronuncia.

La Dirpubblica, costituitasi nel giudizio di appello, ha riproposto “i motivi di impugnazione dedotti in sede di ricorso introduttivo del giudizio di I grado, non esaminati dal Tribunale perché dichiarati assorbiti” (v. pag. 21 ss. memoria di costituzione).

Anche nel presente giudizio – entrato in vigore nelle more (nel suo testo definitivo) l’art. 8, co. 24, d.l. 2 marzo 2012 n. 16, conv. in l. 26 aprile 2012 n. 44 – la Dirpubblica ha proposto “motivi aggiunti”, per eccepire l’illegittimità costituzionale di detta norma, per violazione degli artt. 3, 24, 97, 101, 111, 113 e 117 Cost., nonché dell’art. 6, par. 1 CEDU (v. pagg. 15 – 32).

All’udienza di trattazione, dopo deposito di memorie, la causa è stata riservata in decisione.

4. Con sentenza 18 novembre 2013 n. 5451, questo Consiglio di Stato ha innanzi tutto pronunciato in ordine ai profili di inammissibilità ed improcedibilità, sollevati per il tramite dei motivi di impugnazione:

a) rigettando l’appello ed i ricorsi in opposizione di terzo proposti avverso la sentenza n. 260/2011 del TAR per il Lazio;
 b) rigettando i motivi di appello e i motivi dei ricorsi in opposizione di terzo, come specificamente indicati in motivazione, rivolti avverso le sentenze nn. 6884/2011 e 7636/2011 del TAR per il Lazio.

Esaurito, dunque, l’esame dei motivi di appello e di ricorso afferenti ai profili di inammissibilità e di improcedibilità, ai fini dell’esame degli ulteriori motivi, relativi al merito, e dunque alla prospettata illegittimità degli atti impugnati, il Collegio – con la citata sentenza n. 5451/2013 – ha rilevato che, nelle more del giudizio, è entrato in vigore l’art. 8, co. 24, d.l. 2 marzo 2012 n. 16, conv. in l. 26 aprile 2012 n. 44, recante “Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento”.

Tale disposizione prevede:

“Fermi i limiti assunzionali a legislazione vigente, in relazione all’esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità operativa delle proprie strutture, volta a garantire una efficace attuazione delle misure di contrasto all’evasione di cui alle disposizioni del presente articolo, l’Agenzia delle dogane, l’Agenzia delle entrate e l’Agenzia del territorio sono autorizzate ad espletare procedure concorsuali da completare entro il 31 dicembre 2013 per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti, secondo le modalità di cui all’articolo 1, comma 530, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e all’articolo 2, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248. Nelle more dell’espletamento di dette procedure l’Agenzia delle dogane, l’Agenzia delle entrate e l’Agenzia del territorio, salvi gli incarichi già affidati, potranno attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso. Gli incarichi sono attribuiti con apposita procedura selettiva applicando l’articolo 19, comma 1-bis, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. Ai funzionari cui è conferito l’incarico compete lo stesso trattamento economico dei dirigenti. A seguito dell’assunzione dei vincitori delle procedure concorsuali di cui al presente comma, l’Agenzia delle dogane, l’Agenzia delle entrate e l’Agenzia del territorio non potranno attribuire nuovi incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, fatto salvo quanto previsto dall’articolo 19, comma 6 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. Agli oneri derivanti dall’attuazione del presente comma si provvede con le risorse disponibili sul bilancio dell’Agenzia delle entrate, dell’Agenzia delle dogane e dell’Agenzia del territorio. Alla compensazione degli effetti in termini di fabbisogno e di indebitamento netto, pari a 10,3 milioni di euro a decorrere dall’anno 2013, per l’Agenzia delle dogane e per l’Agenzia del territorio si provvede mediante corrispondente utilizzo del Fondo di cui all’articolo 6, comma 2, del decreto-legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189. Il Ministro dell’economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.”

Alla luce di tale disposizione, il Collegio ha ritenuto che “occorre rimettere alla Corte Costituzionale, stante la sua rilevanza ai fini della decisione e la sua non manifesta infondatezza, la questione relativa alla legittimità costituzionale dell’articolo 8, co. 24, d.l. 2 marzo 2012 n. 16, conv. in l. 26 aprile 2012 n. 44, per le ragioni meglio esplicitate con separata ordinanza”.

5. Con ordinanza 26 novembre 2013 n. 5619, questa Sezione ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’articolo 8, co. 24, d.l. 2 marzo 2012 n. 16, conv. in l. 26 aprile 2012 n. 44, disponendo la sospensione del giudizio (relativo ai tre ricorsi in appello riuniti) ed ha ordinato l’immediata trasmissione

degli atti alla Corte costituzionale.

Quanto alla rilevanza, l'ordinanza afferma:

“la disposizione in esame, nell'autorizzare l'espletamento di procedure concorsuale da parte delle Agenzie fiscali, ed in particolare da parte dell'Agenzia delle Entrate, prevede che “nelle more dell'espletamento di dette procedure l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio, salvi gli incarichi già affidati, potranno attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso”.

Orbene, appare al Collegio che la norma citata per un verso, autorizza l'attribuzione di incarichi dirigenziali a funzionari delle stesse Agenzie nelle more dello svolgimento dei concorsi; per altro verso, fa salvi gli incarichi “già affidati”, vale a dire gli incarichi dirigenziali già affidati a funzionari privi di qualifica dirigenziale.

La norma ora richiamata, legittimando ex post l'attribuzione di incarichi dirigenziali a funzionari privi della relativa qualifica, si pone quale *factum principis* sopravvenuto, tale da determinare la declaratoria di improcedibilità degli appelli per sopravvenuto difetto di interesse alla decisione.

Non a caso, a seguito dell'entrata in vigore della norma in esame, la Dirpubblica, parte appellata, ha proposto “motivi aggiunti” nell'ambito del presente giudizio, al fine di eccepire l'illegittimità costituzionale di detta norma, per violazione degli artt. 3, 24, 97, 101, 111, 113 e 117 Cost., nonché dell'art. 6, par. 1 CEDU

In definitiva, la norma determina la “salvezza” del provvedimento impugnato (delibera del Comitato di gestione dell'Agenzia delle Entrate, con la quale è stato modificato l'art. 24 del regolamento di amministrazione, consentendo il conferimento, fino al 31 dicembre 2010, di incarichi dirigenziali in favore di funzionari non in possesso della relativa qualifica).

Da ciò, la evidente rilevanza della questione di legittimità costituzionale”.

Quanto alla non manifesta infondatezza, l'ordinanza afferma di ritenerla per le seguenti ragioni:

“a) in primo luogo, per violazione degli articoli 3 e 97 Cost, poiché, nel consentire l'attribuzione di incarichi a funzionari privi della relativa qualifica, la norma aggira la regola costituzionale di accesso ai pubblici uffici mediante concorso.

La Corte Costituzionale (sentenza 6 luglio 2004 n. 205) ha ribadito che nel concorso pubblico va riconosciuta “la forma generale ed ordinaria di reclutamento per il pubblico impiego, in quanto meccanismo strumentale al canone di efficienza dell'amministrazione”, precisando inoltre che “la regola del pubblico concorso può dirsi rispettata solo quando le selezioni non siano caratterizzate da arbitrarie ed irragionevoli forme di restrizione dell'ambito dei soggetti legittimati a parteciparvi”. La Corte ha precisato che, se è vero che il principio del concorso pubblico non ostacola la previsione per legge di “condizioni di accesso intese a consentire il consolidamento di pregresse esperienze lavorative maturate nell'amministrazione”, tuttavia il principio stesso, salvo circostanze eccezionali, “non tollera la riserva integrale dei posti disponibili in favore del personale interno”.

Ha aggiunto la Corte Costituzionale che se è vero che la regola del pubblico concorso, quale strada maestra per l'accesso al rapporto di lavoro con le pubbliche amministrazioni, può essere derogata dal legislatore, purché non venga lesa il principio di ragionevolezza, è altrettanto vero che tale eccezione non si giustifica, con conseguente violazione del predetto principio di ragionevolezza, “a proposito di norme che prevedano scivolamenti automatici verso posizioni superiori (senza concorso o comunque senza adeguate soluzioni o verifiche attitudinali) o concorsi interni per la copertura della totalità dei posti vacanti”.

In via generale, la Corte Costituzionale (sent. 16 maggio 2002 n. 194) ha riaffermato il principio secondo il quale “il passaggio ad una fascia funzionale superiore comporta l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate ed è soggetto pertanto, quale figura di reclutamento, alla regola del pubblico concorso”, affermando peraltro che anche un concorso con posti riservati in misura ragionevole risponde a tale principio.

A fronte di tali indicazioni, la norma in esame consente, a funzionari privi della relativa qualifica, di essere destinatari di conferimento di incarico dirigenziale, e dunque di accedere allo svolgimento di mansioni proprie di un'area e qualifica afferente ad un “ruolo” diverso nell'ambito dell'organizzazione pubblica, e ai quali i medesimi funzionari potrebbero accedere solo a seguito del positivo superamento di idoneo concorso (la cui esigenza viene, dunque, aggirata dalla norma in esame);

b) in secondo luogo, per violazione degli articoli 3 e 97 Cost., sotto diverso profilo, in quanto, aggirandosi, per il tramite della norma in esame, la regola del pubblico concorso, si determina un *vulnus* al principio del buon andamento amministrativo, proprio perché, come affermato dalla Corte Costituzionale (sent. n. 205/2004) il concorso, rappresentando “la forma generale ed ordinaria di reclutamento per il pubblico impiego” costituisce un “meccanismo strumentale al canone di efficienza dell'amministrazione”, e dunque attuativo del principio di buon andamento;

c) in terzo luogo, per ulteriore violazione degli articoli 3 e 97, primo comma, Cost., in quanto la norma in esame viola i principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa, poiché essa, permettendo l'attribuzione di incarichi dirigenziali a funzionari privi della relativa qualifica, consente di conseguenza la preposizione ad organi amministrativi, titolari di potestà provvedimentale, di soggetti privi dei necessari requisiti, in tal modo determinandosi (anche) una conseguente diminuzione delle garanzie dei cittadini riposte in una amministrazione che, nell'esercizio di poteri conferiti dalla legge, deve presentarsi competente, imparziale, efficiente;

d) in quarto luogo, per violazione degli articoli 3 e 51 Cost., in quanto la norma consente l'accesso a pubblici uffici (intendendosi, per essi, quelli di rango dirigenziale), sia in violazione delle "condizioni di eguaglianza", che risultano violate dalla pretermissione della procedura concorsuale, e che devono invece sussistere tra i cittadini aspiranti ad uffici pubblici, sia in violazione dei "requisiti stabiliti dalla legge" (posto che l'art. 19, d. lgs. 31 marzo 2001 n. 165, prevede ben diverso procedimento per il conferimento degli incarichi dirigenziali)".

6. La Corte Costituzionale, con sentenza 17 marzo 2015 n. 37, effettuata una ricognizione della situazione (normativa e organizzativa) delle Agenzie fiscali (e segnatamente dell'Agenzia delle Entrate), con riferimento alla disposizione per la quale questo Collegio ha ritenuto non manifestamente infondata la questione di costituzionalità, ha in particolare affermato: "La norma impugnata esordisce autorizzando le Agenzie delle entrate, del territorio e delle dogane ad espletare procedure concorsuali, da completarsi entro il 31 dicembre 2013, per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti, attraverso il richiamo alla disciplina contenuta nell'art. 1, comma 530, della l. n. 296 del 2006 e nell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del d.l. n. 203 del 2005, come convertito. L'autorizzazione in parola è rafforzata attraverso un riferimento alla «esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità» delle strutture delle Agenzie e alla necessità di garantire «una efficace attuazione delle misure di contrasto all'evasione» contenute in altri commi dello stesso art. 8 del d.l. n. 16 del 2012, come convertito.

In realtà, del tutto indipendentemente dalla norma impugnata, l'indizione di concorsi per la copertura di posizioni dirigenziali vacanti è resa possibile da norme già vigenti, che lo stesso art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, si limita a richiamare senza aggiungerne nulla (si veda l'art. 2, comma 2, del d.l. n. 203 del 2005, come convertito). Inoltre, considerando le regole organizzative interne dell'Agenzia delle entrate e la possibilità di ricorrere all'istituto della delega, anche a funzionari, per l'adozione di atti a competenza dirigenziale – come affermato dalla giurisprudenza tributaria di legittimità sulla provenienza dell'atto dall'ufficio e sulla sua idoneità ad esprimerne all'esterno la volontà (ex plurimis, Corte di cassazione, sezione tributaria civile, sentenze 9 gennaio 2014, n. 220; 10 luglio 2013, n. 17044; 10 agosto 2010, n. 18515; sezione sesta civile, 11 ottobre 2012, n. 17400) – la funzionalità delle Agenzie non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalla disposizione censurata. Sicché l'obbiettivo reale della disposizione in esame è rivelato dal secondo periodo della norma in questione, ove, da un lato, si fanno salvi i contratti stipulati in passato tra le Agenzie e i propri funzionari, dall'altro si consente ulteriormente che, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, le Agenzie attribuiscono incarichi dirigenziali a propri funzionari, mediante la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso.

Dopo la proposizione della questione di legittimità costituzionale, il termine originariamente fissato per il «completamento» delle procedure concorsuali viene prorogato due volte. Dapprima, l'art. 1, comma 14, primo periodo, del decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 27 febbraio 2014, n. 15, lo ha spostato al 31 dicembre 2014, purché le procedure fossero indette entro il 30 giugno 2014, con la precisazione che, nelle more, era possibile prorogare o modificare solo gli incarichi dirigenziali già attribuiti, non invece conferirne di nuovi. Successivamente, l'art. 1, comma 8, del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), lo ha ulteriormente prorogato al 30 giugno 2015.

Benché il legislatore abbia esplicitamente precisato, in questi interventi di proroga, che non è consentito conferire nuovi incarichi a funzionari interni, è indubbio che gli interventi descritti abbiano aggravato gli aspetti lesivi della disposizione impugnata. In tal modo, infatti, il legislatore apparentemente ha riaffermato, da un lato, la temporaneità della disciplina, fissando nuovi termini per il completamento delle procedure concorsuali, ma, dall'altro, allontanando sempre di nuovo nel tempo la scadenza di questi, ha operato in stridente contraddizione con l'affermata temporaneità.

4.3. La norma impugnata ha cura di esibire, quale caratteristica essenziale, la propria temporaneità: il ricorso alla descritta modalità di copertura delle posizioni dirigenziali vacanti sarebbe provvisorio, strettamente collegato all'indizione di regolari procedure concorsuali per l'accesso alla dirigenza, da completarsi entro un termine ben identificato, che la disposizione impugnata, in origine, fissava al 31 dicembre 2013.

Tuttavia, l'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, inserisce in tale costruzione un elemento d'incertezza, nella parte in cui stabilisce che, fatto salvo quanto disposto dall'art. 19, comma 6, del d.lgs. n. 165 del 2001, le Agenzie interessate non potranno attribuire nuovi incarichi dirigenziali a propri funzionari «[a] seguito dell'assunzione dei vincitori delle procedure concorsuali di cui al presente comma». Questo significa che al termine, certo nell'an e nel quando, del completamento delle procedure concorsuali – nelle cui more è possibile attribuire incarichi dirigenziali con le modalità descritte – si affianca un diverso termine, certo nella sola attribuzione del diritto all'assunzione, ma incerto nel quando, perché tra il completamento delle procedure concorsuali (coincidente con l'approvazione delle graduatorie) e l'assunzione dei vincitori, può trascorrere, per i più diversi motivi, anche un notevole lasso di tempo.

È quindi lo stesso tenore testuale della disposizione impugnata a non escludere che, pur essendo concluse le operazioni concorsuali, le Agenzie interessate possano prorogare, per periodi ulteriori, gli incarichi dirigenziali già conferiti a propri funzionari, in caso di ritardata assunzione di uno o più vincitori. In questo senso, in contraddizione con l'affermata temporaneità, il termine finale fissato dalla disposizione impugnata finisce per non essere «certo, preciso e sicuro» (sentenza n. 102 del 2013).

4.4. Si aggiunga, per quanto necessario, che la regola del concorso non è certo soddisfatta dal rinvio che la stessa norma impugnata opera all'art. 19, comma 1-bis, del d.lgs. n. 165 del 2001, nella parte in cui stabilisce che gli incarichi dirigenziali ai funzionari «sono attribuiti con apposita procedura selettiva». In realtà, la norma di rinvio si limita a prevedere che l'amministrazione renda conoscibili, anche mediante pubblicazione di apposito avviso sul sito istituzionale, il numero e la tipologia dei posti che si rendono disponibili nella dotazione organica e i criteri di scelta, stabilendo, altresì, che siano acquisite e valutate le disponibilità dei funzionari interni interessati. I contratti non sono dunque assegnati attraverso il ricorso ad una procedura aperta e pubblica, conformemente a quanto richiesto dagli artt. 3, 51 e 97 Cost. (sentenze n. 217 del 2012, n. 150 e n. 149 del 2010, n. 293 del 2009, n. 453 del 1990).

4.5. In definitiva, l'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, ha contribuito all'infinito protrarsi nel tempo di un'assegnazione asseritamente temporanea di mansioni superiori, senza provvedere alla copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura concorsuale aperta e pubblica. Per questo, ne va dichiarata l'illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 3, 51 e 97 Cost.

Posto che le ricordate proroghe di termini fanno corpo con la norma impugnata, producendo unitamente ad essa effetti lesivi, ed anzi aggravandoli, in applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), la dichiarazione di illegittimità costituzionale va estesa all'art. 1, comma 14, del d.l. 30 dicembre 2013, n. 150, come convertito, e all'art. 1, comma 8, del d.l. 31 dicembre 2014, n. 192".

7. Venuta meno, a seguito della pronuncia della Corte Costituzionale, la ragione della sospensione del presente giudizio, e richiamato lo stesso per l'udienza pubblica del 7 luglio 2015, a tale udienza la causa è stata riservata in decisione.

DIRITTO

8. Il Collegio, stante la complessità del presente giudizio – che è, innanzi tutto, la risultante di tre distinti ricorsi in appello (già riuniti da questa Sezione con sentenza 18 novembre 2013 n. 5451), e che ha visto la pronuncia, sia in I che in II grado, di sentenze parziali, oltre alla già citata sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale (cui la questione era stata rimessa da questa Sezione, con ordinanza 26 novembre 2013 n. 5619) – ritiene opportuno, preliminarmente, ridefinire il quadro complessivo del thema decidendum, come risultante dai motivi di appello non oggetto della sentenza n. 5451/2013, e dunque non ancora definiti.

Ciò anche per meglio comprendere l'incidenza della pronuncia della Corte Costituzionale sul presente giudizio.

A tali fini, occorre dunque precisare che, con la sentenza n. 5451/2013, questa Sezione ha, sostanzialmente, definito tutte le questioni afferenti alla sussistenza/persistenze delle condizioni dell'azione, proposte sia in I sia in II grado. In particolare, è stato totalmente definito il giudizio di appello avverso la sentenza n. 260/2011 del TAR Lazio (r.g. n. 2979/2011).

Quanto agli ulteriori due appelli riuniti (nn. 8834/2011 e 2203/2012, relativi rispettivamente alle sentenze come di seguito indicate), sono stati definiti:

- quanto alla sentenza n. 8834/2011, i motivi sub lett. a2) e b2) dell'Agenzia delle Entrate; nonché i motivi sub lett. d2). e2), f2), g2) degli interventori;
- quanto alla sentenza n. 7636/2012, il motivo sub lett. a3) dell'Agenzia delle Entrate.

Ne consegue che costituiscono ancora oggetto di giudizio in appello:

- quanto alla sent. n. 8334/2011, il motivo sub lett. c2) dell'Agenzia delle Entrate ed il motivo sub lett. h2) degli interventori;
- quanto alla sent. n. 7636/2012, i motivi sub lett. b3) e c3) dell'Agenzia delle Entrate.

9. Così meglio definito il thema decidendum, il Collegio ritiene infondati i (residui) motivi di impugnazione rivolti avverso la sentenza n. 8334/2011 del TAR per il Lazio (sub lett. c2) app. Agenzia e h2) intervento).

Con tale motivo, l'Agenzia delle Entrate ha dedotto l'error in iudicando della sentenza impugnata, stante la violazione dell'art. 24 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate; dell'art. 71, co. 3, d. lgs. n. 300/1988; degli artt. 19 e 52 d. lgs. n. 165/2001.

Ciò in quanto la sentenza non terrebbe conto della sfera di autonomia che l'art. 71, co. 3, d. lgs. n. 300/1999 ha inteso riconoscere all'Agenzia delle Entrate consentendole di emanare un regolamento di amministrazione tenuto conto dei principi di cui al d. lgs. n. 29/1993 (ora d. lgs. n. 165/2001), senza essere però tenuta "alla pedissequa applicazione delle norme ivi contenute". Sarebbe, dunque, consentito al regolamento (che rientra nella categoria dei regolamenti di attuazione), di disporre in piena autonomia e nel rispetto dei soli "principi" del citato decreto, in particolare in tema di "regole per l'accesso alla dirigenza". Peraltro, dopo la l. n. 145/2002, l'Agenzia delle Entrate non ha potuto bandire concorsi per dirigente, perché in attesa del regolamento previsto dall'art. 28, co. 3, e poi perché impedita dal cd. blocco delle assunzioni, nonché da altre circostanze (v. pagg. 33 – 35 app.). In definitiva, si è verificata una situazione di carenza di personale dirigenziale, "cui si è potuto far fronte solo attraverso incarichi consentiti ed adottati ai sensi dell'art. 24, co. 2 del regolamento di amministrazione" (il cui ambito di operatività è stato più volte prorogato, da ultimo con la delibera impugnata n. 55/2009 del Comitato di gestione).

Sostanzialmente di analogo tenore è il motivo proposto dagli interventori (sub h2) dell'esposizione in fatto).

Tali motivi, per i quali il Collegio, con la propria sentenza n. 5451/2013, aveva ritenuto di non poter conoscere, posto che

l'art. 8, co. 24 d.l. 2 marzo 2012 n. 16, conv. in l. 26 aprile 2012 n. 44, – oltre ad autorizzare l'attribuzione di incarichi dirigenziali a funzionari delle agenzie fiscali, nelle more dello svolgimento dei concorsi – fa salvi gli incarichi “già affidati” a funzionari privi di qualifica dirigenziale, sono proprio quelli che, sgombrato il campo dalla norma di salvezza ora dichiarata costituzionalmente illegittima, devono essere dichiarati infondati da questo Collegio.

Come ha ribadito la Corte Costituzionale, “nessun dubbio può nutrirsi in ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso, e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio. Anche il passaggio ad una fascia funzionale superiore comporta «l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate ed è soggetto, pertanto, quale figura di reclutamento, alla regola del pubblico concorso» (sentenza n. 194 del 2002; ex plurimis, inoltre, sentenze n. 217 del 2012, n. 7 del 2011, n. 150 del 2010, n. 293 del 2009)”.

A fronte di ciò, la delibera del Comitato di gestione dell'Agenzia delle entrate 22 dicembre 2009 n. 55, con la quale è stato modificato l'art. 24 del regolamento di amministrazione della Agenzia, il quale regola la «copertura provvisoria di posizioni dirigenziali», consente la stipulazione di contratti a termine con i funzionari interni, fino all'attuazione delle procedure di accesso alla dirigenza e comunque non oltre una scadenza, da ultimo fissata al 31 dicembre 2010.

Orbene, come ha già condivisibilmente osservato il giudice di I grado nella sentenza n. 6884/2011, la delibera impugnata “ha perpetuato fino al 31 dicembre 2010 la prassi del conferimento di incarichi dirigenziali, asseritamente in provvisoria reggenza, a copertura di posizioni dirigenziali vacanti”.

Incarichi conferiti a funzionari non dirigenti, per un verso quale “assegnazione di mansioni superiori al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dalla legge” (art. 52, co. 5, d. lgs. n. 165/2001); per altro verso, non riconducibili alla diversa ipotesi della “temporanea reggenza” degli uffici.

A fronte di ciò, non può trovare considerazione l'argomento di una sostenuta “sfera di autonomia”, che l'art. 71, co. 3, d. lgs. n. 300/1999 avrebbe attribuito, tra le altre, alla Agenzia delle Entrate, né l'ulteriore argomento secondo il quale essa non sarebbe tenuta alla pedissequa applicazione delle norme di cui al d.lgs. n. 29/1993 (ora d. lgs. n. 165/2001).

È senza dubbio vero che l'art. 71 d. lgs. n. 300/1999 prevede che il regolamento di amministrazione è emanato “in conformità ai principi” di cui al d.lgs. n. 29/1993, ma è, innanzi tutto, altrettanto vero che, nel caso di specie, relativo alla costituzione del rapporto di lavoro dirigenziale, ciò che risulta violato non sono (solo) pur importanti disposizione del d.lgs. n. 29/1993 (ora d. lgs. n. 165/2001), ma i principi e le norme costituzionali cui tale normativa primaria si conforma.

Il regolamento dell'Agenzia delle Entrate ha violato sia il principio di eguaglianza dei cittadini nell'accesso ai pubblici uffici (nella specie, dirigenziali), espresso dall'art. 51 Cost., sia il principio secondo il quale ai pubblici uffici si accede mediante concorso (ex art. 97 Cost.).

Si tratta di una violazione di normativa primaria (d. lgs. n. 165/2001, appunto), e di principi costituzionali (di cui agli artt. 3, 51, 97 Cost.) di estrema gravità, in base alla quale si è proceduto al conferimento di diverse centinaia di incarichi dirigenziali, con ripercussioni evidenti non solo sul principio di buon andamento amministrativo, ma anche sulla stessa immagine della Pubblica amministrazione e sulla sua “affidabilità”, per di più nel delicato settore tributario, dove massima dovrebbe essere la legittimità e la trasparenza dell'agire amministrativo.

La reiterata applicazione della norma regolamentare illegittima ha, di fatto, determinato una grave situazione di illegittimità in cui ha versato per anni l'organizzazione dell'Agenzia delle Entrate, determinandosi uno scostamento di proporzioni notevoli tra situazione concreta e legittimità dell'organizzazione amministrativa.

In sostanza, l'amministrazione finanziaria nel suo complesso è stata oggetto di una conformazione che l'ha posta, nelle proprie strutture di vertice, e per anni, al di fuori del quadro delineato dai principi costituzionali.

Ciò che, dunque, è sicuramente mancato (in modo grave, ampio e reiterato nel tempo) è proprio la conformità ai principi sanciti dalla legge e dalla Costituzione, da parte del Regolamento dell'Agenzia, oggetto di annullamento “in parte qua” ad opera della sentenza impugnata.

In particolare, come ha affermato la Corte Costituzionale, “le reiterate delibere di proroga del termine finale hanno di fatto consentito, negli anni, di utilizzare uno strumento pensato per situazioni peculiari quale metodo ordinario per la copertura di posizioni dirigenziali vacanti”, consentendo quindi l'attribuzione di incarichi dirigenziali senza concorso, senza criteri, e con un esercizio di discrezionalità del quale sfuggono al giudice amministrativo parametri e limiti.

A fronte di ciò, non possono assumere alcun rilievo le ragioni addotte dall'amministrazione con il motivo di appello in esame, relative alla impossibilità di bandire i concorsi per assenza dell'idoneo regolamento o per impedimenti derivanti dal cd. blocco delle assunzioni o da altri casi.

Per un verso, la situazione di cd. blocco delle assunzioni non distingue la posizione dell'Agenzia delle Entrate da quella della quasi generalità delle amministrazioni pubbliche; per altro verso, l'eventuale difetto di disposizioni regolamentari, stante il livello della fonte, non può che imputarsi alla stessa amministrazione.

Per le ragioni esposte, i motivi sopra richiamati devono essere respinti, stante la loro palese infondatezza.

Ciò comporta la totale reiezione dei motivi di impugnazione proposti avverso la sentenza n. 6884/2011, con conseguente conferma della medesima.

10. Anche l'appello r.g. n. 2203/2012 deve essere rigettato, con conseguente conferma della sentenza n. 7636/2011 impugnata, con le precisazioni e le integrazioni di motivazione di seguito esposte.

Giova ricordare che con tale sentenza il TAR Lazio – riconosciuto che si è fatta applicazione dell'art. 1, co. 530, l. 27 dicembre 2006 n. 196, che prevede che il reclutamento del personale delle Agenzie fiscali può avvenire con modalità speciali – ha accolto il ricorso “sotto gli assorbenti motivi di doglianza di cui al sesto, settimo ed ottavo motivo di gravame, con i quali (e nella parte in cui), la ricorrente lamenta la violazione dei principi di cui agli artt. 19 e 52 d. lgs. n. 165/2001”.

A tal fine, la sentenza ha ribadito i principi già espressi dalla precedente decisione n. 6884/2011, da qui facendone discendere l'accoglimento del ricorso e l'annullamento del provvedimento 29 ottobre 2010 n. 146687/2010 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il quale è stata bandita una “selezione-concorso per il reclutamento di 175 dirigenti di seconda fascia, in attuazione ed ai sensi del D.M. Economia e Finanze 10 settembre 2010”.

L'amministrazione, con i due motivi di appello non ancora esaminati (sub lett. b3 e c3 dell'esposizione in fatto), ha lamentato:

- carenza di iter logico – giuridico; violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato ex art. 112 c.p.c., poiché i motivi di ricorso accolti “non censuravano la violazione degli artt. 19 e 52 d. lgs. n. 165/2001, come asserito dal TAR nella motivazione della sentenza”;

- violazione art. 3, co. 1 e 2 Cpa; violazione del dovere di motivazione chiara e sintetica, poiché la motivazione della sentenza “non consente di ripercorrere l'iter logico – giuridico seguito dal Collegio per giungere alla decisione di accoglimento”. La sentenza, infatti, “si incentra nel richiamo pressochè integrale delle statuizioni della precedente pronuncia . . . senza lasciare intendere quali – e in che misura – siano state le previsioni del bando di concorso impugnato giudicate illegittime”.

Giova innanzi tutto precisare che la sentenza impugnata ha accolto il ricorso instaurativo del giudizio di I grado per le ragioni di cui al sesto, settimo ed ottavo motivo proposto, “con i quali (e nella parte in cui) la ricorrente lamenta la violazione dei principi di cui agli artt. 19 e 52 d. lgs. n. 165/2001”.

In definitiva, la sentenza lamenta che, nella disciplina del concorso, si sia attribuito eccessiva rilevanza allo svolgimento di incarichi dirigenziali da parte di soggetti, cui l'incarico medesimo era stato conferito in virtù della disposizione del Regolamento dell'Agenzia delle Entrate, oggetto di annullamento proprio con la sentenza n. 6884/2011, ampiamente riportata (considerazione ora rafforzata dalla sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale).

Come ha sostenuto anche l'appellata Dirpubblica (v. pag. 16 memoria) “avviando la procedura concorsuale per cui è causa – che riserva il 50% dei posti da coprire al personale interno – l'Agenzia ha inteso trovare una soluzione per “sanare” la posizione di una serie di suoi funzionari che da svariati anni . . . svolgono egregiamente . . . incarichi dirigenziali pur non rivestendo la corrispondente qualifica dirigenziale”.

Tanto precisato, il Collegio non ritiene fondato il secondo motivo di appello sopra riportato (sub lett. b3), posto che appare evidente – con riferimento alle ragioni ed all'ambito di annullamento operato dalla sentenza impugnata – l'iter logico-giuridico seguito, volto ad evitare che incarichi dirigenziali illegittimamente conferiti (per illegittimità derivata dalla norma regolamentare che ne fungeva da presupposto) possano essere considerati in sede di procedura concorsuale.

Quanto ora affermato, appare confermato alla luce dei motivi del ricorso instaurativo del giudizio di I grado, accolti dal I giudice, con i quali, tra l'altro:

- si contesta il ricorso ad una disciplina derogatoria delle ordinarie modalità di accesso alla qualifica dirigenziale (settimo motivo);

- si sostiene (ottavo motivo) che “le deroghe alle modalità di svolgimento del concorso pubblico, non più per (soli) esami, ma mediante valutazione di titoli, integrato da un colloquio, appaiono, invece, espressione di un favor riservato ad una ben determinata categoria di funzionari dell'Agenzia, quelli che sono stati (e sono tuttora) destinatari da lungo tempo di incarichi dirigenziali (illegittimamente) conferiti ai sensi dell'art. 24 del Regolamento di amministrazione”. In particolare, si censurano gli articoli 7 (“valutazione dei titoli”, per cui la Commissione dispone di 100 punti) ed 8 (“prova di verifica dei requisiti e delle attitudini professionali integrata da colloquio”, per la quale sono previsti altri 100 punti).

Orbene, alla luce di quanto espressamente affermato in sentenza (quanto ai limiti di accoglimento dei motivi proposti e, dunque, del conseguente annullamento, e quanto risultante dal percorso motivazionale della sentenza medesima), così come integrato (anche) dalla lettura dei motivi di ricorso (ribaditi nel loro contenuto e significato nella presente sede dall'appellata Dirpubblica), il Collegio ritiene che anche il primo motivo di appello sopra riportato (sub b3) sia infondato.

E ciò perché, nei limiti ora evidenziati, non appare sussistente né la carenza di iter logico-giuridico, né la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

Ciò comporta che:

- quanto all'art. 7 del bando, relativo alla “valutazione dei titoli”, che lo stesso è illegittimo nella parte in cui comprende (o non esclude), tra i “titoli di servizio valutabili: incarichi di direzione e gestione di uffici”, eventuali incarichi conferiti a soggetti non titolari di qualifica dirigenziale, ai sensi del più volte citato art. 24 del Regolamento di amministrazione;

- quanto all'art. 8 (Prova di verifica dei requisiti e delle attitudini professionali integrata da colloquio), e, più precisamente alla prima fase della prova orale (co. 3), che lo stesso è illegittimo nella misura in cui comprende (o non esclude), i predetti incarichi dirigenziali illegittimamente conferiti, dalla valutazione del “percorso formativo e professionale” (esposto dal candidato), ai fini dell'accertamento delle “competenze acquisite”, del “possesso delle capacità manageriali”, “mediante

valutazione dell'attitudine allo svolgimento delle funzioni dirigenziali".

In definitiva, alla luce e nei limiti dei motivi accolti (in corretta lettura del dispositivo alla luce della motivazione), il bando di "selezione-concorso per il reclutamento di 175 dirigenti di seconda fascia, in attuazione ed ai sensi del D.M. Economia e Finanze 10 settembre 2010", è stato annullato nella parte in cui esso può costituire una deroga volta a "sanare" l'illegittima situazione in cui hanno versato una pluralità di soggetti destinatari di incarichi illegittimamente conferiti (e, dunque, in particolare, con riferimento agli artt. 7 e 8, laddove applicabili nei sensi sopra invece esclusi).

Al contrario, esso non risulta, quanto al resto, essere stato annullato dalla sentenza impugnata, non essendovi ragioni per escludere dalla partecipazione alla selezione sia i funzionari non destinatari di incarichi, sia questi stessi ultimi, ovviamente con esclusione di ogni considerazione degli incarichi da loro illegittimamente svolti.

Alla luce di tale precisazione ed integrazione della motivazione della sentenza impugnata, anche il primo motivo di appello (sub b3), deve essere rigettato, in quanto infondato.

L'intervenuto rigetto dell'appello principale esime il Collegio dall'esaminare i motivi dichiarati assorbiti dalla sentenza impugnata e riproposti con la memoria di costituzione, stante la natura (per questa parte) di appello incidentale "proprio" della medesima

11. Stante la complessità delle questioni trattate, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti spese, diritti ed onorari di giudizio.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quarta)

definitivamente pronunciando sugli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate (rg. nn. 2979/2011, 8834/2011, 2203/2012, già riuniti), per la parte non in precedenza definita con propria sentenza 18 gennaio 2013 n. 5451:

- a) rigetta gli appelli nn. 2979/2011 e 8834/2011 e, per l'effetto, conferma le sentenze impuginate;
- b) rigetta l'appello rg. n. 2203/2012, e, per l'effetto, conferma, con le precisazioni di cui in motivazione, la sentenza impugnata;
- c) compensa tra le parti spese, diritti ed onorari di giudizio.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 7 luglio 2015 con l'intervento dei magistrati:

(omissis)

