

#24.2016



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Il rispetto dei termini per le notifiche secondo la corte di cassazione
- › Normativa *black list* 2015: l'Agenzia riscrive la legge
- › Esecutività delle sentenze tributarie: un'attesa che non vede fine
- › Dirigenti illegittimi: quale prospettive effettivamente percorribili?
- › Le effettive eccezioni di illegittimità costituzionale
- › Per l'emittente di fatture false illegittimo il sequestro per equivalente disposto per il risparmio di imposta conseguito dall'utilizzatore
- › Processo tributario: competenze dei giudici su ipoteche di Equitalia e risarcimento danni



#24.2016

Approfondimento online - Anno 2

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 leggere l'approfondimento e le news
gratuitamente per sempre!

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 o collegati al ns sito

Solida, conveniente, Mediolanum.

**CONTO A
CANONE
ZERO**

**PRINCIPALI
OPERAZIONI
GRATUITE**

**PRELIEVO
DA TUTTI GLI
SPORTELLI
AUTOMATICI
GRATIS**

MASSIMO DORIS
Amministratore Delegato
Banca Mediolanum

CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Scopri di più su [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it)

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

Messaggio pubblicitario. Conto Corrente Mediolanum Freedom One, canone zero se accrediti lo stipendio o la pensione. Per i pagamenti in modalità contactless, anche su circuito PagoBANCOMAT®, non occorre digitare il PIN per importi fino a 25 euro. Pagamenti effettuabili solo presso esercenti convenzionati e con POS abilitati anche con il circuito Maestro. Per le condizioni economiche e contrattuali leggi i Fogli Informativi e le Norme Contrattuali disponibili nella sezione Trasparenza del sito [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it) e presso i Family Banker®



Diritto vivente, norme correttive *ex post* e conseguenze sul contribuente 02

di Luca Mariotti

Approfondimento

Il rispetto dei termini per le notifiche secondo la corte di cassazione 05

di Maurizio Villani

Normativa *black list* 2015: l'Agenzia riscrive la legge 14

di Paolo Soro

Esecutività delle sentenze tributarie: un'attesa che non vede fine 19

di Daniele Brancale

Dirigenti illegittimi: quale prospettive effettivamente percorribili? 22

di Patrik Angelone

Giurisprudenza - Commento




Corte Costituzionale

- Le effettive eccezioni di illegittimità costituzionale* 31
(Corte Costituzionale, Ordinanza n.227 del 20 ottobre 2016)
commento di Romeo Romei

Corte di Cassazione

- Per l'emittente di fatture false illegittimo il sequestro per equivalente
disposto per il risparmio di imposta conseguito dall'utilizzatore* 40
(Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza n. 43952 del 18 ottobre 2016)
commento di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban
- Processo tributario: competenze dei giudici su ipoteche
di Equitalia e risarcimento danni* 43
(Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza n. 20426 del 11 ottobre 2016)
commento di Maurizio Villani

Giurisprudenza - Fonti

-  Corte Costituzionale, Ordinanza n.227 del 20 ottobre 2016 45
-  Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza n. 43952 del 18 ottobre 2016 52
-  Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza n. 20426 del 11 ottobre 2016 55

RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

La polizza Filippi Broker dedicata ai Professionisti: una Soluzione Assicurativa unica ed innovativa per il mercato italiano che si adatta alle singole esigenze e realtà operative con elevati livelli di copertura.

COSA SI ASSICURA:	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
CHI E' ASSICURATO:	IL DOTTORE COMMERCIALISTA, MA ANCHE IL RAGIONIERE COMMERCIALISTA, IL PERITO COMMERCIALE, IL CONSULENTE DEL LAVORO, SIA SE PERSONA FISICA, STUDIO ASSOCIATO O SOCIETA' , SE REGOLARMENTE ABILITATO E ISCRITTO AL RELATIVO ALBO PROFESSIONALE (NON SE SOSPESO DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE)
RETROATTIVITA':	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
MASSIMALI:	DA € 250.000 AD € 5.000.000
FRANCHIGIE:	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
PREMIO:	A PARTIRE DA € 265

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 265,00	Senza incarichi sindacali € 415,00
Con incarichi sindacali € 350,00	Con incarichi sindacali € 560,00

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 305,00	Senza incarichi sindacali € 470,00
Con incarichi sindacali € 399,00	Con incarichi sindacali € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 520,00	Senza incarichi sindacali € 730,00
Con incarichi sindacali € 702,00	Con incarichi sindacali € 985,00

MICHISALE16

INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI

CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT



FILIPPI BROKER SRL
Ufficio RC Professionale
Via Citella 65/A
37012 BUSSOLENGO (VR)
Tel.: +39 045 715 6678
Fax: +39 045 675 7232
commerciale@filippibroker.it
rischispeciali@filippibroker.it

Il Punto

Diritto vivente, norme correttive *ex post* e conseguenze sul contribuente

di Luca Mariotti



Le Sezioni Unite della Cassazione nel giugno scorso, con la sentenza n. 13378, hanno fissato il principio per cui il contribuente può emendare la dichiarazione del redditi a proprio favore, ma solo con la procedura di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, D.P.R. n. 322/1998: pertanto tale facoltà sarebbe esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

La tesi, sempre sostenuta dall'amministrazione, contrasta con l'idea della dichiarazione dei redditi come dichiarazione di scienza, sempre integrabile e modificabile, almeno fino a che il periodo d'imposta non sia definito, anche in favore del contribuente, per riferimento ai principi della corretta tassazione e della buona fede tra ente impositore e cittadino.

A distanza di pochissimo tempo, sullo stesso tema, è intervenuto l'art. 5 del decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2017. La nuova norma ha stabilito, contrariamente alla sentenza predetta, che le dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta a favore possano essere presentate anche oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. In tal caso il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Il collegamento tra l'interpretazione delle Sezioni Unite, che ha smentito l'orientamento più recente della Corte dando rilievo agli aspetti formali, e l'intervento del legislatore (anzi del Governo) per correggere tale lettura non è sfuggito a chi "bazzica" la materia fiscale.

Per la verità non è neppure la prima volta che negli ultimi mesi dal lato politico si sia voluto incidere normativamente su interpretazioni della giurisprudenza tributaria. Si trattava, non a caso, di vicende giurisprudenziali che la dottrina aveva per anni profondamente avversato.

Ad esempio il D.Lgs. n. 147/2015, pubblicato lo scorso 22 settembre 2015 sulla G.U. si è occupato di interpretare le norme del TUIR sulle plusvalenze in ambito di reddito di impresa legate alla cessione d'azienda (art. 58), sulle plusvalenze immobiliari dei privati (art. 68) e sui ricavi e le plusvalenze patrimoniali conseguiti dai soggetti IRES (art. 85 e 86). Si è fissato il principio per cui per le cessioni di immobili e di aziende non si possa presumere il corrispettivo di cessione dal valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro. Come sappiamo era dal 2002 che la Corte di Cassazione aveva ritenuto esistente una presunzione di corrispondenza del prezzo incassato col valore di mercato accertato o definito. Con buona pace di tutti i commentatori, che avevano sempre espresso posizioni critiche verso la predetta assimilazione di tributi basati l'uno sul corrispettivo e l'altro sul valore; quest'ultimo tassato ad aliquote ben minori e pertanto che ben si presta, in caso di accertamento, a venir definito per motivi pratici e con cifre ragionevoli. Ma con conseguenze che, alla luce del predetto orientamento giurisprudenziale, erano divenute pericolosissime per l'imposizione diretta.

Per non parlare della revisione del comparto dell'antielusione non scritta, nel quale, con riferimento all'abuso del diritto, si era registrata, già con le sentenze delle Sezioni Unite del dicembre 2008, la novità di un illecito non previsto dalla legge, ma dalla giurisprudenza, addirittura per diretta applicazione dei principi costituzionali sull'imposizione tributaria (ma in un contesto nel quale, proprio in ossequio al dettato costituzionale, un minimo rigore imporrebbe di rispettare la riserva di legge di cui all'articolo 23 Cost.). Il predetto intervento del legislatore in questo caso si è avuto con l'articolo 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128 e con il nuovo articolo 10-bis introdotto nello "*Statuto dei diritti del contribuente*".

Lo schema ricorrente in queste vicende è stato quello di un orientamento giurisprudenziale talvolta anche troppo creativo, avversato dalla dottrina per evidentissime ragioni, eppur consolidatosi con facilità; seguito poi dall'intervento del legislatore a correggere quella che chiaramente era ritenuta una anomalia. E se in situazioni normali l'azione del legislatore arriva, in casi analoghi, a prendere atto di una giusta interpretazione di una regola forse sbagliata, quindi a correggere se stesso, nei casi esaminati invece il problema è stato ritenuto evidentemente sussistere o nella lettura della legge data dai Giudici, o nella determinazione di principi giuridici non scritti e non completamente condivisibili per via di sentenze, nel caso di mancanza di una norma espressa.

E allora qualche riflessione va forse fatta.

Per chi ha studiato molto tempo fa i primi rudimenti giuridici sarà facile ricordare come l'interpretazione giurisprudenziale si abbia solo da parte del singolo giudice sulla singola vicenda. Il giudice è infatti soggetto solo alla legge e vale il principio di cui all'articolo 2909 del Codice civile in base al quale le sentenze "fanno stato" solo fra le parti.

Certo, in taluni casi, se alcuni principi si consolidano attraverso una evoluzione dell'interpretazione, è possibile che si formi un orientamento consolidato e con ciò, non di rado, che anche lo stesso legislatore tragga spunto da questo per rivedere le regole normative.

Ma negli ultimi vent'anni, nell'ambito della funzione giudiziaria, si è ritenuto invece di portare alla ribalta il cosiddetto "*diritto vivente*": tale espressione, comparsa già nella giurisprudenza della Corte Costituzionale a metà degli anni '70, ha caratterizzato la stessa dagli anni '90 in avanti. La questione era volta a limitare, se possibile, i giudizi di incostituzionalità: da un lato chiedendo di attivarli solo quando una lettura costituzionalmente orientata delle norme non fosse possibile; dall'altro rifacendosi, prima del rinvio, alla consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale sul punto, qualora esistente.

Tale concetto è stato ampiamente trasfuso nei giudizi di legittimità con l'intento, potenzialmente meritorio, di valorizzare l'esercizio della nomofilachia svolto dalla Cassazione. Fino ad arrivare però, nel tempo, ad una probabilmente eccessiva enfasi sul precedente, fino ad arditissime teorie sulla "*giurisprudenza- normativa, quale autonoma fonte di diritto*" (Cass., 11.5.2009, n. 10741).

Ma forse tale esito non è altro che il logico risultato dell'affermazione acritica dello *stare decisis*: se si cammina su questa strada, insomma, in fondo al percorso non possono esservi che le regole elementari della *common law*. Ovvero la vincolatività del precedente e l'obbligo di motivare le ragioni di una pronuncia non conforme a quanto statuito in passato. Il che non c'entra nulla né con il "*diritto vivente*" né con le recenti modifiche delle regole di accesso al giudizio per Cassazione. Ovvero una cosa è l'orientamento (davvero) consolidato (meglio se motivatamente confermato), un'altra è il copia-incolla della singola sentenza.

E torniamo quindi alla materia tributaria. Non di rado, nelle vicende sopra esaminate e in altre, gli orientamenti si creano soltanto a partire da una iniziale sentenza, sovente innovativa e probabilmente non ben ponderata, su cui si vanno ad innestare delle riproposizioni acritiche e non motivate del precedente.

Questo atteggiamento, che, a nostro modestissimo avviso, non pare aver niente a che vedere con le regole del diritto vivente di cui si è parlato finora, cionondimeno sta seriamente intaccando delle questioni importanti sulle quali contribuenti incolpevoli sono rimasti "impigliati" e producendo esiti processuali probabilmente non del tutto coerenti coi principi.

Alcuni esempi?

La vicenda della "superficie utile" che va a comprendere i muri perimetrali e divisorii. Che sta generando dei recuperi di imposte rilevantissimi a carico di famiglie di contribuenti a cui, a distanza di anni, si revocano i benefici prima casa in virtù di un'asserita utilità del muro "*in pianta*", che contrasta con qualunque precedente in ambito edilizio, oltre che con il concetto elementare, letterale e logico di "utilità" della superficie.

La questione del contraddittorio preventivo endoprocedimentale. Che sta vivendo una fase prossima alla schizofrenia. Con l'obbligo per l'IVA e non per le imposte dirette. Con l'obbligo per il nuovo redditometro ma non per il vecchio. Con l'obbligo per le verifiche in azienda ma non per gli accertamenti a tavolino. Con l'obbligo per gli studi di settore ma non per altri accertamenti parametrici non codificati, come le percentuali di ricarico.

La strana dicotomia tra giudizio tributario fondato rigorosamente sulle eccezioni, dal lato del contribuente, che diviene invece un salvifico giudizio di impugnazione-merito da quello degli uffici.

Per non parlare dell'autotutela tributaria ancora senza pace dopo vent'anni e più di normativa. Obbligo o diritto. Impugnabile nel suo diniego ma a certe condizioni che non riattivano il diritto incontestabile del contribuente ad essere correttamente tassato.

Ce ne sarebbero altre da segnalare - vogliamo parlare di alcune fantasiose applicazioni dell'imposta di pubblicità agli annunci di un'agenzia immobiliare, alla vicenda dell'ICI riferibile al "focolare" domestico, cioè alla residenza familiare di cui al 144 cpc,... - ma qui ci fermiamo nei riferimenti alla giurisprudenza.

Con un'ultima riflessione ed un auspicio.

In primo luogo, preso atto degli interventi normativi a correggere una discussa giurisprudenza, non possiamo non pensare a coloro che, in vigenza delle predette estrapolazioni dello *stare decisis* hanno pagato imposte, hanno magari visto pesantemente intaccare il proprio patrimonio o fallire la propria azienda. Conseguentemente, è da augurarsi la massima prudenza da parte degli operatori. Dei Giudici, i quali, senza stravolgere il loro prestigio e la loro autonomia, possono prendere spunto dalla dottrina, almeno quando su certe vicende le critiche sono pressoché univoche e lo sono motivatamente - cosa che non pare possa dirsi invece dell'attività di copia-incolla del (contestato) precedente. E del legislatore, che richiami, attraverso norme interpretative e nuove disposizioni da introdurre, davvero tempestivamente però, il rispetto dei principi per chi si spinga avanti in letture troppo avventurose, o per chi ne segua gli incerti percorsi, pur guidato che sia dalle lodevoli intenzioni alla base del cosiddetto "*diritto vivente*".



Il rispetto dei termini per le notifiche secondo la corte di cassazione

di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce – Sez. Seconda -, con la sentenza n. 1972 depositata il 06/09/2016, ha annullato l'avviso di accertamento di un Comune per la notifica avvenuta oltre il termine prescritto dei cinque anni, accogliendo totalmente il ricorso del contribuente alla luce della sentenza n. 24822 del 09/12/2015 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

La questione riguarda i limiti di estensione del principio della diversa decorrenza degli effetti della notificazione nelle sfere giuridiche, rispettivamente, del notificante e del destinatario.

E' stato chiesto un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite sui limiti di operatività del principio se debba, cioè, essere riferita ai soli atti processuali, o possa essere ampliata alla notificazione di atti sostanziali od, eventualmente, di atti processuali che producano effetti anche sostanziali.

Il quesito è relativo alla notificazione dell'atto di citazione in revocatoria ed, in particolare, quel che si tratta di individuare è il momento di interruzione della prescrizione ex art. 2903 c.c..

Il problema, quindi, riguarda l'estensione del principio della differente decorrenza degli effetti della notificazione per il notificante e per il destinatario.

La portata della regola che è stata introdotta nell'ordinamento dalla sentenza della Corte Co-

stituzionale n. 477 del 2002 e che, successivamente, è stata recepita dal legislatore nell'art. 149 c.p.c., è stata circoscritta da numerose decisioni della Corte di Cassazione.

Per Cassazione n. 9303 del 2012, la regola della differente decorrenza degli effetti della notificazione non trova applicazione in tema di esercizio del diritto di riscatto dell'immobile locato da parte del conduttore ai sensi dell'art. 39 della legge 27 luglio 1978, n. 392.

Nella decisione è stato sottolineato il carattere ricettizio della dichiarazione di riscatto, affermando che *"affinché possa operare la presunzione di conoscenza della dichiarazione diretta a persona determinata stabilita dall'art. 1335 cod. civ., occorre la prova, il cui onere incombe al dichiarante, che la stessa sia stata recapitata all'indirizzo del destinatario, e cioè, nel caso di corrispondenza, che questa sia stata consegnata presso tale indirizzo"*.

Ai fini dell'operatività della presunzione è stato quindi ritenuto insufficiente un tentativo di recapito ad opera dell'agente postale, tutte le volte in cui questo, ritenuto sia pure a torto il destinatario sconosciuto all'indirizzo indicato nella raccomandata, ne abbia disposto il rinvio al mittente, stante la mancanza, in casi siffatti, di ogni concreta possibilità per il soggetto al quale la lettera è diretta, di venirne a conoscenza. Si è segnatamente esclusa la possibilità di richiamare, in senso contrario, la disciplina del recapito delle raccomandate con deposito delle stesse presso l'ufficio postale e rilascio dell'avviso di giacenza, evidenziandosi come, in tal caso, sussista comunque la possibilità di conoscenza del contenuto della dichiarazione, tanto più che questa si ritiene pervenuta all'indirizzo indicato solo dal momento del rilascio dell'avviso di giacenza del plico.

L'atto con il quale è esercitato il diritto potestativo di riscatto, quindi, si esercita attraverso una dichiarazione unilaterale ricettizia di carattere negoziale, idonea a determinare ex lege l'acquisto dell'immobile a favore del retraente.

Una tale dichiarazione produce i propri effetti solo una volta che sia pervenuta a conoscenza della controparte o, comunque, in base alla presunzione di cui all'art. 1335 c.c., nella sfera di normale conoscibilità della persona interessata.

Secondo la decisione, **il principio della scissione soggettiva della notificazione**, trovando la sua giustificazione nella tutela dell'interesse del notificante a non vedersi addebitato l'esi-

to intempestivo del procedimento notificatorio per la parte sottratta alla sua disponibilità, **è stato implicitamente circoscritto dalla stessa Corte Costituzionale ai soli atti processuali**.

L'estensione della regola fuori da tale ambito sarebbe in contrasto con il principio generale di certezza dei rapporti giuridici che, ai fini dell'efficacia degli atti unilaterali ricettizi, richiede la conoscenza o conoscibilità dell'atto da parte della persona interessata.

Eguale regola è stata affermata da Cassazione n. 15671 del 2011 secondo la quale la mera consegna all'ufficiale giudiziario dell'atto di accettazione della proposta di alienazione del fondo rustico non è idonea a interrompere il decorso del termine prescrizione per l'esercizio del diritto di riscatto spettante all'affittuario, essendo a questo fine necessario che l'atto sia giunto a conoscenza, ancorché legale e non necessariamente effettiva, del soggetto al quale è diretto.

Altro profilo di intuitiva delicatezza è quello dell'interruzione della prescrizione che, ai sensi dell'art. 2943 c.c., consegue alla notificazione dell'atto di citazione.

Cassazione n. 13588 del 2009, seguendo l'indirizzo prevalente, ha affermato che la consegna all'ufficiale giudiziario dell'atto da notificare non è idonea ad interrompere il decorso del termine prescrizione del diritto fatto valere.

Ciò perché *"il principio generale affermato dalla sentenza n. 477 del 2002 della Corte Costituzionale secondo cui, quale sia la modalità di trasmissione, la notifica di un atto processuale si intende perfezionata, dal lato del richiedente, al momento dell'affidamento dell'atto all'ufficiale giudiziario, non si estende all'ipotesi di estinzione del diritto per prescrizione in quanto, perché l'atto, giudiziale o stragiudiziale, produca l'effetto interruttivo del termine, è necessario che lo stesso sia giunto alla conoscenza (legale, non necessariamente effettiva) del destinatario"*.

Negli stessi termini Cassazione n. 18759 del

2013.

Secondo l'indirizzo prevalente - pur essendovi decisioni di senso contrario cui si accennerà in seguito; ma sul punto v. anche Cassazione n. 18399 del 2009; S.U. n. 8830 del 2010 - **la scissione degli effetti per il mittente e per il destinatario si applica solo alla notifica degli atti processuali e non a quella degli atti sostanziali, né agli effetti sostanziali degli atti processuali.**

Questi ultimi, pertanto, **producono i loro effetti soltanto dal momento in cui pervengono all'indirizzo del destinatario**, a nulla rilevando il momento in cui siano stati consegnati dal notificante all'ufficiale giudiziario od all'ufficio postale.

L'ordinanza, sul presupposto che i valori costituzionali perseguiti con il principio della "scissione" sarebbero insensibili alla natura processuale o sostanziale degli effetti dell'atto notificato, propone una serie di argomenti a sostegno della necessità di rimeditare l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità, ampliando lo spazio di azione della regola della diversa decorrenza.

Il principio trova la sua giustificazione nella necessità di coordinare la garanzia di conoscibilità dell'atto da parte del destinatario con l'interesse del notificante a non vedersi addebitato l'esito intempestivo di un procedimento notificatorio parzialmente sottratto ai suoi poteri di impulso.

L'ordinanza, poi, si sofferma sulla principale obiezione mossa all'estensione del principio di scissione degli effetti alla notificazione degli atti sostanziali.

Nessuna lesione alla certezza del diritto, infatti, potrebbe provocare l'applicazione di una regola che presuppone per la sua piena operatività che il procedimento di notificazione sia portato a regolare compimento, con la piena garanzia di conoscenza - o, quanto meno, di conoscibilità legale - dell'atto da parte del destinatario.

Tale esigenza di certezza, peraltro, si pone in termini analoghi anche in relazione ai soli effetti processuali dell'atto notificato, in ordine ai quali la regola della scissione degli effetti costituisce ormai un punto fermo nel panorama dell'ordinamento positivo.

La posizione giuridica del destinatario, infatti, non risente di maggior incertezza solo perché la diversa decorrenza degli effetti venga fatta operare ai fini sostanziali anziché nell'ambito processuale.

L'orientamento contrario all'estensione della regola agli atti sostanziali secondo l'ordinanza di rimessione sarebbe poi immotivato proprio nei casi in cui un effetto sostanziale sia conseguibile soltanto con la notificazione di un atto processuale.

Il riferimento, in particolare, è al termine di prescrizione dell'azione revocatoria, che non potrebbe essere interrotto se non mediante la notificazione dell'atto di citazione.

In queste fattispecie, la consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario per la notificazione non è solo un incumbente materiale di per sé significativo della cessazione dello stato di protratta inerzia che giustificerebbe altrimenti l'estinzione del diritto, ma rappresenta l'esercizio di un vero e proprio diritto potestativo del creditore al quale corrisponde, in capo al debitore, non già un obbligo di prestazione, ma uno stato di mera attesa e soggezione all'altrui iniziativa giudiziale.

In tali evenienze, il creditore deve essere ammesso ad esercitare il suo diritto, usufruendo del termine prescrizionale per intero e non al "netto" dei giorni di ritardo ipoteticamente ascrivibili all'agente notificatore.

Il richiamo al normale carattere recettizio dell'atto unilaterale ex artt. 1334 e 1335 c.c., pertanto, dovrebbe cedere se messo in relazione, in forza di un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 2943 c.c., alla notificazione di un atto che soggiace ad un principio

generale la cui ratio è quella di tenere indenne il notificante delle cause di perenzione non ascrivibili alla sua responsabilità.

1. La portata della sentenza della Corte costituzionale n. 477 del 2002

Originariamente la notifica si perfezionava al momento della conoscenza o conoscibilità legale del destinatario e questa conclusione era coerente, sia con la natura del procedimento di notificazione - attività che si perfeziona al momento in cui l'atto notificato è conosciuto o conoscibile dal destinatario - sia con la natura di atto recettizio dell'atto da notificare - ovviamente questa considerazione vale solo per gli atti recettizi.

L'incostituzionalità viene affermata sia sotto il profilo del diritto di difesa - e qui il riferimento è circoscritto agli atti giudiziari e amministrativi - sia sotto il profilo della ragionevolezza - un effetto di decadenza che discende dal ritardo di un'attività non imputabile al notificante in quanto del tutto estranea alla sua sfera di disponibilità.

Va rilevato che nella impostazione della Corte Costituzionale il parametro del diritto di difesa appare svolgere una funzione logica complementare e aggiuntiva il vero parametro di costituzionalità è il principio di ragionevolezza.

2. Capacità espansiva dei principi affermati nella sentenza della Corte Costituzionale

Se non ci fosse stata la sentenza della Corte Costituzionale la norma del 2943 c.c. sarebbe stata risolutiva per dirimere la questione, ma la sentenza della Corte Costituzionale incide proprio sulla interpretazione del termine notificazione di cui all'art. 2943 c.c..

In altri termini, dobbiamo dare una interpretazione costituzionalmente orientata della dispo-

sizione dell'art. 2943 c.c..

Diversamente, dovremmo affermare che la sentenza costituzionale, mentre ha inciso su tutte le altre disposizioni normative in cui ricorre il termine notificazione di un atto processuale non ha inciso proprio sull'interpretazione dello stesso termine ricorrente nell'art. 2943 c.c. disparità interpretativa difficilmente razionalizzabile.

Si tratta ora di valutare la portata espansiva della pronuncia della Corte nell'interpretazione delle norme vigenti.

Il richiamo al diritto di difesa suggerirebbe una limitazione delle potenzialità interpretative del principio costituzionale ai soli atti in cui viene effettivamente in rilievo il diritto di difesa atti giudiziari e amministrativi.

Ma si è appena visto che la ratio decidendi della pronuncia costituzionale è prima ancora che il diritto di difesa il principio di ragionevolezza.

E tale principio ha una potenzialità espansiva sul piano interpretativo notevolmente superiore rispetto al principio di difesa.

2.1 Il principio di ragionevolezza implica un bilanciamento dei beni in conflitto

All'esito del bilanciamento un bene viene sacrificato a vantaggio di un altro bene.

La tecnica del bilanciamento avviene attraverso vari steps:

- a) primo step: il sacrificio di un bene deve essere necessario per garantire la tutela di un bene di preminente valore costituzionale (per esempio, certezza e stabilità delle relazioni giuridiche);
- b) secondo step: a parità di effetti, si deve optare per il sacrificio minore;
- c) terzo step: deve essere tutelata la parte che non versa in colpa;
- d) quarto step: se entrambe le parti non

sono in colpa, il bilanciamento avviene imponendo un onere di diligenza o, comunque, una condotta (attiva o omissiva) derivante da un principio di precauzione alla parte che più agevolmente è in grado di adempiere.

3. Non esiste una soluzione generalizzata per tutte le norme e per tutti i casi

Con la tecnica del bilanciamento la Corte Costituzionale - ma lo stesso procedimento logico lo adotta la Corte Edu - costruisce una norma traendola dalla disposizione di legge.

Il giudice ordinario per compiere una interpretazione costituzionalmente orientata deve procedere allo stesso modo:

- ✓ esaminare una singola disposizione;
- ✓ individuare i beni in conflitto;
- ✓ compiere un giudizio di bilanciamento secondo i passaggi logici sopra indicati;
- ✓ infine, estrarre la norma dalla disposizione.

E' proprio nella natura della tecnica del bilanciamento che una soluzione normativa valida per una disposizione non sia valida per un'altra proprio perché nel giudizio di bilanciamento è ben possibile che in un caso normativo si dia preminente tutela al notificante e in altro caso normativo - cioè in riferimento ad un'altra disposizione parliamo inutile dirlo di norme e non di casi pratici specifici - si dia tutela al notificato.

4. La scissione soggettiva degli effetti della notificazione: non è un principio valido per tutte le ipotesi normative

La giurisprudenza solitamente vede con disfavore questa scissione.

Le obiezioni ricorrenti sono due:

- a) la teoria dell'atto ricettizio: nel caso degli atti ricettizi, la fattispecie si perfeziona con la consegna. Pertanto, prima della consegna la fattispecie è incompleta e una fattispecie incompleta non può produrre effetti;
- b) la teoria della notificazione: la notificazione è una fattispecie a formazione progressiva, prima che sia perfezionata - con la conoscenza o conoscibilità legale da parte del destinatario - siamo in presenza di una fattispecie imperfetta e la fattispecie imperfetta non produce effetti.

Al fondo, le remore giurisprudenziali e dottrinali verso il principio di scissione sancito dalla Corte Costituzionale si riassumono in un timore il pregiudizio per il superiore principio della certezza delle situazioni giuridiche.

Tale timore può essere dominato se si considera che, in realtà, il principio di scissione comporta una distinzione tra l'an e il quando degli effetti della notifica.

Invero:

- a) se la notifica non si perfeziona, la notifica non produce effetto alcuno e decadono anche gli effetti provvisoriamente prodotti se non si realizza l'an, è inutile pure discutere del quando.
- b) se la notifica si perfeziona, gli effetti di essa retroagiscono per il notificante al momento in cui ha consegnato all'ufficiale giudiziario (ma lo stesso discorso vale per le notifiche a mezzo posta) l'atto da notificare.

In altri termini, tale consegna produce per il notificante effetti immediati e provvisori, che si stabilizzano e diventano definitivi se e solo se la notifica viene validamente perfezionata.

Come si vede, la scissione soggettiva della notifica non pregiudica minimamente il valore della certezza delle situazioni giuridiche perché:

- ✓ se la notifica non si perfeziona, nessun

effetto si produce e gli effetti provvisori eventualmente prodotti si annullano;

- ✓ se la notifica si perfeziona, le situazioni giuridiche sono certe perché vengono individuati con certezza i due momenti in cui gli effetti differenziati si producono per il notificante al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario, per il notificato al momento della ricezione legale dell'atto.

4.1. Il vero problema è l'incertezza giuridica medio tempore.

E' nel periodo di tempo tra la consegna da parte del notificante dell'atto per la notifica e la ricezione legale dell'atto da parte del notificato.

E' questa grigia zona di tempo in cui domina l'incertezza giuridica per il notificante ed il destinatario che va chiarificata.

Ed è qui che opera la tecnica interpretativa del bilanciamento che come si è detto non vale in generale, ma soltanto per categorie di atti.

A) Gli atti processuali.

Il notificante ha un termine a difesa o, comunque, un termine per svolgere la sua attività processuale.

Questo termine gli deve essere riconosciuto per intero.

Quindi, egli va tutelato anche se consegna l'atto all'ufficiale giudiziario proprio allo scadere del termine.

Non gli si può obiettare: "*per un principio di precauzione (che ti impone un onere di prudenza e diligenza), avresti dovuto consegnare l'atto all'ufficiale giudiziario qualche giorno prima in modo da garantirti una notifica nei termini*".

Infatti, la controreplica è agevole: "*quanti giorni prima?*".

E' proprio qui che si anniderebbe l'incertezza giuridica che invece si vorrebbe garantire.

Infatti, non può stabilirsi a priori quando un anticipo può dirsi congruo.

Ed ancora: "*chi mi garantisce che se consegno l'atto all'ufficiale giudiziario una settimana prima, la notifica avverrà nei termini? E se avviene fuori termine lo stesso, che succede?*"

Alla fine, c'è un argomento risolutivo: "*se la legge mi riconosce un termine di 30 giorni per espletare una attività difensiva, perché lo devo ridurre a 15 o a 20 per avere (non la sicurezza) ma la probabilità della notifica nei termini?*".

Quello che si è appena detto per gli atti difensivi, vale per tutti gli atti processuali.

Non sarebbe ragionevole distinguere tra atti processuali difensivi e gli altri atti processuali la soluzione deve essere la stessa per tutti gli atti per i quali la legge riconosce ad una parte un potere di agire processuale.

Va aggiunto che nessun pregiudizio (se non quello psicologico dell'attesa) subisce il notificato il *dies a quo* per le sue facoltà processuali riconosciute per quel tipo di atto dall'ordinamento scatterà dal momento della notifica. Quindi per gli atti processuali tutti, senza distinzione tra diritto di difesa e altre attività processuali opera il principio di scissione.

In questo caso entrambe le parti sono incolpevoli, ma il legislatore ha allocato la perdita sul notificante.

B) Gli atti negoziali unilaterali.

Per gli atti sostanziali la tecnica del bilanciamento è preclusa da una norma specifica (art. 1334 c.c.) qui il bilanciamento lo ha già fatto il legislatore.

Sta di fatto che l'inequivoco testo della norma - qui viene in rilievo il pur discusso brocardo in claris non fit interpretatio - preclude all'interprete ogni diversa interpretazione rispetto a quella fatta palese dal significato delle parole.

5. La revocatoria e la decisione di questa Suprema Corte.

La domanda di revocatoria ha un effetto processuale e un effetto sostanziale.

La giurisprudenza (Cass. 29/11/2003 n. 26804) è incline a ritenere che l'effetto interruttivo della prescrizione si verifichi al momento della notifica al destinatario dell'atto di citazione.

Tale affermazione fonda le sue radici sul fatto che la decorrenza degli effetti dalla notifica al destinatario assicura la certezza delle situazioni giuridiche.

Agli argomenti addotti è agevole ribattere:

a) la regola dell'art. 1334 c.c. è dettata (come risulta anche dalla *sedes* in cui è collocata) per gli atti negoziali l'atto di citazione non è un atto negoziale, ovviamente

b) si tratterebbe allora di estendere l'art. 1334 c.c. agli atti processuali con effetti sostanziali. Ma qui c'è lo sbarramento del criterio ermeneutico letterale, pertanto, nessuna interpretazione estensiva consente di applicare una regola nata per regolare atti negoziali unilaterali agli atti processuali.

c) occorrerebbe allora procedere in via di interpretazione analogica, ma non c'è nessuna analogia tra atti negoziali e atti processuali.

Anziché la *eadem ratio*, c'è la *ratio contraria*, il principio fissato dalla Corte Costituzionale tutela il diritto di agire e prima ancora il principio di ragionevolezza.

Ora, la giurisprudenza prevalente applica la regola dell'art. 1334 per analogia, ma in presenza di presupposti contrari all'analogia, ad un atto processuale sacrificando il diritto di azione.

Ma c'è di più, si è visto che il principio affermato dalla Corte Costituzionale ha una portata espansiva potenzialmente applicabile a tutti gli atti (processuali e negoziali) in quanto il parametro di costituzionalità utilizzato dalla Corte costituzionale non è solo il diritto di difesa, ma

soprattutto il principio di ragionevolezza.

L'espansione in via interpretativa agli atti negoziali è impedita dall'esistenza di una norma specifica (l'art. 1334 c.c. appunto).

Ora, dove tale norma non opera, deve espandersi il principio generale, art. 12 delle preleggi, cioè non l'*analogia legis* - quindi applicazione analogica dell'art. 1334 agli atti processuali ad effetti sostanziali - bensì l'*analogia iuris* - cioè applicazione agli atti ove una norma specifica non disponga diversamente del principio generale sancito dalla Corte costituzionale.

d) L'interpretazione prevalente si espone ad un'ulteriore obiezione, essa afferma che nell'atto di citazione si dovrebbe vedere anche una costituzione in mora (dunque, un atto recettizio).

La giurisprudenza dominante purtroppo non approfondisce il tema, ma opera una sorta di commistione tra effetti sostanziali e struttura dell'atto.

Dovremmo ritenere che secondo la giurisprudenza dominante l'atto di citazione per revocatoria abbia una duplice natura, processuale-negoziale?

Ma questa è una costruzione arbitraria non consentita dalle norme, ad essere consequenziali dovremmo allora ritenere che i vizi dell'atto negoziale di costituzione in mora (quale ad esempio un vizio di volontà) si propaghi all'atto processuale della citazione contro il principio consolidato dell'irrelevanza della volontà negli atti processuali.

Dunque, l'assunto inespresso ma presente nella giurisprudenza prevalente - quella della duplice natura processuale e negoziale, atto di citazione e contemporaneamente costituzione in mora - porta ad un groviglio di problemi.

In sostanza sovrappone gli effetti dell'atto alla natura dell'atto, che un atto processuale produca effetti sostanziali non significa che esso cambi natura o per meglio dire sviluppi una doppia

natura, natura formale (atto di citazione) e una natura nascosta ma baluginante (atto di costituzione in mora);

e) da ultimo, l'invocato principio della certezza dei rapporti giuridici.

In questa obiezione c'è un aspetto paradossale quasi che la certezza giuridica riguardi solo gli atti sostanziali e non anche gli atti processuali.

Anche per gli atti processuali - il processo ci sta proprio per questo - vale il principio della certezza giuridica.

Ma come si è a suo tempo visto, è apodittico affermare che la certezza giuridica sia tutelata soltanto dalla regola che gli effetti dell'atto si producono solo dal momento della notifica al destinatario e non dalla regola che tali effetti possono provvisoriamente prodursi fin dal momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario, salvo il consolidamento definitivo degli effetti al momento di perfezionamento della fattispecie.

L'incertezza giuridica è solo temporanea - e concerne il periodo tra consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario e sua notifica al destinatario.

Ora, questa incertezza temporanea destinata a dissolversi alla fine nella certezza giuridica è per così dire una *servitus iustitiae*, cioè un danno temporaneo che ben può essere imposto ad una parte incolpevole (il notificando) per evitare un danno ben più grave e definitivo al notificante, parte ugualmente incolpevole.

Più in generale, se il diritto si estingue per prescrizione quando non è esercitato, ciò che vale ad impedire che la prescrizione maturi è che il diritto sia esercitato.

Se il diritto deve o può esserlo dando inizio al giudizio, dare inizio al giudizio è atto di esercizio del diritto e quindi ciò che rileva è che l'avente diritto abbia compiuto gli atti necessari per iniziarlo, non che nel termine l'obbligato lo venga a sapere; se è stato iniziato ed è stato fatto quanto necessario perché sulla sua base

proseguia, il convenuto sarà posto in grado di difendersi a proposito della tempestività dell'atto di inizio.

Ciò vuol dire che, per impedire il maturarsi della prescrizione, è necessario che il diritto sia stato esercitato nel termine.

E questo è un fatto oggettivo, che non dipende dalla conoscenza che l'obbligato ne abbia; il completamento del procedimento di notificazione, necessario perché la prescrizione non si perfezioni, mette il convenuto nella condizione di verificare se la prescrizione si è o no maturata.

La soluzione accolta, che applica la tecnica interpretativa del bilanciamento, è del tutto ragionevole.

Invero:

- ✓ il notificante non ha colpe;
- ✓ il notificato lucra sul ritardo dell'ufficiale giudiziario;

Dunque, il notificante subisce un danno senza colpa (quello che doveva fare l'ha fatto nei termini) il notificato gode di un vantaggio senza merito è il puro caso che gli attribuisce il guadagno.

Si tratta di scegliere se allocare la perdita sulla parte incolpevole e allocare il guadagno sulla parte immeritevole.

La giurisprudenza qui criticata, in sostanza, fa decidere al caso il torto e la ragione.

Ma è proprio applicando la tecnica del bilanciamento che si trova la soluzione.

Non si può allocare sul notificante incolpevole la perdita definitiva del diritto quando basterebbe imporre al notificato il lieve peso di un onere di attesa, dettato dal principio di precauzione.

Entrambe le parti sono incolpevoli.

Ma nel bilanciamento tra la perdita definitiva

del diritto per una parte e un lucro indebito per l'altra parte, la soluzione più razionale è quella di salvaguardare il diritto di una parte incolpevole ponendo a carico dell'altra parte parimenti incolpevole un patì, cioè una situazione di attesa che non pregiudica, comunque, la sua sfera giuridica.

Da ultimo, si potrebbe obiettare la tecnica del bilanciamento porta a soluzioni opposte per gli atti sostanziali e per quelli processuali nel primo caso il bilanciamento operato dal legislatore (art. 1334 c.c.) privilegia il notificato, nel secondo caso - bilanciamento operato dalla giurisprudenza mediante interpretazione - si privilegia il notificante.

In realtà, si tratta di conflitto apparente si è premesso e più volte ripetuto che è proprio nella logica del bilanciamento che non può esservi una soluzione valida per tutti i casi.

Nel nostro caso, gli opposti esiti del bilanciamento derivano dalla opposta natura degli atti che vengono in rilievo, atti sostanziali e atti processuali.

Per gli atti negoziali unilaterali **un diritto non può dirsi esercitato se l'atto non perviene a**

conoscenza del destinatario.

Per gli atti processuali il diritto (processuale) è esercitato con **la consegna dell'atto all'ufficio notificante.**

La *ratio* posta a base di queste opposte soluzioni (atti negoziali unilaterali e atti processuali) implica una fondamentale *actio finium regundorum* **la soluzione a favore del notificante vale nel solo caso in cui l'esercizio del diritto può essere fatto valere solo mediante atti processuali.**

In ogni altro caso e indipendentemente dalle scelte del soggetto che intende interrompere la prescrizione - **l'ordinamento non può consentire che il pregiudizio per la parte destinataria, incolpevole, derivi dalle scelte arbitrarie e *ad libitum* della controparte** - opera la soluzione opposta.

In conclusione, quando il diritto non si può far valere se non con un atto processuale, **non si può sfuggire alla conseguenza che la prescrizione è interrotta dall'atto di esercizio del diritto, ovvero dalla consegna dell'atto all'ufficio giudiziario per la notifica.**



Normativa *black list* 2015: l'Agenzia riscrive la legge

di Paolo Soro
Dottore Commercialista

A quattro giorni dalla scadenza, l'Agenzia dirama una circolare in materia di costi black list relativi al 2015 che, in alcuni punti, non convince e – tanto per cambiare – pare andare ben oltre la mera funzione interpretativa, riscrivendo di fatto le norme di legge. Le bacchettate ricevute a livello internazionale, evidentemente, non son servite: il lupo perde il pelo, ma non il vizio.

La necessità di ridisegnare la normativa interna in funzione delle richieste giunte in sede OCSE/G20, ha messo a dura prova la capacità legislativa di molti Paesi membri. L'Italia, ai cui governanti certo non fa difetto l'incapacità di scrivere leggi semplici e chiare, non poteva smentire la propria fama.

I tecnici del ministero (*rectius*, Agenzia delle Entrate), ancora alle prese con la mancata emanazione della *white list* prevista dalla finanziaria per l'anno 2008 - che di fatto ha lasciato inalterate in proposito le indicazioni fornite dal lontano DM 23.01.2002 - sono riusciti a partorire, nel giro di un anno, una serie di norme contraddittorie fra di loro che hanno creato una matassa impossibile da sbrogliare anche per chi l'aveva imbastita fin dall'inizio.

Ci riferiamo alle modifiche introdotte con la Legge di Stabilità per il 2015, con i Decreti Mini-

steriali intervenuti nel corso dello stesso 2015, col Decreto Crescita e Internazionalizzazione del settembre 2015, fino ad arrivare alla Legge di Stabilità per il 2016. Tutta una serie di norme che hanno a più riprese variato i criteri di detrazione dei costi concernenti le operazioni intercorse con soggetti residenti nei territori *black list*, nonché l'individuazione stessa di questi Stati e la loro elencazione, prevedendo diverse scadenze afferenti l'entrata in vigore di tali differenti disposizioni di legge.

Per dirla alla maniera dantesca, il risultato è

stata un'oscura selva normativa, in cui: lasciate ogni speranza, o voi che entrate.

Ma, niente paura: quegli stessi tecnici hanno pensato bene (come sempre, quasi sotto il suono del gong) di fornire la loro interpretazione "autentica", riuscendo – se possibile – a superare sé stessi e ingarbugliare ancor di più quelle pochissime certezze che sembravano rimaste.

Assai facile, a questo punto, prevedere una serie di future controversie. Più difficile immaginarne gli esiti, avuto anche riguardo alle recenti elucubrazioni giuridiche enunciate da alcuni giudici della Corte di Cassazione.

Tralasciamo il resto del contenuto della Circolare 30/E dell'Agenzia (emanata lunedì, 26 settembre 2016) e focalizziamo l'attenzione sui punti maggiormente controversi, che costringeranno non pochi di noi a rivedere alcune dichiarazioni, prima di procedere, entro venerdì 30, alla loro trasmissione telematica - fatte salve le quasi certe ipotesi di ravvedimento.

Il documento in questione ripercorre cronologicamente la modifiche normative intervenute, utilizzando il 2015 come esercizio spartiacque, e dunque rappresentando le differenze tra i periodi: *ante* 2015, 2015 e *post* 2015.

Fino al 2014 incluso, il TUIR (art. 110, commi 10, 11, 12 e 12bis) prevedeva l'indeducibilità dei costi intercorsi con i soggetti residenti nei territori *black list*, salva dimostrazione delle esimenti che l'impresa residente doveva fornire all'Ufficio:

Concreta attività economica commerciale realmente svolta in via prevalente dalla società *black list*;

Operazione corrispondente a un effettivo interesse economico;

e, naturalmente,

Concreta ed effettiva esecuzione dell'operazione.

Già su questo, quanto meno con riferimento

alla prima esimente, c'era tanto da eccepire: pretendere che il soggetto italiano sia in condizione di fornire tale prova, significa partire dal presupposto aprioristico che l'impresa residente ha una qualche forma di controllo sostanziale nascosto sul soggetto *black list*, anche se in realtà si tratta ufficialmente di due entità totalmente separate - ovverossia: i contribuenti sono tutti evasori, salvo prova contraria. Ma, come si dice, acqua passata non macina più.

Con la Stabilità per il 2015, è stato recepito quel principio di carattere internazionale in base al quale i costi *black list* vanno individuati sulla base, non del livello di tassazione ivi presente inferiore al 50% rispetto a quello italiano, ma solo sul fatto che siano in essere dei trattati internazionali (bilaterali o multilaterali) che assicurino lo scambio di informazioni. Dopo di che (visto detto articolo 1, comma 678, della legge 23 dicembre 2014, n. 190), nelle more dell'approvazione del decreto di cui all'articolo 168-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'individuazione dei regimi fiscali privilegiati è effettuata, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. In proposito, il ministero ha emanato:

- Il DM 27 aprile 2015, pubblicato in G.U. n. 107 del 11 maggio 2015, che ha rimosso dalla *black list* i seguenti Stati: Alderney (Isole del Canale), Anguilla, ex Antille Olandesi, Aruba, Belize, Bermuda, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Isola di Man, Isole Cayman, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Jersey (Isole del Canale), Malesia, Mauritius, Montserrat, Singapore;

- Il DM 18 novembre 2015, pubblicato in G.U. n. 279 del 30 novembre 2015, che ha espunto dalla *black list* anche Hong Kong.

Orbene, pare evidente che:

Tali decreti servono solo a identificare i territori ai quali va applicata la normativa sancita dalla precedente Stabilità a decorrere dal giorno 01.01.2015;

Il compito del ministero era solo quello di ufficializzare tutti quei Paesi che, alla data di riferimento, avevano già in essere degli accordi tali da ricadere nella previsione della citata Legge di Stabilità, onde per cui, se al 1° gennaio 2015 l'accordo era operativo, la disposizione in parola va applicata con la decorrenza dalla stessa prescritta (invero, sarebbe stato impossibile pensare che, dalla data di approvazione della Stabilità – 23 dicembre – alla data di emanazione e pubblicazione in GU dei conseguenti decreti ministeriali, si sarebbe rientrati entro il termine del 31.12.2015).

Tali fatti – come premesso – paiono evidenti a tutti, tranne che all'Agenzia, la quale, nella sua circolare, afferma che la nuova disciplina si applica in relazione alle operazioni commerciali con gli Stati espunti dalla *black list*, intercorse entro il giorno precedente all'entrata in vigore del rispettivo decreto ministeriale. Più precisamente, i costi derivanti da operazioni con soggetti localizzati nei seguenti Stati:

i) Alderney (Isole del Canale), Anguilla, ex Antille Olandesi, Aruba, Belize, Bermuda, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Isola di Man, Isole Cayman, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Jersey (Isole del Canale), Malesia, Mauritius, Montserrat, Singapore, rientrano nell'ambito applicativo della disciplina in esame se sostenuti entro il 10 maggio 2015;

ii) Mentre, per Hong Kong, se sostenuti fino al 29 novembre 2015.

Così calpestando il dato sostanziale, si vanno a creare situazioni complicatissime e, dal lato pratico, assai difficilmente gestibili, dovendo innanzitutto identificare esattamente cosa la stessa Agenzia intenda per "**costi sostenuti**": La data di emissione delle fatture? La data di effettivo pagamento? E, se i pagamenti sono avvenuti a rate a cavallo del giorno indicato dall'Agenzia, cosa succede? E se abbiamo più operazioni

svolte sia prima che dopo tale data nei confronti dello stesso soggetto (*black list* fino al 10 maggio e *white list* a partire dall'11 maggio)?

Auspicabile, dunque, che l'Agenzia emani ora una nuova circolare interpretativa per interpretare quello che lei stessa ha scritto.

Nel frattempo, a noi sembra che le sopra richiamate affermazioni dell'Agenzia, non interpretano, ma riscrivono la norma: posto che la legge non ha mai prescritto che la decorrenza dovesse essere quella relativa alla data di pubblicazione dei decreti ministeriali, ma ha solo dato il compito al ministero di indicare quei Paesi nei confronti dei quali si sarebbe dovuto applicare il nuovo regime dei costi *black list*, a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Nel settembre del 2015, è poi intervenuto il Decreto Crescita e Internazionalizzazione provvedendo a ridimensionare - a decorrere dallo stesso periodo d'imposta 2015 (beninteso, salvo che anche qui non intervenga una qualche differente "interpretazione"... a questo punto, tutto è possibile) - le esimenti prima elencate, e stabilendo che la deducibilità della parte dei costi *black list* che eccede il "valore normale" è possibile in presenza della sola esimente relativa all'effettivo interesse economico - oltre, evidentemente, la concreta ed effettiva esecuzione dell'operazione - fermo, però, restando l'obbligo di separata indicazione nel Modello Unico di competenza.

Infine, con l'ultima Legge di Stabilità per il 2016, il Legislatore, sempre in ossequio ai dettami OCSE / G20, ha abrogato i commi da 10 a 12-bis dell'articolo 110 del TUIR, eliminando così la disciplina fiscale riservata ai costi *black list*; con la conseguenza che, alle spese e agli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese o professionisti residenti, ovvero localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, è stato restituito il regime generale di deducibilità, cui soggiacciono – in via generale – tutti i componenti negativi di reddito.

Sarebbe lecito domandarsi perché quest'ultima previsione contenuta nella Legge di Stabilità non sia stata sin dall'inizio inserita nel Decreto Crescita e Internazionalizzazione, atteso che detto decreto è stato licenziato quando la normativa da inserire nella successiva Stabilità era stata temporalmente già scritta. Ma, immaginiamo che presupporre un percorso legislativo semplice e chiaro sia contrario agli interessi o alle capacità del nostro sistema politico, il quale ha evidentemente capito che il *caos* normativo ha i suoi validi tornaconti, che di certo non sono quelli dei contribuenti e/o dei professionisti che li assistono. Come scriveva il Giusti, un gran proverbio caro al Potere dice che l'essere sta nell'avere. Soprassediamo...

Il risultato pratico è allora che, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, i costi *black list* sono deducibili per il loro intero ammontare, restando soggetti solo alle ordinarie regole di deducibilità previste per gli analoghi costi sostenuti nei confronti di qualsiasi fornitore.

A questo punto, prosegue la Circolare, un ulteriore effetto dell'abrogazione della norma in esame è la contestuale eliminazione dell'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei costi *black list*, così come precedentemente previsto dal comma 11, secondo periodo, articolo 110 del TUIR, e, quindi, dell'inapplicabilità della relativa sanzione in caso di mancato adempimento.

Dopo l'enunciazione di tali incontestabili postulati, però, arriva la conclusione che non ti aspetti. A parere dell'Agenzia:

"Per quanto concerne i periodi di imposta anteriori al 2016, si pone il dubbio circa l'applicabilità o meno delle sanzioni correlate alla disciplina dei costi black list".

In realtà, questo dubbio noi non l'avevamo: esiste la legge sul *favor rei* – N.d.R.

In particolare, la questione riguarda:

- ✓ la sanzione per la mancata separata indi-

cazione dei costi *black list* nella dichiarazione dei redditi - cfr. articolo 8, comma 3-bis, del decreto legislativo n. 471 del 1997;

- ✓ la sanzione per dichiarazione infedele - cfr. articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997 - qualora tali costi *black list* fossero considerati (parzialmente) indeducibili, per insussistenza dell'esimente.

Al riguardo, come recentemente affermato anche dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 6651 del 21 gennaio 2016, non assume rilevanza lo *ius superveniens* rappresentato dalla norma abrogativa della disciplina in esame stante l'irretroattività prevista sia, in linea generale, dall'articolo 11 delle preleggi, sia dalla specifica disciplina transitoria di cui all'articolo 1, comma 144, della legge di stabilità 2016. In particolare, si ricorda che il citato comma 144 recita testualmente: *"le disposizioni di cui ai commi 142 e 143 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015"*.

In virtù di tale disciplina transitoria non può essere invocato neanche il principio del *favor rei*, previsto nel nostro sistema tributario nell'ambito delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Dall'esame del comma 2 dell'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, si evince che il principio generale del *favor rei* può essere derogato dal legislatore con una espressa previsione di legge. Tale possibilità di deroga, infatti, è enunciata nell'*incipit* del predetto comma 2 in cui si dispone: *salvo diversa previsione di legge*.

Con riferimento alla disciplina in esame, la suprema Corte ha confermato l'esercizio di tale potere di deroga da parte del legislatore, prevedendo l'irretroattività delle norme più favorevoli.

Pertanto, con riferimento ai periodi d'imposta

precedenti al 2016, si ritiene che potranno essere applicate sia la sanzione prevista per l'omessa separata indicazione dei costi *black list*, sia la sanzione per dichiarazione infedele qualora tali costi fossero considerati indeducibili (o parzialmente indeducibili), in assenza dell'esimente.

Pur con tutta la più buona volontà, appare davvero impossibile condividere tali affermazioni: ci troviamo di fronte, nuovamente, a una riscrittura della legge, sia da parte dell'Agenzia che da parte della Cassazione.

Davvero, non si comprende che cosa c'entri la doverosa previsione di cui alla Legge di Stabilità relativamente all'entrata in vigore delle nuove disposizioni in materia di costi *black list*, con l'inapplicabilità del principio del *favor rei*.

Qualunque normativa ha l'onere, sia di indicare la propria decorrenza, che di non consentirne la retroattività (ci mancherebbe!). E proprio quel: "*salvo diversa previsione di legge*", caro giudice estensore della citata Cassazione 6651/2016, significa che una mancata applicazione del *favor rei* imponga l'obbligo al Legislatore di scrivere tale eccezionale provvedimento, in maniera espressa. Vale a dire, qualcosa del tipo: *per questa particolare norma non opera il principio del favor rei*.

Se tale originale nuovo teorema giuridico del giudice in questione avesse un qualche fonda-

mento di correttezza, il principio del *favor rei* non potrebbe operare mai: l'irretroattività di una nuova norma – come detto – è di regola sempre prevista.

In sostanza, ci troviamo di fronte a due contrastanti applicazioni dello stesso principio di diritto:

- ✓ Da una parte, l'Agenzia delle Entrate e (una sentenza della) Corte di Cassazione;
- ✓ Dall'altra, una Legge dello Stato.

Quale prevarrà tra le suddette fonti?

Onde avere un'autorevole conferma, abbiamo rintracciato il nostro vecchio professore di diritto dell'università, il quale ci ha confermato che non esiste dubbio alcuno al riguardo. Peraltro, presumiamo, che anche i Colleghi non ne avessero affatto...



Esecutività delle sentenze tributarie: un'attesa che non vede fine

di Daniele Brancale
Tributarista

Se non ricordiamo male, uno degli aspetti più interessanti della riforma del contenzioso tributario, attuata con il D. Lgs. n. 156/2015, era rappresentato proprio dall'introduzione di una norma, l'art. 9, comma 1, lettera gg), la quale prevedeva che: *"l'articolo 69 è sostituito dal seguente: <<Art. 69 (Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente). – 1. Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, sono immediatamente esecutive. 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. 2. Con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze emesso ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della*

garanzia sulla base di quanto previsto dall'art. 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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..(..).."

Precisiamo anche che, a differenza di quanto previsto per l'intero provvedimento, la cui entrata in vigore era fissata all'1.01.2016, l'operatività della predetta disposizione era posticipata all'01.06.2016.

Peccato, però, che nonostante il chiaro disposto del legislatore, nemmeno al decorrere di tale termine la norma ha visto la sua concreta applicazione, dal momento che, a parere dell'Agenzia delle entrate, la mancata emanazione del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze di cui al punto n. 2, impedirebbe la piena operatività dell'intera disposizione prevista

dall'art. 9, comma 1, lettera gg).

Per capire meglio, è utile sottolineare che quella in questione è la norma che dovrebbe, finalmente, consentire al contribuente vittorioso nei giudizi di merito del processo tributario, di vedersi riconoscere le somme a lui spettanti a titolo di spese processuali piuttosto che a seguito dell'accoglimento di un ricorso avverso un diniego di rimborso per imposte versate e non dovute.

In altre parole, con la presente disposizione il legislatore ha inteso estendere al rito tributario le regole già vigenti per il rito civile ed amministrativo in tema di esecutività immediata delle sentenze, ciò, al fine di rendere giustizia anche e soprattutto sotto il profilo dell'equilibrio processuale.

Non è infatti ammissibile che ancora oggi, purtroppo, le sentenze delle Commissioni Tributarie producano degli effetti immediati unicamente per la parte pubblica, subordinando, al contrario, l'operatività pro contribuente al solo passaggio in giudicato della decisione.

Il D. Lgs. n. 156/2015, come detto, prevede quindi l'immediata esecutività della sentenza che condanna la parte pubblica al rimborso di somme in favore del contribuente, ponendo, in tal modo, quest'ultimo nella condizione di poter esigere anche a seguito di una decisione di primo grado la restituzione di tutte le somme riconosciute dal giudice come non dovute, con la sola eccezione relativa ai *"rimborsi superiori a 10mila euro diversi dalle spese di lite"*, nella cui ipotesi, viene richiesta la presentazione, da parte del contribuente, di un'idonea garanzia fideiussoria.

Il vero problema, però, è che la disposizione transitoria di cui al punto 2 dell'art. 9 sopra richiamato, come abbiamo avuto modo di constatare, collega la concreta attuazione della nuova disciplina all'emanazione del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in assenza del quale sarebbe pregiudicata l'entrata in vigore dell'intero scenario delineato dalla norma

e non solo dell'ipotesi relativa ai rimborsi di somme, diverse dalle spese di lite, per importi superiori a 10.000 euro.

Questa, almeno per l'Agenzia delle Entrate, sarebbe la corretta interpretazione del disposto normativo, tant'è che ad oggi, dopo quasi un anno di attesa, ancora non è stato emanato il decreto che, appunto, darebbe il via libera alla novella disciplina.

Mancherà davvero il tempo al Ministero dell'economia e delle finanze, o è più facile credere che si faccia di tutto per non trovarlo pur di procrastinare all'infinito l'entrata in vigore del nuovo disposto normativo?

Ora, il punto della situazione è il seguente: com'è possibile subordinare l'esecutività di una norma che, volendo o nolendo, produrrà inevitabilmente degli effetti negativi per le casse dello Stato, ad un decreto, le cui modalità e tempi di emanazione saranno decisi, in maniera del tutto discrezionale, da un apparato dello stesso Stato, qual è infatti il Ministero dell'economia e delle finanze?

Sarebbe come dire ad una persona: *"Fatti del male da solo, però puoi decidere tu quando iniziare.."*.

Per non parlare, oltretutto, del grado di lesione di cui potenzialmente potrebbe essere intriso un tale *modus operandi*, se si considera che, appare del tutto inconcepibile oltreché inammissibile la circostanza per cui una norma di rango inferiore, come il decreto ministeriale, procrastini, sine die, l'entrata in vigore di una fonte primaria.

Dunque, ancora una volta, siamo di fronte alle solite anomalie che attanagliano il processo tributario, un processo troppo spesso denucleato dei principi che almeno in linea teorica prevede lo Statuto del Contribuente, ma del cui rispetto, quotidianamente, viene persa traccia.

Nel frattempo, per dovere di cronaca, è più che doveroso segnalare che un'interpretazione diversa rispetto a quella data dall'amministrazione

ne finanziaria e da buona parte della dottrina, relativamente alla possibile operatività della nuova legge sin dal 1° giugno 2016, ci è stata fornita di recente dalla Commissione Tributaria provinciale di Venezia, con la sentenza n. 316/13/16 del 20 giugno scorso.

Ben consci di contrapporsi alla tesi attualmente prevalente, i Giudici della laguna hanno affermato l'importante principio secondo cui, in ipotesi di giudizio favorevole al contribuente, qualora il giudice non ritenga necessaria la richiesta di garanzie (art. 69 del decreto legislativo 546/1992, comma 2), la sentenza è immediatamente esecutiva con contestuale obbligo di rimborso al contribuente dell'imposta erroneamente versata, a nulla rilevando l'atteso provvedimento del ministero dell'economia e delle finanze.

In sintesi, a parere del Collegio veneto, l'efficacia del nuovo art. 69 sarebbe subordinata all'emanazione del decreto del ministero unicamente in relazione a quei casi in cui la sentenza

condanni la parte pubblica al rimborso di somme superiori ad € 10.000, per i quali si renda necessaria la garanzia fideiussoria da parte del contribuente, non essendo le sue *"condizioni di solvibilità"* tali da garantire l'ipotetica restituzione delle somme ottenute a titolo di rimborso in caso di capovolgimento della sentenza nei gradi successivi.

Condivisibile o meno, a parere di chi scrive la sentenza in questione riveste particolare importanza, non tanto come presumibile ipotesi di *"precedente giurisprudenziale"*, quanto per il grado di persuasione e spinta che si accinge ad assumere nel sollecitare il Ministero dell'economia e delle finanze ad emanare l'attesissimo provvedimento.

A ben pensare, in effetti, se tutte le Commissioni tributarie giudicassero alla stregua di quanto ha fatto la Commissione di Venezia, siamo sicuri che passerebbe ancora tanto tempo prima che il decreto ministeriale giunga a vita?



Dirigenti illegittimi: quale prospettive effettivamente percorribili?

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

La sentenza della Corte costituzionale n. 37/2015 ha rappresentato l'origine di una crescita esponenziale per l'instaurarsi di un acceso dibattito che ha interessato principalmente il campo tributario.

È bene infatti sottolineare come la sentenza sopra richiamata non rappresenta l'origine di un possibile vizio procedurale ma il veicolo mediatico attraverso il quale è stata messa in evidenza una criticità "storica" dell'agire tributario.

La risonanza avuta ha portato ad una serie di interpretazioni in alcuni casi corrette, in altre errate, da parte sia delle parti del processo che di taluni organi istituzionali.

Ripercorriamo brevemente il lungo iter che ha portato alla sentenza di Cassazione n. 37/2015.

1. Cenni storici

Già nel 2002 le prime avvisaglie di una gestione amministrativa non adeguata si ebbero con le sentenze del TAR Lazio n. 1601 e 1602 in cui il Tribunale, su ricorso di parte, denunciò l'inadeguatezza del Regolamento interno dell'Agenzia delle Entrate e le erronee previsioni del bando di concorso - Decreto n. 2001/166705 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 settembre 2001 - per la procedura selettiva pubblica

per l'accesso alla dirigenza. In entrambe le pronunce vennero rilevati vizi sia con riguardo al principio di uguaglianza che con riguardo alla professionalità necessaria affinché sia garantito il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Il TAR entrò anche nel merito del regolamento dell'Agenzia delle Entrate facendo presente che lo stesso non poteva prevedere fattispecie non contemplate dalla legge.

Ulteriori sentenze del TAR sono la n. 6884 e la n. 7636 del 2011 in cui si rimarca a dire il vero

quanto già statuito nelle precedenti sentenze del 2002. Senza entrare nel merito, quindi, vengono rilevati vizi in merito all'utilizzo, per il tramite di reiterate **delibere del Comitato di Gestione**¹, dell'istituto della reggenza (indicato nell'articolo 24 del Regolamento dell'Agenzia delle Entrate) per disciplinare, invece, un contratto vero e proprio senza i requisiti necessari affinché sia possibile richiamare tale istituto. Vengono rilevati vizi in merito al conferimento di incarichi dirigenziali a soggetti non aventi medesima qualifica. Vengono rilevati vizi nell'applicazione dell'istituto della reggenza al di fuori delle previsioni normative.

Le stesse sentenze del 2011 criticano fortemente l'operato interno dell'Agenzia delle Entrate e nei seguenti passaggi vengono evidenziati con forza le evidenti discrasie tra quanto dichiarato costantemente e indicato anche tra i motivi dell'opposizione al ricorso e il reale operato. Nella sentenza 6884/2011 si legge: *“Ciò premesso, nel merito è fondato il primo motivo di ricorso con il quale si lamenta la violazione dei principi di cui agli artt. 19 e 52 del D.Lgs. n. 165/2001. L'art. 24, co. 2, del regolamento di amministrazione, nel testo risultante dalla delibera del Comitato di gestione n. 55 del 22/12/2009 oggetto di impugnazione, stabilisce che «per inderogabili esigenze di funzionamento dell'Agenzia, le eventuali vacanze sopravvenute possono essere provvisoriamente coperte, previo interpello e salva l'urgenza, con le stesse modalità di cui al comma 1 (cioè mediante la stipula di contratti individuali di lavoro a termine con propri funzionari, con l'attribuzione dello stesso trattamento economico dei dirigenti) fino all'attuazione delle procedure di accesso alla dirigenza e comunque fino al 31 dicembre 2010». La delibera del Comitato di gestione n. 55 del 22/12/2009, dunque, come già analoghe delibere adottate fin dal 2006, ha perpetuato fino al 31/12/2010 la prassi del conferimento di incarichi dirigenziali, asseritamente in provvisoria reggenza, a copertura di posizioni dirigenziali vacanti. Detti*

incarichi, però, conferiti senza l'espressa indicazione di un termine di durata, e sostanzialmente prorogati di anno in anno, risultano espletati da funzionari non dirigenti, senza che l'Agenzia delle Entrate abbia contemporaneamente provveduto a bandire le procedure concorsuali per l'accesso alla qualifica dirigenziale, e implicano indiscutibilmente l'espletamento di mansioni superiori dirigenziali da personale privo della relativa qualifica....”.

Come si legge chiaramente l'operato al di fuori della previsione legislativa è duplice.

Le delibere del Comitato di gestione infatti, eccedono sia quanto previsto dalla legge sia quanto previsto nello stesso regolamento approvato dall'Agenzia.

Come si vedrà in seguito, anche la Cassazione n. 37/2015 ribadisce il medesimo concetto.²

Altra forte critica che si legge e si riporta è relativa all'utilizzo fuori dagli schemi normativamente presenti dell'istituto della **“temporanea reggenza”**. Riportando le parole della stessa sentenza si legge: *“Nel caso di specie, l'art. 24 del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate non contempla affatto l'ipotesi di un incarico di temporanea reggenza ma il conferimento di un vero e proprio incarico dirigenziale, prevedendo la stipula di contratti indi-*

2 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. Secondo la giurisprudenza, nell'ambito dell'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni, l'illegittimità di questa modalità di copertura delle posizioni dirigenziali deriva dalla sua non riconducibilità, né al modello dell'affidamento di mansioni superiori a impiegati appartenenti ad un livello inferiore, né all'istituto della cosiddetta reggenza. Il primo modello, disciplinato dall'art. 52 del d.lgs. n. 165 del 2001, prevede l'affidamento al lavoratore di mansioni superiori, nel caso di vacanza di posto in organico, per non più di sei mesi prorogabili fino a dodici, qualora siano state avviate le procedure per la copertura dei posti vacanti, ma è applicabile solo nell'ambito del sistema di classificazione del personale dei livelli, non già delle qualifiche, e in particolare non è applicabile (ed è illegittimo se applicato) laddove sia necessario il passaggio dalla qualifica di funzionario a quella di dirigente (sentenza di questa Corte n. 17 del 2014; nella giurisprudenza di legittimità, *ex plurimis*, Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenze 12 aprile 2006, n. 8529, e 26 marzo 2010, n. 7342).

1 Delibera n. del 5522/12/2009 ed altre.

viduali di lavoro a tempo determinato con l'attribuzione dello stesso trattamento economico dei dirigenti. Infatti nel caso della reggenza non è configurabile la predeterminazione di precisi limiti temporali nè la stipulazione di apposito contratto individuale di lavoro, costituendo la "reggenza" un istituto di carattere eccezionale che risponde all'esigenza occasionale e transitoria di assicurare la continuità dell'azione amministrativa, consentito solo nei casi in cui il venir meno della titolarità di un organo per cause imprevedibili imponga l'urgente individuazione di un nuovo soggetto temporaneamente preposto all'organo a salvaguardia degli interessi pubblici perseguiti. Inoltre, come ha avuto modo di notare ripetutamente la giurisprudenza, la reggenza dell'ufficio è consentita, senza dare luogo agli effetti collegati allo svolgimento di mansioni superiori, a condizione che sia stato avviato il procedimento per la copertura del posto vacante e nei limiti di tempo ordinariamente previsti per tale copertura. Al di fuori di questi limiti, la reggenza dell'ufficio concreta svolgimento di mansioni dirigenziali (Cass. civ., Sez. Unite, 22 febbraio 2010, n. 4063). Più nello specifico, per quanto in questa sede interessa, va poi aggiunto che lo svolgimento temporaneo di incarichi dirigenziali (nel senso propriamente implicato dalla reggenza) è stato ricondotto tra i contenuti professionali di base propri della terza area funzionale, così come definiti dall'Allegato "A" del C.C.N.L. del comparto Agenzie fiscali, sottoscritto il 28 maggio 2004, per cui l'assegnazione dei predetti incarichi non dovrebbe comportare il diritto al trattamento economico dirigenziale, mentre in applicazione della delibera oggi impugnata il conferimento di incarichi dirigenziali ad interim con contratto individuale di lavoro implica anche l'attribuzione del trattamento economico del dirigente. Alla luce delle superiori considerazioni ritiene il Collegio che le fattispecie disciplinate dall'art. 24 del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate non siano 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."

Anche la Cassazione rimarrà ferma sulla medesima linea di pensiero.³

L'Agenzia delle Entrate, tenta di spiegare, tra i motivi presentati nella costituzione in giudizio, le ragioni del suo operato che però, vengono criticate con ragioni precise e concordanti. Senza riportare il testo della sentenza, viene comunque risposto all'amministrazione finanziaria che qualsiasi ragione potesse addurre ai fini della necessità di ricorrere all'articolo 24 del Regolamento, non si potrebbe giustificare comunque l'assegnazione di mansioni superiori, chiaramente vietato dalla legge.

A parere dello scrivente sembrano poi censurabili anche i bandi emanati per la selezione pubblica, se non altro per la presenza, negli stessi bandi, di ulteriori ed evidenti vizi commessi dall'Agenzia stessa che sono la causa dello stallone ai fini del reclutamento.

E' evidente quindi come non possa esimersi dalla responsabilità la stessa amministrazione, per le eventuali ricadute che in campo amministrativo si potrebbero avere.

La conseguenza più importante è data dalla previsione dell'articolo 52, co 5 del D.Lgs. 165/2001 che recita "al di fuori delle ipotesi di cui al comma 2, è nulla l'assegnazione del lavoratore a mansioni proprie di una qualifica superiore". Come indicato nella stessa sentenza: "l'espletamento di mansioni superiori da parte di dipendenti pubblici contrattualizzati, al di fuori di ipotesi tassativamente previste, è vietato dal D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, all' art. 56,

³ Invero, l'assegnazione di posizioni dirigenziali a un funzionario può avvenire solo ricorrendo al secondo modello, cioè all'istituto della reggenza, regolato in generale dall'art. 20 del d.P.R. 8 maggio 1987, n. 266 (Norme risultanti dalla disciplina prevista dall'accordo del 26 marzo 1987 concernente il comparto del personale dipendente dai Ministeri). La reggenza si differenzia dal primo modello perché serve a colmare vacanze nell'ufficio determinate da cause imprevedibili, e viceversa si avvicina ad esso perché è possibile farvi ricorso a condizione che sia stato avviato il procedimento per la copertura del posto vacante, e nei limiti di tempo previsti per tale copertura.

nel testo sostituito dal D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 80, art. 25, e successivamente modificato prima dal D.Lgs. 29 ottobre 1998, n. 387, art. 15 e poi dal D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 52, con conseguente nullità dell'atto di conferimento illegittimo. Come già osservato nella richiamata pronunzia, "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".

Siamo quindi di fronte ad un'ipotesi di nullità dell'atto amministrativo di nomina che quindi porta a delegittimare il soggetto che ricopre la carica di dirigente. Ipotesi di nullità evidenziata in un ricorso avente ad oggetto, come per i precedenti, l'annullamento della selezione pubblica.

A questo punto è importante capire dove si colloca quanto accaduto. Siamo all'interno del diritto amministrativo, non vi è dubbio. In particolare ci riferiamo all'Agenzia delle Entrate, agli uffici delle Dogane, organi del Ministero dell'Economia e delle Finanze deputati a compiti specifici in relazione alle attività di accertamento tributario.

Siamo, quindi, al cospetto di un illecito amministrativo in campo tributario.

2. Primo commento della Corte di Cassazione

Esponendo a questo punto le considerazioni indicate nella sentenza 37/2015 della Corte di cassazione richiameremo volontariamente alcuni passaggi che ribadiscono ulteriormente i principi già riconosciuti prima dal TAR e successivamente sia dal Consiglio di Stato che dalla stessa Corte di cassazione. Detti principi espressi nell'ordinanza di rimessione e nella sentenza con fermezza saranno poi portati a sostegno di

una interpretazione nomofilattica della norma, in coerenza con le prescrizioni costituzionali ed europee.

Tralasciamo volutamente quelli che sono i vizi attinenti all'uguaglianza, che sono pur sempre vizi determinanti per il buon andamento dell'amministrazione pubblica. In questa sede, per non rischiare di eccedere l'oggetto di interesse, occorre richiamare esclusivamente tutti quegli spunti idonei ad incidere sul rapporto formale e sostanziale tra l'Amministrazione finanziaria ed il Contribuente. Ed allora si rilevano i seguenti periodi della sentenza: *"Si assume in sintesi, anche mediante richiami alla giurisprudenza costituzionale (ex plurimis, sentenza n. 205 del 2004), 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». La forma concorsuale esige – secondo il rimettente – che non siano introdotte arbitrarie ed irragionevoli restrizioni nell'ambito dei soggetti legittimati alla partecipazione, ed in particolare che, pur non essendo preclusa la previsione per legge di condizioni di accesso intese a favorire il consolidamento di pregresse esperienze lavorative maturate all'interno di un'amministrazione, non sia dato luogo, salvo circostanze eccezionali, a riserva integrale dei posti disponibili in favore del personale interno, né a scivolamenti automatici verso posizioni superiori, senza concorso o comunque senza adeguate verifiche attitudinali. Inoltre, il passaggio ad una fascia funzionale superiore comporterebbe l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate e sarebbe esso stesso soggetto, pertanto, quale forma di reclutamento, alla regola del pubblico concorso (è citata la sentenza di questa Corte n. 194 del 2002)."*

Ed ancora si legge: *"A fronte di questi principi, la norma impugnata consentirebbe invece a funzionari privi della relativa qualifica, di essere destinatari, senza aver superato un pubblico concorso, di incarichi dirigenziali, quindi di accedere allo svolgimento di mansioni proprie di*

un'area e di una qualifica afferente ad un ruolo diverso nell'ambito dell'amministrazione.

...l'elusione della regola del pubblico concorso determinerebbe un vulnus al principio del buon andamento della pubblica amministrazione,: infatti, rappresentando il concorso la forma generale ed ordinaria di reclutamento per il pubblico impiego, esso costituisce un meccanismo strumentale al canone di efficienza dell'amministrazione e, dunque, attuativo del principio del buon andamento. In terzo luogo, è prospettata una violazione degli artt. 3 e 97, primo comma, Cost., in relazione ai principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa, poiché, permettendo l'attribuzione di incarichi a funzionari privi della relativa qualifica, la norma censurata consentirebbe la preposizione ad organi amministrativi di soggetti privi dei requisiti necessari, determinando una diminuzione delle garanzie dei cittadini che confidano in una amministrazione competente, imparziale ed efficiente.

3. Punto di vista dell'Amministrazione finanziaria

Il punto di vista dell'Amministrazione finanziaria, del Ministero dell'Economia e delle Finanze, fino ad arrivare al Presidente del Consiglio dei Ministri ed alla stessa Avvocatura dello Stato, invece, è stato sin dall'inizio radicalmente opposto.

Sino alla sentenza di Cassazione n. 37/2015 si oppongono fermamente a tutti i vizi rilevati sin dalle prime sentenze del TAR. Si oppongono al riconoscere come operanti al di fuori degli schemi legislativamente presenti, le previsioni dell'articolo 24 del Regolamento dell'Amministrazione finanziaria; si oppongono quindi nello specifico ad ogni rilievo inerente l'attribuzione a funzionari di mansioni superiori, alle contestazioni in merito alla carenza dei requisiti affinché sia possibile richiamare l'istituto della reggenza. Si oppongono, infine, alle contestazioni rivolte in merito alle errate previsioni dei

due bandi di selezione pubblica per il reclutamento di figure dirigenziali.

Si tratta a dire il vero di un'opposizione non supportata da fatti concreti e non idonea a "smontare" le solide accuse promosse. Non pare condivisibile, infatti, contestare la denuncia di assenza dei requisiti di straordinarietà e temporaneità, omettendo di considerare da una parte il mancato uso dell'istituto della delega e dall'altra una evidente reiterata (ed illecita) nomina di personale non qualificato per l'assegnazione di posizioni dirigenziali.

Inoltre non viene considerata l'evidente mancata attivazione (immediata) di procedure concorsuali rivolte alla ricerca di personale idoneo ed adeguatamente formato.

4. Punto di vista della prevalente giurisprudenza di legittimità

A questo punto, dopo aver tracciato il quadro complessivo che ha segnato il verificarsi di un vizio formale (e sostanziale), vediamo come si è mossa la Corte di cassazione in riferimento, questa volta, alle specifiche contestazioni in campo tributario.

La giurisprudenza di legittimità maggioritaria, purtroppo, si è mostrata avversa a ricollegare i vizi accertati nella sentenza di Cassazione n. 37/2015 a motivi di nullità o annullabilità dell'atto impositivo.

Due sono i principi che emergono leggendo le sentenze emanate. Il principio di tutela dell'affidamento ed il principio della continuità dell'azione amministrativa, mediante il richiamo al funzionario di fatto.

Si legge a tal proposito: *"competere al titolare dell'ufficio, quale organo deputato a svolgere le funzioni fondamentali, ovvero ad un impiegato della carriera direttiva da lui delegato nell'esercizio dei poteri organizzativi dell'ufficio, la funzione di sottoscrivere gli avvisi, indipendentemente dal ruolo dirigenziale eventualmente*

ricoperto, la cui appartenenza esaurisce i propri effetti nell'ambito del rapporto di servizio con l'amministrazione".

La Corte propende sostanzialmente per l'assimilazione dell'atto di accertamento ad un atto amministrativo vincolato, richiamandone quindi i requisiti essenziali.

Si tratta però di una valutazione che confligge con le caratteristiche proprie dell'avviso di accertamento

Discorso a parte, infatti, può essere fatto per altri atti il cui contenuto è totalmente disciplinato dalla legge; atti quali la cartella di pagamento ad esempio.

La Cassazione, forse a volte a causa dei motivi effettivamente devoluti, si è limitata a statuire in merito alle caratteristiche contenutistiche della delega ed ai requisiti del soggetto delegato.⁴ Nulla dicendo riguardo al soggetto delegante e laddove si sia dovuta pronunciare in merito, richiamando il concetto di atto amministrativo vincolato. Inoltre, e questo sarà un aspetto che approfondiremo nel successivo paragrafo di analisi normativa, la Corte di cassazione sostiene con fermezza anche l'inapplicabilità degli articoli 21-*septies* e 21-*octies* della Legge 241/1990 agli atti tributari.

5. Analisi normativa

A questo punto veniamo all'analisi del dato normativo e quindi all'interpretazione - si spera più oggettiva possibile - del dato testuale. Sarà un'interpretazione focalizzata esclusivamente sulla rilevanza e le relative conseguenze del vizio di mancata qualifica dirigenziale del soggetto delegante. Non verranno analizzati i vizi riferiti al contenuto della delega oppure ai requisiti del soggetto delegato. Non sono questi, infatti, i vizi ricollegati alla sentenza di Cassazione n.

37/2015.

Partendo quindi dall'assunto che il dirigente coinvolto nella sentenza appena richiamata è a tutti gli effetti un dirigente illegittimo il cui atto di nomina, come indicato nel D.Lgs. 165/2001, è atto nullo.

Dobbiamo chiederci se tale invalidità, nel processo di formazione di un atto amministrativo tributario, sia fonte di motivo di nullità a sua volta dell'atto stesso.

La Legge 241/1990 "*Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*" detta le principali linee guida a cui l'attività amministrativa deve attenersi, specificando i principi su cui si regge il procedimento amministrativo, il ruolo del responsabile del procedimento, fino ad arrivare a disciplinare i casi di efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo.

In particolare, nelle sentenze della Corte di cassazione numero 22803/2015 e la numero 25017/2015 si leggono nella parte dei motivi, due periodi che sono, ad avviso dello scrivente, in palese contraddizione.

Nella sentenza n. 25017/2015 la Corte esprime chiaramente la non applicabilità al procedimento tributario delle disposizioni degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* comma 1 della Legge 241/1990 ma al tempo stesso richiama la piena operatività dell'articolo 21-*octies* comma 2⁵. Si affer-

⁵ *"Nella fattispecie comunque trova applicazione il principio della conservazione dell'atto amministrativo di cui alla L. n. 241 del 1990, art. 21 octies, comma 2, ricorrendone i presupposti, in quanto è palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato." ... "Appare poi non pertinente il richiamo all'art. 21 octies, comma 2, (relativo alla annullabilità del provvedimento), introdotto nella L. n. 241 del 1990, dalla L. 11 febbraio 2005, n. 15, art. 14, comma 1 (unitamente all'intero capo 4bis dal titolo "efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo, revoca e recesso"); secondo cui "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".*

Sembra infatti al Collegio che non essendo applicabile al diritto tributario il principio di cui all'art. 21 octies, comma 1, deve escludersi anche l'applicazione del secondo comma

⁴ Cassazione n. 22800/2015, 24492/2015, 25280/2015, 281/2016.

ma poi che il diritto tributario rappresenta una specialità del diritto amministrativo, trovando quindi applicazione prima la norma speciale e poi quella generale, negando però l'applicazione di quanto indicato nell'articolo 21-*octies* (che prevede casi di annullabilità) senza che vi sia una norma speciale che contraddica le disposizioni ivi contenute.

La sentenza n. 22803/2015 si spinge addirittura oltre, collegando questa volta la sanzione di nullità alla tipologia di impugnazione propria del processo tributario, declassando quindi i principi della L. 241/1990 a cui il processo tributario deve obbligatoriamente rifarsi. Inoltre, sembra far trasparire una mancata contestazione sul punto su cui, quindi, diventa agevole non rispondere con puntualità senza che da ciò derivi vizio della sentenza impugnabile.⁶

che del primo costituisce una deroga, giustificata proprio dalla circostanza che - nel diritto amministrativo "comune" ogni illegittimità dell'atto ne determina invalidità.

Nel diritto tributario, invece, ogni nullità discende o da una specifica indicazione della legge, che ha valutato la gravità della violazione, o dalla violazione di un qualche principio fondamentale dell'ordinamento. Dunque è normativamente escluso che la illegittimità sia irrilevante e quindi risulti "palese che il contenuto dispositivo dell'atto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato". Del resto, non appare indifferente che un atto complesso come l'accertamento tributario sia emesso da un funzionario privo della necessaria qualifica, e quindi - deve presumersi - della necessaria capacità tecnica.

La applicabilità dell'art. 21 octies, appare anche esclusa dalla circostanza che la illegittimità degli atti tributari è colpita (quando lo è) con una sanzione qualificata di nullità e non di annullabilità (come invece previsto dall'art. 21 octies, comma 1).

Si soggiunge che nella, invero non numerosa, giurisprudenza di questa Corte che richiama l'art. 21 octies, comma 2, tale citazione appare un non necessario obiter in quando per sorreggere l'affermazione secondo cui la violazione di legge in cui è incorsa la Amministrazione non determina la nullità dell'atto non appare necessario invocare la norma in questione".

⁶ *"...Questa Corte ha già affermato che "alla sanzione della "nullità" comminata dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 3, all'avviso di accertamento privo di sottoscrizione, delle indicazioni e della motivazione di cui al precedente comma 2, o ad al quale non risulti allegata la documentazione non anteriormente conosciuta dal contribuente, al pari delle altre norme che prevedono analoghe ipotesi di "nullità" degli atti tributari nelle diverse discipline d'imposta, non è direttamente applicabile il regime normativo di diritto sostanziale e processuale dei vizi di "nullità" dell'atto amministrativo - che hanno trovato riconoscimento positivo nella L. n. 241 del 1990, art. 21 septies e sistemazione processuale nel D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, art. 31, comma 4, (CPA) nell'autonoma azione di accertamento della nullità*

Dall'analisi delle sentenze appena richiamate, quindi, non si può desumere, a parere dello scrivente, un'interpretazione coerente con il dato normativo.

In merito alla annullabilità, le previsioni dell'articolo 42 del DPR 600/1973 non si pongono in contrasto con le disposizioni dell'art. 21-*octies* della L. 241/1990.

Invece, il secondo comma dello stesso articolo non può essere richiamato in quanto l'atto tributario di accertamento non ha le caratteristiche di atto amministrativo vincolato.

La Legge 15/2005 "*Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa*" introduce, tra le altre, le ipotesi di nullità ed annullabilità dell'atto amministrativo, prevedendone esplicitamente i casi.

Sappiamo che la Legge 241/1990 è in molti casi richiamata in sede d'impugnativa per la denuncia di altri vizi che possono colpire l'azione amministrativa. La questione, quindi, dell'applicabilità o meno dell'articolo 21-*octies* della Legge 241/1990 al procedimento tributario nasce dall'esigenza di individuare non solo i vizi denunciabili in sede di contenzioso, ma anche di trovare le risposte valide e sostenibili contro la tendenza degli uffici e della giurisprudenza di

sottoposta a termine di decadenza, e nella attribuzione del potere di rilevazione "ex officio" da parte del Giudice amministrativo-, atteso che l'ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo, con il quale è in rapporto di "species ad genus", potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo, la scelta operata dal Legislatore, nella sua piena discrezionalità politica, di ricomprendere nella categoria unitaria della "nullità tributaria" indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullabilità, dovendo essere gli stessi tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in difetto del quale il provvedimento tributario - pure se affetto da vizio "nullità" - si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta. ..."

legittimità a contestare i vizi derivanti dall'illegittimità del dirigente delegante, invocando il principio di non annullabilità dell'avviso di accertamento.

Cosa si intende, allora, per atto vincolato, a cui si fa ricongiungere l'applicazione del secondo comma dell'articolo 21-*octies* e il principio di non annullabilità dell'avviso di accertamento?

L'atto vincolato o "*atto a contenuto vincolato*" si ha in tutti quei casi in cui la legge, incidendo rigidamente sulla predeterminazione del contenuto dell'atto amministrativo ed individuando tutti gli elementi da acquisire ai fini della sua emissione, assumerà un ruolo preponderante rispetto all'attività dell'autorità amministrativa, non lasciando alcun margine di discrezionalità in capo al soggetto deputato, ai sensi dell'articolo 6 della citata Legge 241/1990⁷ che ha il compito di valutare, accertare, proporre, emanare l'atto amministrativo. Secondo la previsione dell'atto a contenuto vincolato, il compito del "*responsabile del procedimento*" sarà limitato alla coincidenza tra fattispecie concreta e quella ipotizzata dalla norma. L'atto amministrativo non sarà altro che quello determinato

dall'*an* e vincolato nel suo contenuto.

Ma tali caratteristiche sono proprie degli atti di diritto tributario? Se sì, sono proprie di tutti gli atti di diritti tributario?

La risposta pare essere meno semplice di quel che si pensa. Infatti, atto di natura vincolata può essere la cartella dell'agente della riscossione, che ha natura meramente esecutiva in quanto l'atto di riscossione è atto meramente riproduttivo de ruolo avente un contenuto predeterminato per legge e che quindi, malgrado il vizio di forma o di procedimento, non potrebbe essere differente da quello individuato per legge. La sentenza condivisibile su questo punto è la n. 25773/2014 nella quale si legge "*la cartella di pagamento è un atto a contenuto vincolato rispetto al quale l'agente della riscossione è privo di qualsivoglia potere discrezionale in relazione all'attività svolta*". In questo caso, quindi, l'illegittimità dell'atto di nomina del dirigente, determinerà la nullità dell'atto di nomina stesso ma non avrà alcun effetto in merito alla validità della formazione dell'atto amministrativo tributario.

Tesi, questa, che non può essere sostenuta per l'avviso di accertamento. Richiamando la sentenza di Cassazione n. 3142/2014 si legge chiaramente, invece, che non si può ricondurre ogni tipologia di atto tributario all'interno della categoria di atto vincolato, essendovi anche "*atti paritetici, atti di citazione, atti di accertamento che implicano esercizio della c.d. discrezionalità tecnica e che, se possono essere vincolati nell'an, non necessariamente vengono emessi con contenuto dispositivo predeterminato ex lege in quanto: a) possono presentare margini di valutazione tecnica nella rilevazione ed accertamento del fatto presupposto cui la legge ricollega l'esigenza di provvedere; b) condizionano in modo variabile il loro contenuto dispositivo in relazione alle diverse caratteristiche e qualificazioni giuridiche del fatto presupposto come in concreto rilevato. L'atto impositivo...*

7 **Articolo 6. (1)**
(Compiti del responsabile del procedimento)

1. Il responsabile del procedimento:
- valuta, ai fini istruttori, le condizioni di ammissibilità, i requisiti di legittimazione ed i presupposti che siano rilevanti per l'emanazione di provvedimento;
 - accerta di ufficio i fatti, disponendo il compimento degli atti all'uopo necessari, e adotta ogni misura per l'adeguato e sollecito svolgimento dell'istruttoria. In particolare, può chiedere il rilascio di dichiarazioni e la rettifica di dichiarazioni o istanze erranee o incomplete e può esperire accertamenti tecnici ed ispezioni ed ordinare esibizioni documentali;
 - propone l'indizione o, avendone la competenza, indice le conferenze di servizi di cui all'articolo 14;
 - cura le comunicazioni, le pubblicazioni e le notificazioni previste dalle leggi e dai regolamenti;
 - adotta, ove ne abbia la competenza, il provvedimento finale, ovvero trasmette gli atti all'organo competente per l'adozione. L'organo competente per l'adozione del provvedimento finale, ove diverso dal responsabile del procedimento, non può discostarsi dalle risultanze dell'istruttoria condotta dal responsabile del procedimento se non indicandone la motivazione nel provvedimento finale. (2)
- (1) Articolo così modificato dall'art. 21, L. 11 febbraio 2005, n. 15.
(2) Lettera così modificata dall'art. 4, L. 11 febbraio 2005, n. 15.

tuttavia non può ritenersi vincolato nel quid⁸ riducendo l'elemento di vincolatività dell'atto quanto all'an, ossia al generale dovere dell'Amministrazione finanziaria di esercitar le proprie attribuzioni svolgendo i controlli, le verifiche, le ispezioni, accessi necessari all'accertamento dei tributi e quanto al quid agli effetti giuridici degli avvisi di accertamento e rettifica, quali strumenti idonei a costruire il credito erariale in presenza del presupposto impositivo: la pretesa tributaria formalizzata nell'avviso di accertamento o rettifica, in quanto atto a contenuto variabile ... non pare quindi rispondere alla fenomenologia dell'atti a contenuto vincolato che è configurabile <<allorché non soltanto la scelta di emanazione o meno dell'atto ma anche il suo contenuto siano rigidamente predisposti da una norma o da altro provvedimento sovra ordinato, sicché all'Amministrazione finanziaria non residui alcuna facoltà di scelta tra determinazioni diverse>>".

Nonostante i chiari riferimenti normativi e giurisprudenziali, però, non è possibile fermarsi a differenziare l'atto vincolato dall'atto non vincolato per avere ragione dell'esito di nullità riguardo il vizio del dirigente illegittimo.

Va allora richiamata la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea che, ricordando a sentenza *Kamino*, sentenza 03/07/2014, causa C-129/13, richiede una effettiva sostanzializzazione del vizio richiamato ed idoneo ad incidere sulla validità dell'atto.

Vanno allora richiamati gli effetti pregiudizievoli che il vizio ha realmente e concretamente generato. Si può richiamare la giurisprudenza relativa alla mancata attivazione del diritto al contraddittorio preventivo ad esempio, senza però sconfinare in quelle eccezioni meramente pretestuose.

In questo caso, allora, il giudice sarà tenuto ad esaminare gli effetti del vizio denunciato e sarà

tenuto, allora, a prendere in considerazione il vizio di cui all'articolo 28-*octies* e a procedere all'annullamento dell'atto.

6. Conclusioni e spunti riflessivi

Possiamo allora concludere che non è corretto ritenere che l'illegittimità degli atti di nomina non determini conseguenze ai fini della invalidità degli atti relativi (almeno) agli accertamenti tributari. E' necessario però prestare attenzione alle motivazioni che si inseriscono nel ricorso tributario, ricordandosi di evidenziare la carenza di legittimazione in capo al soggetto delegante, in coerenza con l'orientamento della Corte di Giustizia Europea che richiede il richiamo a conseguenze ulteriori che hanno leso i principi costituzionalmente ed euro garantiti.

Molte ragioni sostanziali del vizio ci vengono fornite dallo stesso TAR, dal Consiglio di Stato e dalla Cassazione stessa nella sentenza n. 37/2015. Si tratta di principi costituzionali che sono stati lesi dalle reiterate nomine effettuate mediante Delibere del Comitato di gestione dell'Amministrazione finanziaria e dall'utilizzo dell'articolo 24 del Regolamento dell'Agenzia fiscale e che incidono fortemente sulla professionalità del soggetto preposto alla delega ed al buon andamento dell'agire pubblico.

Ci si lascia, infine, con un ulteriore quesito: se è vero che è utile dare una sostanzializzazione al vizio tributario, quali ulteriori spunti si possono portare in merito all'atto di natura non solo accertativa ma anche impositiva, laddove vi sia un vizio anche solo formale, che possa minare la validità di una parte dello stesso atto? Ad avviso dello scrivente, lo spunto appena promosso può avere vita propria ed affiancarsi alle possibili contestazioni di natura sostanziale che pure esistono e vanno fatte valere in sede contenziosa.

⁸ Se il potere viene esercitato il contenuto dispositivo è conoscibile *ex ante*, in quanto interamente predeterminato *ex lege*.

E' legittima la Giurisdizione Speciale in funzione di cui si reggono le decisioni delle Commissioni Tributarie e migliaia di "giudici" nominati ?

*Commento a Corte Costituzionale, Ordinanza n.227 del 20 ottobre 2016***



di Romeo Romei
Dottore Commercialista

1. Le effettive eccezioni di illegittimità costituzionale

Le recentissime dispute sulla presunta illegittimità dei cosiddetti "giudici tributari", deriva dalla più generale norma introduttiva delle Commissioni Tributarie¹, struttura avulsa dall'Ordinamento Giudiziario Ordinario, illegittimamente avulsa, ed elusiva delle disposizioni Costituzionali. Il fulcro, checché ne dicano eccettori superficiali che eccepiscono la terzietà e la soggezione economica - pure fondate ma pare non sufficienti per la Corte Costituzionale² - ma l'art. 102 della Costituzione, che trascina appresso altre macroscopiche violazioni, colpevolmente non rilevate finora dagli Organi che detengono il Diritto-Dovere di applicazione della funzione nomofilattica delle Leggi.

La violazione è introdotta dalla "*induzione al destinatario ad adire quale giurisdizione competente, la Commissione Tributaria*".

In effetti, l'Agenzia delle Entrate indica nel contesto degli avvisi, la giurisdizione che la medesima "*si è scelta*" per dirimere le liti che scaturiscono dalle *provocatio ad opponendum*, che ha indirizzato ai contribuenti. Il Ministero delle Finanze estende l'azione di controllo alle Agenzie delle Entrate, ed il Ministero delle Finanze nomina e gestisce l'Organo preposto al giudizio. L'incanalazione verso un giudice prescelto soggettivamente, è dolosa ed illegittima costituzionalmente, stante la dominante disposizione dell'art. 25 della Costituzione, la cui deroga è la scelta di creare una deviata giurisdizione speciale, peraltro vietata dal secondo comma dell'art. 102: "*Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge.*"

** = Abbiamo ritenuto di inserire il contributo del Dott. Romei nella sezione "Giurisprudenza" per i richiami che l'articolo fa alla recente Ordinanza della Corte Costituzionale del 20 ottobre 2016 n. 227 sulla questione dell'indipendenza dei Giudici Tributaristi.

Il contributo del Dott. Romei è invece centrato, come capirà bene il lettore, su un'altra questione: quella del divieto di istituire giudici speciali. Volevamo tuttavia riportare l'importante Ordinanza nel nostro approfondimento mensile e abbiamo preso spunto da questo articolo, il più vicino al tema trattato dalla Corte e con espressi riferimenti all'Ordinanza medesima. (N.D.R.)

1 DPR 636 /1973.

2 O. 227 /2016.

L'Agenzia delle Entrate ha distolto il contribuente dal giudice naturale. I risultati decisori portano alle aspettative unilaterali e non alla imparziale pronunzia come nel caso di specie, poiché l'organismo giudicante è privo di terzietà. Qui, la dimostrazione sta nelle interpretazioni contrarie ai disposti di Legge sulle notificazioni, con cui, l'esame soggettivo consente di convalidare atti altrimenti inesistenti in maniera decisiva!

La garanzia del giudice naturale implica che sia solo la legge a dettare i criteri in base ai quali individuare, prima del giudizio, il giudice competente, inteso sia come tribunale sia come singolo. In ordine al primo aspetto vengono in rilievo i parametri della materia e del valore nonché del territorio. In ordine al secondo aspetto, l'assegnazione dei singoli giudizi avviene sulla scorta di tabelle predisposte dal Presidente del Tribunale in base a criteri predeterminati.

La rigida applicazione del principio del giudice naturale, tuttavia, potrebbe condurre al risultato, che la legge vuole evitare, di incardinare il giudizio davanti ad un organo non imparziale. Per evitare ciò la legge prevede specifici istituti che sono l'incompatibilità, l'astensione e la ricusazione. Da qui il ricorso all'istituto della revocazione adottato in questo procedimento.

2. La illegittima istituzione della giurisdizione speciale

E' illegittimo il giudizio di questa giurisdizione, poiché:

- ✓ illegittima è stata la istituzione delle commissioni tributarie in generale;
- ✓ Illegittime sono le nomine dei giudici tributari;

Entrambe le istituzioni costituiscono violazione alla Costituzione.

Analisi - Costituzione, art. 102 : *"La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario. Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari, sezioni specializzate per determinare materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura. La Legge regola i casi e le forme della partecipazione diretta del Popolo all'amministrazione della Giustizia".*

2.1 Le norme che violano la Costituzione

D.Lgs 546/1992, art. 1: *"La giurisdizione tributaria (una evidente giurisdizione speciale) è esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'art 1 del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1992, n. 545.*

2. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.

D.Lgs 545/1992, art. 1 – primo comma: *"Gli organi di giurisdizione in materia tributaria previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, sono riordinati in commissioni tributarie provinciali, aventi sede nel capoluogo di ogni provincia, (territorialmente diverso dal contesto Ordinario di giurisdizione) ed in commissioni tributarie regionali, aventi sede nel capoluogo di ogni regione. Fino al 31 dicembre 1996, sezioni delle commissioni provinciali e regionali possono essere ubicate, ove occorra, presso le sedi delle attuali commissioni di primo e di secondo grado. Entro il 31 dicembre 1993, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del Tesoro e con il Ministro di grazia e giustizia, in relazione alle esigenze di reperimento dei locali, sono individuate dette sezioni le quali costituiscono mera articolazione interna delle commissioni non rilevante ai fini della competenza e della validità degli atti processuali. Con decreto del presidente della commissione provinciale o regionale sono determinati i criteri e le modalità di funzionamento delle sezioni"* (sfugge ad ogni soggezione del Ministero della Giustizia e del Consiglio Superiore della Magistratura).

Analisi del contrasto alla Costituzione. Ove la Costituzione (art. 102) stabilisce che *"La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario"*, e che *"Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari, sezioni specializzate per determinare materie"* si deve leggere che la funzione giurisdizionale è unica, controllata da apposito Organo (Ministero della Giustizia, Consiglio Superiore della Magistratura) per garanzie di funzionamento e di rispondenza dei Giudici all'Ordinamento univoco stabilito dalla Costituzione sottraendo opportunamente i Giudici medesimi a dipendenze che influiscano sulla inderogabile libertà ad emettere decisioni in piena autonomia. E che, pertanto, la combinata normativa di cui ai DD.LLgs. 545 e 546 /92 è stata emessa in violazione di dettato Costituzionale.

Costituzione – art. 106: *"Le nomine dei magistrati hanno luogo per concorso. La legge sull'ordinamento giudiziario può ammettere la nomina, anche elettiva, di magistrati onorari per tutte le funzioni attribuite a giudici singoli"*. Questo disposto impone il "concorso", ed è fin troppo evidente che, in difetto, la "nomina" spoglia e gestita dal Ministro delle Finanze, non possa conferire al soggetto di cui alla eccepita norme riportate dei DD.Lgs 545 e 546 /1992 (prima ancora DPR 636 /1972) la qualifica che si acquisisce unicamente con la rituale formalità concorsuale. Oltre alla illegittimità delle istituite Commissioni Tributarie in violazione dell'art. 102, anche i soggetti che ne sono stati chiamati a far parte, sono illegittimi.

La norma istitutiva delle Commissioni Tributarie, introdotta nel 1973, con la riforma tributaria (DPR 636 / 1972) ha derogato arbitrariamente da questi principi in maniera decisa e determinante - a parziale vantaggio dell'accertatore e per contro, a danno dei contribuenti. L'istitu-

zione delle commissioni tributarie con il DPR 636 del 1972 è stata in sovrappiù una violazione aperta e chiara dell'art. 25 della Costituzione *"Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge"*.

Palese e degno di eccezione, il disposto nel contesto degli atti sostanziali dall'Agenzia delle Entrate e dell'Agente della Riscossione, allorquando indicano (illegittimamente) la giurisdizione cui rivolgere opposizioni.

Ed è ancora palese che la giurisdizione sia unicamente quella stabilita dall'art. 102, e la istituzione di un organo giudiziario al di fuori della giurisdizione stabilita costituzionalmente sia la formulazione illegittima di Leggi in violazione della Costituzione.

La modificazione (parziale, non sostanziale) avvenuta con i Decreti Legislativi 545 e 546 del 1992, non ha portato al riavvicinamento (almeno) al superiore ordinamento Costituzionale, solo incidendo su alcuni modi procedurali, la cui analisi non è di questa trattazione. E' invece strettamente legato alla perdurante illegittimità per cui quest'appellante impugna la decisione l'interesse a veder riconoscere la nullità del giudizio che lo riguarda, illegittimamente adottato, poiché scaturito dalla pronuncia di organo non conforme al dettato costituzionale, anzi in violazione dei principi costituzionali, subendo una pronuncia in danno!

Caratteri inderogabili che devono animare i giudizi devono stare nell'evidenza della terzietà, della imparzialità e nell'indipendenza (art. 111, Cost.). La mancanza dell'evidenza di queste caratteristiche di garanzia per le parti, attore e convenuto, determina la nullità del giudizio, ed è questo l'interesse dell'appellante alla prosecuzione in sede legittima del processo, oltre che, in linee generali, determina la illegittimità nell'istituzione degli organi della giustizia tributaria:

- ✓ distaccando illegittimamente la giusta dipendenza (Ministero della Giustizia, C.S.M.),
- ✓ Illegittima "nomina" di soggetti giudicanti in luogo di prescritti vincitori di concorso (106),
- ✓ Illegittima astrazione e sottrazione dal contesto giurisdizionale ordinario (25),

Per questo motivo, avendo subito un giudizio che in ogni caso è fondatamente ancorato a violazione di determinati principi da parte dell'Agenzia delle Entrate e della società appaltante della Riscossione, e che le medesime due controparti, inoltre, risultano indiscutibilmente legate finanziariamente ed economicamente al contesto cui gli stessi giudici appartengono, il ricorrente, viene a chiedere la nullità dei giudizi dell'intero processo, e del procedimento iniziato dalla pretesa ma invalido tentativo della notifica dell'avviso di accertamento.

3. L'obbligo della astensione. Occasione per la rilevazione degli illeciti.

Oltre quanto rilevato che è comunque motivo per cui Agenzia delle Entrate e giudici tributari esaminino i motivi delle violazioni incidenti, emerge anche la soggezione delle nomine e del trattamento economico.

E' quindi auspicabile che la responsabilità del soggetto investito della chiamata a giudicare, induca all'esame del conflitto sulla indipendenza e sulla soggezione indiscutibile nel legame economico del rapporto parasubordinato con una delle parti in causa. Non bastasse, è il ricorrente a porre il quesito.

a. D.Lgs 546/ 92– art. 6

1. L'astensione e la ricsuzione dei componenti delle commissioni tributarie sono disciplinate dalle disposizioni del codice di procedura civile in quanto applicabili.
2. Il giudice tributario ha l'obbligo di astenersi e puo' essere ricsuato anche nel caso di cui all'art. 13, comma 3, e in ogni caso in cui abbia o abbia avuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti.
3. Sulla ricsuzione decide il collegio al quale appartiene il componente della commissione tributaria ricsuato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro della stessa commissione designato dal suo presidente.

b. D. Lgs 545 – art. 13

1. Il Ministro delle finanze con proprio decreto di concerto con il Ministro del tesoro determina il compenso fisso mensile spettante ai componenti delle commissioni tributarie.
 2. Con il decreto di cui al comma 1, oltre al compenso mensile viene determinato un compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito, anche se riunito ad altri ricorsi, secondo criteri uniformi, che debbono tener conto delle funzioni e dell'apporto di attività di ciascuno alla trattazione della controversia, compresa la deliberazione e la redazione della sentenza, nonché, per i residenti in comuni diversi della stessa regione da quello in cui ha sede la commissione, delle spese sostenute per l'intervento alle sedute della commissione. Il compenso è liquidato in relazione ad ogni provvedimento emesso.
 3. La liquidazione dei compensi è disposta dalla direzione regionale delle entrate, nella cui circoscrizione ha sede la commissione tributaria di appartenenza ed i pagamenti relativi sono fatti dal dirigente responsabile della segreteria della commissione, quale funzionario delegato cui sono accreditati i fondi necessari.
- 3-bis. I compensi di cui ai commi 1, 2 e 3 sono cumulabili con i trattamenti pensionistici e di quiescenza comunque denominati.

c. In sovrappiù, ove la Costituzione non costituisca il baluardo ed il binario dei comportamenti giudiziari:

CARTA DEI DIRITTI FONDAMENTALI
DELL'UNIONE EUROPEA
(2000/C 364/01)

CAPO VI

GIUSTIZIA

Articolo 47

Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale

Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente (111 Cost.), pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, preconstituito per legge (25 Cost.). Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia.

Articolo 48

Presunzione di innocenza e diritti della difesa

1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata.
2. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato.

L'art. 48 ora citato e riportato riguarda la presunzione di innocenza, ed il principio adottato nei procedimenti penali, può essere assimilato ad ogni procedimento in cui veda un soggetto che possa essere imputato o parte processuale passiva in altra condizione, compreso il processo tributario. Ora l'equazione "innocente" – "contribuente accertato" può stare nei limiti dell'accostamento tra la sanzione penale e la sanzione tributaria. Per questo motivo, il ricorrente fino alla consecuzione dei gradi di giudizio consentiti, non può essere conside-

rato "colpevole di evasione fiscale" fino a legale prova definitiva. Non è il caso dell'appellante P.F. Immobiliare srl, che ha subito in corso di trattazione, ogni tipo di aggressione alla integrità patrimoniale della azienda, mediante iscrizione a ruolo provvisoria, iscrizione di ipoteca e pignoramento, a tal punto che la stabilità finanziaria ed economica è messa in pericolo, proprio quel pericolo che il contesto normativo interno ed esterno, nazionale ed europeo, intende evitare. E non è stato evitato, anche per la violazione proprio dell'art. 48 citato.

4. Il fermento nazionale continuo ignorato dal Parlamento

E' opportuno e degno di nota far conoscere che è stata presentata alla Camera dei Deputati la proposta di legge delega n. 3734 per la "*soppressione delle commissioni tributarie provinciali e regionali e per l'istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i tribunali ordinari*"

La storia dei tentativi nel tempo.

Queste fattispecie che sembrano nuove, non rappresentano tuttavia, un fatto sorprendente, poiché è noto che la illegittimità della formazione di Organi giudicanti, per così dire, estranei al Sistema Giurisdizionale Ordinario, è stata "tentata" anche in passato, ma respinta in sede di legiferazione, purtroppo non adeguatamente esaminata nei casi del DPR 636 del 1972, ed i seguenti DD.Lgs 545 e 546 del 1992, entrati a regime nel 1996, tuttora imperanti.

1949

L'avvocatura dello Stato pubblica una corposa relazione nella Rassegna Mensile (ottobre) e si esprime chiaramente contro le "deficienze" del sistema del contenzioso tributario dell'epoca, affidando le questioni di Diritto al Foro Unico.

1955

Viene prospettato un Disegno di Legge, il n. 1942 a firma del Presidente del Consiglio (Antonio Segni), del Ministro delle Finanze (Giulio Andreotti) di concerto con il Ministro di Grazia e Giustizia (Aldo Moro). La presentazione è illustrata nella seduta della Camera dei Deputati del 13 dicembre.

D.D.L. 1942 / 1955

Articolo unico :

Per la soluzione delle controversie tributarie possono essere istituiti con Legge ordinaria organi di giurisdizione speciale.

1957

Il DDL resta al palo e viene nominata una Commissione composta da Parlamentari, presieduta dall'on.le Alfonso Tesauro, ed insediata nel febbraio del 1956. Viene sciolta nel giugno 1958, senza la pronuncia di varo della Legge ad articolo unico di cui alla proposta n. 1942, con giudizio negativo. In particolare la Commissione, udite le relazioni della Maggioranza (1942 A) e della Minoranza (1942 A bis), arriva a concludere il proprio favore di affidare alle Commissioni Tributarie (organo interno della P.A.) le piccole questioni di carattere estimativo, escludendo dai giudizi in Diritto la giurisdizione speciale, con demanzazione alla Giurisdizione Ordinaria.

In buona sostanza, il suddetto "articolo unico" del DDL 1942, esaminato per due anni e dibattuto in Parlamento e nella Commissione Parlamentare appositamente istituita, viene respinto.

NOTA di commento alla cronologia commentata.

Fu corretto l'approccio dei promotori del DDL 1942, assoggettato ad esame approfondita durata dal dicembre 1955 al giugno 1958, e l'abbandono di realizzazione in Legge del Disegno 1942, anche se appoggiato da autorevoli promotori, da la dimensione della illegittimità respinta.

Tale deve essere ancora oggi, poiché niente è cambiato nel dettato costituzionale, il rapporto di rispetto tra i contenuti del DDL 1942 e delle attuali norme in vigore DD.Lgs 545 e 546, "imposte" nel 1992, quale seguito aggiustativo di altra norma, il DPR 636 /72, della quale fu noto il contesto nella intelaiatura della cosiddetta "Riforma Tributaria" in funzione dal 1973.

L'impedimento alla approvazione del DDL 1942 /1955 ha gli stessi motivi che oggi si presentano in un disposto collegato e funzionante da anni. Ma il semplice decorso del tempo non dà l'acquisizione di legittimità. Anzi, espone la Pubblica Amministrazione alla soccombenza giurisprudenziale di atti e fatti giudicati nell'arco di un decorso retroattivo, per quanto applicabili impugnazioni sui giudicati pendenti o definitivi.

5. Il Giudice tributario non può ignorare l'illegittimità!

Il soggetto "nominato dal Ministro delle Finanze", e sotto del medesimo chiamato a giudicare atti emessi dalla branca di pubblica amministrazione di medesima dipendenza su questioni di ogni entità e sfondo, non può non sapere il contrasto giurisdizionale tra la composizione aggiunta delle commissioni tributarie, il divieto di istituire organi diversi dal giudice ordinario al di fuori del tribunale, la dipendenza cui è legato da nomina e retribuzione con riconosciuta qualità di lavoratore parasubordinato, e di operare una funzione giudiziaria per nomina, per il cui ruolo si è invece ammessi unicamente per concorso (106 Cost). Giudicare se stessi ed applicarsi il rispetto della Legge e della Costituzione, prima di ergersi a giudicare i cittadini che credono

nella giustizia.

Mi riferisco ora alla Ordinanza della Corte Costituzionale n. 227

Il rinvio del Giudice Montanari da Reggio Emilia ha due difetti fondamentali:

- 1 Nonostante l'astensione, il medesimo ha continuato ad esercitare la stessa funzione che Egli ha ricusato a sè medesimo, ed è una incoerenza inaccettabile e castrante;
- 2 La violazione del D.Lgs 545 /92 è dell'art. 1, ed è stato omissivo escludere la norma istitutiva dalla istanza di rinvio. C'è andato vicino.

Infine, scusatemi qualora abbia commesso qualche errore di battitura, ovvero abbia dimenticato qualche lettera, del resto il Sistema Giudiziario e la Politica, hanno dimenticato di applicare la Costituzione, il che è molto peggio!

Per l'emittente di fatture false illegittimo il sequestro per equivalente disposto per il risparmio di imposta conseguito dall'utilizzatore

Commento a Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza n. 43952 del 18 ottobre 2016



di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban

Avvocati Penalisti

In tema di fatture per operazioni inesistenti, con la recente sentenza 18 ottobre 2016, n. 43952 la Suprema Corte ha ribadito che in tema di reati tributari la confisca (nonché il sequestro ad essa finalizzato) ha ad oggetto il profitto del reato derivante dal tipo di condotta criminosa perpetrata nello specifico.

Nell'ipotesi di delitto di *"dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*, l'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, punisce colui che indichi nella dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi al fine di evadere dette imposte, avvalendosi, appunto di fatture per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti.

In tal caso, il profitto confiscabile corrisponde all'indebito risparmio di imposta e, cioè, all'importo dei tributi evasi, nonché dei relativi interessi e sanzioni.

Sul punto, la Suprema Corte ha infatti affermato che *"con riferimento ai reati tributari, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente va riferito al complessivo ammontare dell'imposta evasa, che indubbiamente costituisce un vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e - per come tale - riconducibile al concetto di 'profitto', costituito dal risparmio economico da cui consegue l'effettiva sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, di cui beneficia il reo evasore, maggiorati degli interessi e delle sanzioni"* (cfr. Cass. Pen., Sez. IV, 16 dicembre 2015, n. 4567).

Diverso è il caso del soggetto chiamato a rispondere del delitto di *"emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*, di cui all'art. 8 del citato DLgs n. 74/2000, dal momento che questi – pur agendo a fine di consentire a terzi l'evasione - non consegue propriamente un risparmio di imposta.

Di regola, infatti, il vantaggio conseguito dall'emittente corrisponde più che altro ad un compenso pagato direttamente dall'utilizzatore, in cambio della fattura falsa.

Pertanto, nei confronti di colui che è chiamato a rispondere del delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, il sequestro finalizzato alla futura confisca per equivalente non può quindi essere applicato in misura corrispondente al risparmio di imposta che ne è derivato per colui che ha utilizzato tali fatture, facendo figurare elementi passivi fittizi nella propria dichiarazione.

Da tali considerazioni muove la Corte di Cassazione, nella sentenza 18 ottobre 2016, n. 43952, affermando che, per colui che ha emesso le fatture false, il sequestro finalizzato alla futura confisca è limitato al profitto effettivamente conseguito e, cioè, all'importo del "compenso" ricevuto per la condotta criminosa.

In particolare, nella decisione in commento, la Suprema Corte ritiene che *"l'utilizzatore consegue un profitto pari al risparmio di imposta che deve tenersi distinto dal profitto eventuale dell'emittente, pari al prezzo (compenso) per l'emissione delle fatture, di regola molto inferiore al profitto dell'utilizzatore"*.

Non è condivisibile l'assunto del Procuratore della Repubblica per cui sarebbe stato possibile applicare il sequestro per equivalente per un importo pari all'imposta evasa sia nei confronti dell'utilizzatore che dell'emittente, quali obbligati in solido.

Se, in generale, nei reati tributari il principio di solidarietà è da ritenersi sussistente per tutti coloro che partecipano alla realizzazione del delitto sulla base dell'orientamento giurisprudenziale prevalente, diverso è il caso dell'emittente di fatture false.

Infatti, l'art. 9 del D.Lgs n. 74/2000 esclude espressamente il concorso di persone tra l'emittente e l'utilizzatore di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, in deroga ai principi generali di cui all'110 cod. pen.

Ciò significa che l'utilizzatore non può essere chiamato a rispondere del delitto di cui all'art. 8 del D.Lgs n. 74/2000 e, contemporaneamente, di quello di dichiarazione fraudolenta a titolo di concorso con l'utilizzatore.

Pertanto, ai fini della confisca per equivalente, tra emittente ed utilizzatore non sussiste la solidarietà, che vale unicamente nei casi di illecito plurisoggettivo, con la conseguenza che la suddetta confisca avrà ad oggetto il profitto che deriva specificamente dalle condotte criminose ascritte.

In definitiva, nei confronti dell'emittente non è applicabile la confisca per equivalente dell'importo equivalente al risparmio di imposta, che attiene alla condotta criminosa del solo utilizzatore delle fatture false.

Nell'ipotesi di cui all'art. 8 del D.Lgs n. 74/2000 non rimane quindi che il sequestro del profitto

del reato conseguito direttamente dall'emittente e, cioè, del compenso eventualmente ricevuto per la sua azione criminosa.

Oltretutto, la misura di tale "compenso" deve essere specificamente provata da parte dell'Autorità Giudiziaria, altrimenti il sequestro è da ritenersi illegittimo.

Nel caso di specie, la Suprema Corte conferma la decisione del Tribunale del riesame, che aveva annullato il decreto di sequestro preventivo ritenendo, in fatto, non provato il pagamento di un compenso per l'emissione "*trattandosi di eventualità verosimile ma non necessaria nè pertanto implicitamente sostenibile*".

Di conseguenza, in assenza di prova circa l'esistenza e l'entità di tale "compenso", l'eventuale sequestro è illegittimo.

Processo tributario: competenze dei giudici su ipoteche di Equitalia e risarcimento danni

Commento a Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza n. 20426 del 11 ottobre 2016



di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

Spesso i contribuenti si rivolgono al giudice ordinario per accertare e dichiarare la responsabilità di Equitalia nonché per ordinare alla stessa l'immediata cancellazione, a propria cura e spese, della iscrizione ipotecaria; per l'effetto, anche condannare Equitalia al risarcimento in favore degli attori dei danni emergenti per lucro cessante e anche non patrimoniali.

Avendo gli attori richiesto davanti al giudice ordinario la condanna di Equitalia alla cancellazione dell'ipoteca, fondata sulla asserita insussistenza del carico esattoriale, l'accertamento della illegittimità o illiceità della relativa iscrizione, stante l'espressa domanda formulata, non costituisce, all'evidenza, una mera questione pregiudiziale, ma il presupposto o l'antecedente logico giuridico al fine di decidere sulla domanda risarcitoria.

L'art. 19, lettera e) *bis*, del D. Lgs. n. 546/92 include l'iscrizione di ipoteca su immobili, di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, tra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario, qualora i crediti garantiti dall'ipoteca abbiano natura tributaria - Cass. Sez. Unite, sentenza n. 641 del 16/01/2015; Cass. Sez. Unite, 5 marzo 2009, n. 5286.

Nel caso di specie non è contestato che i ruoli sottesi all'ipoteca concernono tutti tributi con conseguente giurisdizione del giudice tributario a cui la materia è stata devoluta ai sensi dell'art. 35, comma *sexies*, D.L. n. 223/2006, conv. con L. n. 248/2006 e 2 e 19 D. Lgs n. 546/92, quale ipotesi di giurisdizione esclusiva in ordine alla domanda di cancellazione dell'ipoteca per l'asserita insussistenza della pretesa tributaria sottostante all'iscrizione ipotecaria.

La decisione sulla condanna alla cancellazione del vincolo, nel caso in cui siano sottesi al gravame crediti tributari, è, invece, preclusa al giudice ordinario.

La domanda proposta nei confronti del concessionario per la riscossione dei tributi, avente ad oggetto il comportamento asseritamente illecito prospettato come causa del danno lamentato e del risarcimento preteso tenuto da quest'ultimo nel procedere all'iscrizione di ipoteca ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973, appartiene, invece, alla giurisdizione del giudice

ordinario poiché attiene ad una posizione di diritto soggettivo, del tutto indipendente dal rapporto tributario¹.

Anche nel campo tributario, l'attività della P.A. deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge ma anche dalla norma primaria del "*neminem laedere*", per cui è consentito al giudice ordinario, al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato, accertare se vi sia stato, da parte dell'Amministrazione, un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo².

E' pacifica la giurisdizione del giudice ordinario relativamente alla domanda risarcitoria proposta in ragione di un mero errore dell'agente della riscossione nell'identificazione della proprietà dell'immobile oggetto di ipoteca.

Invece, va dichiarata la giurisdizione del giudice tributario in relazione alla domanda di cancellazione dell'ipoteca e del giudice ordinario in relazione alla domanda risarcitoria.

In sostanza, il ricorso per la cancellazione di ipoteca iscritta su un immobile come misura cautelare per un debito di natura fiscale va proposto dinanzi al giudice tributario mentre la domanda al risarcimento del danno deve sempre essere presentata al giudice ordinario, come ha puntualmente stabilito la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 20426 depositata in cancelleria l'11 ottobre 2016.

1 Cfr Cass. Sez. Unite, ordinanza n. 15593 del 09/07/2014 Sez. Unite, sentenza n. 14506 del 10/06/2013.

2 Cass. Sez. Unite, Ordinanza n. 15593 del 09/07/2014.

Corte Costituzionale, Ordinanza n.227 del 20 ottobre 2016

(omissis)

Ritenuto che con ordinanza del 23 settembre 2014 la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ha sollevato questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 13, 15, 29-bis, 31, 32, 33, 34 e 35 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 (Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nonché degli artt. 6 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) e 51 del codice di procedura civile;

che le questioni sono sorte nel corso di un giudizio con il quale un contribuente ha impugnato, nei confronti dell'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Reggio Emilia, una cartella di pagamento avente ad oggetto l'importo dovuto a titolo di tassa di concessione governativa sugli abbonamenti telefonici cellulari e di relative sanzioni;

che il rimettente dubita in sostanza che l'ordinamento e l'organizzazione della giustizia tributaria siano compatibili con la garanzia di indipendenza anche apparente del giudice, richiesta dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU) in tema di "equo processo", ai sensi dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848;

che, dopo avere illustrato le ragioni per le quali, a suo avviso, l'art. 6, paragrafo 1, si dovrebbe applicare anche ai giudizi tributari, il giudice a quo svolge una rassegna della giurisprudenza della Corte EDU sui test di verifica dei requisiti di indipendenza e imparzialità del giudice e ne saggia l'applicazione alla disciplina interna della materia;

che tale verifica lo porta ad escludere dubbi di contrasto con la Convenzione sotto i profili delle modalità di selezione e di assegnazione agli uffici dei giudici tributari, della garanzia della loro preparazione giuridica, della tutela da pressioni esterne e - con particolare riferimento alla disciplina del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria - della tutela dell'indipendenza interna;

che il rimettente giunge a diversa conclusione per altri profili, riguardanti i rapporti tra i giudici tributari e il personale amministrativo di supporto, l'autonomia gestionale dei mezzi materiali necessari per l'esercizio della giurisdizione e lo status economico dei medesimi giudici, in quanto l'assetto ordinamentale e organizzativo-gestionale della giustizia tributaria relativo ad essi violerebbe, a suo avviso, gli artt. 101, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione al parametro interposto dell'art. 6, paragrafo 1, della CEDU;

che la violazione degli stessi parametri deriverebbe anche dall'assenza, nella disciplina della ricsuzione e dell'astensione, di un rimedio al difetto di apparente indipendenza del giudice tributario per ragioni di natura ordinamentale;

che, secondo il rimettente, l'inquadramento nel Ministero dell'economia e delle finanze, nell'apposita Direzione della giustizia tributaria, degli uffici di segreteria preposti all'assistenza e alla collaborazione nell'esercizio dell'attività giurisdizionale, e la conseguente impossibilità per il giudice tributario di disporre autonomamente del personale ausiliario, ledono l'indipendenza apparente del giudice richiesta dall'art. 6, paragrafo 1, nell'interpretazione fornita dalla Corte EDU;

che il personale sarebbe inserito nella stessa amministrazione cui appartengono le autorità che emanano gli atti sottoposti al controllo giurisdizionale, vale a dire le agenzie fiscali, alle quali è preposta una diversa direzione ministeriale, inquadrata tuttavia nello stesso Dipartimento delle finanze;

che la lesione dell'apparente indipendenza dei giudici troverebbe riscontri nell'analisi dei compiti affidati alla Direzione della giustizia tributaria, tra i quali il rimettente individua - quali indizi del fatto che il personale delle segreterie sarebbe "nelle mani" del soggetto autore degli atti oggetto di giudizio - i compiti di selezione, forma-

zione, assegnazione e vigilanza, di determinazione dello stato giuridico ed economico, di valutazione della produttività e della progressione in carriera, nonché i compiti in materia di giudizio disciplinare e di supervisione degli uffici;

che la lesione dell'apparente indipendenza dei giudici tributari sarebbe dimostrata anche dall'assenza di norme che disciplinino i rapporti tra i giudici e il personale delle segreterie, nonché dalle norme (artt. 2 e 35 del d.lgs. n. 545 del 1992) che regolano le attribuzioni dei presidenti delle commissioni tributarie e dei direttori delle relative segreterie;

che a quest'ultimo riguardo il rimettente richiama un orientamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, secondo il quale nei rapporti tra il presidente della commissione e il direttore della segreteria, nel caso di impossibilità di collaborazione o di concerto, dovrebbe prevalere in ogni caso il potere del primo di adottare provvedimenti urgenti e immediatamente esecutivi, e osserva che l'art. 15 del d.lgs. n. 545 del 1992 - come novellato dall'art. 39, comma 2, lettera e), del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 15 luglio 2011, n. 111 - avrebbe tuttavia privato i presidenti delle commissioni di ogni vero e concreto potere di controllo sul personale amministrativo, attribuendo loro solo la facoltà di segnalare alla Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, per i provvedimenti di competenza, la qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria della propria commissione;

che un vulnus all'indipendenza dei giudici tributari deriverebbe altresì da ulteriori compiti affidati alla Direzione della giustizia tributaria, quali l'osservazione della giurisprudenza in materia tributaria (con attribuzione di un'impropria funzione nomofilattica e del potere di segnalare i provvedimenti giudiziari al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, organo titolare del potere disciplinare nei confronti dei giudici), la cura dei provvedimenti sullo status dei giudici e la gestione del contenzioso eventualmente instaurato con essi, nonché il supporto alla loro formazione professionale;

che, nel sollevare la questione appena descritta, il rimettente indica quali norme censurate gli artt. 2, 15, 31, 32, 33, 34 e 35 del d.lgs. n. 545 del 1992, sulle attribuzioni di presidenti, giudici, direttori delle segreterie e segreterie delle commissioni tributarie, nella parte in cui affiderebbero la disponibilità dei mezzi personali per l'esercizio della giurisdizione tributaria alla stessa amministrazione cui appartengono le autorità che emanano gli atti sottoposti al controllo giurisdizionale, anziché al giudice tributario;

che la stessa questione è posta "anche in correlazione" con:

- gli artt. 37 del decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1972, n. 748 (Disciplina delle funzioni dirigenziali nelle Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo) e 72, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche);

- il decreto legislativo 25 luglio 2006, n. 240, recante "Individuazione delle competenze dei magistrati capi e dei dirigenti amministrativi degli uffici giudiziari nonché decentramento su base regionale di talune competenze del Ministero della giustizia, a norma degli articoli 1, comma 1, lettera a), e 2, comma 1, lettere s) e t) e 12, della legge 25 luglio 2005, n. 150";

- gli artt. 2, comma 10-ter, e 23-quinquies del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 (Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini nonché misure di rafforzamento patrimoniale delle imprese del settore bancario), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 7 agosto 2012, n. 135;

- l'art. 15, comma 1, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 27 febbraio 2013, n. 67 (Regolamento di organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze, a norma degli articoli 2, comma 10-ter, e 23-quinquies, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135);

che, sotto un profilo diverso ma connesso al precedente, il giudice a quo dubita della legittimità costituzionale degli artt. 2, 29-bis, 31 e 35 del d.lgs. n. 545 del 1992, nella parte in cui attribuirebbero la gestione dei mezzi materiali necessari per l'esercizio della giurisdizione tributaria alla stessa autorità che emette gli atti da sottoporre al controllo giurisdizionale, anziché prevedere una autonoma gestione finanziaria e contabile delle Commissioni tributarie;

che tale questione è posta "anche in rapporto":

- all'art. 1, comma 404, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)";

- all'art. 15, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 30 gennaio 2008, n. 43 (Regolamento di

riorganizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze, a norma dell'articolo 1, comma 404, della legge 27 dicembre 2006, n. 296);

- agli artt. 2, comma 10-ter, e 23-quinquies del d.l. n. 95 del 2012 (già evocati nella prima questione);

- all'art. 15, comma 3, del d.P.C.m. n. 67 del 2013;

che, ad avviso del rimettente, l'attribuzione in via esclusiva al Ministero dell'economia e delle finanze, attraverso un apposito ufficio del Dipartimento delle finanze, della gestione amministrativo-contabile degli stanziamenti relativi alla giustizia tributaria e dei capitoli di spesa delle commissioni tributarie, nonché della dotazione di beni e servizi in uso alle stesse, darebbe luogo ad un assetto organizzativo analogo a quello già censurato dalla Corte EDU per violazione dell'art. 6, paragrafo 1, nel quale era l'organizzazione ministeriale, una volta determinata a monte l'entità dello stanziamento annuale, a provvedere alla gestione quotidiana dei mezzi finanziari;

che l'apparente indipendenza dei giudici tributari sarebbe lesa anche dalla disciplina del loro trattamento retributivo;

che, sotto questo profilo, il rimettente censura l'art. 13 del d.lgs. n. 545 del 1992, nella parte in cui prevederebbe che la determinazione, la liquidazione e il pagamento del compenso spettante ai componenti delle commissioni tributarie siano effettuati dalla stessa amministrazione cui appartengono anche gli organi che emettono gli atti sottoposti al controllo giurisdizionale, vale a dire il Ministro dell'economia e delle finanze (quanto alla determinazione dei compensi), la direzione generale delle entrate nella cui circoscrizione ha sede la commissione tributaria di appartenenza (quanto alla liquidazione) e il dirigente responsabile della segreteria della commissione (quanto al pagamento);

che, sotto un diverso aspetto, anche l'inadeguatezza dei compensi spettanti ai giudici tributari pregiudicherebbe la loro immagine di indipendenza e imparzialità, in ulteriore contrasto con l'art. 6, paragrafo 1;

che, ad avviso del giudice a quo, anche gli artt. 6 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 51 cod. proc. civ. contrasterebbero con gli artt. 101, 111 e 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6, paragrafo 1, della CEDU, nella parte in cui, accanto alla possibilità di astensione individuale del giudice per motivi "personali", non prevedono un rimedio processuale che consenta ai giudici tributari di astenersi per difetto di apparenza di indipendenza causato da ragioni ordinamentali, al fine di evitare l'adozione di decisioni nulle per un vizio di costituzione del giudice, ai sensi dell'art. 158 cod. proc. civ., o che siano comunque fonte di responsabilità dello Stato per violazione dei diritti fondamentali dell'uomo;

che sulla rilevanza il rimettente osserva che le norme censurate con le prime tre questioni, pur non disciplinando direttamente lo svolgimento del processo principale o il merito della controversia, attengono a struttura, ordinamento e inquadramento del giudice, e quindi alla sua costituzione, sicché anche da esse dipenderebbe la decisione della causa; mentre le norme censurate con l'ultima questione sarebbero direttamente applicabili nel processo principale, inerendo all'astensione e ricusazione del giudice chiamato alla decisione;

che con atto depositato in cancelleria il 2 maggio 2016 è intervenuto nel giudizio costituzionale il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni siano dichiarate inammissibili e comunque infondate;

che le questioni sarebbero inammissibili, perché l'ordinanza di rimessione non offrirebbe chiare indicazioni sulla violazione delle norme costituzionali e sulla correlazione fra la disciplina ordinamentale delle commissioni tributarie e gli specifici precetti costituzionali dei quali si lamenta la lesione; inoltre, l'ordinanza non chiarirebbe come la violazione dell'apparenza di indipendenza del giudice tributario assuma rilievo ai fini della risoluzione del processo principale;

che, con riguardo al profilo dell'inquadramento ordinamentale del giudice tributario e del personale delle segreterie, l'interveniente osserva che le autorità dalle quali promanano gli atti impositivi - vale a dire le Agenzie delle entrate - sono enti con personalità giuridica di diritto pubblico, del tutto distinti dal Ministero dell'economia e delle finanze, nei cui riguardi è da escludere qualsiasi rapporto organico, come avrebbe ripetutamente riconosciuto la giurisprudenza di legittimità;

che l'Avvocatura evidenzia, inoltre, la diversità degli ambiti di competenza ministeriale dalle attribuzioni dell'organo di autogoverno dei giudici tributari (Consiglio di presidenza della giustizia tributaria), rilevando che i compiti della Direzione della giustizia tributaria, sui quali si concentrano le censure del rimettente, attengono alla predisposizione e al supporto della struttura organizzativa, all'emanazione di atti amministrativi privi di discrezionalità, alla raccolta e all'analisi della giurisprudenza, nonché alla classificazione e allo studio di documenti, al fine di offrire un ausilio a tutti gli operatori del settore;

che sulla lamentata assenza di poteri organizzativi e gestionali del personale amministrativo in capo ai presi-

denti delle commissioni tributarie - ai quali sarebbero riservati solo poteri di vigilanza - l'interveniente osserva che a seguito della modifica dell'art. 15 del d.lgs. n. 545 del 1992 introdotta dall'art. 11, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, recante "Misure per la revisione della disciplina degli interpellanti 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", il presidente di ciascuna commissione ha il potere di esercitare la "vigilanza [...] sulla qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria [...], al fine di segnalarne le risultanze al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze per i provvedimenti competenza"; che tale assetto stabilirebbe sì una netta separazione tra la funzione giurisdizionale (assegnata ai giudici), l'attività di vigilanza (attribuita ai presidenti delle commissioni) e la direzione amministrativa delle segreterie (spettante al solo direttore dell'ufficio), ma non arrecherebbe alcun pregiudizio all'indipendenza dei giudici, essendo coerente, sia con le disposizioni degli articoli da 30 a 35 del d.lgs. n. 545 del 1992 in materia di uffici di segreteria, sia con le disposizioni del d.lgs. n. 165 del 2001 in materia di direzione e responsabilità degli uffici dell'amministrazione pubblica, sia, infine, con la natura onoraria dell'incarico dei giudici tributari; e che nemmeno l'assenza di autonomia nella gestione dei mezzi materiali in capo ai giudici tributari minaccerebbe la loro indipendenza, in quanto tale gestione si risolverebbe in funzioni meramente amministrative, di natura contabile e finanziaria;

che, sui profili inerenti al trattamento retributivo, l'Avvocatura eccepisce in via preliminare l'inammissibilità della questione per irrilevanza, poiché secondo la costante giurisprudenza della Corte le norme che determinano i compensi dei giudici tributari non incidono, né sul rapporto in ordine al quale il rimettente è chiamato a decidere, né sulla composizione dell'organo giudicante, anche sotto l'aspetto dell'asserita esiguità degli stessi compensi;

che nel merito la questione sarebbe comunque infondata, in quanto il decreto ministeriale di determinazione dei compensi dei giudici tributari è assunto sulla base di parametri fissati direttamente dalla legge e il trattamento retributivo sarebbe attualmente caratterizzato - per effetto del d.l. n. 98 del 2011 - da un ragionevole sistema premiale, correlato alla produttività delle commissioni e finanziato con il fondo nel quale confluiscono le entrate del contributo unificato, destinate anche all'aumento dei compensi aggiuntivi di tutte le commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 12, comma 3-ter, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito con modificazioni dall'art. 1, comma 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44;

che infine la difesa dello Stato eccepisce l'inammissibilità anche della questione avente ad oggetto le norme sull'astensione e la ricusazione dei giudici tributari per mancata indicazione, sia delle ragioni poste a suo fondamento, che dei parametri costituzionali violati, e osserva che in ogni caso la questione sarebbe infondata nel merito, in quanto l'art. 6 del d.lgs. n. 546 del 1992 richiama la disciplina del codice di procedura civile, uscita più volte indenne dallo scrutinio di legittimità costituzionale operato dalla Corte;

che con atto depositato in cancelleria il 29 aprile 2016 è intervenuta nel giudizio costituzionale l'Associazione Magistrati Tributari, aderendo alle censure espresse dal giudice a quo e chiedendo di conseguenza che le questioni siano accolte;

che il Presidente del Consiglio dei ministri ha depositato una memoria illustrativa, ribadendo le eccezioni di inammissibilità già sollevate e rilevando che le modifiche degli artt. 2 e 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015 a decorrere dal 1° gennaio 2016, imporrebbero di restituire gli atti al giudice a quo per una nuova valutazione della rilevanza e della non manifesta infondatezza delle questioni.

Considerato che la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia dubita della legittimità costituzionale di varie disposizioni del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 (Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nonché dell'art. 6 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) e dell'art. 51 del codice di procedura civile, per violazione degli artt. 101, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione al parametro interposto dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848;

che il rimettente dubita in sostanza che l'ordinamento e l'organizzazione della giustizia tributaria sia compatibile con la garanzia di indipendenza anche apparente del giudice, richiesta dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di "equo processo", ai sensi dell'art. 6, paragrafo 1, della CEDU;

che sono censurati, in primo luogo, gli artt. 2, 15, 31, 32, 33, 34 e 35 del d.lgs. n. 545 del 1992, nella parte in cui, prevedendo l'inquadramento degli uffici di segreteria delle commissioni tributarie nell'amministrazione finanziaria, affiderebbero la disponibilità dei mezzi personali per l'esercizio della giurisdizione tributaria alla stessa amministrazione cui appartengono le autorità che emanano gli atti sottoposti al controllo giurisdizionale, anziché

al giudice tributario;

che il giudice a quo censura altresì gli artt. 2, 29-bis, 31 e 35 del d.lgs. n. 545 del 1992 nella parte in cui attribuirebbero la gestione dei mezzi materiali necessari per l'esercizio della giurisdizione tributaria alla stessa autorità che emette gli atti da sottoporre al controllo giurisdizionale, anziché prevedere un'autonoma gestione finanziaria e contabile delle Commissioni tributarie;

che un ulteriore vulnus all'apparente indipendenza dei giudici tributari deriverebbe, secondo il rimettente, dall'art. 13 del d.lgs. n. 545 del 1992, in tema di trattamento retributivo degli stessi giudici, nella parte in cui la norma stabilirebbe che la determinazione, la liquidazione e il pagamento del compenso spettante ai componenti delle commissioni tributarie siano effettuati dalla stessa amministrazione cui appartengono anche gli organi che emettono gli atti sottoposti al controllo giurisdizionale;

che, sotto un diverso aspetto, anche l'inadeguatezza dei compensi spettanti ai giudici tributari pregiudicherebbe la loro immagine di indipendenza e imparzialità, in contrasto ulteriore con l'art. 6, paragrafo 1;

che, infine, anche gli artt. 6 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 51 cod. proc. civ. contrasterebbero con i parametri evocati, nella parte in cui, accanto alla possibilità di astensione individuale del giudice per motivi "personali", non prevedono un rimedio processuale che consenta ai giudici tributari di astenersi per difetto di apparenza di indipendenza causato da ragioni ordinamentali, al fine di evitare l'adozione di decisioni nulle per un vizio di costituzione del giudice, ai sensi dell'art. 158 cod. proc. civ., o che siano comunque fonte di responsabilità dello Stato per violazione dei diritti fondamentali dell'uomo;

che, preliminarmente, va esaminata l'ammissibilità dell'intervento nel giudizio costituzionale dell'Associazione Magistrati Tributari, la quale non è parte del giudizio a quo;

che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, possono intervenire nel giudizio incidentale di legittimità costituzionale le sole parti del giudizio principale e i terzi portatori di un interesse qualificato, immediatamente inerente al rapporto sostanziale dedotto in giudizio e non semplicemente regolato, al pari di ogni altro, dalla norma o dalle norme oggetto di censura (ex plurimis, sentenze n. 173 del 2016 e allegata ordinanza letta all'udienza del 5 luglio 2016, n. 236 del 2015 e allegata ordinanza letta all'udienza del 20 ottobre 2015, n. 70 del 2015 e n. 223 del 2012);

che questa Corte ha più volte espresso tale orientamento anche in relazione alla richiesta di intervento da parte di soggetti rappresentativi di interessi collettivi o di categoria (ex plurimis, sentenze n. 76 del 2016, n. 178 del 2015 e allegata ordinanza letta all'udienza del 23 giugno 2015, n. 37 del 2015 e allegata ordinanza letta all'udienza del 24 febbraio 2015, n. 162 del 2014 e allegata ordinanza letta all'udienza dell'8 aprile 2014; ordinanze n. 140 del 2014, n. 156 del 2013 e n. 150 del 2012);

che, alla luce di questi principi, l'Associazione Magistrati Tributari non è titolare di un interesse qualificato, immediatamente inerente al rapporto sostanziale dedotto in giudizio, che ne legittimi l'intervento, poiché essa non vanta una posizione giuridica individuale suscettibile di essere pregiudicata immediatamente e irrimediabilmente dall'esito del giudizio incidentale;

che non è sufficiente sostenere, in senso contrario, che l'oggetto delle questioni sollevate rientra nell'ambito degli scopi statutari perseguiti dall'interveniente, e in particolare nell'ambito della tutela dell'indipendenza dei giudici tributari, in quanto l'interesse collettivo prospettato non è correlato con le specifiche e peculiari posizioni soggettive dedotte dalle parti nel giudizio a quo;

che pertanto l'intervento dell'Associazione Magistrati Tributari deve essere dichiarato inammissibile;

che le questioni sollevate dal giudice a quo presentano, a loro volta, preliminari e assorbenti profili di inammissibilità;

che il rimettente invoca plurimi interventi additivi, diretti da un lato a delineare un nuovo assetto dell'ordinamento e dell'organizzazione della giustizia tributaria, e dall'altro lato ad aggiungere una nuova causa di astensione del giudice tributario, fondata sul difetto della sua apparente indipendenza per ragioni ordinamentali, o comunque a prefigurare un analogo rimedio processuale;

che, in relazione al censurato inquadramento del personale delle segreterie nell'amministrazione finanziaria, il giudice a quo omette del tutto di indicare la direzione e i contenuti dell'intervento correttivo richiesto, tra i molteplici astrattamente ipotizzabili;

che nemmeno la censura relativa all'assenza, in capo ai presidenti delle commissioni, di diretti poteri di vigilanza e controllo del personale delle segreterie chiarisce i contorni e gli eventuali limiti dell'auspicato ampliamento delle attribuzioni presidenziali, i quali possono atteggiarsi in molti modi, tutti coerenti con l'assegnazione ai pre-

sidenti di un ruolo più incisivo nella gestione del personale;

che analoghe considerazioni valgono per la censurata mancanza di autonomia di gestione finanziaria e contabile delle Commissioni tributarie, essendo anche in questo caso del tutto evidente l'incertezza dell'intervento additivo richiesto, a fronte delle molteplici forme e graduazioni che potrebbe assumere l'auspicata autonomia della giurisdizione tributaria;

che mancano poi del tutto, nell'ordinanza, indicazioni sul diverso assetto che dovrebbe caratterizzare il regime della determinazione, della liquidazione e del pagamento delle retribuzioni dei giudici, in luogo di quello censurato, ovvero sul diverso sistema retributivo che sarebbe idoneo a superare, secondo il giudice a quo, l'attuale inadeguatezza dei compensi;

che neppure è chiarito il contenuto dell'intervento richiesto in tema di astensione del giudice tributario, in quanto il generico richiamo alla sussistenza di ragioni di natura ordinamentale che violerebbero l'indipendenza apparente del giudice non è sufficiente a tale fine, né il rimedio processuale auspicato è ben individuato;

che queste omissioni comportano l'indeterminatezza e l'ambiguità dei petiti, e di conseguenza, secondo la costante giurisprudenza costituzionale, l'inammissibilità delle questioni (ex plurimis, sentenze n. 220 e n. 218 del 2014, n. 220 del 2012, n. 186 e n. 117 del 2011; ordinanze n. 269 del 2015, n. 266 del 2014, n. 335, n. 260 e n. 21 del 2011);

che un'altra ragione di inammissibilità deriva dal fatto che il giudice a quo ha richiesto a questa Corte plurimi interventi creativi, caratterizzati da un grado di manipolatività tanto elevato da investire, non singole disposizioni o il congiunto operare di alcune di esse, ma un intero sistema di norme, come quello che disciplina le attribuzioni dei giudici tributari e del personale delle segreterie, nonché, in generale, il sistema organizzativo delle risorse umane e materiali della giustizia tributaria ovvero il sistema che regola il trattamento retributivo dei giudici;

che interventi di questo tipo - manipolativi di sistema - sono in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore (ex plurimis, sentenze n. 248 del 2014 e n. 252 del 2012; ordinanze n. 269 del 2015, n. 156 del 2013, n. 182 del 2009, n. 35 del 2001 e n. 117 del 1989);

che, sotto un diverso profilo, le censure investono in modo indifferenziato, sia le disposizioni che prevedono la composizione degli organi giurisdizionali del contenzioso tributario, la vigilanza sui giudici e le relative sanzioni disciplinari, sia tutte le disposizioni che regolano gli uffici di segreteria delle commissioni tributarie, nonché l'autonomia contabile del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, senza specificare i termini nei quali ciascuna di esse violerebbe singolarmente i parametri invocati;

che l'eterogeneità delle disposizioni contestate non è superata - e anzi è accentuata - dal fatto che le questioni sono genericamente poste "anche in correlazione" o "in rapporto" con altre norme di variegato contenuto, talune di natura regolamentare, o con interi testi legislativi, in difetto di qualsiasi argomento che consenta di collegare le singole norme evocate ai predetti parametri;

che, secondo la costante giurisprudenza costituzionale, l'eterogeneità degli oggetti delle norme censurate e la carenza di una reciproca e intima connessione tra essi non consente di introdurre validamente un giudizio di legittimità costituzionale e determina l'inammissibilità della questione (ex plurimis, sentenze n. 39 del 2014, n. 249 del 2009 e n. 263 del 1994; ordinanza n. 81 del 2001);

che, pertanto, le questioni devono essere dichiarate manifestamente inammissibili.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile l'intervento dell'Associazione Magistrati Tributarî;

dichiara la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 13, 15, 29-bis, 31, 32, 33, 34 e 35 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 (Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413); dell'art. 37 del decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1972, n. 748 (Disciplina delle funzioni dirigenziali nelle Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo); dell'art. 72, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche); del decreto legislativo 25 luglio

2006, n. 240, recante "Individuazione delle competenze dei magistrati capi e dei dirigenti amministrativi degli uffici giudiziari nonché decentramento su base regionale di talune competenze del Ministero della giustizia, a norma degli articoli 1, comma 1, lettera a), e 2, comma 1, lettere s) e t) e 12, della legge 25 luglio 2005, n. 150"; degli artt. 2, comma 10-ter, e 23-quinquies, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 (Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini nonché misure di rafforzamento patrimoniale delle imprese del settore bancario), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 7 agosto 2012, n. 135; dell'art. 1, comma 404, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2007); dell'art. 15, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 30 gennaio 2008, n. 43 (Regolamento di riorganizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze, a norma dell'articolo 1, comma 404, della legge 27 dicembre 2006, n. 296); dell'art. 6 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413); dell'art. 51 del codice di procedura civile; dell'art. 15, commi 1 e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 27 febbraio 2013, n. 67 (Regolamento di organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze, a norma degli articoli 2, comma 10-ter, e 23-quinquies, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135), sollevate, con riferimento agli artt. 101, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848, dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza n. 43952 del 18 ottobre 2016

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE III PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. AMORESANO Silvio - Presidente -
Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere -
Dott. SOCCI Angelo M - rel. Consigliere -
Dott. LIBERATI Giovanni - Consigliere -
Dott. ANDRONIO Alessandro M. - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

PROCURATORE DELLA REPUBBLICA PRESSO IL TRIBUNALE DI SASSARI;

nei confronti di:

S.B. N. IL (OMISSIS);

C.R. N. IL (OMISSIS);

avverso l'ordinanza n. 36/2015 TRIB. LIBERTA' di SASSARI, del 09/09/2015;

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. ANGELO MATTEO SOCCI;

lette le conclusioni del PG Dott. Luigi Birriteri: "annullamento con rinvio".

RITENUTO IN FATTO

1. Il Tribunale di Sassari con ordinanza del 9 settembre 2015 annullava il decreto del Giudice delle indagini preliminari di Sassari del 18 luglio 2015, che aveva disposto il sequestro preventivo, fino alla concorrenza della somma evasa, pari ad Euro 14.818,00, nei confronti di S.B. e C.R..

2. Ricorre in Cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Sassari, deducendo i motivi di seguito enunciati, nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173 disp. att. c.p.p., comma 1.

2.1. Violazione di legge, D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, e L. n. 244 del 2007, art. 143, comma 1.

Il Giudice per le indagini preliminari, in accoglimento dell'istanza del Pubblico ministero, disponeva il sequestro preventivo finalizzato alla confisca dei beni di S.B. e C.R., poichè la C. quale amministratore unico della Gaia S.r.l. e il S., coniuge e amministratore di fatto, emisero fatture per operazioni inesistenti per consentire alla Tecnoservice di C.N. l'evasione delle imposte.

Il Tribunale del riesame ha disposto l'annullamento del decreto di sequestro preventivo perchè "disposto in relazione a beni che appartengono a soggetti che, sulla base del reato contestato risultano estranei al profitto del

reato". Il Tribunale ritiene quindi che il profitto del reato non può essere rinvenuto in capo all'emittente della fattura, inesistente, bensì esclusivamente in capo a colui che l'ha utilizzata.

La L. n. 244 del 2007, art. 143, comma 1, ricomprende nelle ipotesi di confisca per equivalente sia l'art. 2, e sia il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8. Questo sta a significare che sono sequestrabili i beni del soggetto che emette le fatture per operazioni inesistenti, come ritenuto da Cass. n. 50310 del 2014.

Ha chiesto pertanto l'annullamento dell'ordinanza impugnata.

3. La Procura generale della Cassazione ha presentato richieste scritte (Sostituto procuratore Generale Luigi Birritteri) di accoglimento del ricorso, annullamento con rinvio.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il problema posto dal ricorso del Procuratore della Repubblica di Sassari merita adeguata considerazione, perchè interessa una materia non sempre chiara e con orientamenti giurisprudenziali a volte contrastanti.

Nel nostro caso le operazioni per fatture inesistenti hanno comportato un sequestro preventivo (finalizzato alla confisca per equivalente) a carico dei soggetti (S.B. e C.R.) che erano indagati (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8) per l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti, per la somma di Euro 14.818,00 (somma evasa, per le fatture emesse in favore della Tecnovernici di C.N.).

Il Tribunale del riesame ha annullato il decreto di sequestro preventivo ritenendo, in fatto, non provato il pagamento di un compenso per l'emissione "trattandosi di eventualità verosimile ma non necessaria nè pertanto implicitamente sostenibile".

5. Le operazioni di emissione di fatture per operazioni inesistenti vedono coinvolti due soggetti, una ditta che emette le fatture (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8) e una ditta che utilizza le fatture (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2) portandole in detrazione, inserendole nella sua contabilità come se fossero operazioni esistenti, con un risparmio d'imposta.

Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9, prevede: "In deroga all'art. 110 c.p.:

- a) L'emittente di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2;
- b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 8".

L'utilizzatore consegue un profitto pari al risparmio di imposta che deve tenersi distinto dal profitto eventuale dell'emittente, pari al prezzo (compenso) per l'emissione delle fatture, di regola molto inferiore al profitto dell'utilizzatore.

Non potendosi configurare il concorso, come sopra visto, l'emittente le fatture non può subire un sequestro preventivo per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture. Nei suoi confronti il sequestro può essere disposto solo ed esclusivamente per il profitto (compenso) da lui conseguito. In tal senso si è pronunciata questa Cassazione: "In materia di emissione di fatture per operazioni inesistenti, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente non può essere disposto sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime, poichè il regime derogatorio previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9, - escludendo la configurabilità del concorso reciproco tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale - impedisce l'applicazione in questo caso del principio solidaristico, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo". (Sez. 3, n. 42641 del 26/09/2013 - dep. 17/10/2013, Alonge, Rv. 257419; identicamente anche Sez. 3, n. 15458 del 04/02/2016 - dep. 14/04/2016, Carlovico, Rv. 266832).

Altra pronuncia della Corte ritiene invece sequestrabile, in assenza di prove certe sul prezzo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, qualsiasi utilità economicamente valutabile ed immediatamente o indirettamente derivante dalla commissione del reato (Sez. 3, n. 50310 del 18/09/2014 - dep. 02/12/2014, Scandroglio, Rv. 261517).

Invero "In tema di reati tributari, la confisca per equivalente del profitto del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, astrattamente consentita dalla L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143, non può essere disposta qualora dalla commissione della condotta non sia derivato un effettivo risparmio di imposta nè per l'emittente, nè per il destinatario dei documenti fittizi". (Sez. 3, n. 48104 del 06/11/2013 - dep. 03/12/2013, P.M. in proc. Lenzi, Rv. 258052).

Da ciò consegue che ai fini del sequestro preventivo deve, in fatto e senza automatismi, accertarsi per l'emittente delle fatture il profitto del reato, che non può ritenersi pari a quello dell'utilizzatore, e neanche pari all'importo delle fatture emesse, per la sopra vista assenza di concorso reciproco (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9).

Non trova applicazione quindi il principio solidaristico: "E' legittimo il sequestro preventivo, funzionale alla confisca di cui all'art. 322 ter c.p., eseguito per l'intero importo del prezzo o profitto del reato nei confronti di un concorrente del delitto di cui al D.Lgs. n. 274 del 2000, art. 2, aggravato dalla transnazionalità, nonostante le somme illecite siano state incamerate in tutto o in parte da altri coindagati, salvo l'eventuale riparto tra i concorrenti medesimi, che costituisce fatto interno a questi ultimi, privo di alcun rilievo penale, considerato il principio solidaristico che uniforma la disciplina del concorso di persone e che, di conseguenza, implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa in capo a ciascun concorrente, nonchè la natura della confisca per equivalente, a cui va riconosciuto carattere eminentemente sanzionatorio". (Sez. 5, n. 25560 del 20/05/2015 - dep. 17/06/2015, Gilardi, Rv. 265292).

6. Nel nostro caso, con il ricorso, il Procuratore della Repubblica di Sassari non rappresenta elementi volti ad individuare il profitto, dell'emittente le fatture per operazioni inesistenti; profitto ritenuto non dimostrato dal Tribunale del riesame: "Nel caso di specie infatti non si rinvencono elementi che dimostrino che l'imposta evasa sia stata corrisposta agli indagati, anche solo in parte, considerato che l'evasione interessa esclusivamente il soggetto beneficiario/utilizzatore delle false fatture che commette un reato... rispetto al quale... non è configurabile la responsabilità concorsuale da parte dell'emittente delle false fatture".

Con il ricorso invece si richiede di ritenere, automaticamente, configurabile il profitto a carico dell'emittente dell'intero profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture, imposta evasa.

Il ricorso deve quindi rigettarsi affermando il seguente principio di diritto: "In materia di emissione di fatture per operazioni inesistenti, il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente non può essere disposto sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime, poichè il regime derogatorio previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9 - escludendo la configurabilità del concorso reciproco tra chi emette le fatture e chi se ne avvale - impedisce l'applicazione in questo caso del principio solidaristico, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo. Il sequestro preventivo, astrattamente consentito dalla L. n. 244 del 2007, art. 143, nei confronti dell'emittente le fatture per operazioni inesistenti deve essere relativo al solo profitto (prezzo del reato) per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, da dimostrarsi in sede di sequestro relativamente a qualsiasi utilità economica valutabile ed immediatamente o indirettamente derivante dalla commissione del reato".

P.Q.M.

Rigetta il ricorso del P.M..

Così deciso in Roma, il 5 maggio 2016.

Depositato in Cancelleria il 18 ottobre 2016

Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza n. 20426 del 11 ottobre 2016

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

(omissis)

Fatto

Le società M. s.p.a., I. S.r.l. e M. F. convenivano in giudizio davanti al tribunale di Cosenza Equitalia E. s.p.a. chiedendo la cancellazione della iscrizione ipotecaria effettuata in proprio danno ai sensi dell'articolo 77 d.p.r. 602/73, previa declaratoria d'illegittimità della stessa e la condanna al risarcimento dei danni materiali, oltre al danno non patrimoniale subito da F. M..

Il tribunale di Cosenza dichiarava, con sentenza, il difetto di giurisdizione del giudice ordinario in favore di quello tributario in forza del disposto dell'articolo 35, comma 26, quinquies, che aveva ampliato la categoria degli atti attribuiti alla giurisdizione tributaria includendo anche l'iscrizione ipotecaria.

A seguito di appello proposto dagli originali attori la corte di appello di Catanzaro, in riforma delle impugnata sentenza dichiarava la giurisdizione del giudice ordinario e rimetteva le parti dinanzi al tribunale di Cosenza.

Rilevavano, in particolare, i giudici di appello che l'indagine sulla legittimità della iscrizione ipotecaria integrava "una mera questione pregiudiziale e non una causa di natura tributaria avente carattere pregiudiziale ..."

Equitalia sud s.p.a. proponeva ricorso per cassazione affidato a un unico motivo, con cui denuncia la violazione dell'articolo 360, numero, c.p.c. in relazione agli articoli 2, 19 D.lgs 546/92, all'art. 35, comma 26 quinquies, d.l. n. 223/2006, convertito con legge n. 248/2006 e 96 c.p.c., rilevando il difetto di giurisdizione del giudice ordinario a favore del giudice tributario.

Gli Intimati si sono costituiti un controricorso.

Motivi della decisione

1. Eccepiscono preliminarmente gli intimati l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'articolo 365 c.p.c. essendo la procura speciale rilasciata da Equitalia Sud a favore dell'avv. F.R. in data 18/11/2014 successiva alla sottoscrizione del ricorso, in data 5/11/2014.

L'eccezione è infondata.

Ai fini dell'ammissibilità del ricorso per cassazione, sotto il profilo della sussistenza della procura speciale al difensore iscritto nell'apposito albo, richiesta dall'articolo 365 cod. proc. civ., è essenziale, per quanto di interesse, che la procura sia rilasciata in epoca anteriore alla notificazione del ricorso, ancorché l'atto risulti sottoscritto antecedentemente al rilascio della procura speciale (cfr Cass. Sez. 3, Sentenza n. 12245 del 02/12/1998).

Nel caso di specie la notifica del ricorso è avvenuta a mezzo del servizio postale in data 25.11.2014 in epoca successiva al conferimento della procura avvenuto il 18.11.2014.

2. Ulteriore censura degli intimati concerne l' inammissibilità del ricorso per violazione degli artt. 75, comma 3, 83 e 365 c.p.c., con conseguente difetto dello ius postulandi, per nullità della procura speciale rilasciata al difensore dal direttore generale della ricorrente dottor A.P. "e per esso dal responsabile del contenzioso esattoriale Calabria, avv. F.R..

La nullità della procura viene dedotta per violazione del principio di specialità previsto dall'articolo 365 c.p.c. sotto un duplice ordine di motivi, sia per essere la procura notarile antecedente alla pubblicazione della sentenza, quindi generica e indeterminata non potendo prevedere, a luglio 2014 il tenore di una sentenza pubblicata a settembre 2014, sia perché detta procura " non potrebbe mai munire un responsabile del contenzioso locale di idonei poteri di rappresentanza di una persona giuridica che, e sensi dell'articolo 75, comma terzo, c.p.c. può stare in giudizio solo per mezzo di chi la rappresenta a norma di legge o di statuto.

Anche tali rilievi sono infondati.

Il conferimento della rappresentanza processuale è un atto che prescinde dall'esercizio concreto di tale potere che viene delegato a un determinato soggetto dall'originario titolare, mentre il suo esercizio concreto, mediante il conferimento della procura speciale al difensore della società per determinati giudizi avviene necessariamente in epoca successiva.

Inoltre, trattandosi di società di capitali, di natura privatistica, non sussistono limiti, ove non previsti dallo statuto sociale, alla possibilità di delega del potere di rappresentanza della società, previsti solo nel caso di enti pubblici.

3. Ai fini della decisione sulla giurisdizione, la domanda formulata davanti al tribunale di Cosenza da parte degli attuali resistenti era così formulata: "accertare e dichiarare la responsabilità della Equitalia per i fatti di cui in narrativa; ordinare alla convenuta l'immediata cancellazione, a propria cura e spese, della iscrizione ipotecaria de qua; per l'effetto, condannare parte convenuta al risarcimento in favore degli attori dei danni emergenti per lucro cessante e anche non patrimoniali..."

Avendo gli attori richiesto davanti al giudice ordinario la condanna di Equitalia alla cancellazione dell'ipoteca, fondata sulla asserita insussistenza del carico esattoriale, l'accertamento della illegittimità o illiceità della relativa iscrizione, stante l'espressa domanda formulata, non costituisce, all'evidenza, "una mera questione pregiudiziale", ma il presupposto o l'antecedente logico giuridico al fine di decidere sulla domanda risarcitoria.

L'articolo 19, lettera e) bis, del decreto legislativo numero 546/92 include l'iscrizione di ipoteca su immobili, di cui all'articolo 77 del d.p.r. n. 602/1973, tra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario, qualora i crediti garantiti dall'ipoteca abbiano natura tributaria" (Cass. Sez. U, Sentenza n. 641 del 16/01/2015; Cass. Sez. U, 5 marzo 2009, n. 5286).

Nel caso di specie non è contestato che i ruoli sottesi all'ipoteca concernono tutti tributi con conseguente giurisdizione del giudice tributario - a cui la materia è stata devoluta ai sensi dell'art. 35, comma sexies, d.l. n. 223/2006, conv con l. n. 248/2006 e 2 e 19 D.lgs 546/92, quale ipotesi di giurisdizione esclusiva - in ordine alla domanda di cancellazione dell'ipoteca per l'asserita insussistenza della pretesa tributaria sottostante all'iscrizione ipotecaria.

La decisione sulla condanna alla cancellazione del vincolo, nel caso in cui siano sottesi al gravame crediti tributari, è, invece, preclusa al giudice ordinario.

La sentenza impugnata non si è attenuta a tali principi, ed ha erroneamente ritenuto che l'indagine sulla legittimità dell'iscrizione ipotecaria integrasse "una mera questione pregiudiziale", non tenendo conto della espressa domanda di cancellazione dell'ipoteca formulata dai ricorrenti.

4. Invece la domanda proposta nei confronti del concessionario per la riscossione dei tributi, avente ad oggetto il comportamento asseritamente illecito - prospettato come causa del danno lamentato e del risarcimento preteso - tenuto da quest'ultimo nel procedere all'iscrizione di ipoteca ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario poiché attiene ad una posizione di diritto soggettivo, del tutto indipendente dal rapporto tributario, (cfr Cass. Sez. U, Ordinanza n. 15593 del 09/07/2014 Sez. U, Sentenza n. 14506 del 10/06/2013)

Anche nel campo tributario, l'attività della P.A. deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge ma anche dalla norma primaria del "neminem laedere", per cui è consentito al giudice ordinario - al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato - accertare se vi sia stato, da parte dell'Amministrazione, un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo (Cass. Sez. U, Ordinanza n. 15593 del 09/07/2014).

Nei confronti della società I. s.p.a., estranea al rapporto tributario in discussione ma nei cui confronti è stata accesa ipoteca su un immobile di proprietà della stessa e non di M. F. è pacifica la giurisdizione del giudice ordinario relativamente alla domanda risarcitoria proposta in ragione di un mero errore dell'agente della riscossione nell'identificazione della proprietà dell'immobile oggetto di ipoteca e non essendo stato prospettato nei suoi confronti alcuna questione di natura tributaria.

Va, conseguentemente, respinto il ricorso nei confronti di I. s.p.a., dichiarata la giurisdizione del giudice tributario in relazione alla domanda di cancellazione dell'ipoteca e del giudice ordinario in relazione alla domanda risarcitoria, previa cassazione parziale, nei limiti di cui in motivazione, della sentenza impugnata.

La particolarità della fattispecie giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio

P.Q.M.

Dichiarata la giurisdizione del giudice tributario in relazione alla domanda di cancellazione dell'ipoteca e del giudice ordinario in relazione alla domanda di risarcimento danni.

Respinge il ricorso nei confronti della società I. s.p.a., cassa parzialmente, nei limiti di cui in motivazione, la sentenza impugnata e dichiara compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

