



Anno 2018 n. 1

# Rivista di consulenza aziendale e tributaria Il Commercialista di Capitanata

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
Circonscrizione del Tribunale di Foggia



## Editoriale

Editoriale  
*di Iolanda Battiante* 3

## Primo Piano

L'evoluzione del sistema sanzionatorio  
tributario dall'Unità d'Italia  
*di Antonio Puzzolante* 4

L'esecuzione forzata tributaria: la  
competenza del Giudice Tributario  
*di Antonio Marone Canio* 17

Gli studi di settore e i correttivi anticrisi  
*di Angelo Del Buono* 26

Rendiconto Finanziario  
*di Addolorata Lattanzio* 34

La disapplicazione della disapplicazione  
*di Valentina Magistro* 47

Ricorso per saltum in Cassazione nel  
nuovo processo tributario  
*di Francesco Di Girolamo* 52

Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo gratuito ed esprime esclusivamente il pensiero dell'autore.

## Editore

**Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia**

Direttore responsabile  
*Michele Cicoella*

Direttore editoriale  
*Iolanda Battiante*

## Comitato scientifico

Presidente: *Claudio Nigro* - Componenti: *Antonio Corvino, Annamaria Dentamaro, Giampiero Maci, Giuseppe Mazzuti*

## Comitato di redazione

*Gioacchino De Sandoli, Alfredo Di Noia, Ada Lattanzio, Marika Longo, Antonio Netti*

Impaginazione grafica  
*Pasquale Russo*

Foto in copertina e sul retro di Enrico Lo Storto  
*Palazzo dell'acquedotto Piazza Cavour  
Fontana del Sele - notturna*

## Redazione e amministrazione

via della Repubblica, 25 - 71121 Foggia - tel./fax. 0881 72 56 12  
www.odcecfoggia.it - odcecfoggia@gmail.com  
Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/P/06 R.P



## Editoriale

*di Iolanda Battiante*

SI RICOMINCIA.

Il nuovo Consiglio ha voluto tributarmi l'onore di dirigere il periodico on line del nostro Ordine, che ho sempre seguito con devozione ed interesse, ora da lontano, ora più da vicino.

Sento la responsabilità di tale incarico, peraltro in un momento assai delicato per l'Italia intera ed in particolare per la nostra provincia.

Ma sono consapevole che in periodi di crisi, come quello che stiamo vivendo, il fare è l'unica strada che rimane.

Non ve ne sono altre.

Del resto le competenze che abbiamo acquisito in anni di lavoro e i sacrifici che abbiamo fatto e continuiamo a fare, nei nostri studi, tra gli uffici, nei rapporti sociali ed economici, non potranno essere vani.

Forse è solo una questione di tenacia, di avere ancora voglia di credere in ciò che insieme si può costruire.

Non nascondo, quindi, l'entusiasmo nell'immaginare le tante iniziative cui si potrà dare corso con il nostro periodico e

le tante opportunità che esso potrà offrire, agli iscritti ma anche agli altri operatori, che cercano di sopravvivere in un territorio già molto segnato ed ora più che mai sferzato dalla difficile congiuntura economica.

La Rivista potrà essere terreno di scambi di idee, di progetti, di competenze, anche tra mondi finora lontani, ma che dovranno avvicinarsi sempre più se si vuole addivenire ad un miglioramento delle comuni condizioni di vita, che sono sì economiche, ma prim'ancora sociali e culturali.

L'Università è uno di questi "mondi". E dalle sue risorse ci aspettiamo contributi rilevanti, che sappiano suggerire alla nostra categoria un approccio meno pragmatico e più approfondito alle tematiche che ci vedono in prima linea.

Ripongo comunque tanta speranza nei nostri iscritti, sempre un po' restii ad uscire dall'alveo dei propri studi: i loro interventi potranno essere la voce di chi non ha voce, di chi affida alle nostre capacità e al nostro "sapere" frammenti importanti della propria vita.

## L'evoluzione del sistema sanzionatorio tributario dall'Unità d'Italia

di Antonio Puzzolante

Il sistema sanzionatorio tributario italiano in oltre 150 anni, dall'unità d'Italia del 1861, ha visto trasformato il rapporto tra i contribuenti ed il fisco, passando da un solo tipo di sanzione ad una pletora quasi infinita di tipologie di sanzioni.

La prima netta differenza di rapporto si osserva con la legge n. 4 del 1929. Sino ad allora, il rapporto con i contribuenti era improntato alla idea di risarcire lo Stato per il danno subito da un omesso o minor versamento, senza alcun riferimento alla punizione della violazione commessa. L'erario era assimilato ad un soggetto privato, facendo riferimento a sanzioni civili e non propriamente tributarie, ma avente natura risarcitoria, come riscontrabile nella disciplina dell'imposta di ricchezza mobile (1864) e sui redditi dei fabbricati (1865).

Mantellini nella sua relazione alla Camera così si esprimeva: "Per la nostra Giunta chiunque omette di denunciare o chi denuncia inesattamente il suo reddito, manca al precetto positivo della legge civile di imposta, che lo sottopone alle conseguenze del suo inadempimento e a risarcire i danni. Piuttosto che in materia penale noi siamo in materia civile ... dove è il fatto che resta colpito, è cioè l'inadempimento di una obbligazione a fare che si vuole risarcito".

"E dunque giova bandire fin le parole di reato, come di contravvenzione, di elemento intenzionale o di imputazione"<sup>1</sup>: conclusione tanto più rilevante perché Mantellini descriveva lo sviluppo della legislazione tributaria come un progressivo svincolarsi dalla normativa privatistica, una progressiva trasformazione dal "fisco" all'"erario" onde "Codice civile e legge di finanza hanno ciascuno il suo fine, la sua natura, privata pel codice civile e pubblica per le leggi di finanza"<sup>2</sup>.

1 Così G. MANTELLINI, *LO STATO E IL CODICE CIVILE*, 3 VOLL., FIRENZE, 1880-1882, VOL. PRIMO, PP. 232 SG.

2 G. MANTELLINI, *OP. CIT.*, P. 242, SI VEDA, AL RIGUARDO, G. REBUFFA, *LA FORMAZIONE DEL DIRITTO AMMINISTRATIVO IN ITALIA. PROFILI DI AMMINISTRATIVISTI PREORLANDIANI*,

La sanzione per inesistente o infedele dichiarazione dei redditi consisteva in una soprattassa:

- pari alla metà dell'imposta erariale dovuta per un anno sul reddito non denunziato o denunziato in meno;
- liquidata dall'agente delle imposte quando il reddito fosse accertato e iscritta in appositi ruoli, parificati a quelli delle imposte, ma dopo che fossero esauriti i procedimenti aperti dal ricorso presentato dal contribuente alle commissioni amministrative o all'autorità giudiziaria<sup>3</sup>.

Sino al 1929, con la soprattassa, il sistema sanzionatorio era improntato:

- al mero risarcimento;
- all'assenza di sanzioni penali vere e proprie;
- alla mancanza di collegamento con il diritto punitivo e tanto meno penale.

Un altro esempio era il monopolio dei sali e tabacchi, introdotto con la legge n. 563 del 21 aprile 1862 che approvò la tariffa dei prezzi di privativa. La legge n. 710 del 13 luglio 1862 riservò allo Stato la fabbricazione dei tabacchi, l'estrazione del sale dall'acqua del mare, dalle sorgenti saline e dalle miniere, stabilendo sanzioni per il contrabbando<sup>4</sup>.

La finanza comunale si alimentava di sovrimposte alle imposte sulla ricchezza mobile, sui terreni e sui fabbricati e di una variegata gamma di tributi propri; con la legge n. 1831 del 3 luglio 1864 fu data facoltà ai Comuni:

- di istituire sulle bevande e sulle carni una tassa addizionale a quella governativa;
- di imporre un dazio di consumo su altri commestibili e bevande, su foraggi, combustibili, materiali da costruzione, saponi, materie grasse e su voci diverse.

Ai fini della riscossione dei dazi i Comuni furono divisi in cinque classi e in

BOLOGNA, IL MULINO, 1981, PP. 117 SG. E SPEC. 147 SG.

3 Così l'art. 1 della legge 23 giugno 1873, n. 1444.

4 Breve viaggio tra fisco e storia di Maria Addis su <http://sardegna.agenziaentrate.it/>

Comuni chiusi e aperti. Nacquero le cinte daziarie: le mura, i fossati e i bastioni e, per le città bagnate dal mare, la riva, oltre a proteggere le città, tracciavano la linea daziaria dei Comuni chiusi.

Chi, “dopo il sorgere e prima del calare del sole”, superava la cinta con determinate merci al seguito, “pagava dazio” agli agenti, governativi o comunali. Nel regolamento erano disciplinati:

- i criteri per determinare il peso delle merci che, per i generi in recipienti significava la sottrazione della tara, per i frutti si traduceva nella deduzione del guscio;

- le disposizioni sulle pene “pegli autori” di frodi o attentati di frode e sugli appalti.

I contrabbandieri utilizzavano stratagemmi di tutti i tipi per aggirare cinte e controlli ed è facile intuire la ricaduta sociale della disposizione che destinava “le due terze parti della contravvenzione in premio a coloro che hanno scoperta o sorpresa la contravvenzione”<sup>5</sup>.

Il legislatore tributario liberale, per decenni, anche rispetto alle sanzioni amministrative aveva inteso più risarcire l'erario che punire il contribuente<sup>6</sup>.

Ciò comportava alcune significative conseguenze:

- soggetto destinatario della sanzione pecuniaria era non solo la persona fisica, ma anche la società o l'ente collettivo (non operava il principio *societas delinquere non potest*);

- vigeva la solidarietà passiva anche nella obbligazione sanzionatoria, qualora l'illecito amministrativo fosse imputabile a più soggetti;

- nel caso di morte del trasgressore, la sanzione era trasmissibile agli eredi, alla stregua di un generico debito pecuniario;

- l'elemento soggettivo non aveva alcuna rilevanza nella determinazione della sanzione, la quale, al pari di ogni forma di risarcimento, era commisurata all'entità del danno e non alla gravità dell'infrazione.

Dopo questa prima grande fase di sanzione risarcitoria possiamo distinguere il restante periodo dell'evoluzione del sistema sanzionatorio in 3 grandi significative fasi:

- 1) la vigenza della legge n. 4/1929;
- 2) una fase nebulosa ed incerta dagli anni 70 sino al 1997;
- 3) la disciplina attuale del 1997, con le ultime decisive modifiche del 2015-6 (probabilmente in futuro saranno valutate come nascita di una 4ª fase).

La legge n. 4/29 ha rappresentato la 1ª disciplina delle violazioni tributarie, con una divisione tra violazioni che davano luogo a reati e violazioni che generavano obbligazioni di carattere civile, in base al tipo di sanzione prevista dalla norma rispetto alla condotta. La disciplina penale era ben definita nel codice penale. Le obbligazioni a carattere civile erano soggette a 2 tipi di sanzioni: la pena pecuniaria e la soprattassa (entrambe prevedevano un pagamento di una somma di denaro). Con questa legge è stata mutata la rotta del modello sanzionatorio:

- caratterizzato dalla violazione sanzionata con intento dissuasivo ed afflittivo, non risarcitorio;

- interamente costruito sulla persona del trasgressore, con particolare riguardo alla sua capacità di intendere e di volere (imputabilità), all'elemento soggettivo (dolo o colpa), oltre alle cause di non punibilità ed alla rilevanza delle condizioni soggettive dell'agente, per l'applicabilità e la determinazione della sanzione.

La legge n. 4/1929 conteneva un raccordo tra i diversi tipi di sanzioni:

- a livello sostanziale, con l'alternatività tra sanzione penale e pecuniaria e il cumulo

<sup>5</sup> Breve viaggio tra fisco e storia di Maria Addis su <http://sardegna.agenziaentrate.it/>

<sup>6</sup> Per la illustrazione del sistema fiscale post-unitario si veda G. MARONGIU, *LA POLITICA FISCALE DELL'ITALIA LIBERALE DALL'UNITÀ ALLA CRISI DI FINE SECOLO*, FIRENZE, OLSCHKI, 2010.

della soprattassa sia con la sanzione penale che con quella pecuniaria;

- a livello procedimentale, con la verifica del fatto, svolto preferibilmente dagli organi tributari, piuttosto che dal giudice penale; in particolare, per le violazioni più importanti (sulle imposte dirette) nasceva la pregiudiziale tributaria (art. 21 della legge 4/29), in base alla quale l'azione penale poteva essere iniziata o proseguita solo dopo l'accertamento definitivo del tributo da parte del giudice tributario, mentre per le violazioni costituenti reato riguardanti le imposte indirette era previsto il principio dell'assorbimento (art. 22 della legge 4/29), in base al quale il giudice penale poteva decidere anche sul tributo.

La legge n. 4/1929 era espressione del particolare contesto in cui era stata dettata ed era anche la realizzazione dello Stato autoritario voluto da Rocco e segnava, quindi, un discrimine rispetto ai decenni trascorsi da quando, nel 1861, l'Italia era diventata una, indipendente e libera.

Nella legge del 1929 nasceva per la 1ª volta la pena pecuniaria, concepita e voluta per fare subire al trasgressore un male, una pena che fosse la reazione giuridica alla sua condotta illecita: aveva preso avvio e spazio l'utilizzazione della sanzione penale per colpire le pratiche evasive sia del dovere di dichiarare i redditi posseduti sia del farne una corretta rappresentazione contabile.

L'art. 3 della stessa legge<sup>7</sup> sanciva il principio dell'alternatività tra sanzione penale e pena pecuniaria, evidenziando però che quest'ultima aveva natura civile e non afflittiva, con il corollario della sua trasmissibilità. In concreto, il principio dell'alternatività tra sanzione civile e sanzione penale ebbe un valore solo residuale perché spesso le singole leggi di imposta per trasgressione prevedevano espressamente l'applicazione delle sanzioni penali in aggiunta alle sanzioni amministrative. Ma anche il principio del cumulo è rimasto inapplicato a causa del meccanismo della pregiudiziale tributaria

<sup>7</sup> Si tratta della prima legge generale di disciplina dei fatti illeciti, anteriore allo stesso codice penale Rocco, ma entrata in vigore assieme a questo.

obbligatoria: l'azione penale non poteva essere esercitata se non dopo il definitivo accertamento tributario amministrativo. E ciò accadeva dopo diversi decenni, quando non vi era più interesse a procedere penalmente: per il tempo trascorso, per morte del reo, per la sua procurata irreperibilità o per condono.

La 2ª fase del sistema sanzionatorio punitivo si è avviata con la riforma tributaria degli anni 70 del secolo scorso, che ha previsto sanzioni amministrative specifiche per ogni imposta, creando una sovrapposizione tra le discipline e determinando la perdita di centralità della legge 4/29.

La necessità di combattere l'evasione, enorme negli anni 80, ha portato alla legge n. 516/1982 (manette agli evasori), che introduceva una nuova disciplina penale delle violazioni relative alle imposte dirette e all'IVA, abrogando parte della legge 4/29, tra cui quella penale e la pregiudiziale tributaria. La punibilità spostava il suo baricentro sul processo penale che poteva fare stato nel processo tributario. La legge n. 516/1982 slegava le fattispecie di reato in essa previste dal fatto evasione: non sanzionava penalmente il mancato assolvimento di un debito d'imposta, ma alcune condotte che preludono all'evasione, fatti definiti prodromici, perché posti in essere per preparare e rendere possibile l'evasione, fatti strumentalmente attuati per sottrarsi agli obblighi di assolvimento del tributo dovuto. Si trattava in gran parte di reati di pericolo, perché non presupponevano la sussistenza del danno prodotto dall'evasione, ma la messa in pericolo degli interessi dell'Erario.

La 3ª ed ultima fase dell'evoluzione del sistema sanzionatorio tributario scaturisce dalla scarsa incidenza di questa norma in tema di deterrenza e dall'inefficienza del sistema prodotto con le leggi tributarie degli anni 70, portando ad un ripensamento dell'intero sistema sanzionatorio:

- amministrativo, in attuazione della delega contenuta nel 133° comma dell'art. 3 della l. 662/1996, con i d.lgs. 471/97, 472/97 e 473/97, con la previsione di

sanzioni:

\* amministrative principali (art. 2 d.lgs. 472/97) consistenti nell'obbligazione di pagamento di una somma di denaro;

\* accessorie (art. 21 d.lgs. 472/97), costituite dall'interdizione o dalla sospensione del contribuente da cariche, uffici ed attività professionali per periodi definiti.

- penale, in attuazione della delega contenuta nell'art. 9 della l. 205/1995, con il d.lgs. 74/2000, basata sulla effettiva offensività della condotta.

La disciplina sanzionatoria tributaria diventava più dettagliata e complessa per tentare di adeguare la pena alla fattispecie della violazione tributaria commessa, introducendo anche attenuanti ed aggravanti rispetto ad una serie di elementi, quali il comportamento del soggetto o il danno procurato all'erario. Sono state anche individuate e definite le cause di non punibilità (art. 6 d.lgs. 472/97):

- forza maggiore, errore sul fatto non determinato da colpa, ignoranza legis scusabile (l'area di non punibilità, riservata in via esclusiva all'ignoranza inevitabile, è quella legata all'esistenza di cause soggettive (non comprensione della lingua italiana, basso grado di scolarizzazione));

- l'obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni (formulazione normativa non chiara nei contenuti, modifiche legislative ravvicinate, norme interpretative o pronunce della Corte Cost., posizioni ministeriali contrastanti, interpretazioni in via pregiudiziale della CGUE, incompatibilità tra norma interna e quella unionale);

- le violazioni realizzate con rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo criteri contabili o con valutazioni estimative effettuate secondo criteri corretti (se non eccedono il 5% di quelle accertate);

- le violazioni formali che non incidono sulla determinazione della base

imponibile o dell'imposta.

La sanzione amministrativa obbliga di pagare una somma di denaro, non produce interessi, non è trasmissibile agli eredi, può essere fissa o definibile tra minimo e massimo.

Sono state anche disciplinate numerose modalità di applicazione delle sanzioni, tra le quali hanno particolare rilievo le seguenti:

\* Concorso di violazioni: può essere formale (più violazioni con una sola azione) e materiale (più violazioni con più azioni).

Il concorso materiale può essere omogeneo (se con più azioni è stata violata la stessa disposizione) ed eterogeneo (se siano violate disposizioni di tipo diverso): tot crimina, tot poena.

\* Cumulo giuridico: si irroga la sanzione più grave con gli aumenti previsti dalla legge (da 1/4 a 1/2) e si applica soltanto se la sanzione risultante è inferiore alla somma delle singole sanzioni.

Il cumulo giuridico si applica nei casi di: concorso formale, concorso materiale di violazioni formali, progressione e violazione della stessa indole. Opera anche per tributi differenti e nell'ambito di periodi di imposta diversi.

\* Progressione: si ha quando, anche in tempi diversi, si commettono violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione, anche periodica, del tributo. Si caratterizza per la sequenza di comportamenti finalizzati, è un fatto tipico e non presenta alcuna specifica connotazione a livello di elemento soggettivo. Es.: mancata fatturazione, mancata registrazione, mancata dichiarazione, mancato versamento. Qualora la progressione avvenga in più periodi d'imposta per differenti presupposti, si ritiene più appropriata l'applicazione del cumulo giuridico per gli illeciti della stessa indole.

Sono stati previsti anche attenuanti della responsabilità, come:

- nel concorso nell'esercizio di attività di consulenza e di assistenza fiscale e dei professionisti (art. 11 d.lgs. 472/97): per la soluzione di problemi di speciale difficoltà, la punibilità è limitata ai casi di dolo o colpa grave;

- quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti è irrogata un'unica sanzione e il pagamento eseguito da uno solo libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

E' stato anche introdotto il principio di specialità (artt. 19 d.lgs. 74/2000 e 9 l. 689/81) fra sanzione amministrativa e penale che incide sui rapporti sostanziali.

Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale per la stessa condotta (art. 20 d.lgs. 74/2000): principio del doppio binario, con autonomia dei 2 procedimenti. L'ufficio tributario irroga le sanzioni tributarie per le violazioni ritenute penalmente rilevanti, ma sospende la esecuzione sino alla conclusione del procedimento penale. Con la sent. n. 9442 del 12 aprile 2017, la Cassazione è orientata a un'applicazione «soft» del principio del doppio binario tra processo penale e processo tributario: il giudice tributario non può esimersi dal considerare l'accertamento contenuto in una sentenza di assoluzione del contribuente, pronunciata ai sensi dell'art. 425 c.p.p., anche nel caso in cui l'Agenzia delle entrate non si sia costituita nel processo penale, e ha l'onere di valutare in termini indiziari le prove del giudizio penale ai fini della propria decisione.

Sanzioni improprie: per mancata ottemperanza ad obblighi fiscali (indeducibilità di costi non transitati nel conto economico; impossibilità di far valutare in giudizio quanto non prodotto in sede procedimentale a fronte di una specifica richiesta dell'ufficio), per utilizzo di accertamento induttivi (per mancata presentazione della dichiarazione).

Sanzioni indirette: in caso di omessa registrazione del contratto di locazione

nei termini previsti, l'art. 3, 8° comma, del d.lgs. 23/2011 prevede che la durata del contratto stesso e l'ammontare del corrispettivo pattuito vengono determinati dalla legge, in senso sfavorevole per il locatore.

A dicembre 2013, la Commissione europea ha presentato una proposta di Direttiva UE sulle infrazioni doganali (COM 2013/884), che intendeva introdurre alcuni principi e regole comuni relativi alle violazioni doganali ed al relativo trattamento sanzionatorio (non penale) applicabile.

Il Reg. UE n. 952/2013 (CDU), applicato in buona parte dall'1/05/2016, ha anticipato in parte i contenuti di tale Direttiva, mediante la definizione di una serie di criteri volti ad improntare a principi comuni l'applicazione delle sanzioni connesse alle violazioni in oggetto. Il CDU, pur non disponendo di un proprio sistema sanzionatorio, al par. 1 dell'art. 42 stabilisce, con disposizione di principio, che ogni Stato membro deve prevedere nella propria legislazione sanzioni applicabili alle violazioni alla normativa doganale, come definita all'art. 5, numero 2, del CDU, che siano effettive, proporzionali e dissuasive.

In base al principio di proporzionalità, le sanzioni devono essere adeguate, differenziandole tra violazioni formali, che non incidono sul pagamento dei tributi, e violazioni sostanziali che incidono sull'interesse della UE alla corretta esazione dei tributi doganali:

- se la violazione è sostanziale, non è legittima una misura fissa, visto che essa non varia a seconda dell'importo evaso (che è uno dei fattori che concorre a determinare la gravità);

- se, invece, la violazione è formale, non è proporzionata una sanzione parametrata all'importo dovuto, inesistente.

Con la legge delega tributaria n. 23/2014 si può affermare che sia iniziata un'altra fase (la 4<sup>a</sup>) nella evoluzione del sistema sanzionatorio tributario nazionale: infatti, con l'art. 8 ha assegnato al Governo il compito di revisionare il sistema

sanzionatorio attuando i principi di effettività, proporzionalità e certezza, in linea con i principi della UE.

Il d.lgs. 158/2015, attuativo dell'art. 8 della citata legge delega, ha introdotto numerose modifiche al precedente sistema sanzionatorio tributario per renderlo ancora più dettagliato e puntuale rispetto agli elementi oggettivi e soggettivi, proprio per tentare di attuare i principi della delega. A titolo di esempio, il modificato art. 7 del d.lgs. 472/1997 prevede che per determinare quantitativamente la sanzione si deve tenere conto:

- della gravità della violazione e che, a tale fine, si può anche fare riferimento:

\* alle caratteristiche della condotta dell'agente;

\* all'opera da lui svolta per attenuare o eliminare le conseguenze;

- della personalità del trasgressore, desumibile anche dai precedenti fiscali;

- delle sue condizioni economiche e sociali.

In tale contesto si pone l'istituto della recidiva (obbligatoria), che prevede un aumento di pena - fino alla metà - nei confronti di chi, nei 3 anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole, ossia violazione che presenti, rispetto alla precedente, profili di sostanziale identità per la natura dei fatti che la costituiscono e dei motivi che la determinano. Non rilevano ai fini della recidiva le violazioni definite dal contribuente:

- con l'istituto del ravvedimento operoso, mediante definizione della sanzione;

- in dipendenza di adesione all'accertamento;

- per effetto di mediazione e di conciliazione.

Il comma 4 della stessa disposizione esclude la recidiva quando la sua applicazione determini una manifesta sproporzione fra l'entità del tributo e la

sanzione, valutabile da parte degli uffici.

In precedenza la sanzione poteva essere ridotta fino alla metà del minimo se ricorrevano circostanze "eccezionali" che rendevano manifesta la sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione. Con l'eliminazione della parola "eccezionali", l'attenuante assume carattere generale.

Con il nuovo comma 4-bis dello stesso articolo, è stata introdotta una norma generale di chiusura del sistema che prevede la riduzione alla metà della sanzione quando le dichiarazioni e le denunce siano presentate con un ritardo non superiore a 30 giorni dal termine ordinario di scadenza.

Il d.lgs. 158/2015, oltre che per l'accertamento per adesione, estende alla mediazione e alla conciliazione giudiziale (art. 12, comma 8, 1° periodo), le disposizioni per determinare una sanzione unica in caso di progressione, in deroga ai commi 3 e 5: si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. In caso di concorso di più violazioni o di violazioni continuate, anche in tempi diversi, si applica un'unica sanzione:

- determinata applicando quella prevista per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio, se le violazioni riguardano un solo periodo d'imposta;

- preventivamente aumentata di 1/5, se la violazione rileva per più tributi;

- prevista per la violazione più grave aumentata da 1/2 al triplo, se violazioni della stessa natura vengono commesse in più periodi d'imposta.

In ogni caso, la sanzione concretamente irrogata non può essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni commesse.

Le principali modifiche del d.lgs. 158/2015 interessano l'omessa presentazione della dichiarazione e l'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette, Iva e Irap, e dei sostituti d'imposta, applicando i criteri di predeterminazione, effettività, certezza e proporzionalità delle sanzioni rispetto

alla gravità dei comportamenti:

- maggiore proporzionalità delle sanzioni rispetto all'effettivo disvalore dell'illecito commesso, con:

\* sanzioni più severe se il comportamento del contribuente è più insidioso e pericoloso rispetto all'azione accertativa dell'A.F.;

\* sanzioni meno severe se le condotte, pure idonee a integrare una violazione, siano connotate da scarsa gravità, in termini sia di danno arrecato all'erario sia di evidenza dell'errore commesso.

Le disposizioni introdotte dal d.lgs. 158/2015 sono applicabili dall'1/1/2016 (art. 32), da quando sono entrate in vigore anche le disposizioni della legge n. 190/2014 (stabilità 2015) che prevedono la soppressione:

- della riduzione a 1/6 delle sanzioni per definizione agevolata, ai sensi dell'art. 15, comma 2-bis;

- dell'istituto di adesione all'invito al contraddittorio, previsto dall'art. 5, comma 1-bis e dall'art. 11, comma 1-bis;

- dell'istituto di adesione ai p.v.c., previsto dall'art. 5-bis del d.lgs. n. 218/1997.

Il d.lgs. 158/2015 ha revisionato nel titolo I il sistema sanzionatorio tributario penale e nel titolo II il sistema sanzionatorio tributario amministrativo, attuato in 3 articoli:

\* 15, dedicato alla riforma delle disposizioni contenute nel d.lgs. 471/1997, sulle sanzioni tributarie in materia di imposte dirette, di Iva e di riscossione dei tributi;

\* 16, dedicato alla revisione delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie, di cui al d.lgs. 472/1997;

\* 17 e ss., recanti disposizioni sanzionatorie innovative o modificative di fattispecie non contenute nei richiamati d.lgs., nonché di illeciti rilevanti ai fini delle imposte indirette diverse dall'Iva.

L'art. 15 del decreto ha modificato l'art. 1 del d.lgs. 471/1997, prevedendo:

§ per l'omessa presentazione della dichiarazione (comma 1 dello stesso art. 1) l'introduzione della ultra-tardività, in aggiunta alla tardività dei 90 giorni.

L'art. 2, comma 7, del dpr 322/1998 (modalità di presentazione delle dichiarazioni relative a Irpef, Ires, Irap e Iva) considera la dichiarazione presentata oltre 90 giorni dalla scadenza del termine omessa a tutti gli effetti e costituisce solo titolo per la riscossione delle imposte.

La modifica introdotta valorizza l'adempimento spontaneo del contribuente che presenti la dichiarazione oltre 90 giorni, purché entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza: la sanzione è ridotta del 50%. Questa riduzione sanzionatoria distingue, in un'ottica di maggiore proporzionalità, la condotta di chi omette la dichiarazione da quella di chi la presenta tardivamente oltre i 90 giorni. Per redditi prodotti all'estero, le relative sanzioni sono aumentate di 1/3.

§ per l'infedele dichiarazione, l'art. 15 del d.lgs. 158/2015 ha introdotto una nuova struttura dell'infedeltà, articolata su 3 principi cardini:

- aggravante per condotte fraudolente del contribuente, con esclusione dell'applicazione di circostanze attenuanti (comma 3): aumento della metà della sanzione base; questa modifica raccoglie e colpisce in via amministrativa in modo più severo le precedenti fattispecie di dichiarazione fraudolenta ai fini penali, depenalizzate con le modifiche apportate al d.lgs. 74/2000;

- mantenimento della misura sanzionatoria ordinaria (ridotta rispetto alla precedente, nella misura compresa tra il 90 e il 180% della maggiore imposta o della differenza di credito) per l'evasione caratterizzata dall'elemento soggettivo della colpevolezza, senza una condotta di particolare insidiosità per l'A.F.;

- attenuanti (riduzione di 1/3 della sanzione base) per condotte non gravi, caratterizzate da colpevolezza senza intento fraudolento, connotate da:

\* esigua evasione: applicabile solo in sede d'accertamento (il contribuente non può tenerne conto per determinare la sanzione nel ravvedimento operoso), qualora la maggiore imposta o il minore credito accertato dagli uffici siano complessivamente inferiori al 3% rispetto all'imposta e al credito dichiarato; la riduzione non si applica per condotte fraudolente o superamento della soglia di 30.000€;

\* errori d'imputazione temporale di elementi di reddito (comma 4) (alternativa alla precedente):

◦ positivi: devono essere stati erroneamente imputati per determinare il reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. La circostanza attenuante trova applicazione quando intervenga l'attività di controllo e venga accertato che nell'anno di competenza (anno n) il ricavo non è stato dichiarato, ma lo stesso sia stato comunque imputato e dichiarato in una precedente annualità.

◦ negativi: non devono essere stati dedotti più volte.

Quando l'errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito non abbia determinato alcun tipo di danno per l'erario (e non abbia prodotto alcun vantaggio nei confronti del contribuente), la sanzione è applicata in misura fissa, per un ammontare pari a 250€.

Le violazioni dichiarative seguono il seguente schema decrescente:

- 1) la frodolenza determina la più severa risposta da parte dell'ordinamento;
- 2) l'elemento soggettivo della colpa e l'assenza di comportamenti fraudolenti;
- 3) colpa lieve o particolare esiguità del danno erariale causato dall'errore.

Il principio di tassatività richiede che la

base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione ai fini Iva non comprenda anche la maggiore imposta liquidabile con il controllo automatizzato, sulla quale è applicabile solo la sanzione dell'art. 13, comma 1, del d.lgs. 471/1997.

Per la dichiarazione Iva e delle imposte dirette sono state eliminate le aggravanti previste prima nei commi 4-bis e 4-ter per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

Assumono particolare rilievo nel rapporto fisco – contribuenti i numerosi istituti deflattivi, tra cui particolare rilievo della fase pre contenzioso assume il ravvedimento operoso che ha subito nel tempo numerose modifiche tendenti a renderlo sempre più appetibile:

- la Legge di Stabilità 2015 consente di goderne senza limiti di tempo, anche dopo eventuali accertamenti o ispezioni da parte dell'AdE, salvo la formale notifica di un atto di liquidazione o accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità di cui agli art. 36-bis del dpr n. 600/1973 e 54-bis del dpr n. 633/1972 e degli esiti del controllo formale di cui all'art. 36-ter del dpr n. 600/1973;

- le modifiche apportate dal d.lgs. 158/2015 all'art. 13 del d.lgs. 472/1997 consentono di superare i dubbi interpretativi sorti sull'applicazione della disposizione modificata con l'art. 1, comma 637, della l. 190/2014, con particolare riferimento alla lett. a)-bis che prevede la riduzione sanzionatoria ivi disciplinata se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni:

\* dalla data dell'omissione o dell'errore, anche se non sia incidente sul versamento del tributo;

\* dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui vi sia l'omissione o l'errore.

Nella precedente formulazione dell'art. 13, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, era già prevista la riduzione della sanzione base (pari al 30% di ogni importo non versato) a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo. Tale riduzione, peraltro,

non precludeva la possibilità, per il contribuente che avesse versato entro 15 giorni, di avvalersi anche dell'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del d.lgs. 472/1997). Le modifiche hanno ampliato il concetto di lieve tardività, estendendosi fino ai 90 giorni dalla scadenza dell'adempimento, riducendo la sanzione alla metà.

Tale innovazione non elimina la più lieve sanzione per la tardività contenuta nei primi 15 giorni (che diviene lievissima), espressamente fatta salva dal 1° comma dell'art. 13 riformulato: la sanzione a cui fare riferimento per la riduzione dei quindicesimi non è quella piena del 30%, ma quella del 15%: nei primi 15 giorni di ritardo nel versamento, sull'importo non versato viene applicata la sanzione del 15% ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo. Su tale sanzione si può applicare il ravvedimento operoso (art. 13, comma 1, lett. a), d.lgs. 472/1997).

Oltre i primi 15 giorni e fino al 90° giorno successivo alla scadenza del termine, la sanzione è pari alla metà di quella ordinaria, ossia è pari al 15%, ravvedibile ai sensi della nuova lett. a-bis), che prevede, in caso di regolarizzazione spontanea entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, una riduzione sanzionatoria in misura pari a 1/9 del minimo.

Il nuovo ravvedimento operoso vale però solo per i tributi, imposte e tasse gestite direttamente dall'amministrazione centrale o AdE, per cui, a titolo di esempio, le imposte come IMU, TARI o TASI non potranno beneficiarne per cui varranno le vecchie regole.

Nell'ipotesi di successione di norme nel tempo in relazione alla stessa fattispecie ricorre il principio del favor rei<sup>8</sup>, in base al quale si applica la legge più favorevole ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 3 del d.lgs. n. 472/1997, sia:

- quando una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile;

<sup>8</sup> Con la circ. 4E del 4/03/2016 sono stati forniti alcuni chiarimenti e indicazioni sull'operatività delle disposizioni introdotte con il d.lgs. 158/2015 sull'applicazione del principio del favor rei agli atti non definitivi alla data del 1/01/2016.

- quando stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione;

- le violazioni commesse a partire dall'1/01/2016;

- tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni;

- le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo.

- sugli atti emessi a decorrere dall'1/01/2016, riferiti a violazioni commesse fino al 31/12/2015;

- sugli atti emessi prima dell'1/01/2016, contenenti l'irrogazione della sanzione in base alle disposizioni ante modifica e per i quali siano ancora pendenti i termini per proporre il ricorso o il giudizio avanti all'autorità giudiziaria<sup>9</sup>.

La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario (Titolo I), operata dal d.lgs. 158/2015 (artt. 1-14), è entrata in vigore il 22/10/2015.

La legge delega si poneva l'obiettivo di rafforzare la competitività del Paese a livello internazionale con la stabilità del quadro giuridico di riferimento, non solo per la disciplina sostanziale dei singoli tributi o la trasparenza e semplificazione del rapporto fiscale, ma anche per la predeterminazione delle condotte illecite, la certezza della misura delle sanzioni, la rapidità dei tempi di irrogazione delle stesse e la percezione della pena come risposta adeguata e non vessatoria.

Il legislatore ha inteso soddisfare le aspettative degli attori coinvolti:

<sup>9</sup> Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'applicazione dello "jus superveniens" per norme più favorevoli per il contribuente deve essere rilevato "anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo". Tale orientamento è stato confermato dalla Suprema Corte che, con sentenza n. 1656 del 24 gennaio 2013, ha asserito che il giudice può applicare d'ufficio al contribuente la sanzione più favorevole.

\* i contribuenti, interessati a conoscere anticipatamente le conseguenze, in termini soprattutto di rischio, dei propri comportamenti;

\* lo Stato, intento a presidiare correttamente gli obblighi fiscali con sanzioni che non siano sproporzionate e disincentivanti o percepite come tali dal destinatario, potenziale investitore, nazionale o straniero.

Il Governo ha indicato 2 principali propositi (non sempre coerentemente attuati):

- ridurre le fattispecie penali, anche ripensando e rimodulando le soglie di punibilità, oltre che individuando nuove ipotesi di non punibilità per garantire una più efficace risposta ai fatti di reato;

- riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte connotate da una diversa e minore gravità.

Il Governo è stato "delegato a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti". La delega parla di revisione del diritto penale tributario, lasciando intendere come l'intervento debba articolarsi entro le coordinate di fondo del sistema vigente (d.lgs. 74/2000).

Intervenendo sulla previgente formulazione del d.lgs. n. 74/2000, il legislatore ha aumentato le soglie di punibilità di alcuni reati ed ha introdotto nuove fattispecie perseguibili penalmente, quale ad esempio l'omessa presentazione della dichiarazione da parte del sostituto d'imposta:

- il reato di dichiarazione infedele si configura se l'imposta evasa è superiore a 150.000€ (e non più a 50.000€);

- il reato di omessa dichiarazione annuale dei redditi ed IVA ed anche del 770 si configura se l'ammontare dell'imposta evasa e/o delle ritenute non versate supera 50.000€.

L'estensione del reato di omesso versamento delle ritenute certificate anche quelle dovute sulla base della dichiarazione viene temperata dall'innalzamento della soglia di punibilità, che passa da 50.000 a 250.000€, come quella prevista per l'omesso versamento IVA.

Per indebita compensazione di crediti, la pena viene differenziata a seconda che essi siano non spettanti o inesistenti; per crediti inesistenti, la pena viene elevata da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Previste anche specifiche cause di non punibilità:

- il pagamento integrale di quanto dovuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di 1° grado depenalizza i reati di omesso versamento ed indebita compensazione;

- l'infedele ed omessa dichiarazione non sono punite se i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, sono estinti integralmente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

La carenza di criteri orientativi per quantificare le pene è stata colmata da almeno 3 istituti introdotti tra il 2014 e il 2015: la messa alla prova (art. 168-bis c.p.), l'autoriciclaggio (art. 648-ter 1 c.p.) e la particolare tenuità del fatto (art. 131-bis c.p.): per non escludere o per non consentire l'incidenza di detti istituti in materia tributaria sono stati fissati livelli di pena simili agli altri reati.

La Corte costituzionale, con la sent. n. 95/2015, ha legittimato le scelte del 2011 in tema di limiti al patteggiamento (affermando che non vi è obbligo da parte del legislatore di escludere dai riti premiali e, in specie, dal patteggiamento, l'imputato che non voglia/possa restituire il profitto del reato) e alla concessione della sospensione condizionale della pena (artt. 12 e 13, d.lgs. n. 74/2000), limiti che la riforma ha sostanzialmente confermato (art. 12 e art. 13-bis come inserito).

La riforma ha, però, tenuto una diversa chiave di lettura su alcune problematiche, come:

- il rigetto di una causa di non punibilità e dalla giurisprudenza favorevole ad una rilevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale, mantenendo fermo l'orientamento iniziale con il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128;

- l'inserimento dei reati tributari tra i reati presupposto di responsabilità amministrativa dell'ente (d.lgs. n. 231/2001), nella consapevolezza di benefici inferiori alle controindicazioni per i carichi di lavoro della magistratura penale.

In questo momento storico, diventa ineludibile il confronto tra il nuovo sistema penal-tributario e le plurime istanze di fonte unionale.

Il legislatore italiano non ha rinunciato al bis in idem sanzionatorio (rappresentato dalla comminatoria di sanzioni penali e amministrative), ma - sulla scia della sentenza della Corte EDU 4 marzo 2014, Grande Stevens - ha riscritto il sistema sanzionatorio amministrativo, per riaffermare che le sanzioni amministrative tributarie non rappresentano affatto un deficit di tutela degli interessi finanziari UE, ma un diverso modo di sanzionare, chiaramente consentito da direttive unionali (da ultimo si veda la dir. (UE) 2015/845 del Parlamento europeo e del Consiglio).

Nel frattempo, la Corte Suprema<sup>10</sup> EDU ha affermato che il divieto di cui all'art. 4 prot. 7 CEDU vale in maniera assoluta rispetto a procedimenti consecutivi per lo stesso fatto (quando il 2° procedimento venga avviato dopo la conclusione del 1°), mentre va declinato in maniera meno stringente nell'ipotesi in cui i 2 procedimenti siano paralleli, pur riconoscendo che:

- il fatto che aveva dato luogo alle 2 sanzioni era sostanzialmente lo stesso, con conseguente sussistenza di un idem, alla luce della sentenza della Grande Camera Zolotukhin (2009);

- una sovrattassa pari al 30% dell'importo evaso deve essere considerata come

<sup>10</sup> Sent. 15/11/2016, A e B c/Norvegia, ric. N. 24130/11 e 29758/11.

sanzione di natura sostanzialmente penale in base ai criteri Engel, con conseguente applicabilità della garanzia di cui all'art. 4 prot. 7 CEDU;

- la decisione amministrativa con la quale era stata inflitta la sovrattassa doveva essere considerata definitiva ai sensi della previsione convenzionale.

Il fatto: il signor A viene arrestato nel 2007 per non avere dichiarato profitti derivatigli da complesse transazioni finanziarie compiute all'estero. Sentito quale indagato, ammette di avere compiuto tali transazioni, pur negando la propria responsabilità penale.

Nell'ottobre 2008 viene esercitata l'azione penale nei suoi confronti per il reato di frode fiscale. Nel novembre 2008, l'A.F. gli applica una sanzione pari al 30% dell'importo non dichiarato (pari a circa 360.000 euro), sulla base anche delle sue dichiarazioni.

Il signor A versa l'intero importo dovuto prima della scadenza del termine per impugnare la sanzione, chiudendo così definitivamente il procedimento amministrativo.

Nel marzo 2009 viene condannato in sede penale a un anno di reclusione per frode fiscale aggravata per aver omesso di dichiarare al fisco la somma di 360.000 euro; nel commisurare la pena, il tribunale dichiara di aver tenuto conto della sanzione tributaria già inflitta all'imputato.

I 2 procedimenti (tributario e penale) avevano una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" (sufficient connection in substance and time) da rendere le due sanzioni parti di un'unica reazione sanzionatoria apprestata dall'ordinamento contro l'illecito rappresentato dall'evasione fiscale, e non come 2 distinti processi per il medesimo fatto.

Le due sanzioni (la sovrattassa, e la pena detentiva) hanno ad oggetto uno stesso fatto (l'evasione del tributo dovuto in relazione ai guadagni non dichiarati dai contribuenti).

Il contrasto riguarda:

- se le sovrattasse potessero essere considerate sanzioni “sostanzialmente penali” agli effetti dell’art. 4 prot. 7, riaffermando la piena validità dei criteri Engel anche in relazione al diritto al ne bis in idem, in omaggio a esigenze di interpretazione sistematica della Convenzione intesa come un corpo unitario;

- se la disposizione convenzionale in parola precluda soltanto procedimenti consecutivi, o osti anche a procedimenti paralleli per il medesimo fatto: è applicabile, in linea di principio, la garanzia convenzionale anche ai casi di procedimenti paralleli per il medesimo fatto, una volta che uno di essi si concluda con un provvedimento definitivo.

In alcuni casi la Corte aveva fatto riferimento alla mancanza di una “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta” tra i 2 procedimenti, come requisito ulteriore per l’accertamento della violazione.

Quanto alla sentenza UE (Taricco) che ha chiesto al giudice italiano di disapplicare la prescrizione, il legislatore italiano ha risposto implicitamente non toccando la disciplina di questa causa estintiva perché già ridimensionata (come vorrebbe la CGUE 8/09/2015) con la riforma del 2011 che - in materia di reati tributari - si è distaccata dalla legge n. 251/2005 (con un aumento di 1/3 dei termini prescrizionali) che tanto ha preoccupato gli organi di giustizia comunitaria.

La depenalizzazione<sup>11</sup> che accompagna la riscrittura di talune fattispecie di reati tributari sembra porsi in contrasto con l’aspettativa di tutela degli interessi finanziari della UE, ma questa rinuncia

<sup>11</sup> Il d.lgs. n. 8 del 15/01/2016, in attuazione della l. delega n. 67 del 28/04/2014, ha depenalizzato alcune infrazioni tributarie e doganali già previste come reato (tra le quali, in particolare, il contrabbando semplice), che restano illecite ma vengono ora sanzionate in via esclusivamente amministrativa secondo criteri e modalità che prevedono la misura della sanzione applicabile corrispondente alla misura della multa o dell’ammenda ma, in ogni caso, non inferiore ad € 5.000,00 e, dunque, con una sanzione minima determinata, in molti casi, in misura fissa.

al penale va correttamente letta come dichiarazione di sufficienza delle sanzioni amministrative, come attribuzione di natura “sostanzialmente” penale a queste ultime e, quindi, come allineamento al ne bis in idem voluto dalla sentenza della Corte EDU, Grande Stevens.

Il legislatore italiano sembra conservare una certa distanza da una giurisprudenza europea, spesso fondata su una incompleta percezione, conoscenza e valutazione della normativa italiana vigente<sup>12</sup>.

In tema di sanzioni tributarie, il d.lgs. 158/2015 non sembra attuare pienamente il principio di proporzionalità, assunto quale criterio guida dal legislatore delegante. In particolare, non è stata risolta la crisi del principio di “specialità” tra la sanzione penale e quella amministrativa (art. 19, d.lgs. n. 74/2000), funzionale ad attuare l’effettiva proporzionalità delle misure sanzionatorie, evitando il cumulo tra le sanzioni penale e amministrativa: quando una condotta illecita sia sanzionabile da norme amministrative e penali si applica la disposizione speciale, cioè quella che, oltre a contenere tutti gli elementi dell’altra disposizione (generale), è caratterizzata da altri elementi (specializzanti) in grado di cogliere il pieno disvalore di quella condotta illecita.

L’elusione fiscale non può generare procedimenti penali, ma quelli eventualmente pendenti dovranno allinearsi alla sopravvenuta volontà legislativa per la quale il compimento di atti leciti non può mai integrare una fattispecie penale.

Il pagamento integrale del dovuto - secondo il nuovo art. 13 - porta alla non punibilità per i reati di cui agli artt. 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione), 10-bis (omesso versamento di ritenute certificate), 10-ter (omesso versamento di IVA) e 10-quater (indebita compensazione).

Per gli altri reati (obiettivamente più gravi), il pagamento integrale del debito tributario vale come circostanza

<sup>12</sup> Cfr. articolo di Piermaria Corso Doppio binario sanzionatorio tributario ancora al vaglio della Corte EDU, pubblicato da IPSOA in data 23/05/2017.

mitigatrice della pena “fino alla metà” e apre la strada al patteggiamento (art. 13-bis).

Apparentemente il divieto di patteggiamento è mantenuto, ma in molti casi si avverte il contribuente che l'estinzione del debito tributario porta alla non punibilità e non ad una condanna ridotta (ma pur sempre condanna) cui comunque si aggiunge la confisca anche per equivalente (art. 12 bis).

Prezzi di trasferimento: a decorrere dal 22/10/2015 è venuta meno la rilevanza penale con la modifica della norma del d.lgs. n. 74/2000 che disciplina il reato di dichiarazione infedele, con la conseguenza che il transfer pricing non assume più rilevanza penale.

Con il decreto fiscale 193/2016, collegato alla legge di Stabilità 2017, entrato in vigore il 24/10/2016, arriva un giro di vite per gli eventuali errori, anche se di piccole entità, contenuti nelle nuove comunicazioni trimestrali IVA. Questo, a fronte dell'introduzione di ben otto nuovi obblighi a carico di professionisti e imprese con decorrenza dall'1/01/2017, tra cui l'invio telematico dei dati delle liquidazioni IVA che dovrebbe garantire al Fisco un incremento del gettito IVA per effetto dei controlli automatizzati e dell'anticipazione delle procedure di liquidazione.

Il sistema sanzionatorio introdotto dal d.l. 193/2016 in materia di omessa, incompleta o infedele comunicazione telematica della nuova comunicazione trimestrale dei dati delle liquidazioni periodiche IVA prevede l'applicazione della nuova sanzione prevista dal comma 2-ter dell'art. 11 del d.lgs. 471/1997: una sanzione amministrativa da 5.000€ a 50.000€.

Prevedendo tali obblighi, il d.l. n. 193/2016 ha determinato anche gli aspetti sanzionatori legati alla loro eventuale violazione prevedendo:

- per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle fatture l'applicazione della sanzione amministrativa di € 2 per ogni fattura, con un limite massimo di € 1.000

per ciascun trimestre;

- la riduzione alla metà, entro il limite massimo di € 500, della medesima sanzione se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza ordinaria, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati;

- l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche è, invece, punita con la sanzione amministrativa da € 500 a € 2.000, ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza di legge, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Quelli osservati sono solo alcuni dei tanti esempi di previsioni sanzionatorie nelle varie materie tributarie.

In conclusione, si può sintetizzare la evoluzione del sistema sanzionatorio italiano in un semplice parallelo:

- dall'unità d'Italia alla complessità italiana, politica, sociale, economica ed antropica;

- dall'unica sanzione (risarcitoria) alla pluralità e complessità delle sanzioni penali ed amministrative (punitive).

Provando ad immaginare l'evoluzione futura, in una crescente applicazione della compliance, in un rapporto sempre più improntato alla parità tra fisco e contribuente ed al contraddittorio preventivo obbligatorio, si può prevedere una lenta, ma inesorabile riduzione della complessità del sistema che dovrebbe aver raggiunto il suo apice con questa 4<sup>a</sup> fase.

## L'esecuzione forzata tributaria: la competenza del Giudice Tributario

di Antonio Marone Canio

### 1. L'esecuzione forzata tributaria: nozione, origini ed ambito

Con l'espressione "esecuzione forzata tributaria" si fa riferimento alla fase di attuazione del credito tributario, concernente una serie di procedure speciali sostitutive all'adempimento del contribuente, analoghe alle altre forme di esecuzione forzata di tipo espropriativo presenti nel nostro ordinamento e, nelle ricostruzioni classiche del fenomeno del tributo, si colloca nella riscossione tributaria della quale costituisce una parte eventuale e conclusiva.

Nel recente passato detta procedura esecutiva veniva definita, comunemente, con il termine "esecuzione esattoriale" ovvero di "esecuzione mediante ruolo" anche per distinguerla dall'altra esecuzione speciale tributaria fondata sull'ingiunzione (tuttora operante specie nel settore dei tributi locali), disciplinata dal R.d. 14.4.1910, n. 639 (v. La Medica, D., *Espropriazione forzata esattoriale*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma 1989, 1). L'esecuzione forzata tributaria trova, infatti, le sue origini nelle procedure speciali presenti negli Stati preunitari, generalmente eseguite dagli esattori, recepite, all'atto dell'unificazione del Regno, nella Legge Sella (l. n. 192/1871), rispetto alla quale l'attuale disciplina, contenuta nel Titolo II del d.P.R. 29.9.1973, n. 602, presenta tuttora alcune similitudini (per un approfondimento circa l'evoluzione storica si vedano Uckmar, V., *Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria*, in *Tosi, L., a cura di, La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Milano, 1996,

28; Odoardi, F., *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012, 21 ss.).

Le modifiche normative intervenute nel corso degli anni suggeriscono, tuttavia, di abbandonare le definizioni di esecuzione esattoriale o di esecuzione mediante ruolo: infatti, non sarebbe propriamente corretto riferirsi ad essa con il termine di esecuzione esattoriale, poiché la figura dell'esattore è scomparsa a partire dal 1988 ed è stata dapprima sostituita dai concessionari del servizio della riscossione e, a partire dal 2005, da Equitalia (dal 1° luglio 2017 Agenzia delle Entrate Riscossione **Un nuovo ente, questa volta totalmente interno all'Agenzia delle Entrate, sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze**). Né pare ormai corretto utilizzare il termine di esecuzione in base al ruolo, visto che la medesima procedura esecutiva di cui al citato d.P.R. n. 602/1973 può essere iniziata per dare attuazione ad altri titoli esecutivi, quali gli avvisi di accertamento "esecutivi" o la stessa ingiunzione fiscale (si veda a tale ultimo proposito, ad esempio, l'art. 7, co. 2, lett. *gg quater*), d.l. 13.5.2011, n. 70).

### 2. Il dibattito in merito alla natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria e le sue conseguenze

La dottrina maggioritaria ritiene che l'esecuzione forzata tributaria, a differenza di quella ordinaria, abbia natura amministrativa, rappresentando la prosecuzione del procedimento di riscossione dei tributi e, dunque, una forma particolare di autotutela esecutiva. Questa teoria, che presenta sfaccettature diverse tra i suoi sostenitori, in linea generale si fonda sulla natura certamente amministrativa dei titoli esecutivi tributari e sulla astratta idoneità dell'autotutela

esecutiva (detto in altri termini del “potere” o della “funzione” della pubblica amministrazione) di determinare gli effetti tipici di una espropriazione.

Ad un esame concreto dell’attuale normativa, si dovrebbe però propendere per la natura giurisdizionale della esecuzione forzata tributaria (da qui anche l’espressione “processo esecutivo tributario”), poiché l’effetto satisfattivo che si ottiene nell’esecuzione *de qua*, senza la volontà del debitore o di un terzo pignorato, passa sempre per un provvedimento giurisdizionale avente solitamente una natura meramente autorizzativa, ma che, in casi più complessi, può conseguire ad un processo di cognizione piena.

Esempio decisivo, ai fini della natura, è rappresentato dal pignoramento presso terzi di cui agli artt. 72 e 72 *bis* del d.P.R. n. 602/1973: questo sarebbe l’unico caso di atto esecutivo speciale che può determinare l’attuazione del credito tributario in assenza di un provvedimento giurisdizionale; a ben vedere, si tratta, però, di un atto solo apparentemente espropriativo, poiché, in assenza di una collaborazione del terzo pignorato, l’agente della riscossione deve intraprendere la procedura espropriativa ordinaria ai sensi dell’art. 543 c.p.c. (lo prevedono espressamente i secondi commi dei citati artt. 72 e 72 *bis*). Ciò conferma, in un quadro di insieme certamente più complesso, che l’autotutela esecutiva determina, in questa esecuzione speciale, un effetto coercitivo che, solo mediante la collaborazione del debitore o del terzo pignorato, può comportare la completa attuazione del credito tributario. Quando nell’esecuzione tributaria si ottiene l’effetto sostitutivo desiderato e tipico di cui all’art. 2910 c.c. (peraltro in concorso con gli altri creditori ai sensi dell’art.

2741 c.c.) tale effetto dipenderà sempre da un provvedimento giurisdizionale a dimostrazione del fatto che gli atti espropriativi tributari sono estranei all’autotutela esecutiva.

Degne di nota sono, poi, le teorie intermedie che attribuiscono natura giurisdizionale a particolari procedure: l’espropriazione immobiliare avrebbe sempre natura giurisdizionale mentre quella mobiliare avrebbe natura ibrida; oppure ritengono giurisdizionali solo particolari atti ritenendo che la fase satisfattiva dell’esecuzione esattoriale abbia carattere giurisdizionale, mentre la fase espropriativa avrebbe natura amministrativa;

Dalla natura processuale o meno dell’esecuzione forzata tributaria si deducono importanti conseguenze: la soluzione affermativa comporta l’applicazione dei principi processuali anche alla esecuzione forzata tributaria con la conseguenza che sarebbero illegittime disparità di trattamento tra le parti od eventuali forme di tutela troppo differite rispetto alla nascita della situazione giuridica che merita protezione, o, addirittura, eventuali vuoti di tutela (anche cautelare). Non a caso, la ricostruzione dell’esecuzione forzata tributaria quale particolare procedimento amministrativo ha consentito alla Consulta di ritenere infondate le istanze di illegittimità costituzionale sollevate da diversi giudici di merito (cfr. la nota C. cost., 7.7.1962, n. 87, in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org) che, per giunta, ha “rispolverato” una visione del potere pubblico risalente ad impostazioni teoriche dei primi anni del novecento, v. Mantellini, G., *Lo Stato e il codice civile*, III, Firenze, 1882, 176, a quell’epoca già ampiamente superate dalla dottrina amministrativista).

### 3. Le singole procedure

#### 3.1 I titoli esecutivi tributari e l'inizio dell'espropriazione

Anche nell'esecuzione forzata tributaria vige il principio *nulla executio sine titulo*. Un orientamento giurisprudenziale ha, tuttavia, ingenerato la convinzione dell'esistenza di una deroga in caso di coobbligati solidali dipendenti (si parla, a tal riguardo, di efficacia "*ultra partes*" del ruolo).

Al contrario, in considerazione dei principi generali dell'ordinamento tributario che richiedono un titolo esecutivo motivato, il principio generale della *nulla executio sine titulo* risulta, nell'esecuzione *de qua*, addirittura rafforzato, al punto che si dovrebbe sindacare in merito all'operatività delle eccezioni comuni risultanti in materia civilistica (cfr. **Fransoni**, G., *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in Glendi, C.-Uckmar, V., a cura di, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 99 ss.).

In ambito tributario, il nostro ordinamento contempla, in generale, due distinti atti che assurgono alla funzione di titolo esecutivo su cui si può fondare una esecuzione forzata tributaria ai sensi del d.P.R. n. 602/1973 e, precisamente, gli atti cc.dd. impositivi o "accertamenti esecutivi" operanti nell'ambito dei tributi reddituali, Irap ed Iva (disciplinati dall'art. 29 del d.l. 31.5.2010, n. 78 e dal successivo art. 30 per gli avvisi di addebito in materia contributiva) e l'iscrizione a ruolo (regolata dal d.P.R. 602/1973 e dal d.lgs. 13.4.1999, n. 112)

#### 3.2 Le regole generali dell'esecuzione forzata tributaria

Il legislatore tributario, similmente a quello processualcivilista, fissa alcuni principi generali in materia di esecuzione per poi disciplinare più nello specifico le singole espropriazioni. Gli artt. 51-56 del d.P.R. n. 602/1973 dettano alcune regole valide per tutte le procedure espropriative (a ben vedere sono applicabili essenzialmente alle espropriazioni mobiliari o immobiliari). Tali regole sono così sintetizzabili: a) la procedura speciale tributaria può essere avviata anche nei confronti di un debitore che sta subendo una procedura ordinaria iniziata da un creditore privato e, in tali ipotesi, l'agente della riscossione si può surrogare al creditore procedente instaurando l'esecuzione speciale in luogo di quella ordinaria che dunque si estingue (art. 51, d.P.R. n. 602/1973, cfr. Odoardi, F., *L'esecuzione forzata tributaria è ancora così "terribile"?: un caso di surroga dell'agente della riscossione sembrerebbe confermarlo*, in *Rass. trib.*, 2011, 1574); b) la vendita dei beni espropriati avviene sempre mediante incanto e, a differenza della procedura ordinaria, non deve essere autorizzata dal giudice (art. 52, d.P.R. n. 602/1973); c) il pignoramento perde efficacia se, decorsi duecento giorni dalla sua esecuzione, non sia stato effettuato il primo incanto (art. 53, d.P.R. n. 602/1973, come da ultimo modificato dall'art. 52, co. 1, lett. c), d.l. 21.6.2013, n. 69, convertito dalla l. 9.8.2013, n. 98; peraltro, sono previsti termini di efficacia diversi nei casi previsti dagli artt. 62, co. 1 *bis* e art. 80, co. 2 *bis*, norme rispettivamente introdotte dall'art. 52, co. 1, lett. d), n. 2 e dall'art. 52, co. 1, lett. l), n. 3), d.l. n. 69/2013, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 98/2013); d) i creditori privati possono intervenire nella procedura speciale, con

istanza redatta ai sensi dell'art. 499 c.p.c., indirizzata all'agente della riscossione (art. 54, d.P.R. n. 602/1973); e) l'agente della riscossione non può mai chiedere l'assegnazione dei beni pignorati (art. 55, d.P.R. n. 602/1973), né può essere custode (art. 64, d.P.R. n. 602/1973); f) il primo contatto con il giudice dell'esecuzione si ha entro dieci giorni dalla vendita, termine entro il quale l'agente della riscossione deve depositare in cancelleria gli atti ed il prezzo, per essere autorizzato dal giudice a trattenere l'ammontare corrispondente al credito per cui si procede (art. 56, d.P.R. n. 602/1973).

### 3.3 L'esecuzione mobiliare, immobiliare e presso terzi

La Sezione II, Capo II del Titolo II del d.P.R. 602/1973 è dedicata alle "disposizioni particolari in materia di espropriazione mobiliare". Pertanto, la disciplina dell'espropriazione mobiliare si ricava dagli artt. 513 ss. c.p.c. in quanto compatibili e non derogati dalle disposizioni generali del d.P.R. 602/1973 (artt. 49-56), nonché dalle disposizioni particolari dettate per questa procedura (artt. 62-71). Sono previsti due incanti, il secondo alla metà del prezzo rispetto al primo e, se la vendita non avviene, l'agente della riscossione può procedere ad una trattativa privata ad un prezzo ulteriormente ridotto della metà, ovvero procedere ad un terzo incanto ad offerta libera.

Il procedimento di espropriazione immobiliare, disciplinato alla successiva Sezione IV, differisce da quello ordinario, specie perché non è necessaria alcuna autorizzazione alla vendita da parte del giudice. Notevoli modifiche sono state introdotte dal d.l. n. 69/2013, convertito dalla l. n. 98/2013, il quale, tra l'altro, ha

previsto che, su istanza di parte, il giudice dell'esecuzione possa nominare un esperto ai fini della valutazione del bene e della conseguente determinazione del prezzo di vendita (art. 80, co. 2, lett. b) del d.P.R. n. 602/1973, modificato dall'art. 52, co.1, lett. l) del d.l. n. 69/2013, convertito dalla l. n. 98/2013, quanto ivi disposto, introduce due nuove "figure" assenti nella procedura tributaria, ossia l'esperto ed un suo ausiliario che può svolgere le funzioni analoghe a quelle attribuite al custode giudiziario nelle procedure ordinarie); in assenza di tale istanza, il prezzo è determinato su base catastale (attualmente pari a tre volte il valore catastale). Lo stesso decreto ha poi posto alcuni stringenti limiti di procedibilità, disponendo l'assoluta impignorabilità della abitazione principale (se è l'unico bene del debitore) e, per crediti inferiori ad €. 120.000,00, anche l'impignorabilità di tutti gli altri beni immobili del debitore (peraltro, il pignoramento immobiliare deve oggi essere necessariamente preceduto dall'iscrizione di ipoteca, secondo la nuova formulazione dell'art. 76, come modificato dal d.l. n. 69/2013, convertito dalla l. n. 98/2013). In sede di conversione in legge è stata, poi, prevista la impignorabilità assoluta (quindi a prescindere dal valore del credito per cui si procede) di uno specifico paniere di "beni essenziali" da individuarsi con successivo regolamento ministeriale. L'asta avviene mediante tre incanti ed il prezzo è ridotto di un terzo per ogni incanto successivo al primo (art. 81, d.P.R. n. 602/1973, come modificato dal d.l. n. 69/2013, convertito dalla l. n. 98/2013). Con molto favore deve essere accolta un'altra novità introdotta dal d.l. n. 69/2013, convertito dalla l. n. 98/2013, in tema di pubblicità della vendita: in

passato, infatti, a differenza di quanto previsto dalla procedura ordinaria, la pubblicità della vendita “esattoriale” era solo eventuale e su istanza di parte (infatti, le forme di pubblicità tuttora indicate dall’art. 80, co. 1, d.P.R. n. 602/1973 sono palesemente inidonee allo scopo, mentre vera forma di pubblicità, già prevista in passato, è quella oggi contenuta nell’art. 80, co. 2, lett. a), d.P.R. n. 602/1973 modificato dal d.l. n. 69/2013, convertito dalla l. n. 98/2013); attualmente, invece, è stato introdotto l’obbligo in capo all’agente della riscossione di dare notizia della vendita sul proprio sito *internet* almeno nei venti giorni antecedenti al primo incanto (art. 80, co. 1 *bis*, d.P.R. n. 602/1973, comma inserito dall’art. 52, co. 1, lett. l), n. 1), d.l. n. 69/2013, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 98/2013). Se, successivamente ai tre incanti, il bene rimane invenduto, l’agente della riscossione chiede l’assegnazione del bene allo Stato ai sensi dell’art. 85 del d.P.R. n. 602/1973 al prezzo base del terzo incanto (tale norma, recentemente modificata, era stata, infatti, dichiarata incostituzionale nella parte in cui prevedeva che, se il terzo incanto avesse avuto esito negativo, l’assegnazione dell’immobile allo Stato sarebbe potuta avvenire per il minor prezzo tra quello del terzo incanto e la somma per la quale si procedeva, anziché, come affermato dalla Corte, al prezzo base del terzo incanto, C. cost. 28.10.2011, n. 281).

Del tutto particolare è il procedimento di espropriazione presso terzi (disciplinato dagli artt. 72 ss., d.P.R. n. 602/1973), consistente in un ordine di pagamento indirizzato al *debitor debitoris*. Sembra, però, difettare di qualunque efficacia “espropriativa”, poiché la stessa norma prevede che, nel caso in cui il terzo non

ottemperi all’ordine dell’agente della riscossione, quest’ultimo deve avviare il procedimento ordinario di cui agli artt. 543 ss. c.p.c.

**3.4** Le misure coercitive concorrenti con l’esecuzione con finalità deflattiva

Ai fini dell’attuazione del credito tributario, pur essendo necessario per il creditore procedere in via espropriativa per ottenere quanto gli è dovuto (art. 2910 c.c.), si avverte la tendenza del legislatore a privilegiare rimedi stragiudiziali, espressione di autotutela esecutiva.

Sono, infatti, gli atti di autotutela esecutiva (quindi quelli non espropriativi) a garantire una maggiore efficienza e la celerità del sistema di riscossione dei tributi: essi si esplicano in una mera intimazione rivolta al debitore alla quale fa seguito la apposizione di una misura coercitiva in caso di mancato pagamento. Il tutto, peraltro, in una situazione di concorrenzialità con un’esecuzione forzata che, indubbiamente, risulta più onerosa anche per lo stesso creditore. Misure quali il fermo amministrativo di beni mobili (art. 86, d.P.R. n. 602/1973, il cui comma secondo, da ultimo modificato dall’art. 52, co. 1, lett. m-bis), d.l. n. 69/2013, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 98/2013, sancisce la non assoggettabilità a tal misura di quei beni mobili strumentali all’attività di impresa o alla professione), o l’ipoteca (art. 77, d.P.R. n. 602/1973), come pure il divieto di compensazione (ai sensi dell’art. 31, d.l. n. 78/2010; per le altre misure coercitive v. Odoardi, F., *Il processo esecutivo tributario*, cit., 314 ss.) hanno il solo scopo di indurre il contribuente al pagamento, al fine di non incorrere in ulteriori fatti pregiudizievole (ad es. la confisca del veicolo, la non compensabilità mediante F24, etc.), pur

non essendo, di per sé, per nulla idonei ad ottenere l'estinzione dell'obbligazione tributaria oggetto del titolo esecutivo, in assenza della collaborazione del debitore. Da un esame delle norme speciali appare immediatamente evidente come l'intenzione del legislatore sia quella di privilegiare oltre alla maggiore speditezza anche la maggiore economicità che deriva dall'utilizzo di questi strumenti deflattivi: a) in primo luogo per l'acquisizione di risorse monetarie nel minor tempo possibile; b) in secondo luogo, per evitare che l'espletamento di una procedura espropriativa dispendiosa, sotto molti profili, possa rivelarsi meno fruttuosa. La combinazione di tali obiettivi tende a privilegiare nell'esecuzione forzata tributaria l'interesse ad ottenere un pagamento attraverso la semplice minaccia dell'azione esecutiva, ma senza dover poi necessariamente attivare, in concreto, le dispendiose procedure espropriative.

#### 4. Le tutele

Contro un'esecuzione ingiusta e/o illegittima sono proponibili azioni aventi un oggetto analogo a quelle che si potrebbero proporre contro un'esecuzione ordinaria (quindi aventi un contenuto analogo ad un'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi), con la precisazione che, nei termini appresso specificati, la maggior parte delle tutele è attribuita alla giurisdizione del giudice tributario.

Il riparto di giurisdizione si ricava dal combinato disposto di cui agli artt. 2 e 19 del d.lgs. 31.12.1992, n. 546 e dall'art. 57, d.P.R. n. 602/1973 che esclude espressamente la proponibilità delle opposizioni all'esecuzione, fatta eccezione per quelle concernenti la

pignorabilità dei beni e l'opposizione agli atti esecutivi aventi ad oggetto la notifica del titolo esecutivo e del precetto.

Pertanto, contro gli atti preparatori dell'esecuzione vi è una tutela piena, *ratione materiae*, davanti alle Commissioni tributarie (artt. 2 e 19, cit., tutela estesa a partire dal 2006 anche al fermo amministrativo ed alla iscrizione di ipoteca). Contro gli atti dell'espropriazione vi è una tutela, esercitabile generalmente nelle forme dell'opposizione agli atti esecutivi, davanti al Tribunale ordinario.

Eventuali forme di tutela avverso atti dell'espropriazione (quindi quelli a partire dal pignoramento) per far valere motivi riguardanti l'inesistenza del diritto a procedere in via esecutiva (opposizione all'esecuzione che sarebbe vietata dall'art. 57 cit.) o la mancata notifica di atti presupposti (opposizione agli atti esecutivi vietata dall'art. 57 cit.), andrebbero esercitate in Commissione tributaria sulla base di un'interpretazione adeguatrice delle norme citate.

Da un esame testuale delle norme, infatti, si potrebbe ritenere esclusa qualunque forma di tutela nei riguardi di atti successivi all'intimazione di pagamento, per via della formula contenuta nell'art. 2, d.lgs. n. 546/1992 («Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica»), in considerazione anche della mancata indicazione di tali atti nel successivo art.

19, e delle esclusioni di cui all'art. 57, d.P.R. n. 602/1973.

Tuttavia, una lettura delle norme conforme alla Costituzione non può che portare ad ammettere l'impugnazione di tali atti in Commissione tributaria, tanto nelle ipotesi in cui è necessario contestare la mancata previa notifica del titolo esecutivo, quanto in quelle in cui si intende far accertare l'inesistenza del diritto a procedere.

Tale conclusione trova conferma in quella dottrina che ritiene utile procedere ad una interpretazione adeguatrice delle norme.

Pertanto la forzatura interpretativa con particolare riguardo all'art. 2, d.lgs. 546/1992, sarebbe pienamente giustificata dalle finalità adeguatrici cui essa tende.

Recentemente si hanno, peraltro, importanti avalli da parte della giurisprudenza di legittimità che punta ormai a sostituire l'atto impugnabile con l'interesse ad agire: si ritiene, quindi, consentita l'impugnazione di atti che, pur non espressamente inclusi nell'elenco di cui all'art. 19 cit., denotano la sussistenza di un interesse concreto ed attuale a ricorrere e perciò è stato ritenuto impugnabile in Commissione tributaria anche il pignoramento presso terzi (Cass. civ., S.U., 5.7.2011, n. 14667); più in generale tale conclusione trova ulteriori conferme da parte della Suprema Corte la quale ha stabilito che tutti gli atti comunque adottati quali manifestazione ed espressione della potestà impositiva, non necessariamente tradotti in atti autoritativi di cui all'elencazione dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, devono qualificarsi come impugnabili al momento della conoscenza e della relativa insorgenza dell'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c., laddove idonei ad incidere irreversibilmente sulla posizione

del contribuente e dunque suscettibili di sindacato da parte della giurisdizione speciale (Cass., 6.7.2010, n. 15946).

Per giunta, ad una attenta lettura dell'art. 19, co. 3, del d.lgs. 546/1992, si potrebbe ritenere non preclusa l'impugnabilità "in qualunque momento" di un atto autonomamente impugnabile (come è, ad esempio, il titolo esecutivo) non notificato. In particolare, l'ultimo alinea della disposizione citata, nella parte in cui stabilisce «la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo», dovrebbe tendere a favorire la giurisdizione tributaria e non certo ad escluderla 5.

### **Le difese in via amministrativa**

Contro gli atti prodromici all'esecuzione forzata tributaria non è esclusa la possibilità per il debitore di richiedere l'annullamento dell'atto all'ente impositore in via di autotutela.

Recentemente è stata, poi, introdotta dall'art. 1, co. 537 ss., l. 24.12.2012, n. 228, una particolare forma di tutela amministrativa che, in determinate ipotesi, consente al destinatario di un atto esecutivo, tramite un'istanza da presentare direttamente ad Equitalia (rectius, Agenzia delle Entrate Riscossione) entro novanta giorni dal ricevimento dell'atto, di ottenere, previa sospensione immediata dell'esecuzione, l'annullamento dei crediti oggetto dell'esecuzione. Si tratta di un procedimento finalizzato a consentire il "disarcico" dei ruoli più datati tuttora di competenza di Equitalia, ma che, prevedendo termini tassativi entro cui l'ente impositore deve provvedere in merito alle istanze ricevute, potrebbe

consentire ai contribuenti di ottenere l'annullamento di crediti erariali per la semplice inerzia della pubblica amministrazione.

### Fonti normative

Artt. 49-86, d.P.R. n. 602/1973; artt. 474-632 c.p.c.; nonché ovviamente gli artt. 2740, 2741 e 2910 ss. c.c.. Più in particolare l'esecuzione forzata tributaria risulta disciplinata dal Capo II del Titolo II del d.P.R. n. 602/1973 e l'art. 49, co. 2, stabilisce che «Il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene in oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esse compatibili». Pertanto l'esecuzione trova una disciplina generale nel codice di procedura civile, in base al rinvio formale operato dalla norma richiamata, norme applicabili in quanto non derogate e compatibili con quelle speciali di cui al medesimo capo II. Parte della disciplina è poi contenuta nel d.lgs. 26.2.1999, n. 46 che ha riscritto completamente il Titolo II del d.P.R. n. 602/1973 e che contiene alcune norme applicabili all'esecuzione forzata tributaria (ad es. artt. 21 ss.); si applicano, inoltre, agli atti dell'esecuzione forzata tributaria le norme previste, in via generale, per gli atti dell'amministrazione finanziaria e dell'agente della riscossione, nonché gli altri principi dell'ordinamento tributario (si veda, a tale riguardo, la l. n. 212/2000, statuto dei diritti del contribuente); quanto alla tutela risultano applicabili le norme in materia di processo tributario di cui al d.lgs. n. 546/1992; si veda, inoltre, il r.d. n. 639/1910 in materia di ingiunzione fiscale, operante in questo settore in base alla previsione

di cui all'art. 7, co. 2, lett. *gg quater*), d.l. n. 70/2011; si vedano gli artt. 29 e 30, d.l. n. 70/2011, in materia di accertamenti esecutivi, rispettivamente in materia tributaria e contributiva; si veda, infine, l'art. 1, co. 537 ss., l. 24.12.2012, n. 228 in materia di sospensione amministrativa dell'esecuzione.

### Bibliografia essenziale

Allorio, E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969; Basilavecchia, M., *Riscossione delle imposte*, in Enc. dir., Milano, 1989, XL, 1179; Basilavecchia, M., *Ruolo di imposta*, in Enc. dir., 1989, 178; Bongiorno, G., *Esecuzione ed autotutela*, in *Studi in onore di E. Allorio*, II, Milano, 1989, 1249; Bongiorno, G., *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1984; Carinci, A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008; Cocivera, B., *Ingiunzione (Diritto tributario)*, in Enc. dir., XXI, Milano, 1971, 528 ss.; Cocivera, B., *L'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1950, I, 281; Falsitta, G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972; Cocivera, B., *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971; Costantino, G., *Le espropriazioni forzate speciali*, Milano, 1984; Costantino, G., *Sui rapporti tra fallimento, espropriazione per credito fondiario ed esecuzione esattoriale*, in Foro it., 1985, I, 1725 ss.; De Mita, E., *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979; Dolfin, N., *Ingiunzione fiscale*, in *Nss. D.I.*, Appendice, IV, Torino, 1983, 254 ss.; Falsitta, G.–Dolfin, N., *Tributi (riscossione)*, in Enc. dir., Milano, Aggiornamento, 2002,

1130; Emanuele, E., *L'esecuzione esattoriale*, Milano, 1981; Falsitta, G., *Manuale di diritto tributario, pt. gen.*, Padova, 2008; Florio, N., *L'esecuzione forzata esattoriale*, Campobasso, 1962; Fransoni, G., *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in Glendi, C.–Uckmar, V., a cura di, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 99 ss.; Glendi, C., *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 2240; Glendi, C., *Solidarietà dipendente e pretesa estensibilità ai coobbligati dell'efficacia esecutiva del titolo riguardante il debitore principale d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1974, II, 777 ss.; La Medica, D., *Ingiunzione fiscale*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1992; La Medica, D., *Espropriazione forzata esattoriale*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma 1989, 1; La Rosa, S., *La tutela del contribuente nella fase di riscossione*, *Rass. trib.*, 2011, 1178; La Rosa, S., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. giur. Treccani*, 2000, XXVII; Laporta, M., *La riscossione delle imposte dirette*, Roma, 1960, 74; Lupi, R., *Coobbligazione solidale dipendente ed esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 200; Mantellini, G., *Lo Stato e il codice civile*, III, Firenze, 1882; Marongiu, G., *Storia del fisco in Italia*, Vol. II, *La politica fiscale della sinistra storica (1876-1896)*, Torino, 1996, 323; Micheli, G.A., *Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1958, I 202 ss.; Montesano, L., *Sulla funzione dell'esecuzione esattoriale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 915; Odoardi, F., *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012, 21 ss.; Odoardi, F., *L'esecuzione forzata tributaria è ancora così "terribile"?*:

un caso di surroga dell'agente della riscossione sembrerebbe confermarlo, in *Rass. trib.*, 2011, 1574; Randazzo, F., *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 914; Russo, P.–Fransoni, G., *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati*, *Il fisco*, 2004, 1191; Russo, P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1967, 464; Scala, A., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, 1299; Tarzia, G., *Le nuove disposizioni sulla esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. proc.*, 1959, 109 ss.; Scoca, F.G., *La tutela del contribuente nel processo esecutivo esattoriale*, in *Giur. cost.*, 1962, II, 943; Tesauro, F., *Istituzioni di diritto tributario, pt. gen.*, Torino, 2009; Trimeloni, M., *L'opposizione di terzo nell'esecuzione esattoriale: è lite tributaria?*, in *Studi in onore di E. Allorio*, II, Milano, 1989, 1345; Uckmar, V., *Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria*, in Tosi, L., a cura di, *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Milano, 1996, 28; Vignali, G., *La riscossione delle imposte dirette in Italia*, Milano, 1911, 15 ss.

## Gli studi di settore e i correttivi anticrisi

di Angelo Del Buono

### PREMESSA

Gli studi di settore, unitamente ad altri istituti, come l'accertamento con adesione e l'autotutela costituiscono le strutture portanti del perseguito clima di lealtà, collaborazione, trasparenza e perequazione del prelievo che permea il rapporto fisco-contribuente. In tale contesto assume importanza tutto quello che è utile a circostanziare la posizione fiscale effettiva del singolo contribuente in relazione alle caratteristiche oggettive della sua attività laddove il fisco, al di là degli aspetti formali, si apre nel considerare le ragioni sostanziali del contribuente.

Gli studi di settore rappresentano, ad un tempo, una procedura di calcolo su base statistica per la ricostruzione induttiva dei ricavi e compensi e una procedura di accertamento, previo contraddittorio, che prescinde dalle risultanze delle scritture contabili. Sono elaborati attraverso la raccolta sistematica di dati contabili ed extracontabili, sia di carattere fiscale che di tipo "strutturale" relativi all'attività e al contesto economico in cui opera il contribuente. I maggiori ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore costituiscono, infatti, presupposto per l'accertamento analitico presuntivo, ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. d), del DPR 600/73.

Detti studi, pertanto, consistono in accertamenti induttivi<sup>1</sup> dell'amministrazione finanziaria e hanno

<sup>1</sup> In tema di accertamento delle imposte dirette, l'utilizzazione del metodo induttivo da parte dell'amministrazione finanziaria, ex art. 39, comma 2, lett. d), del dpr n. 600/73, è consentita ogni qual volta si sia in presenza di incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione (Cassazione, Sez. trib., sent. n. 11680/2002).

la valenza di presunzioni con onere della prova contraria a carico del contribuente, al quale spetta dimostrare perché i suoi ricavi dichiarati sono inferiori a quelli determinati presuntivamente sulla base degli studi. Tuttavia, in tema di accertamento fondato sull'applicazione degli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria non deve limitarsi al mero richiamo dei dati aritmetici e statistici rinvenibili dallo studio avendo l'onere di confortare la motivazione dell'atto impositivo notificato al contribuente con ulteriori dati ed elementi obiettivi di riscontro della legittimità della pretesa erariale. Peraltro, lo studio contempla una funzione di ricavo che ammette un intervallo di valori, collocandosi all'interno dei quali l'ammontare dei ricavi dichiarato dal contribuente deve essere ritenuto *ipso facto* 'congruo', avendo riguardo quale parametro effettivo quello relativo all'entità del ricavo minimo ammissibile<sup>2</sup>.

Ne discende che non sussiste un automatismo all'invito al contraddittorio sulla base degli studi di settore per l'accertamento da parte dell'ufficio.

Il che è stato definitivamente acclarato dalle sentenze della Cassazione a sezioni unite<sup>3</sup>. La Corte asserisce, infatti, che: "gli studi di settore sono una elaborazione statistica, il cui frutto è una ipotesi probabilistica che per quanto seriamente approssimata può solo costituire una presunzione semplice ... la cui gravità precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standards in sé considerati ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente

<sup>2</sup> Sent. n. 14 del 11 febbraio 2008 della Comm. trib. prov. di Bari, Sez. IV - Pres. Finocchi Leccisi, Rel. Miccolis.

<sup>3</sup> Vedi sentenze del 18/12/2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638.

..... Il contribuente ha nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di provare, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente (...)"

Da ultimo, ne è ulteriore conferma la sentenza della Cassazione del 8/12/11 n. 29185 laddove si sancisce: "gli studi di settore sono inapplicabili nei confronti di un imprenditore che attesta un periodo di malattia che ne impedisce la piena produttività; ciò a maggior ragione se l'attività è appena iniziata, gli studi di settore rappresentano infatti un sistema di presunzioni semplici la cui gravità precisione e concordanza discende dall'esito del contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente".

## I CORRETTIVI ANTICRISI ECONOMICA

Uniformarsi a Ge.ri.co.<sup>4</sup> diventa più problematico nei periodi di crisi economica che hanno contraddistinto questi ultimi tempi. Il contribuente si è trovato e si trova dunque a un bivio sulla decisione di allinearsi agli studi o meno. Andando nel dettaglio, tuttavia, l'agire in un senso o in un altro dipende da molti aspetti.

Preme innanzitutto sottolineare come l'art. 8 del decreto legge 185/2008 ha previsto che, al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati,

<sup>4</sup> Ge.ri.co. (Gestione dei ricavi o compensi) è il software di applicazione degli studi di settore, mediante il quale è possibile conoscere i ricavi o i compensi presunti in base agli studi stessi. L'applicazione è resa gratuitamente disponibile dall'Agenzia delle Entrate e prelevabile dal sito Internet del Ministero delle finanze (o dal Servizio telematico, per gli utenti del predetto Servizio).

con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, gli studi di settore possano essere integrati tenendo anche conto dei dati della contabilità nazionale, degli elementi acquisibili presso istituti ed enti specializzati nell'analisi economica, nonché delle segnalazioni degli Osservatori regionali per gli studi di settore.

Quest'anno i correttivi anticrisi sono stati approvati con il decreto 12 maggio 2016 al fine di adeguare gli studi di settore alla situazione di crisi economica del 2015 e sono riassumibili nelle seguenti tipologie:

1. correttivi congiunturali di settore;
2. correttivi congiunturali territoriali;
3. correttivi congiunturali individuali;
4. interventi relativi all'analisi di normalità economica;
5. interventi relativi all'analisi di coerenza economica;

Dal canto suo l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 16/E del 2016, sulla scia del mantra anticrisi ha incentrato l'attenzione sulla concretezza trascurando gli errori di forma e dando più risalto alla sostanza. Il tutto veicolato da un'attività di controllo del contribuente contraddistinta da "attenzione, rispetto e con un approccio chiaro, semplice e privo di preconcetti". Si tratta di un approccio decisamente in controtendenza rispetto agli altri documenti che hanno caratterizzato gli ultimi tre lustri.

Infatti, i documenti pregressi erano molto più articolati, ripartiti per le diverse tipologie di contribuenti e/o di attività e contenenti diversi punti con note interne poco visibili a professionisti e contribuenti.

Quest'ultimo documento, invece, prevede una panoramica indistinta sull'attività di prevenzione e contrasto delle attività evasiva ed elusiva.

I principali ambiti di intervento fissati

nella circolare n. 16/E sulle strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione per il 2016 sono così sintetizzabili:

- potenziamento dei rapporti di collaborazione e coordinamento per il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali attraverso un costante scambio di dati ed informazioni;
- perfezionamento dell'attività ordinaria con la gestione delle istanze di *voluntary disclosure*;
- messa a punto dell'adempimento spontaneo;
- implementazione del programma di *cooperative compliance*;
- governo del rulling internazionale.

La circolare in commento evidenzia come l'attività del 2016 sarà preordinata dalla gestione delle pratiche relative alla *voluntary disclosure*. Tutte le strutture coinvolte dalla procedura di collaborazione volontaria, infatti, saranno impegnate nelle attività di accertamento fino al 31 dicembre 2016. Le informazioni acquisite saranno oggetto di analisi con annessa rilevazione statistica delle condotte evasive più diffuse unitamente alla codificazione dei fenomeni ad alta pericolosità fiscale. Un ulteriore aspetto attiene alla possibilità per le imprese di stipulare accordi preventivi con il Fisco per definire in anticipo il trattamento fiscale delle operazioni relative ai transnazionali. Lo strumento dell'accordo preventivo apre infatti al *patent box*<sup>5</sup>.

5 Il Patent box è un regime di tassazione agevolata su base opzionale per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali. L'opzione per la tassazione agevolata ha una durata di cinque periodi d'imposta, è irrevocabile e rinnovabile, e consente di escludere dalla base imponibile - ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP - una quota del reddito derivante dall'utilizzo (diretto o indiretto) dei beni. Il decreto "Patent Box", emesso di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, è stato adottato in attuazione dell'art. 1, commi 37 - 43 della Legge 23 dicembre 2014 n. 190 (Legge di Stabilità) come modificato dal Decreto Legge del 24 gennaio 2015, n. 3 (Investment Compact) convertito in legge con

L'orizzonte cui si tende è quello di una evoluzione qualitativa. I controlli saranno orientati nel far emergere la reale capacità contributiva del contribuente, fermando l'interesse su tangibili contesti di rischio, trascurando contestazioni di piccola entità o di natura squisitamente formale che possono determinare inefficienze e una immagine deterrente sull'operato dell'Agenzia. Ne deriva che assume un rilievo di primaria importanza l'utilizzo delle banche dati e delle applicazioni di supporto, in uso in quanto veicoli indispensabili per un controllo efficace e meno invasivo rispetto all'azione diretta da attuarsi mediante verifiche condotte attraverso l'incrocio delle informazioni. Le presunzioni statuite dalla legge a fondamento della pretesa erariale dovranno seguire logiche di proporzionalità e ragionevolezza, ricorrendo in via prioritaria alla collaborazione del contribuente tenendo conto delle dimostrazioni prodotte per giustificare eventuali anomalie.

Va da sé, come precisato nella circolare, che il confronto preventivo con il contribuente deve essere concepito quale un'inderogabile necessità per addivenire ad una ricostruzione dell'ufficio il più possibile veritiera e, per questo, potenzialmente priva di conflitti con il contribuente. L'Agenzia incentiva, altresì, i sopralluoghi nell'area di interesse dove è collocato l'immobile o l'azienda da esaminare, di modo che possa prendere atto *de visu* dello stato esteriore e delle caratteristiche del bene e confrontare in tal guisa le corrette analogie e differenze con altri immobili o aziende presi a campione per la stima del prezzo di mercato. Inoltre l'Agenzia, nell'ottica della trasparenza, suggerisce di allegare l'immagine dell'immobile accertato all'avviso di

modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2015, n. 33.

rettifica, a corredo delle ragioni che hanno indotto la rivalutazione del bene da parte del Fisco. La stessa Agenzia procederà a stipulare con le imprese e in determinati ambiti accordi preventivi per disciplinare a priori l'imposizione fiscale di talune operazioni, azionando la *cooperative compliance* con le grandi imprese, e incentiverà anche la gestione e l'istruttoria delle istanze della *voluntary disclosure*. Nel perseguito progressivo miglioramento dei rapporti con i contribuenti e in sintonia con le indicazioni Ocse, l'Agenzia percorrerà il sentiero battuto già lo scorso anno nella lotta all'evasione, mediante l'inserimento nelle comunicazioni inviate ai contribuenti degli elementi in sua dotazione con lo scopo di agevolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari. Ciò consentirà al contribuente di evitare l'avvio dell'accertamento vero e proprio risolvendo in via preliminare le difformità rilevate. In tal senso nel mese di giugno di quest'anno è stato programmato l'invio delle comunicazioni dedicate ai contribuenti con particolari anomalie relative al triennio 2012-2014, derivanti dai dati per l'applicazione degli studi di settore. Invece, prima del 31/12/2016 verranno spedite le lettere nei confronti dei contribuenti "anomali" dal confronto tra la comunicazione annuale Iva e la dichiarazione Iva per il 2015. Farà il suo primo ingresso, inoltre, una nuova comunicazione unica destinata a persone fisiche e imprese individuali, per cui, nel 2012, sono emerse anomalie in relazione a redditi da locazione immobiliare, di lavoro dipendente, di partecipazione, di capitale, o plusvalenze di beni relativi all'impresa. Specifiche verifiche riguarderanno il contrasto alle false realtà *non profit*, vale a dire a quei soggetti che, pur dichiarando uno scopo non lucrativo, agiscono sul mercato

svolgendo di fatto attività commerciale ovvero sono parte attiva nei fenomeni di frode in campo immobiliare o di false fatturazioni, privilegiando l'azione sulle organizzazioni che non hanno sede legale sul territorio nazionale. Oltre confine, l'attività interesserà i settori più vulnerabili ai fenomeni illeciti, tra cui: frodi Iva intracomunitaria, circolazione di fatture false mediante l'azione di società cartiere, compensazioni di crediti inesistenti mediante deleghe di versamento F24 contenenti dati non veritieri.

### **LA TAX COMPLIANCE: IL MUTAMENTO DEL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTI (D.L. 22-10-2016 n. 193)**

La legge 1° dicembre 2016 n. 225, di conversione del D.L. 193/2016, ha inserito l'art. 7 bis<sup>6</sup> con cui il Fisco dispone l'addio agli studi di settore. Tale strumento di misurazione di ricavi e compensi sarà infatti sostituito con «gradualità» con «indicatori di compliance» che forniranno «il grado di affidabilità del contribuente». I soggetti

6 Art. 7-bis. Introduzione di indici sintetici di affidabilità per la promozione dell'osservanza degli obblighi fiscali, per la semplificazione degli adempimenti e per la contestuale soppressione della disciplina degli studi di settore.

1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati indici sintetici di affidabilità fiscale cui sono collegati livelli di premialità per i contribuenti più affidabili, anche consistenti nell'esclusione o nella riduzione dei termini per gli accertamenti, al fine di promuovere l'adempimento degli obblighi tributari e il rafforzamento della collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti.

2. Contestualmente all'adozione degli indici di cui al comma 1 cessano di avere effetto, al fine dell'accertamento dei tributi, le disposizioni relative agli studi di settore previsti dall'[articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 29 ottobre 1993, n. 427](#), e ai parametri previsti dall'[articolo 3](#), commi da 181 a 189, della [legge 28 dicembre 1995, n. 549](#).

che raggiungeranno un elevato livello di affidabilità godranno di vantaggi che si estrinsecano in un sistema premiale che prevede, tra l'altro, un percorso preferenziale per i rimborsi fiscali, contrazione dei tempi e l'esclusione da alcuni tipi di accertamenti.

In attesa del decreto del MEF, il riferimento è dato dalla proposta messa a punto da Sose (Soluzioni per il sistema economico) spa e agenzia delle Entrate. La principale novità è costituita dall'energico taglio di informazioni richieste ai contribuenti, con un duplice beneficio: meno tempo per le imprese e i professionisti che li assistono per reperire i dati e individuarne l'esatta collocazione e la riduzione del rischio di commettere sbagli in sede di compilazione.

Il nuovo indicatore *“Verrà costruito sulla base di una metodologia statistico-economica innovativa che prende in considerazione diversi elementi: gli indicatori di normalità economica (finora utilizzati per la stima dei ricavi) diventeranno indicatori per il calcolo del livello di affidabilità; invece dei soli ricavi saranno stimati anche il valore aggiunto e il reddito d'impresa”*.

Non saranno più richiesti adeguamenti di sorta. Il contribuente dovrà inserire i dati e verificare che grado di affidabilità presenta, senza l'assillo di eventuali adeguamenti, essendo del tutto esclusi gli automatismi accertativi. L'Agenzia delle Entrate comunicherà al singolo contribuente il risultato dell'indicatore sintetico e le sue diverse componenti, comprese quelle che appaiono incoerenti: in questo modo il contribuente sarà incoraggiato a incrementare l'adempimento spontaneo e ad avere una comunicazione con il Fisco per migliorare la propria posizione e, soprattutto, la «pagella» d'affidabilità.

L'indicatore di compliance fornirà, su una scala da 1 a 10, il grado di affidabilità fiscale del contribuente:

- se raggiunge un livello elevato, potrà accedere al sistema premiale che attualmente prevede, tra le altre cose, un iter più rapido per i rimborsi, l'esclusione da alcune tipologie di accertamento e un restringimento del periodo di accertabilità;

- se avrà un basso grado di affidabilità, non risulterà in linea con le informazioni del Fisco e con il nuovo software, che sostituisce Gerico, già nella stessa elaborazione della dichiarazione potrà incrementare ricavi e compensi: probabilmente sarà inserito nelle liste selettive per l'attività di controllo. Ci sarà chi rimpiangerà gli studi di settore, che hanno rappresentato (e rappresentano) una sorta di “fastidioso” adempimento, ma erano stati totalmente ridimensionati dalla giurisprudenza, divenendo non vincolanti.

Pertanto, oggi, con i nuovi indici di affidabilità, dovrebbero venir meno gli accertamenti in automatico. I nuovi indici dovrebbero avere la natura di **indici di coerenza**, insomma “sintetici” a differenza del carattere “analitico” dei vecchi studi di settore. In realtà non vengono meno gli indici automatici (cluster) di riferimento che venivano sviluppati per ciascun contribuente, ma saranno sostituiti da un questionario, una comunicazione molto simile a quella degli studi di settore, ma più semplice.

La novità consiste nel carattere premiale della riduzione dei tempi di accertamento e per i contribuenti più virtuosi l'esclusione dall'accertamento, possibilità già prevista in precedenza per chi era ampiamente congruo e coerente. Proprio per questa novità, a partire dal periodo d'imposta al 31 dicembre 2017, il Ministero delle Finanze dovrà definire

gli indici sintetici di affidabilità fiscale cui sono collegati livelli di premialità per i contribuenti più affidabili, anche in termini di esclusione o riduzione dei termini per gli accertamenti<sup>7</sup>.

I dati sulla fedeltà fiscale del contribuente saranno costruiti sulla scorta dei valori dichiarati dal contribuente di ogni studio per otto anni, il che permetterà di giungere a indici più stabili e affidabili, perché un periodo più lungo dovrebbe permettere di attenuare eventuali anomalie registrate in un singolo anno<sup>8</sup>. Ancora non è chiaro in cosa consisterà il sistema premiale del Fisco per i contribuenti meritevoli. In attesa che venga varato il decreto ministeriale le indiscrezioni parlano di un percorso accelerato per i rimborsi fiscali, l'esclusione da alcuni tipi di accertamento e una riduzione del periodo di accertabilità.

Inoltre, per gli imprenditori sarà possibile pagare al Fisco l'importo realmente dovuto in base all'andamento economico della propria attività. Una novità importante, se si considera che molti imprenditori erano costretti a dichiarare più del reale fatturato per evitare di incorrere in multe e controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Il nuovo indicatore, organizzato in base al tipo di attività economica svolta in maniera prevalente, prevederà per ogni attività o gruppo di attività delle specificità operative e una metodologia statistico-economica innovativa che tiene conto di numerosi elementi, di cui le **10 principali novità**<sup>9</sup> saranno:

7 Decreto Fiscale 2016-2017 Governo Renzi: partita iva più costosa e tasse più complesse. Commercialisti pronti a sciopero di Marianna Quatraro pubblicato il 22/11/2016 sul sito <http://fiscotoday.it/gli-studi-di-settore-diventano-indicatori-di-affidabilita/>.

8 Gli studi di settore diventano indicatori di affidabilità di Marianna Quatraro pubblicato il 22/11/2016 sul sito <http://fiscotoday.it/gli-studi-di-settore-diventano-indicatori-di-affidabilita/>

9 Aboliti gli studi di settore: al via gli indici di

1. **Indice sintetico di affidabilità/compliance**: rappresenta il posizionamento di ogni contribuente sulla base di una serie di indicatori significativi (su scala da 1 a 10);

2. **Indicatori di normalità economica**: sinora utilizzati per la stima dei ricavi/compensi diventano indicatori per il calcolo del livello di affidabilità/compliance;

3. **Stima di più "bassi imponibili"**: si stima il valore aggiunto è su questa base i ricavi/compensi e il reddito;

4. **Dati panel**: Stima del modello di regressione su dati panel (8 anni invece di 1), che contengono più informazioni e producono stime più efficienti e più precise;

5. **Modelli organizzativi (cluster)**: nuova metodologia di individuazione dei modelli organizzativi. Tendenziale riduzione del numero, maggiore stabilità nel tempo e assegnazione più robusta del contribuente al cluster;

6. **Unica regressione**: non più una regressione per ogni cluster ma un'unica regressione in cui la probabilità di appartenenza ai cluster è una delle variabili esplicative;

7. **Nuovo modello di stima**: stima del valore aggiunto per addetto con utilizzo di una funzione di produzione di tipo cobb-douglas informata logaritmicamente: maggiore interpretabilità economica dei coefficienti stimati (elasticità rispetto al valore aggiunto) è migliore aderenza dei risultati alla realtà economica;

8. **Ciclo economico**: il nuovo modello di stima coglie l'andamento ciclico e

affidabilità di Enrico Michetti pubblicato il 24/11/2016 sul sito [http://www.ilquotidianodellapa.it/\\_contents/news/2016/novembre/1480015209288.html](http://www.ilquotidianodellapa.it/_contents/news/2016/novembre/1480015209288.html)

quindi non è più necessario predisporre ex-post specifici correttivi congiunturali (cd correttivi crisi);

**9. Effetti individuali:** i risultati sono personalizzati per singolo contribuente sulla base degli effetti individuali calcolati con il nuovo modello di stima;

**10. Semplificazione del modello dati:** riduzione delle informazioni presenti nel modello dati.

Altra novità da segnalare riguarda l'abolizione dello spesometro, che dal primo gennaio 2017 è sostituito dalla comunicazione trimestrale telematica delle fatture emesse e ricevute e dalla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva al posto della comunicazione dell'elenco clienti e fornitori.

### **Dell'abolizione degli studi di settore si parla da tempo. Perché?**

Lo strumento per il calcolo delle imposte imprenditoriali è stato introdotto nel 1993 con l'obiettivo di far emergere l'evasione fiscale. Gli studi di settore presumono un'attività economica «normale», che segue gli indicatori emersi dalle statistiche adottate per ciascuna categoria. L'abolizione degli studi di settore si è resa necessaria a seguito della lunga fase di turbolenza economica: non potendosi più stimare la normalità, il presupposto economico degli studi di settore è diventato obsoleto e lontano dalla realtà.

L'applicazione di un parametro singolo per imprese diverse per fatturato e dimensioni rappresenta un'altra criticità degli studi di settore: piccole e medie imprese hanno finito con il pagare le imposte di imprese più grandi per fatturato.

Dopo oltre 22 anni sembra giunta al

termine l'avventura degli studi di settore anche per effetto della evoluzione giurisprudenziale della Cassazione, che ne ha indebolito la sua forza accertativa, posto che i risultati di non congruità da soli sono stati ritenuti insufficienti per giustificare gli accertamenti fiscali di maggiori ricavi, necessitando di ulteriori elementi di verifica e conferma di evasione.

Con l'art. 7-bis della legge 225/2016, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 si passerà dagli studi di settore agli indici di affidabilità, da adottarsi in base ad uno specifico decreto attuativo. L'assetto finora conosciuto degli studi di settore continuerà a trovare applicazione anche nella dichiarazione Unico 2017 per l'anno 2016, mentre solo a decorrere dalla dichiarazione Unico 2018, riferita all'anno 2017, si avrà il passaggio al nuovo sistema.

L'abolizione degli studi di settore, si può dire, arriva tardi, ma forse ancora in tempo per alleggerire la pressione fiscale e a favorire la crescita economica, incentivando l'attività imprenditoriale e creando un sistema fiscale basato sulla compliance e, soprattutto, sugli incentivi alla legalità.

Apprezzabile l'idea di fondo, alla quale si associa la speranza che a partire dal 2017, con l'abolizione degli studi di settore, gli imprenditori potranno essere incentivati a pagare in base alla propria effettiva capacità contributiva.

Attendiamo fiduciosi le concrete attuazioni di questo nuovo strumento di fiducia reciproca tra il fisco ed il contribuente per valutarne la sua efficacia nella reale applicazione. L'auspicio è che si possa giungere ad un sistema più attendibile e in grado di cogliere le situazioni maggiormente anomale, senza divenire uno strumento di "massa" da tradurre in un mero

meccanismo di incremento degli imponibili da dichiarare, sperando di non cadere dalla padella nella brace<sup>10</sup>.

### BIBLIOGRAFIA

R. LUPI, *Dalla leggenda alla realtà: ecco gli studi di settore francesi*, in Rass. Trib., 1994;

M. DI BRANCO, ‘*Intervista a Giampietro Brunello*’, [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it).

P. DI PASQUALE, ‘*Ma che cosa sono questi studi di settore?*’, p. 3599, Il Fisco 14/95.

A. FANTOZZI, ‘*Coefficienti presuntivi*’, in *L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994.

A. FANTOZZI, ‘*Valutazione giuridica degli studi di settore*’, in atti del Convegno di studi I nuovi studi di settore, allegato alla rivista “Il fisco” n. 25 del 19/06/2000, 39.

D. FAUSTO, ‘*L'esperienza israeliana di stima del reddito imponibile*’, p. 141, in M. Leccisotti, *Per un'imposta sul reddito normale*, Il Mulino, Bologna, 1990.

C. CANCELLIERI, ‘*Manuale degli studi di settore: profili operativi, aspetti giuridici e applicativi.*’, 2004, disponibile sul sito [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it).

S. CAPOLUPO, ‘*Finanziaria 2007. Ancora modifiche per gli studi di settore*’, in Il Fisco n. 2, 2007.

R. CORCU, ‘*Gli studi di settore analizzati da un punto di vista statistico alla luce della circ. n. 5/E del 2008*’, in Il Fisco n. 8, 2008.

A. DODERO, G. FERRANTI, ‘*La disciplina degli studi di settore 2007, manuale teorico applicativo*’, sesta ed., Euroconference editore, 2007.

P. RIVETTI, in “*il fisco*” n. 48 del 28 dicembre 2009, pag. 2-7995.

A. BORGOGGIO, in “*il fisco*” n. 9 del 28 febbraio 2011, pag. 2-1450.

### SITI INTERNET CONSULTATI

[www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

[www.dialoghididirittotributario.it](http://www.dialoghididirittotributario.it)

[www.finanze.it](http://www.finanze.it)

[www.fiscoetasse.it](http://www.fiscoetasse.it)

[www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)

[www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com)

[www.unioneconsulenti.it](http://www.unioneconsulenti.it)

[www.fiscotoday.it](http://www.fiscotoday.it)

[www.forexinfo.it](http://www.forexinfo.it)

[www.ilquotidianodellapa.it](http://www.ilquotidianodellapa.it)

[www.confprofessioni.eu](http://www.confprofessioni.eu)

<sup>10</sup> Studi di settore al capolinea di Lelio Cacciapaglia e Maurizio Tozzi Pubblicato il 19/12/2016 sul sito <http://www.confprofessioni.eu/blog/post/studi-di-settore-al-capolinea>.

## Rendiconto Finanziario

*di Addolorata Lattanzio*

### INTRODUZIONE E FINALITÀ DEL PRINCIPIO

Il rendiconto finanziario rappresenta un valido strumento per l'analisi delle dinamiche finanziarie di un'azienda. Alla luce di ciò, l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha ritenuto opportuno delineare le linee guida per la redazione del rendiconto finanziario e ha pubblicato nell'agosto 2014 il Principio Contabile n. 10, dedicato alla redazione del rendiconto finanziario.

Nel passato un riferimento al rendiconto finanziario veniva offerto dal Principio Contabile n. 12 che forniva indicazioni per le aziende no ias adopter e dallo IAS n. 7 per le imprese obbligate alla redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali.

Il principio contabile OIC 10 ha lo scopo di definire i criteri per la redazione e presentazione del rendiconto finanziario. La risorsa finanziaria presa a riferimento per la redazione del rendiconto finanziario è rappresentata dalle disponibilità liquide.

L'OIC n. 10 stabilisce che per disponibilità liquide devono intendersi i depositi bancari e postali, assegni, denaro e valori in cassa anche espressi in valuta estera. Il rendiconto finanziario include tutti i flussi finanziari in uscita ed in entrata delle disponibilità liquide intervenute nell'esercizio.

Rispetto al precedente OIC n. 12 si è provveduto ad eliminare la risorsa finanziaria del capitale circolante netto per la redazione del rendiconto finanziario in quanto considerata obsoleta e poco utilizzata dalle imprese e non prevista dai principi contabili internazionali.

Il rendiconto finanziario è un prospetto contabile che presenta le cause di variazione, positive e negative, delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio. Costituisce un valido strumento per fornire informazioni utili per valutare la situazione finanziaria della società e del gruppo (compresa la liquidità e solvibilità) nell'esercizio e la sua evoluzione in quelli successivi. L'informativa che si può desumere dalla redazione di questo prospetto è tale per cui diventa di fondamentale importanza tenerne conto nella redazione del bilancio d'esercizio.

Vi sono diversi esempi di informativa che sono desumibili dalla redazione del rendiconto finanziario, quali:

- le disponibilità liquide prodotte e assorbite dalla gestione reddituale e la modalità di impiego e copertura;
- la capacità della società o del gruppo di far fronte agli impegni finanziari nel breve termine;
- la capacità della società o del gruppo di autofinanziarsi;
- evidenziare le correlazioni esistenti tra le singole categorie di fonte e le singole categorie di impieghi;
- determinare le incidenze percentuali delle fonti e degli impieghi di risorse sul totale delle medesime;
- le informazioni ricavabili dal rendiconto finanziario migliorano la comparabilità dei risultati tra società differenti o nell'ambito della stessa società in esercizi e/o periodi differenti.

Le indicazioni previste dal principio contabile OIC n. 10 che sostituiscono quelle previste dall'OIC n. 12, presentano le seguenti novità:

- come risorsa finanziaria per la redazione del rendiconto finanziario si fa riferimento esclusivamente alle disponibilità liquide, intese come depositi bancari e postali, assegni, valori e denaro in cassa, quindi gli scoperti di conto corrente e i debiti a breve verso banche dovranno essere classificate nell'attività di finanziamento, in questo modo si elimina qualsiasi riferimento alla risorsa finanziaria capitale circolante netto, in quanto poco utilizzata e non prevista dalla prassi internazionale;
- le imposte vengono inserite nella gestione reddituale;
- vengono riformulate le definizioni di gestione reddituale, attività di investimento e attività di finanziamento;
- è vietata la compensazione tra flussi finanziari;
- inserire alcune indicazioni in merito al rendiconto finanziario consolidato;
- inserire alcune indicazioni circa l'aggiunta, il raggruppamento e la suddivisione dei flussi finanziari;
- nella presentazione dei flussi di finanziamento deve essere inserita la distinzione tra i flussi derivanti dal capitale di debito rispetto a quelli derivanti dal capitale proprio;
- il nuovo principio prevede la redazione del rendiconto in forma comparativa, pertanto per ogni flusso finanziario presentato nel rendiconto è indicato l'importo del flusso corrispondente dell'esercizio precedente. Qualora i flussi non fossero comparabili, quelli relativi all'esercizio precedente sono adattati; la non comparabilità o l'impossibilità di adattamento è segnalata e commentata in calce al rendiconto finanziario;
- il pagamento e l'incasso di interessi sono esposti separatamente tra i flussi della gestione reddituale, salvo quando sono attribuibili direttamente ad investimenti (attività di investimento) o a finanziamenti (attività di finanziamento). I dividendi incassati e pagati sono presentati distintamente rispettivamente nella gestione reddituale e nell'attività di finanziamento;
- il flusso finanziario derivante dal corrispettivo pagato/incassato per l'acquisizione/cessione di una società controllata è presentato separatamente nell'attività di investimento al netto delle disponibilità liquide acquisite/cedute come parte dell'operazione. Lo stesso approccio va seguito in caso di acquisizione di rami d'azienda. In calce al rendiconto finanziario la società indica le seguenti informazioni: a) corrispettivi totali pagati o ricevuti, b) ammontare delle disponibilità liquide acquisite o cedute con l'operazione di acquisizione/cessione della società controllata e d) valore contabile delle attività/passività acquisite e cedute;
- i flussi finanziari derivanti da operazioni in valuta estera sono esposti applicando all'ammontare in valuta estera il tasso di cambio in essere al momento in cui avviene il flusso finanziario. L'effetto delle variazioni dei cambi sulle disponibilità liquide in valuta estera è presentato separatamente dai flussi finanziari della gestione reddituale, dell'attività di investimento e di finanziamento;
- le operazioni non monetarie (ad esempio: emissioni di azioni per l'acquisizione di una società controllata, conversione di debiti in capitale e la permuta di attività) sono escluse dal rendiconto finanziario senza obbligo di alcuna informativa aggiuntiva ovvero le operazioni di investimento o di finanziamento che non richiedono l'impiego di disponibilità liquide non

vengono rappresentate nel rendiconto finanziario.

### **2.2.1 - CONTENUTO E STRUTTURA DEL RENDICONTO FINANZIARIO: METODO DIRETTO E METODO INDIRETTO**

Il rendiconto finanziario spiega l'origine dei flussi finanziari che hanno determinato la variazione delle disponibilità liquide nell'esercizio o nel periodo considerato.

I flussi finanziari evidenziano un aumento o una diminuzione nell'ammontare delle disponibilità liquide e sono classificati a seconda della natura delle operazioni che li hanno generati nelle seguenti categorie:

- flussi derivanti dalla gestione reddituale
- flussi derivanti dall'attività di investimento
- flussi derivanti dall'attività di finanziamento

La somma algebrica dei flussi finanziari di ciascuna categoria sopra indicata rappresenta la variazione netta (incremento o decremento) delle disponibilità liquide avvenuta nel corso dell'esercizio.

#### **Flusso della gestione reddituale**

Il flusso di cassa della gestione reddituale è quello generato dalla "gestione operativa dell'impresa". I flussi finanziari della gestione reddituale comprendono i flussi che derivano dall'acquisizione, produzione e distribuzione di beni e dalla fornitura di servizi, quindi quelli derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa e dagli altri flussi non ricompresi nell'attività di investimento e di finanziamento.

Esempi di flussi finanziari generati o assorbiti dalla gestione reddituale sono:

- incassi dalla vendita di prodotti e dalla prestazione di servizi
- incassi da royalty, commissioni, compensi, rimborsi assicurativi e altri ricavi
- pagamenti per l'acquisto di materia prima, semilavorati, merci e altri fattori produttivi
- pagamenti per l'acquisizione di servizi
- pagamenti degli stipendi dei dipendenti
- pagamenti e rimborsi di imposte
- incassi per proventi finanziari.

#### **Flusso dell'attività di investimento**

I flussi finanziari dell'attività di investimento comprende i flussi che derivano dall'acquisto e dalla vendita delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie e delle attività finanziarie non immobilizzate ovvero gli impieghi e le fonti derivanti dagli investimenti e disinvestimenti di attività.

Esempi di flussi finanziari generati o assorbiti dall'attività di investimento sono:

- acquisti o cessioni di fabbricati, impianti, attrezzature o altre immobilizzazioni materiali (comprese le immobilizzazioni materiali di costruzione interna)
- acquisti o vendite di immobilizzazioni immateriali, quali ad esempio i brevetti, i marchi, le concessioni, oneri pluriennali capitalizzati
- acquisizioni o cessioni di

partecipazioni in imprese collegate o controllate

- acquisizioni o cessioni di altre partecipazioni
- acquisizioni o cessioni di altre partecipazioni
- acquisizioni o cessioni di altri titoli, inclusi i titoli di Stato e Obbligazioni
- erogazioni di anticipazioni e prestiti fatti a terzi e incassi per il loro rimborso.

Flusso dell'attività di investimento

I flussi finanziari dell'attività di investimento comprendono i flussi che derivano dall'ottenimento o dalla restituzione di disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio o di capitale di debito.

Esempi di flussi finanziari generati o assorbiti dalla attività di finanziamento sono:

- incassi derivanti dall'emissione di azioni o di quote rappresentative del capitale di rischio
- pagamento dei dividendi
- pagamenti per il rimborso del capitale di rischio, anche sotto forma di acquisto di azioni proprie
- incassi o pagamenti derivanti dall'emissione o dal rimborso di prestiti obbligazionari, titoli a reddito fisso, accensione o restituzione di mutui e altri finanziamenti a breve o lungo termine
- incremento o decremento di altri debiti, anche a breve o medio termine aventi natura finanziaria.

Il rendiconto finanziario si presenta in forma scalare.

Il flusso finanziario relativo alla gestione reddituale può essere determinato con due metodi:

- 1) metodo indiretto, rettificando l'utile o la perdita d'esercizio
- 2) metodo diretto, indicando i flussi finanziari della gestione reddituale

L'OIC non dà alcuna disposizione in merito al metodo preferito. Si tratta di due metodologie che possono essere utilizzate entrambe o l'una alternativa all'altra; il risultato finale è lo stesso. La sostanziale differenza è data dalla diversa riclassificazione delle voci relative alla gestione reddituale.

Con il metodo diretto il cash flow reddituale o operativo scaturisce sostanzialmente dalla differenza tra entrate ed uscite monetarie, infatti nella descrizione del cash flow operativo si parla di incassi e pagamenti. E' uno schema che potrebbe essere impiegato per la redazione del budget di cassa o nella valutazione di investimenti con riferimento all'attualizzazione dei flussi di entrate ed uscite relative allo stesso investimento. Il rendiconto redatto con il metodo diretto è utilizzato nei rapporti con gli istituti di credito in quanto fornisce la situazione immediata degli incassi e pagamenti. L'utilizzo di tale metodo presuppone che la società abbia una contabilità organizzata in modo da estrapolare facilmente i dati.

Il metodo indiretto presuppone che si parta dall'utile d'esercizio che viene sottoposto ad una serie di rettifiche. Il metodo indiretto è quello maggiormente utilizzato dalla prassi ed evidenzia meglio il passaggio dai flussi reddituali ai flussi finanziari, inoltre è di più facile compilazione.

Il flusso finanziario derivante dalla

gestione reddituale è determinato con il metodo indiretto mediante il quale l'utile (perdita) dell'esercizio oppure l'utile (perdita) prima delle imposte è rettificato per tener conto:

- dei costi senza esborso (esempio ammortamenti, accantonamenti ai fondi, svalutazioni per perdite durevoli di valore) e altre rettifiche contabili che non hanno richiesto esborso/incasso di disponibilità liquide
- delle operazioni che hanno determinato differimenti nelle variazioni di liquidità, come le variazioni di Capitale Circolante Netto (esempi: variazioni di rimanenze, variazioni di crediti verso clienti, concessioni di crediti, variazioni nei debiti verso fornitori, dilazioni di debiti)
- delle operazioni i cui effetti sono ricompresi tra i flussi derivanti dall'attività d'investimento o finanziamento (esempi: plusvalenze o minusvalenze su cespiti ceduti).

L'utile o la perdita dell'esercizio è rettificato per tener conto delle variazioni del capitale del circolante netto, nelle circostanze di seguito indicate:

- l'incremento dei crediti verso i clienti è sottratto dall'utile (perdita) dell'esercizio, in quanto tale aumento rappresenta il minore ammontare incassato dai clienti rispetto ai ricavi di competenza imputati a conto economico; al contrario la diminuzione dei crediti è aggiunta all'utile (perdita) dell'esercizio in quanto rappresenta il maggior ammontare dei crediti incassati rispetto ai ricavi di competenza imputati a conto economico;
- l'incremento (decremento) dei debiti verso fornitori è sommato (sottratto) all'utile (perdita) dell'esercizio, in quanto

rappresenta una parte di costi della produzione non ancora pagata (o una parte di costi della produzione pagata in più rispetto ai costi di competenza)

- l'incremento (decremento) delle rimanenze è sottratto (sommato) all'utile (perdita) dell'esercizio
- l'aumento dei ratei passivi è aggiunto all'utile/perdita dell'esercizio in quanto tale aumento rappresenta il maggiore ammontare delle spese non ancora pagate tramite liquidità rispetto alle spese imputate a conto economico.

### 2.3 - AMBITO DI APPLICAZIONE

Il principio contabile OIC n. 10 è destinato alle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile.

Per l'esercizio 2015, per tutte le società che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali, il Rendiconto Finanziario deve essere incluso in nota integrativa, non ne sono esenti le imprese di minori dimensioni, sebbene tale prospetto non rientri tra i documenti obbligatori del bilancio, l'OIC, ne raccomanda la predisposizione e ne specifica i benefici informativi, come meglio indicato in precedenza, quasi a sottolineare che la sua mancata predisposizione non consentirebbe una adeguata comprensione della situazione finanziaria aziendale attuale e futura.

A partire dall'esercizio 2016, come anticipato anche in premessa, il D.Lgs. n. 139/2015 introduce l'obbligo di redazione del Rendiconto Finanziario per tutte le Società che redigono il bilancio secondo la normativa civilistica italiana, resteranno escluse da tale obbligo le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, ex art. 2435- bis c.c. e le "micro-imprese".

## 2.4 - CASO PRATICO ED ESEMPIO DI APPLICAZIONE

Il caso pratico ed esempio di applicazione del seguente Rendiconto Finanziario che viene esposto nella Nota Integrativa fa riferimento ad una società di capitale già esistente sul mercato da diversi anni avente per oggetto attività di gestione di beni immobili per conto proprio, durante gli esercizi presi in riferimento l'attività si è svolta regolarmente.

L'attivo immobilizzato della società è composta da immobilizzazioni immateriali e finanziarie,

composta da costi di impianto totalmente ammortizzati e oneri pluriennali, mentre le immobilizzazioni finanziarie presenti sono state acquisite a carattere duraturo e si riferiscono a partecipazioni in imprese controllate, inoltre nelle immobilizzazioni finanziarie sono comprese anche i depositi cauzionali su contratti.

L'attivo immobilizzato non ha subito molte variazioni nell'esercizio presi in riferimento.

Le immobilizzazioni materiali erano composte da fabbricati, venduti già da esercizi precedenti, infatti i crediti esposti nel presente rendiconto si riferiscono all'incasso nell'esercizio successivo di una parte del credito in base ad accordi contrattuali.

Da un punto di vista finanziario, i tempi lunghi negli incassi dei crediti, avrebbero bisogno di un maggiore fabbisogno finanziario che dovrebbe coprire con altre fonti, con un probabile incremento degli oneri finanziari.

L'obiettivo di ridurre al minimo i giorni di credito concesso alla clientela, trova dei limiti; ad esempio le condizioni di mercato (concessioni di crediti per mantenere la clientela e per acquisirne di nuova, la crisi del settore immobiliare

che ha colpito in questi anni) o dal potere contrattuale della impresa verso i propri clienti.

Prima di presentare il caso concreto si puntualizza che l'elemento più importante da approfondire in particolare per un'azienda commerciale è la rotazione del capitale circolante, composto da crediti e debiti.

Questi elementi che vengono definiti di durata, oltre a misurare l'efficienza nella gestione dei crediti, dei debiti e delle scorte, indagano anche sull'equilibrio finanziario a breve termine dell'impresa.

Dall'esempio vedremo come incidono sulla nostra analisi.

Spesso operando su queste variabili si riesce a migliorare di molto la situazione finanziaria dell'impresa, con il vantaggio che si riesce ad operare in tempi molto brevi.

Prima di presentare l'esempio del Rendiconto Finanziario, nel prospetto riportato le movimentazioni delle immobilizzazioni immateriali, si nota che risultano ammortizzate e non hanno subito variazioni nel corso degli esercizi presi in riferimento per la predisposizione del Rendiconto Finanziario.

Codice Bilancio	BI 01
Descrizione	IMMOBILIZZAZIONI - IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI Immobilizzazioni immateriali
Consistenza iniziale	19.256
Incrementi	0
Decrementi	0
Arrotondamenti (+/-)	0
Consistenza finale	19.256

Nel prospetto sotto indicato viene evidenziato l'incremento della quota di ammortamento relativi ad altri oneri pluriennali, in bilancio le relative immobilizzazioni sono iscritte al netto dei fondi.

Si precisa che le spese d'impianto, e costi di ampliamento risultano già ammortizzati.

Codice Bilancio	<b>B I 02</b>
Descrizione	<b>IMMOBILIZZAZIONI - IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI</b> -Fondo ammortamento immob. immateriali
Consistenza iniziale	8.464
Incrementi	2.698
Decrementi	0
Arrotondamenti (+/-)	0
Consistenza finale	11.162

Nel prospetto sotto riportato si evidenziano gli incrementi e decrementi delle movimentazioni delle immobilizzazioni materiali, nel corso del 2013 sono stati venduti alcuni beni.

Codice Bilancio	<b>B II 01</b>
Descrizione	<b>IMMOBILIZZAZIONI - IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI</b> Immobilizzazioni materiali
Consistenza iniziale	224.690
Incrementi	110.960
Decrementi	335.650
Arrotondamenti (+/-)	0
Consistenza finale	0

Nel prospetto sotto riportato si evidenzia

Codice Bilancio	<b>B II 02</b>
Descrizione	<b>IMMOBILIZZAZIONI - IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI</b> -Fondo ammortamento immob. materiali
Consistenza iniziale	39.233
Incrementi	0
Decrementi	39.233
Arrotondamenti (+/-)	0
Consistenza finale	0

il decremento del fondo ammortamento delle immobilizzazioni materiali.

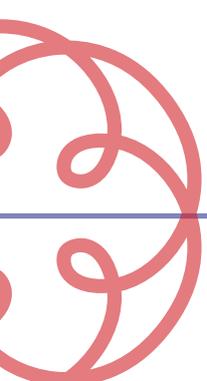
Il prospetto sotto riportato mette in evidenza il totale delle immobilizzazioni finanziarie di carattere duraturo presenti già nel bilancio precedente.

Codice Bilancio	<b>B III 02</b>
Descrizione	<b>IMMOBILIZZAZIONI - IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE</b> Altre immobilizzazioni finanziarie
Consistenza iniziale	17.973
Incrementi	0
Decrementi	0
Arrotondamenti (+/-)	0
Consistenza finale	17.973

ESEMPIO:

# Analisi Rendiconto Finanziario

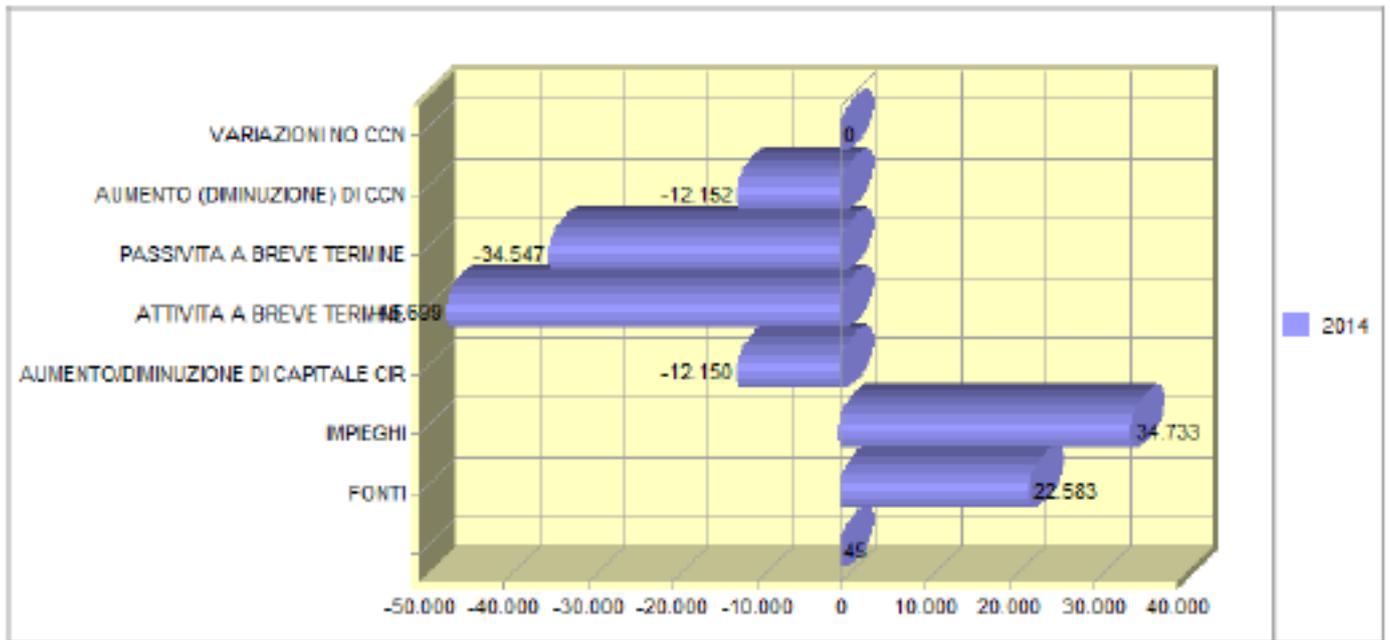
Simulazione : RENDICONTO FINANZIARIO
Stato : DEFINITIVA
Periodo in esame : 12/2014 - 12/2013
Schema Stato Patrimoniale : TSSPFI
Schema Conto Economico : TSCECO
Note :



## Rendiconto finanziario a capitale circolante netto

Riga	Descrizione	2014
<b>10</b>	<b>FONTI</b>	
20	Risultato di esercizio	-1.301
30	Ammortamenti dell'esercizio	2.698
40	Accantonamenti al TFR	0
50	Altri accantonamenti	0
60	Arrotondamenti	0
150	Autofinanziamento ovvero CCN gestione reddituale	1.397
200	Cessione immobilizzazioni	0
210	Riduzione crediti immobilizzati	0
220	Assunzione debiti di finanziamento	0
230	Crediti verso soci	0
240	Aumenti di capitale	21.186
<b>300</b>	<b>TOTALE FONTI</b>	<b>22.583</b>
<b>350</b>	<b>IMPIEGHI</b>	
360	Acquisto immobilizzazioni	-1.412
370	Aumento crediti immobilizzati	0
380	Rimborso debiti a medio/lungo termine	32.911
390	Liquidazione TFR	0
400	Crediti verso soci	0
410	Riduzioni di capitale	0
420	Pagamento dividendi	3.234
<b>500</b>	<b>TOTALE IMPIEGHI</b>	<b>34.733</b>
<b>510</b>	<b>AUMENTO/DIMINUZIONE DI CAPITALE CIRCOLANTE NETTO</b>	<b>-12.150</b>
<b>600</b>	<b>AUMENTI/DIMINUZIONI NEI COMPONENTI IL CCN</b>	
<b>610</b>	<b>ATTIVITA' A BREVE TERMINE</b>	
620	Disponibilità liquide	813
630	Crediti verso clienti a breve termine	-18.723
640	Attività finanziarie e diverse a breve termine	0
650	Ratei e risconti attivi	0
655	Altre attività a breve termine	-28.789
660	Rimanenze	0
<b>700</b>	<b>TOTALE ATTIVITA' A BREVE TERMINE</b>	<b>-46.699</b>
<b>750</b>	<b>PASSIVITA' A BREVE TERMINE</b>	
760	Debiti verso banche a breve termine	0
770	Quote di istituti a lungo termine con scad. nell'eser	0
780	Debiti verso fornitori a breve termine	-5.530
790	Debiti tributari	-5.255
800	Altre passività a breve termine	-23.762
810	Ratei e risconti passivi	0
820	Fondo imposte e altri fondi	0
<b>850</b>	<b>TOTALE PASSIVITA' A BREVE TERMINE</b>	<b>-34.547</b>
<b>880</b>	<b>AUMENTO (DIMINUZIONE) DI CCN</b>	<b>-12.152</b>
<b>900</b>	<b>VAR.SITUAZIONE PATR/FIN.NO CCN</b>	
910	Impianti conferiti a fronte aumento Cap.Soc.	0
920	Partecipazioni acq.mediante aumento Cap.Soc.	0
<b>950</b>	<b>TOTALE VARIAZIONI NO CCN</b>	<b>0</b>

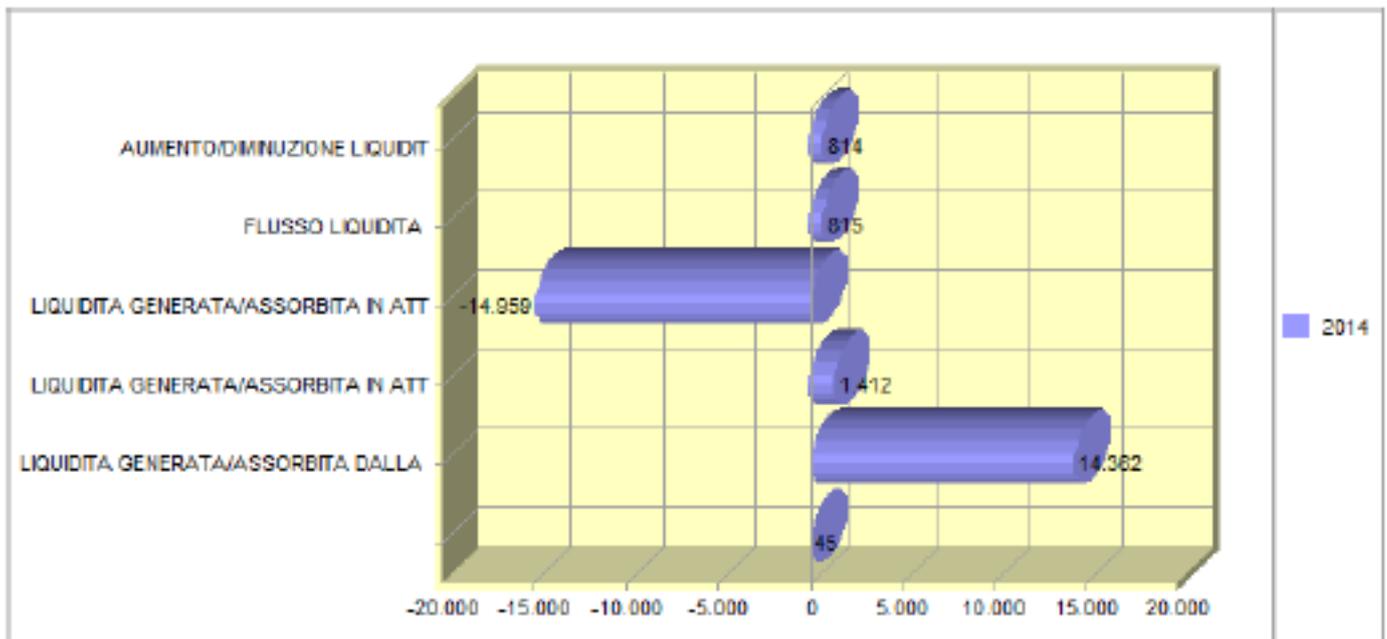
### Grafico Rendiconto finanziario a capitale circolante netto



## Rendiconto finanziario in termini di liquidità

Riga	Descrizione	2014
5	<b>GESTIONE REDDITUALE</b>	
10	<b>AUTOFINANZIAMENTO</b>	
50	Risultato di esercizio	-1.301
60	Ammortamenti dell'esercizio	2.698
70	Accantonamenti al TFR	0
80	Altri accantonamenti	0
90	Arrotondamenti	0
120	<b>TOTALE AUTOFINANZIAMENTO</b>	<b>1.397</b>
150	<b>VARIAZIONI DI CCN</b>	
160	Diminuzione/Aumento Rimanenze	0
170	Diminuzione/Aumento Crediti correnti	47.512
180	Diminuzione/Aumento Attività finanz. non immobiliz	0
190	Diminuzione/Aumento Ratei e Risconti attivi	0
200	Diminuzione/Aumento Ratei e Risconti passivi	0
210	Diminuzione/Aumento Fornitori	-5.530
220	Diminuzione/Aumento Fondi Rischi ed Oneri	0
230	Diminuzione/Aumento Debiti Tributarî e Previdenz.	-5.255
240	Diminuzione/Aumento Altri debiti entro l'esercizio	-23.762
300	<b>TOTALE VARIAZIONI DI CCN</b>	<b>12.965</b>
310	<b>LIQUIDITA' GENERATA/ASSORBITA DALLA GESTIONE REDD.</b>	<b>14.362</b>
350	<b>ATTIVITA' DI INVESTIMENTO</b>	
360	Diminuzione/Aumento Immob. Immateriali	1.412
370	Diminuzione/Aumento Immob. Materiali	0
380	Diminuzione/Aumento Immob. Finanziarie	0
390	Diminuzione/Aumento Crediti Immobilizzati	0
430	<b>LIQUIDITA' GENERATA/ASSORBITA IN ATT. INVESTIMENTO</b>	<b>1.412</b>
450	<b>ATTIVITA' DI FINANZIAMENTO</b>	
460	Diminuzione/Aumento Crediti verso Soci	0
470	Diminuzione/Aumento Patrimonio Netto	21.186
480	Distribuzione Dividendi	-3.234
490	Diminuzione/Aumento Fondo TFR	0
510	Diminuzione/Aumento Debiti vs. Banche oltre eserc.	0
520	Diminuzione/Aumento Altri debiti oltre esercizio	-32.911
550	<b>LIQUIDITA' GENERATA/ASSORBITA IN ATT. DI FINANZIAM.</b>	<b>-14.959</b>
560	<b>FLUSSO LIQUIDITA' TOTALE</b>	<b>815</b>
600	<b>AUMENTO/DIMINUZIONE DELLA LIQUIDITA'</b>	
610	Cassa/Banche attive inizio esercizio	2.183
620	Cassa/Banche attive fine esercizio	2.997
650	<b>TOTALE AUMENTO/DIMINUZIONE LIQUIDITA'</b>	<b>814</b>

### Grafico Rendiconto finanziario in termini di liquidità



Il presente esempio di Rendiconto Finanziario viene esposto sia in termini di capitale circolante netto sia di liquidità.

Il ns commento sarà focalizzato sul aspetto del Rendiconto in termini di liquidità, è quello più utilizzato e consigliato dagli OIC in quanto rappresenta meglio la dinamica finanziaria aziendale. L'ammontare del flusso finanziario derivante dalla gestione reddituale è importante in quanto costituisce l'anello di congiunzione fra l'aspetto economico e l'aspetto finanziario della gestione.

Esso consente di comprendere come l'andamento economico della gestione è un fattore importante da non trascurare in quanto le informazioni ricavate dal presente schema non sono ritrovabili nella redazione di un bilancio.

L'ammontare del flusso finanziario

derivante dalla gestione di investimento è importante in quanto consente di analizzare i pagamenti effettuati per acquisire attività (i.e. immobilizzazioni) destinate a produrre ricavi negli esercizi futuri.

L'ammontare del flusso finanziario derivante dalla gestione di finanziamento è importante in quanto è utile per comprendere le disponibilità liquide incassate o corrisposte a titolo di capitale di rischio o di capitale di debito.

La lettura del presente lavoro consente di ricostruire la politica finanziaria proseguita dall'azienda e di individuare il quadro finanziario in cui l'azienda si troverà ad operare nel futuro.

Un primo elemento importante che possiamo conoscere è l'autofinanziamento dato da utile o perdita d'esercizio più

i costi non monetari dall' esempio sono evidenziati gli ammortamenti riferiti

agli oneri pluriennali.

Si nota che le risorse finanziarie generate dalla gestione reddituale dell'esercizio preso in riferimento o meglio al flusso di liquidità generato dalla medesima dipende dalle variazioni dei crediti e debiti a breve.(nel grafico si nota la liquidità assorbita dalle attività a breve come l'attivo circolante partecipa alla generazione del medesimo flusso).

Dalla liquidità assorbita dalla gestione reddituale altri elementi che influenzano il flusso sono quelli generati dalla gestione degli investimenti per un valore minore al flusso della gestione reddituale.

Poi si evince un flusso generato dalle attività di finanziamento costituite da debiti e variazioni del patrimonio netto che influenzano il trend e fanno da compensazione al flusso generato dalla gestione reddituale ottenendo un risultato di liquidità totale pari a € 815 aggiungendo a tale importo le variazioni della cassa e banca si ottiene un risultato pari a € 814.

Tale risultato rappresenta il CASH FLOW che è dato dalla differenza fra entrate e uscite monetarie manifestatesi durante l'esercizio.

Esso esprime l'incremento "cash inflow" o decremento "cash outflow" subito

dalle disponibilità liquide in un periodo amministrativo.

Si nota come il ns cash flow di liquidità della gestione reddituale è originato da operazioni di esercizio. Per quanto riguarda le attività di finanziamento fa riferimento a un cash flow extraoperazionale o flusso di liquidità originato da altre operazioni di gestione (variazioni del Patrimonio Netto, debiti oltre esercizio riferiti a finanziamenti).

Inoltre si puntualizza che i tempi di durata dell'incassi sono più lunghi dei debiti infatti già nell'anno 2014 tutti i debiti sono stati estinti.

Il presente caso concreto fa riferimento al periodo 2013/2014.

## La disapplicazione della disapplicazione

di Valentina Magistro

### 1. Un breve riepilogo dell'istituto

L'ultimo comma dell'art.7 d.lgs. 546/92 attribuisce al giudice tributario il potere di disapplicare, se ritenuto illegittimo, un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, *in relazione all'oggetto dedotto in giudizio*, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

Disapplicare fa riferimento al potere di decidere come se l'atto oggetto di disapplicazione non esistesse e si distingue dall'ipotesi di annullamento attraverso il quale l'atto viene eliminato dal mondo giuridico.

Tale istituto è uno strumento giurisdizionale volto a tutelare i cittadini nei confronti dell'esercizio del potere amministrativo ed impositivo; infatti, il giudice tributario tutela la sfera giuridico-patrimoniale del contribuente e benché non possa disporre la rimozione dell'atto generale illegittimo può far sì che questo non produca effetti lesivi nei suoi confronti.

Il potere di disapplicare gli atti amministrativi illegittimi si inserisce in un sistema di tutele che incide sul riparto di giurisdizione fra la giustizia amministrativa, ordinaria e tributaria.

Storicamente, l'istituto trova la sua fonte normativa nell'art. 5 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, All. E) che disciplina la disapplicazione di atti amministrativi da parte del giudice ordinario nelle controversie aventi ad oggetto diritti soggettivi.

L'art. 5 (che logicamente si ricollega al precedente art. 4) dispone che *“in questo, come in ogni altro caso, le*

*autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi”*.

Tale potere è stato introdotto nel nostro ordinamento in ossequio al principio di ispirazione illuministica di separazione dei poteri dello Stato al fine di evitare interferenze.

Si sviluppa, infatti, un sistema dualista per cui gli atti amministrativi possono essere oggetto di ricorso dinanzi alla magistratura amministrativa ed ordinaria; il criterio della ripartizione è ispirato al principio della *causa petendi* avendo riguardo alla tutela degli interessi legittimi nel primo caso e dei diritti soggettivi nel secondo.

La disposizione più antica è contenuta all'interno dell'art. 2 della L. 2248/1865 nel quale si dispone che *“sono devolute alla giurisdizione ordinaria tutte le cause per contravvenzioni e tutte le materie, nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico, comunque vi possa essere interessata la pubblica amministrazione, ancorché siano emanati provvedimenti del potere esecutivo o dell'autorità amministrativa”*.

Questa enunciazione è ripresa inoltre nel titolo IV della Costituzione ed in particolare nel primo comma dell'art. 103 in cui si legge che *“il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione, degli interessi legittimi...”* e nel primo comma dell'art. 113: *“contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa”*.

L'art. 4 della L. 2248/1865 delimita la competenza interna del giudice

ordinario nei confronti dell'azione amministrativa stabilendo i limiti con cui si misura il suo sindacato laddove oggetto del suo esame sia un atto emanato da un'autorità amministrativa.

In virtù di quanto disposto al secondo comma dell'articolo sopracitato, il giudice ordinario non può emanare provvedimenti costitutivi ed ordini di adempimenti specifici nei confronti della pubblica amministrazione in quanto lo stesso giudice non può intervenire, annullando, revocando o riformando o sospendendo i provvedimenti amministrativi.

La norma contenuta nell'art. 4 non consente al giudice altra soluzione che non sia l'applicazione o la disapplicazione dell'atto, prevista dal successivo art. 5, secondo la conformità o meno alla legge; il giudice ordinario, pur non potendo procedere all'invalidazione e caducazione dell'atto amministrativo laddove ne riscontri l'illegittimità è tenuto a disapplicarlo privandolo degli effetti giuridici che lo stesso produce in ordine ai diritto soggettivi.

La sentenza del giudice ordinario riguarda unicamente l'illegittimità del provvedimento oggetto del suo giudizio; difatti, il giudice priva l'atto di efficacia solo relativamente al caso concreto così che l'atto al di fuori dello stesso continua a dispiegare i suoi effetti.

L'espansione del potere di disapplicazione nel processo tributario si ha con la previsione dell'art. 7 d.lgs. 546/92 che, nel disciplinare i poteri delle commissioni tributarie, contempla all'ultimo comma il potere di disapplicazione dei regolamenti o degli atti generali ritenuti illegittimi.

L'art. 7, comma 5, riproduce sostanzialmente il previgente art. 16, comma 4, D.P.R. 636/1972; questa norma che non era contenuta nell'originario

decreto di riforma del contenzioso tributario, era stata inserita nell'ambito delle modifiche apportate nel 1981 dalla cosiddetta "miniriforma del contenzioso tributario" sia pur limitatamente ai soli atti amministrativi generali.

È la riforma del 1992 che ne estende espressamente la portata anche ai regolamenti e riconduce più correttamente la disapplicazione tra i poteri del giudice tributario; la sua graduale espansione fa sì che il potere di disapplicazione possa essere considerato un potere autonomo suscettibile di rafforzare l'effettività della tutela giurisdizionale rendendola più efficace.

La "cognizione incidentale disapplicativa" risulta essere una deroga rispetto al riparto tra le due giurisdizioni e giustificata da ragioni di snellezza e di celerità.

Il giudice tributario, investito della controversia tributaria per il tramite dell'impugnazione di uno degli atti di cui all'art. 19 del d.lgs. 546/92, svolge il sindacato incidentale sul regolamento o sull'atto amministrativo generale rilevante ai fini della decisione, verificandone l'eventuale illegittimità e se la stessa sia la causa delle lesioni del diritto soggettivo dedotto in giudizio.

È condiviso il principio secondo il quale: *"il Giudice munito della giurisdizione sulla domanda ha il potere dovere di definire le questioni che integrino antecedente logico della decisione a lui richiesta, fino a quando le stesse rimangano su un piano deliberativo ed incidentale, e non aprano, per previsione di legge o per libera iniziativa delle parti, una causa autonoma, di carattere pregiudiziale, su cui si debba statuire con pronuncia atta ad assumere autorità di giudicato"* (Cass. SS.UU. n. 6631 del 27.02.2003).

Non è rinvenibile nella disciplina del processo tributario alcuna disposizione che consenta la proposizione di un ricorso in via principale ed autonoma di un atto amministrativo o un regolamento dinanzi alle commissioni tributarie, restando ferma piuttosto l'impugnazione davanti al Tribunale Amministrativo Regionale rinvenibile nella precisazione "*fatta salva eventuale impugnazione in diversa sede competente*" di cui all'art. 7, d.lgs. 546/92.

L'atto generale amministrativo, indeterminato in relazione ai soggetti destinatari, non ha natura di atto impositivo e non è quindi impugnabile davanti alla commissione tributaria.

Se l'atto impositivo, che viene impugnato, trae fondamento e giustificazione da un atto generale amministrativo, l'illegittimità di quest'ultimo potrà essere riscontrata solo per dichiarare l'illegittimità del primo, il che, quindi, altro non realizza che la disapplicazione dell'atto impugnato in relazione all'oggetto dedotto in giudizio.

L'atto generale o i regolamenti possono essere impugnati in via diretta e principale davanti al giudice amministrativo senza poter costituire oggetto di autonoma e diretta impugnativa davanti alla Commissione tributaria che ne può esercitare il suo sindacato solo in via incidentale ai fini della disapplicazione.

Il giudice tributario, una volta riconosciuta l'illegittimità dell'atto generale o del regolamento, nel disapplicarlo, ne disconosce l'efficacia ai fini della decisione e decide come se l'atto non esistesse, *tamquam non esset*.

La *cognitio incidenter tantum* del giudice tributario priva di efficacia il contesto processuale in cui è stata eccepita l'illegittimità e non anche tutti i processi pendenti in cui l'atto assume rilevanza. Difatti, a limitare l'ambito di incidenza

delle sentenze delle commissioni tributarie è il riferimento "*all'oggetto dedotto in giudizio*" da cui deriva l'esclusione di qualunque efficacia *erga omnes* del pronunciamento e l'inidoneità dello stesso ad assumere autorità di giudicato.

È possibile quindi effettuare un confronto e comprendere come la disapplicazione di un provvedimento amministrativo, espressione del potere attribuito alla commissione tributaria, determini conseguenze più circoscritte rispetto alla pronuncia di invalidità da parte del giudice amministrativo che è dotato di un potere di annullamento. Ne consegue che, sebbene il presupposto dei due istituti sia comune e si concreti in un atto invalido, diversi siano gli effetti: l'atto disapplicato nel singolo giudizio continua ad essere valido e a produrre effetti; al contrario, in caso di annullamento la pronuncia ha efficacia *ex tunc* ed *erga omnes*.

In altri termini, l'inapplicabilità è il modo in cui si configura l'invalidità di quei provvedimenti amministrativi illeciti o illegittimi, che rientrano nel sindacato giurisdizionale del giudice tributario il quale non avendo la facoltà di annullare il provvedimento lesivo del diritto soggettivo si limita a non prenderlo in considerazione nel giudizio e a disapplicarlo.

La disapplicazione si presenta come un rimedio concorrente e non alternativo con quello dell'impugnazione dinanzi al TAR.

È dunque duplice la strada percorribile dal contribuente il quale, stante l'inesistenza della così detta pregiudiziale amministrativa, può rivolgersi alla giustizia amministrativa al fine di ottenere l'annullamento in via immediata e diretta e con efficacia *erga omnes* ovvero

impugnare dinanzi alla commissione tributaria.

L'ordinamento del processo tributario per il mezzo dell'art. 7 del d.lgs. 546/92 non ha dunque modificato le regole relative all'annullamento degli atti illegittimi da parte del giudice amministrativo ma, al contrario, ha in parte equiparato le commissioni tributarie al giudice ordinario per mezzo degli art. 4 e 5 della L. 2248/1965.

Da ciò discende la natura meramente processuale dell'istituto della disapplicazione.

Per quanto attiene il sindacato del giudice sugli atti della pubblica amministrazione, il giudice tributario può disapplicare l'atto normativo laddove sussistano vizi di legittimità quali l'incompetenza, l'eccesso di potere e la violazione di legge.

In virtù del principio della separazione dei poteri, il sindacato del giudice non può riguardare le valutazioni di merito; sul punto è intervenuta anche la Suprema Corte che nella sentenza 9415/2005 ha affermato: *“ove il contribuente deduca l'illegittimità di un atto di accertamento deducendo l'illegittimità della norma regolamentare cui esso si fonda, il giudice di merito deve valutare incidenter tantum la legittimità della norma regolamentare ma deve pronunciarsi solo in ordine all'illegittimità dell'avviso e viola l'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e l'art. 112 cpc ove si pronunci sul merito dell'imposta determinandone l'ammontare in base a parametri diversi rispetto a quelli indicati dall'ente impositore”*.

Il potere di disapplicazione può essere esercitato dal giudice tributario anche d'ufficio e tuttavia alle condizioni direttamente derivanti dalle caratteristiche

del processo tributario, il quale come è noto è processo d'impugnazione sulla base di specifici motivi anche “di merito”. La giurisprudenza di legittimità si è espressa come segue *“il potere del giudice tributario di disapplicazione degli atti presupposti non può prescindere completamente dai motivi di impugnazione dedotti in relazione all'atto impugnato, ma deve essere effettuato con riferimento alla domanda del contribuente, alla luce di quanto disposto dall'art. 7 d.lgs. 546/92”* (conformi Cass. n. 6724/2012, Cass. n. 24060/2014, Cass. 15285/2008).

## 2. **La disapplicazione dell'istituto nel caso di specie.**

Da quanto detto risulta l'errore del giudice nella decisione che commentiamo (sentenza della Commissione tributaria regionale n. 2515/2016): errore in verità duplice conseguenza una prima volta della mancata applicazione del potere di disapplicazione d'ufficio, atteso che le ragioni di illegittimità dell'atto presupposto erano state specificatamente dedotte dal ricorrente e una seconda volta per l'errore di interpretazione della domanda giudiziale.

Esaminiamo in dettaglio il caso di specie: *“l'interpretazione della domanda – primo compito del giudice – un'arte difficile”*.

Il ricorrente aveva dedotto *“l'illegittimità della cartella di pagamento impugnata in relazione al provvedimento con il quale il Centro Salento Ambiente s.p.a, cui il Comune di Galatina aveva affidato la gestione del servizio rifiuti nei territori del comune, aveva a sua volta affidato direttamente il servizio di riscossione ad Equitalia s.p.a, provvedimento da ritenersi anch'esso illegittimo sotto il seguente duplice profilo a) della violazione di legge,*

*atteso che tale affidamento del servizio era stato disposto senza aver esperito la procedura di evidenza pubblica ad onta della disposizione normativa contenuta nell'art. 3 comma 25 del d.l. n. 203 del 2005, convertito in legge n. 248/2005; b) della carenza di potere in capo alla stessa Centro S.A. s.p.a. atteso che, con il provvedimento di concessione del servizio rifiuti, il Comune di Galatina non aveva mai trasferito al Centro medesimo anche il potere di riscuotere coattivamente il tributo”, (nel caso di specie la Tia).*

Sulla base di tale prospettazione lo stesso ricorrente aveva richiesto che: “1) in accoglimento del gravame proposto, riformare in parte qua la sentenza n. 24 3.2011, stame i motivi d’illegittimità della stessa innanzi argomentati; 2) per l’effetto, previa disapplicazione, ove occorra, ex art. 7 del d.lgs 546/92 della delibera del 06/02/2007 del C.D.A. della Centro Salento Ambiente s.p.a., con la quale quest’ultima affidava il servizio di riscossione coatta alla Equitalia s.p.a., annullare la cartella esattoriale n.05920100011555560 nonché il ruolo n. 2010/1149 reso esecutivo in data 18.12.2009 ad essa presupposto, relativo alla T.I.A. per l’anno 2005, stante i vizi di legittimità innanzi evidenziati”.

Nella sentenza si legge “il contribuente impugnava la cartella di pagamento per due motivi: con il primo eccepiva l’erroneità dell’importo iscritto a ruolo... con il secondo eccepiva sostanzialmente l’illegittimità del provvedimento amministrativo sotteso all’affidamento ad Equitalia del servizio di riscossione della Tia. Dunque entrambi i motivi di ricorso sono diretti a censurare la cartella in argomento per illegittimità derivata”.

Fin qui l’interpretazione della domanda giudiziale nei suoi elementi della *causa petendi* e del *petitum*, appare corretta.

Senonché nell’esaminare i termini della questione prospettata la CTR cade in una inspiegabile contraddizione; ed infatti, pur avendo ribadito, in premessa che il secondo motivo di gravame concerne(va) l’illegittimità derivata della cartella in relazione all’illegittimità del procedimento amministrativo di affidamento del servizio di riscossione coatta della Tia, dichiara, il proprio difetto assoluto di giurisdizione ed inopinatamente afferma che “non si chiede(va) al giudice tributario di pronunciarsi “incidentalmente” sulla legittimità dei provvedimenti amministrativi presupposti, al solo fine di contestare la concreta pretesa fiscale... Nel caso di specie al giudice viene sostanzialmente ed esclusivamente chiesto di pronunciarsi sulla legittimità o meno dell’intero procedimento amministrativo di affidamento del servizio di riscossione coatta della Tia”.

A rendere ancora più evidente la contraddizione la stessa CTR ribadisce che: “il contribuente, infatti... eccepiva l’illegittimità del provvedimento di affidamento diretto del servizio di riscossione della CSA ad Equitalia in assenza di apposita procedura ad evidenza pubblica; da ciò fa derivare l’illegittimità della cartella gravata” per poi concludere appunto contraddittoriamente che “il Collegio ritiene che la decisione sulle censure sopra considerate, per quanto sopra detto, esorbiti i limiti della giurisdizione del giudice tributario e rientri nella giurisdizione del giudice amministrativo”.

Il ricorrente meritava, invero, un giudice più attento.

## Ricorso per *saltum* in Cassazione nel nuovo processo tributario

di Francesco Di Girolamo

### INTRODUZIONE

In data 7 ottobre 2015 è stato pubblicato in Gazzetta ufficiale il D.Lgs. n.156 del 24 settembre 2015, il quale ha dato concreta attuazione alla delega fiscale contenuta nella legge n. 23 dell'11 marzo 2014.

Detto decreto, intervenendo dopo quasi venti anni dall'ultima riforma processuale-tributaria, si colloca in un quadro macroeconomico completamente difforme rispetto a quello del 1992 ed in un sistema normativo caratterizzato da una continua evoluzione di alcuni istituti dell'ordinamento tributario.

In sostanza, l'articolo 9, co.1, lett. z) del decreto legislativo n. 156 del 24 settembre del 2015 inserisce all'art.62 del D.Lgs. n.546/92 (concernente le norme applicabili al ricorso per Cassazione), il comma 2-bis, il quale prevede che *“sull'accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile”*.

Il sopracitato articolo richiama espressamente e volutamente l'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. per evidenziare il carattere mutuato della norma.

In materia tributaria si traduce come la possibilità del contribuente di raggiungere un accordo con l'Amministrazione finanziaria per “saltare” un grado di giudizio, applicabile esclusivamente in caso di presunta commissione di un errore di diritto da parte della CTP, che può consistere sia nell'errata individuazione della norma che sarebbe dovuto essere applicata, sia nell'impropria sussunzione

<sup>1</sup> FERRAJOLI L., Le novità in tema di ricorso per cassazione: ricorso per *saltum*, Accertamento e contenzioso, 15/2016, pag. 33

della fattispecie nell'ambito di una norma correttamente individuata ed interpretata.

La relazione illustrativa che accompagna il decreto chiarisce come la ratio sottesa all'introduzione dell'istituto vada individuata nell'esigenza di introdurre anche nel processo tributario uno strumento deflattivo del contenzioso che, al tempo stesso, sia in grado di *“fornire in tempi brevi una pronuncia della Corte di Cassazione su questioni giuridiche non appena sorte in primo grado”*.

### GLI ELEMENTI DELL'ISTITUTO

I presupposti ed i limiti di ammissibilità del ricorso

per *saltum* possono essere ordinati in tre differenti gruppi in ragione del loro oggetto.

Esse attengono:

- all'atto stesso del ricorso per *saltum* e al relativo patto;
- al tempo in cui il ricorso può essere proposto;
- al ricorso per *saltum* proposto nonostante la notificazione dell'appello<sup>2</sup>.

Costituisce elemento formale necessario per l'ammissibilità dell'impugnativa per *saltum*, la sussistenza delle dichiarazioni delle parti di omissione del grado di appello, che devono essere inserite tra gli atti della causa.

A fronte di talune argomentazioni intese a definire la natura dell'accordo, cioè del patto omissivo alla immediata impugnazione in sede di legittimità delle sentenze di primo grado, la giurisprudenza di legittimità ha puntualmente descritto tale convenzione tra le parti come *“un negozio giuridico processuale, quanto meno sotto il profilo della rilevanza*

<sup>2</sup> GIORGETTI M., Giustizia Civile., 1999, I, PAG. 861

*della manifestazione di volontà dei dichiaranti<sup>3</sup>”.*

Il patto di saltum deve essere perfezionato in forma scritta e ciò in ragione della conseguenza particolarmente grave della perdita di un grado di giudizio che ad esso si accompagna.

Anche l'elemento della data di perfezionamento del patto di salto deve comparire necessariamente sul documento o sui documenti dai quali il patto stesso risulta. Tale data deve altresì essere certa<sup>4</sup>.

Il patto di omissione dell'appello si presenta come esercizio di un potere di natura particolare ed eccezionale quindi in alcun modo assimilabile a quelli che ordinariamente sono attribuiti al difensore per effetto del conferimento del mandato ex art. 84 c.p.c. che attengono, più propriamente, a modalità di gestione ordinaria del processo<sup>5</sup>.

Non risulta essere quindi sufficiente che l'accordo intervenga tra i rispettivi procuratori ad litem, ovvero non muniti di procura speciale, con la conseguenza che l'accordo può essere validamente stipulato solo tra le parti personalmente o muniti di procura speciale<sup>6</sup>.

Occorre ancora chiarire quali sono i limiti temporali di ammissibilità del ricorso per saltum, e in par

particolare se vi sono delle attività che necessariamente devono essere compiute a pena di inammissibilità prima della scadenza del termine per appellare.

La questione è stata già oggetto di studio sia da parte della dottrina che

dalla giurisprudenza. L'orientamento maggioritario e consolidato ha previsto che ai fini dell'ammissibilità dell'impugnativa per saltum, è sufficiente che, nel termine breve per appellare, sia formulato il patto omissivo, potendo usufruire di altri trenta giorni per proporre il ricorso in Cassazione<sup>7</sup>.

In questo senso si espresse anche la prima delle pronunce<sup>8</sup>, che così argomentava sul rilievo della necessità di evitare che il ricorso per saltum non si tramutasse in uno strumento salvifico, idoneo cioè a vanificare gli effetti che si verificano con il passaggio in giudicato della sentenza.

Appare del tutto evidente che così come esattamente ricostruiti i termini, l'accordo delle parti, in quanto presupposto necessario per l'esperibilità di un'impugnativa per saltum, vada necessariamente perfezionato in una data anteriore a quelle in cui il ricorso stesso è proposto.

Ci sembra opportuno effettuare qualche breve riflessione sul tema del rapporto tra “convivenza” dell'eventuale notificazione dell'atto di appello e il ricorso per saltum proposto dalle parti.

Su quest'argomento ci fornisce qualche indicazione la sentenza della Suprema Corte del 5 aprile 2000, n. 4242.

*“Occorre peraltro subito rilevare che l'esame dei motivi del primo ricorso è precluso, a prescindere dalla ammissibilità del mezzo in considerazione della sua proposizione per saltum...per la ragione pregiudiziale ed assorbente della formale mancanza della sentenza di primo grado avverso la quale esso è stato proposto, dovendosi ritenere quest'ultima interamente travolta ed assorbita da quella emessa in sua sostituzione dal giudice di appello a suo tempo ritualmente adito”.*

7 BERRI M., questioni varie in tema di ricorso per saltum in cassazione a norma dell'articolo 360 ultimo comma codice di procedura civile, CC, 11 dicembre 1976, n. 4587, in Giur. It., 1977, I, pag. 232

8 CC, 11 dicembre 1976, n. 4587

3 RUSSO A., Prossima esperibilità del ricorso per saltum anche nelle liti tributarie, Il fisco, 34/2015, pag. 3227

4 GIORGETTI M., Giustizia Civile., 1999, I, PAG. 867

5 RUSSO A., Prossima esperibilità del ricorso per saltum anche nelle liti tributarie, Il fisco, 34/2015, pag. 3227

6 CC, 26 luglio 2006, n. 16993

Una situazione decisamente diversa, con problemi interpretativi ben più complessi, è il dubbio dell'ammissibilità o meno di una rinuncia all'appello, già notificato, al fine di avanzare il ricorso omissio medio avverso la sentenza della commissione tributaria provinciale.

Qualora si ritenesse assimilabile la proposizione del ricorso per saltum, in capo alle parti, anche a seguito della mera notificazione dell'appello (non seguita da costituzione in giudizio ma con proposizione mediante accordo delle domande al vaglio della Suprema Corte) vanno tenuti presenti alcuni rilevanti aspetti processuali.

In questo caso, infatti, gli interessati dovranno proporre il ricorso per saltum nel ristretto termine di 60 giorni dalla notificazione dell'appello poiché il predominante indirizzo giurisprudenziale<sup>9</sup> parifica la notifica dell'atto di impugnazione alla notifica della sentenza oggetto dell'impugnazione stessa<sup>10</sup>.

## GIURISPRUDENZA EDITA

Seppur entrato in vigore solamente dal 1 gennaio 2016, questo particolare istituto ha vita ben più longeva nel vigente codice di rito. Il ricorso per saltum infatti è stato introdotto nel vigente codice di procedura civile nel 1942 su proposta del Calamandrei, il quale aveva richiamato il monito del Mortara, secondo cui l'appello su di un punto di diritto costituisce un inutile doppione rispetto alla cassazione<sup>11</sup>.

Nonostante questa lunga permanenza, l'istituto non ha formato oggetto di specifiche trattazioni in dottrina. La

9 CC, 2010, n. 2055

10 RUSSO A., Prossima esperibilità del ricorso per saltum anche nelle liti tributarie, *Il fisco*, 34/2015, pag. 3229

11 FRUS G., Il ricorso per cassazione c.d. saltum: istituto inutile o da riscoprire?, *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, anno LIV Fasc. 1 – 2000, pag. 154

motivazione è certamente da ricercarsi nella sua scarsa utilizzazione da parte dei pratici. Infatti, nell'oltre mezzo secolo di vigenza dell'attuale codice di rito, ha dato luogo ad un numero assai ridotto di sentenze edite.

Il passaggio logico dal processo tributario al codice di procedura civile ci sembra pertinente visti i numerosi rinvii.

Non è del tutto inutile però interrogarsi sulla natura di tali rinvii.

Il processo tributario è regolato da un insieme di disposizioni eterogenee. Accanto alla disciplina primaria data dal decreto legislativo n. 546/1992, si pongono le norme richiamate e compatibili del codice di procedura civile. Il decreto n. 546 quindi non può essere interpretato come un complesso di norme autonomo, ma necessita di una costante e attenta attività di etero interrogazione.

Rispetto alla normativa tributaria, quella processuale civilistica generale è quindi fonte, seppur integrativa, immediata e generalizzata<sup>12</sup>.

Pertanto possono risultare utili al nostro studio le uniche due sentenze edite seppur scaturite dal processo civile. Si può aggiungere che esse appartengono alla giurisprudenza meno recente.

Il primo intervento significativo<sup>13</sup> in materia di ricorso per saltum possiede l'autorevolezza delle sezioni unite della Cassazione<sup>14</sup>.

Analizzando i motivi della sentenza<sup>15</sup>, *“il resistente Comune di Cesana sostiene che il ricorso proposto per motivi attinenti alla giurisdizione e ad errori di natura*

12 CAMPEIS G. - DE PAULI A., *Il manuale del processo tributario*, CEDAM, 2002, PAG 12

13 CC Sezioni Unite, 11 dicembre 1976, n. 4587

14 FRUS G., Il ricorso per cassazione c.d. saltum: istituto inutile o da riscoprire?, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, anno LIV Fasc. 1 – 2000, pag. 155

15 CC, 11 dicembre 1976, n. 4587, in motivazione, in *Giur. It.*, 1977, I, , pag. 233

*processuale deve essere dichiarato inammissibile, in quanto l'ultimo comma dell'art 360 c.p.c. ammette la possibilità di impugnare con ricorso per Cassazione una sentenza appellabile, solo per violazione di legge o falsa applicazione di norme di diritto (n.3 ultimo comma), e non già per le altre ipotesi previste in linea generale, vale a dire, fra esse, quelle riconducibili ai n. 1 e 4 del comma citato”.*

La Corte di Cassazione ha privilegiato un'interpretazione anti letterale della norma non condividendo pertanto la esposta tesi difensiva<sup>16</sup>. *“La dizione utilizzata dal legislatore per circoscrive l'ambito di applicazione del ricorso per saltum, pur essendo identica a quella impiegata per elencare, fra i motivi proponibili in sede di giudizio di cassazione, gli errori sulle norme sostanziali, nel duplice aspetto della loro violazione e della loro falsa applicazione, non sembra sia stata usata nel senso in cui è riportata nel n.3 dell'elencazione predetta, dove deve essere coordinata con le altre ipotesi di cui ai numeri 1, 2 e 4 che, pur risolvendosi in violazione o falsa applicazione di norme di diritto, hanno una diversa oggettività, riguardando rispettivamente, le norme che regolano la competenza e quelle che sono poste a pena di nullità per la validità della sentenza e del procedimento.*

*Ciò tanto più che il legislatore, nel delimitare il campo di operatività dell'impugnazione per cassazione omissio medio, non ha fatto un puro e semplice richiamo al n. 3 citato dell'elencazione dei motivi proponibili in cassazione, ma ha preferito enunciare autonomamente la locuzione, la quale, nel comune linguaggio tecnico giuridico, fuori dalla particolare materia del ricorso per cassazione, suole anche assumere il significato di violazione di qualsiasi tipo di norma giuridica, siano*

*esse processuali o sostanziali”<sup>17</sup>.*

Il tortuoso argomentare della sentenza risulta, però, a nostro avviso, in qualche misura oscuro - *“nel delimitare il campo di operatività della impugnazione per cassazione omissio medio, non ha fatto un puro e semplice richiamo al n. 3 citato della elencazione dei motivi proponibili per cassazione, ma ha preferito enunciare autonomamente la locuzione,* (è qui, a nostro avviso, l'oscurità dell'enunciato, che appare in manifesto contrasto con il testo letterale della norma in questione, la quale recita: “può essere impugnata con ricorso per cassazione una sentenza appellabile del tribunale [...] ma in tal caso l'impugnazione può proporsi soltanto a norma del primo comma n. 3”).

*“Nel comune linguaggio tecnico-giuridico, fuori dalla particolare materia del ricorso per cassazione, suole assumere il significato di violazione di qualsiasi tipo di norme giuridiche, siano esse sostanziali o processuali”<sup>18</sup>.*

Questo punto di vista potrebbe essere reso agevole soltanto se si leggesse in maniera “autonoma” la disposizione che specificamente disciplina il ricorso diretto per saltum.

Spieghiamo meglio il nostro pensiero: leggendo il secondo comma come avulso da ogni riferimento al catalogo dei vizi/ errori denunciabili enunciati ai numeri da 1 a 4 del comma 1°, per evitare un'interpretazione limitata agli errore in iudicando (comma 1° n.3) questa potrebbe essere estesa alla generale ed onnicomprensiva denuncia della violazione e falsa applicazione di norme di diritto.

Solo riconoscendo tale autonomia normativa si può ammettere l'elaborazione giurisprudenziale della

16 FRUS G., Il ricorso per cassazione c.d. saltum: istituto inutile o da riscoprire?, in Rivista trimestrale di diritto e procedura civile, anno LIV Fasc. 1 - 2000, pag. 155

17 CC, 11 dicembre 1976, n. 4587, in motivazione, in Giur. It. , 1977, I, , pag. 233

18 CC, 11 dicembre 1976, n. 4587, in motivazione, in Giur. It. , 1977, I, , pag. 234

Corte di legittimità in linea con la novità decisiva introdotta dall'art. 111 della Costituzione che prevede un'estensione alla violazione di ogni norma di diritto, sostanziale o processuale che sia.

Senonché tale ricostruzione della disciplina del ricorso per saltum lascia fortemente perplessi in quanto, *la "costituzionalizzazione del codice di rito civile provocato dall'entrata in vigore dell'art. 111,( norma di applicazione immediata che generalizza il rimedio del ricorso per cassazione usando la locuzione "violazione di legge" non nel significato proprio e ristretto come indicato nel n. 3 dell'art.360 c.p.c., ma in senso ampio e comprensivo di tutte le ipotesi di violazione di norme e principi giuridici")* risulta estranea e nient'affatto rilevante.

In definitiva è nostra opinione che detto ricorso per saltum possa essere proposto, secondo l'indicazione del comma 2°, soltanto "per violazione o falsa applicazione delle norme di diritto sostanziale disciplinanti il rapporto giuridico che sia materia della controversia.

Detta soluzione per l'analogia ora è possibile (ex art. 62 comma 2° bis del d. lgs. n. 546/92) anche per le sentenze emesse dal giudice tributario. In altre parole sarà ammissibile soltanto per la violazione delle norme di legge che disciplinano il rapporto tributario.

In seguito all'autorevole decisione delle sezioni unite della Corte di Cassazione, segue, una decina di anni dopo, un'altra sentenza<sup>19</sup> che, decide nel merito un ricorso per saltum sulla cui ammissibilità è lecito avere qualche dubbio<sup>20</sup>.

Le perplessità su tale sentenza nascono dal fatto che la Corte ha qualificato d'ufficio

19 CC, 6 maggio 1985, n. 2827

20 FRUS G., Il ricorso per cassazione c.d. saltum: istituto inutile o da riscoprire?, in Rivista trimestrale di diritto e procedura civile, anno LIV Fasc. 1 - 2000, pag. 156

come ricorso per saltum un'impugnazione proposta contro un decreto del giudice delegato del fallimento.

Per il suddetto provvedimento non sarebbe stato possibile proporre direttamente il ricorso per cassazione, dovendosi applicare la disciplina prevista per i provvedimenti in camera di consiglio. Si è invece reputato che il ricorso, tempestivamente proposto, fosse ammissibile ai sensi dell'art.360, comma 2 c.p.c. *"sia perché il resistente costituendosi si è difeso nel merito, mostrando così chiaramente di accettare il contraddittorio avanti a questa Corte, e quindi di aderire a questo tipo di impugnazione, sia perché le censure riguardavano esclusivamente la violazione o falsa applicazione di norme di diritto"*<sup>21</sup>.

In questo modo è stata estesa notevolmente o come sostiene l'autore<sup>22</sup> è stata forzata la disciplina che regola l'istituto per tre motivi:

- È stato trascurato di considerare che l'atto o provvedimento impugnato non era una sentenza di un tribunale, ma un mero decreto del giudice delegato del fallimento;

- Non è stato dato alcun peso al fatto che l'accordo delle parti per ricorrere direttamente in Cassazione non risultasse né da atto separato, né da un visto apposto sul ricorso, secondo quanto dispone l'art. 366, comma 2 c.p.c.;

- Ha ritenuto la difesa nel merito della parte resistente come sufficiente espressione di adesione a questo tipo di impugnazione.

Non essendoci altre sentenze edite, che hanno deciso nel merito, con cui effettuare ulteriori confronti giurisprudenziali,

21 CC, 6 maggio 1985, n. 2827, in motivazione

22 FRUS G., Il ricorso per cassazione c.d. saltum: istituto inutile o da riscoprire?, in Rivista trimestrale di diritto e procedura civile, anno LIV Fasc. 1 - 2000, pag. 156

tenuto conto dell'art. 360 comma 2, pur applicando una sua interpretazione anti letterale non possiamo che aggregarci all'opinione dell'autore<sup>23</sup> che mostra più di una perplessità sull'ammissibilità di tale ricorso.

## CONCLUSIONI

Ad oggi però non possiamo che evidenziare una sua scarsa utilizzazione, poiché nell'oltre mezzo secolo di vigenza dell'attuale codice di rito ha dato luogo a sole due sentenze edite.

Sin dai primi anni non mancarono commenti e giustificazioni plausibili alla sua scarsa utilizzazione da parte della dottrina:

- *“il soccombente spera sempre nella vittoria in appello<sup>24</sup>”;*

- *“È questa una norma rimasta praticamente inapplicata, poiché è evidente che i litiganti, appunto perché litigano, non sono certo disposti ad accordarsi per omettere l'appello<sup>25</sup>”.*

Sorge spontaneo interrogarsi su come questo istituto, rimasto inutilizzato per anni, possa trovare fortuna e maggiore applicabilità nel processo tributario.

Il quesito a nostro avviso ci sembra di facile risoluzione.

Riprendendo i commenti del Satta e del D'Onofrio ci sembra poco plausibile, sulla base di quanto già accaduto, che l'attore, dopo aver proposto una domanda giudiziale a tutela di un proprio diritto soggettivo, e il convenuto, dopo aver

23 FRUS G., Il ricorso per cassazione c.d. saltum: istituto inutile o da riscoprire?, in Rivista trimestrale di diritto e procedura civile, anno LIV Fasc. 1 - 2000

24 D'ONOFRIO, Commento al codice di procedura civile I, Torino, 1953, pag. 520

25 SATTA S., Commentario al codice di procedura civile, casa editrice dr. Francesco Vallardi, 1962, pag. 219

deciso di resistere, possano mettersi d'accordo per saltare un grado di giudizio, in quanto in tale modo il soccombente in primo grado perde in sostanza “una possibilità” di ribaltare l'esito a lui sfavorevole nel grado successivo.

A queste ragioni, evidenziate sin dalla nascita dell'istituto nel codice di procedura civile, si aggiungono ulteriori motivazioni nel processo tributario.

Le parti del processo tributario sono protagoniste di un rapporto impari, costituito dall'autorità in capo alla Pubblica Amministrazione che le dà diritto di agire su un piano di superiorità rispetto all'attore, semplice contribuente.

Questa posizione di supremazia può essere ritenuta certamente un aggravante dal punto di vista psicologico per il cittadino che sa, sin dal principio, di partire in netto svantaggio e, per tali ragioni sarà certamente restio ad accordarsi per saltare un grado di giudizio.

Un ulteriore elemento in suo sfavore è l'interferenza negativa che può arrecare una possibile proposta, da parte del ricorrente, di sospensione cautelare, che certamente non mira ad accelerare la risoluzione di una questione di diritto, ma a posticipare l'esecutività dei procedimenti tributari.

Concludiamo dicendo che dopo un'attenta disamina di tutti gli elementi storici, tecnici e di contesto, tale istituto inserito nel nuovo processo tributario difficilmente potrà svolgere in maniera efficiente la funzione per cui è stato preposto ed avere un destino diverso da quello ottenuto nel vigente codice di rito.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
Circoscrizione del Tribunale di Foggia