

Si consolida l'orientamento delle commissioni tributarie sulla nullità della cartella di pagamento non preceduta dall'avviso bonario e prima applicazione della cd. distrazione delle spese processuali *ex art. 93 c.p.c.* nel processo tributario

di Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

SOMMARIO	Pag.
La Commissione Tributaria Provinciale di Avellino	208
La giurisprudenza e l'onere della prova	211
Irregolarità o nullità dell'atto amministrativo	211
La liquidazione delle spese alla parte vittoriosa ai sensi dell'art. 93 c.p.c. (c.d. distrazione delle spese)	212
Conclusioni	213

La Commissione Tributaria Provinciale di Avellino

La Commissione Tributaria Provinciale di Avellino con la sentenza n. 111 del 24 ottobre 2008 (riportata in massima a pag. 216, e integralmente in *“Finanza & Fisco”* n. 43/2008, pag. 3879), ha sta-

bilito che le spese di difesa e assistenza della parte vittoriosa, possono essere distratte a favore del difensore (*ex art. 93 c.p.c.* (1)) ed ha ribadito che l'omesso invio dell'avviso bonario relativo all'esito del controllo automatico di cui agli artt. 36-bis D.P.R. 600/73 e 54-bis del D.P.R. 633/72, comporta la nullità della cartella di pagamento, in ragione del

Nota (1) — Si riporta il testo dell'art. 93 del codice di procedura civile, recante: «*Distrazione delle spese*» [1] *Il difensore con procura può chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna alle spese, distragga in favore suo e degli altri difensori gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate.*

[2] *Finché il difensore non abbia conseguito il rimborso che gli è stato attribuito, la parte può chiedere al giudice, con le forme stabilite per la correzione delle sentenze, la revoca del provvedimento, qualora dimostri di aver soddisfatto il credito del difensore per gli onorari e le spese.*

2° comma dell'art. 2 del D.Lgs. 462 del 18/12/1997, nella parte in cui prevede che **le irregolarità riscontrate ed afferenti alla dichiarazione presentata, debbono necessariamente essere portate a conoscenza del contribuente, al fine di rendere pienamente conoscibili le ragioni della maggiore pretesa tributaria**, segnalare eventuali elementi non valutati dall'Ufficio o trasmettere la documentazione necessaria ad una adeguata attività difensiva. Tale comunicazione è prevista dall'art. 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che attribuisce alla previsione normativa una natura procedimentale obbligatoria, prodromica alla formazione del procedimento, talchè l'omissione ne costituisce una chiara violazione di legge. Invero, la giurisprudenza di merito aveva già avuto modo di esprimersi allo stesso modo, analizzando l'effettiva portata della disposizione normativa e la rilevanza della sanzione della nullità della cartella, emessa senza la preventiva comunicazione al contribuente. La sanzione della nullità, non è espressamente comminata dalla norma e ciò aveva generato dubbi proprio in relazione al tenore letterale della stessa ed alla effettiva volontà del legislatore, nella parte in cui prevede l'esistenza di aspetti rilevanti della dichiarazione, «*qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*» (2), aprendo di fatto un dibattito sui limiti del termine rilevanza. La Commissione Tributaria Regionale della Puglia, con la sentenza n. 16/15/07 del 6 febbraio 2007, aveva infatti respinto l'eccezione dell'ufficio,

che aveva in un caso ritenuto superflua la trasmissione dell'invito bonario poiché non rilevante, “trattandosi di iscrizione a ruolo per omesso versamento di tributi liquidati dallo stesso contribuente nella annuale dichiarazione fiscale”, riconoscendo quindi, in tutti i casi, la necessità della preventiva comunicazione al contribuente e stabilendo la sanzione della nullità per la cartella non preceduta da detto avviso. Prima di passare ad analizzare il contenuto delle sentenze della giurisprudenza di merito, pare opportuno rammentare che il controllo dell'Agenzia delle Entrate sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti, prevede, in caso di riscontro di anomalie, l'obbligo di avviso tempestivo al contribuente, concedendo allo stesso il termine di trenta giorni, dalla data di ricezione della comunicazione, per fornire alla amministrazione finanziaria quelle informazioni o documentazione necessaria a sanare l'errore, beneficiando in tal caso di una sanzione in forma ridotta. Trascorsi inutilmente i trenta giorni, le somme che risultano dovute, vengono iscritte a ruolo e comunicate dall'agente della riscossione competente per territorio, in cui è ubicato il domicilio fiscale del contribuente, per il recupero del credito erariale. La cartella di pagamento (3), emessa a seguito del controllo automatizzato, deve quindi contenere tutte le informazioni e possedere quei requisiti richiesti dal legislatore per la sua legittimità e deve necessariamente essere preceduta dall'avviso bonario. All'uopo giova ricordare che l'art. 1 del D.L. 17 giugno 2005, n. 106 (convertito dalla Legge 31 lu-

Nota (2) — Si riporta il testo dell'art. 6, comma 5, della L. 27 luglio 2000, n. 212, recante: «*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*»

Art. 6, comma 5

Conoscenza degli atti e semplificazione

5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.

Nota (3) — Si riporta il testo dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante: «*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*»

Art. 25

Cartella a pagamento

1. Il concessionario notifica la cartella di pagamento, [entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo,] al

glio 2005, n. 156), ha modificato i termini per la notifica delle cartelle di pagamento. In particolare, il nuovo comma 1 dell'articolo 25 del D.P.R. 602/73 dispone ora che la notifica della cartella di pagamento deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme dovute ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. 600/73, e del quarto anno successivo per le somme dovute a seguito del controllo formale ai sensi dell'articolo 36-ter dello stesso decreto. Nel caso, invece, delle somme dovute in base ad accertamenti divenuti definitivi, lo stesso comma 1 dell'articolo 25 prevede che la notifica della cartella avvenga entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui lo stesso accertamento è divenuto definitivo.

Gli avvisi bonari o le comunicazioni di irregolarità recapitati possono quindi essere regolati usufruendo di una sanzione ridotta rispetto a quella normalmente applicata per le contestazioni, la quale sanzione, per effetto dell'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 è pari al 30% di ogni importo non versato. Tale riduzione della sanzione viene inoltre modulata diversamente, a seconda che le comunicazioni derivino dal riscontro di irregolarità da controllo automatico in sede di liquidazione o da controllo dei versamenti dovuti prima della presentazione della dichia-

razione, piuttosto che da un controllo formale: nei primi due casi, la sanzione è ridotta a un terzo di quella normalmente prevista (e, quindi, ridotta al 10% di ogni importo non versato come previsto dall'art. 2, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462), mentre per le comunicazioni causate da irregolarità riscontrate in sede di controllo formale, la sanzione è ridotta a due terzi (cioè al 20% di ogni importo non versato come previsto dall'art. 3, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462). Inoltre l'art. 2-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248) dispone che, per le dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 2006 in via telematica da intermediari abilitati, siano introdotte nuove modalità di comunicazione degli esiti del controllo automatico. In particolare, la norma dispone che gli avvisi di correttezza o irregolarità vengano trasmessi in via telematica agli intermediari, i quali, in presenza di tale accordo nell'incarico, provvedono a comunicarli ai contribuenti interessati. Negli altri casi, la comunicazione va inviata direttamente al contribuente per posta raccomandata con avviso di ricevimento. Se l'incarico dell'intermediario prevede la comunicazione degli avvisi al contribuente, il termine di trenta giorni previsto per effettuare il pagamento per usufruire della riduzione della sanzione inizia a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla trasmissione dell'avviso. Per

debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; (lettera così sostituita, dall'art. 37, comma 40 del DL 04/07/2006, n. 223, conv., con mod., dalla L 04/08/2006, n. 248, a decorrere dal 04.07.2006, alla precedente che si riporta:

«a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;»)

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio. (Le parole da «il 31 dicembre:» fino a «agli accertamenti dell'ufficio.» sono state così sostituite alle precedenti «l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario» dall'art. 1, comma 5-ter, lettera a), numero 2, DL 17/06/2005, n. 106, conv., con mod., dalla L 31/07/2005, n. 156, a decorrere dal 10.08.2005. In precedenza le parole da «, a pena di decadenza» fino a «ruolo straordinario» erano state aggiunte dall'art. 1, comma 417, lettera c), della L 30/12/2004, n. 311. Le parole da «entro» fino a «ruolo,» sono state soppresse dall'art. 1, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 27/04/2001, n. 193, a decorrere dal 09.06.2001)

2. La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo. (Comma inserito dall'art. 8, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 26/01/2001, n. 32)

3. Ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.

chiedere che la comunicazione che contiene gli esiti del processo di liquidazione venga inviata in via telematica all'intermediario incaricato dal contribuente per l'invio della dichiarazione in via telematica, questi deve barrare una apposita casella che è stata introdotta nella dichiarazione. A sua volta, l'intermediario che accetta di ricevere la comunicazione telematica destinata al contribuente deve comunicare la sua disponibilità barrando l'apposita casella presente nel riquadro dedicato all'indicazione dei dati contenuti nell'impegno alla presentazione telematica.

La giurisprudenza e l'onere della prova

La giurisprudenza di merito (4), ha conformemente affermato che l'onere della prova dell'avvenuto invio e ricezione dell'"avviso bonario", relativo all'esito del controllo automatico, incombe sull'Ufficio impositore, statuendo per il suo mancato assolvimento, la sanzione della nullità della successiva cartella di pagamento. Tale sanzione discende dalla violazione dei principi generali enunciati dallo Statuto dei diritti del contribuente ed in particolare dai commi 1 e 5 dell'art. 6 della Legge 27/07/2000, n. 212. Appare pertanto chiaro che l'Amministrazione finanziaria, deve mettere il contribuente nella condizione di conoscere gli eventuali suoi errori, onde consentirgli di dimostrare con facilità che l'addebito non ha alcun fondamento giuridico. Tale impostazione oltre che richiamata dalla giurisprudenza, è anche desumibile dalla prassi della stessa Amministrazione finanziaria, che già con la circolare n. 199/E del 13 agosto 1996 (in *"Finanza & Fisco"* n. 30/96, pag. 3088), aveva ricordato agli uffici, che essi "... debbono invitare il contribuente a versare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento di apposito avviso ..." prima di procedere all'iscrizione a ruolo. Invero, vi è anche chi, noncurante della prassi, del disposto normativo oltre che della giurisprudenza forma-

tasi, ritiene irrilevante l'invio dell'avviso bonario, "laddove non esistano incertezze in ordine ad aspetti rilevanti della dichiarazione ...", sostenendo, da una parte, che la sanzione della nullità della cartella sarebbe contraria ai principi di buona fede e correttezza enunciati dalla L. 212/2000, applicabile anche in favore dell'amministrazione finanziaria e dall'altra, che il mancato riconoscimento delle sanzioni in forma ridotta risulterebbe comunque successivamente reclamabile, mediante l'avvio del giudizio tributario (5), con buona pace dei principi di sana e corretta amministrazione. Un'altra corrente della giurisprudenza di merito aveva invece "salomonicamente" e discutibilmente, riconosciuto il diritto del contribuente alla riduzione della sanzione, ma non aveva attribuito, al mancato rispetto dell'obbligazione legislativa, la sanzione della nullità. In tal senso la Commissione tributaria provinciale di Salerno, Sez. IV, con la sent. n. 8 pronunciata l'11 gennaio 2005, aveva respinto il ricorso del contribuente che aveva chiesto l'annullamento delle cartelle esattoriali riguardanti l'iscrizione a ruolo di interessi e sanzioni, "per mancato invio dell'avviso bonario, entro trenta giorni dalla cui ricezione poteva definire il dovuto con il beneficio della prevista riduzione" motivando da una parte che "Il mancato invio dell'avviso bonario ... non inficia il ruolo relativamente all'imposta dovuta, ma esplica effetti solo sull'entità della sanzione da versare"; e dall'altra che, "non avendo l'Ufficio fornito la prova di aver inviato l'avviso bonario, al contribuente compete la prevista riduzione a 1/3 della sanzione iscritta a ruolo ..." ordinando all'Ufficio la riliquidazione delle sanzioni con la riduzione di cui all'avviso bonario.

Irregolarità o nullità dell'atto amministrativo

La legge 241/90, distingue l'annullabilità del provvedimento amministrativo dalla irregolarità del-

Nota (4) — C.T.P. di Reggio Emilia, Sez. I, Sentenza 28/12/2007, n. 585 (riportata in massima a pag. 215). Vedi C.T.R. del Lazio, Sez. VI, Sentenza 08/05/2007, n. 37 (riportata in massima a pag. 215); C.T.R. della Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez. V, Sentenza 10/03/2008, n. 52 (riportata in massima a pag. 215, e integralmente in *"Finanza & Fisco"* n. 20/2008, pag. 1690); C.T.P. di Venezia, Sentenza n. 39/6/07; C.T.P. di Bari, Sez. IV, Sentenza 14/01/2008, n. 445 (riportata in massima a pag. 215, e integralmente in *"Finanza & Fisco"* n. 4/2008, pag. 367); C.T.P. di Milano, Sez. XVI, Sentenza 06/06/2008, n. 145 (riportata in massima a pag. 216, e integralmente in *"Finanza & Fisco"* n. 32/2008, pag. 2856).

Nota (5) — G. PALUMBO, *Effetti giuridici della omessa comunicazione di irregolarità*, in *Fiscooggi*, rivista telematica dell'Agenzia delle Entrate, del 26.09.2007.

lo stesso, che si verifica nel momento in cui sia palese che il contenuto del provvedimento, per sua natura vincolato, non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. La dottrina si è quindi interrogata sulla corretta interpretazione dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, proprio in relazione alle norme sulla trasparenza e corretta amministrazione contenute nella legge 241/90 citata ed in particolare a quella parte della normativa che disciplina l'annullamento dell'atto qualora risultino pregiudicati gli interessi sostanziali disciplinati dalla norma posta a fondamento giuridico dell'atto medesimo. Infatti il comma 2 dell'art. 21-octies prende in esame proprio la fattispecie della mancanza della comunicazione di avvio del procedimento amministrativo, stabilendo che tale fattispecie non genera comunque annullabilità del provvedimento qualora «... l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato». La norma prevede poi che, nei procedimenti ad istanza di parte, l'Amministrazione, debba comunicare, prima dell'adozione del provvedimento amministrativo portante il rifiuto, le motivazioni che ostano all'accoglimento dell'istanza del contribuente, il quale, comunque, dal ricevimento della comunicazione, ha un termine di 10 giorni per presentare adeguate giustificazioni. La norma conclude stabilendo che nella motivazione del provvedimento, deve essere dato conto dell'eventuale mancato accoglimento delle osservazioni presentate. La mancata comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza viene considerata, nei casi di attività amministrativa vincolata, come quella impositiva, causa di mera irregolarità ai sensi dell'art. 21-octies, comma 2, primo periodo. Parallelamente, secondo questa corrente di pensiero, la mancata comunicazione dell'avviso bonario, non com-

porterebbe quindi la sanzione della nullità dell'atto impositivo, ma la sua semplice irregolarità. A ben vedere, la conclusione a cui giunge tale interpretazione, ci sembra in aperto contrasto con l'insegnamento della Suprema Corte (6), che interpretando le norme contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, li definisce principi generali dell'ordinamento tributario che si collocano al di sopra delle altre disposizioni, chiarendo che ogni dubbio interpretativo o applicativo sulla disposizione tributaria, deve essere risolto nel senso più conforme ai predetti principi, tra i quali spiccano quelli di trasparenza, buona fede e correttezza. In tale ottica, la violazione dell'obbligo della comunicazione di irregolarità al contribuente, ci sembra in contrasto, non solo con la disposizione normativa che lo ha previsto, ma anche con i principi di buona fede e correttezza posti a presidio dell'ordinamento tributario. Occorre segnalare inoltre, che la giurisprudenza di merito ha già avuto modo di pronunciarsi in relazione al rispetto dei requisiti obbligatori che devono essere contenuti nella cartella di pagamento, sanzionando il mancato rispetto di dette "formalità" con l'annullamento dell'atto indi per cui, la notifica della cartella di pagamento non preceduta dall'invio dell'avviso bonario o dalla comunicazione di irregolarità va allo stesso modo sanzionata. Si veda a proposito la copiosa giurisprudenza di merito che si è formata sull'argomento (7).

La liquidazione delle spese alla parte vittoriosa ai sensi dell'art. 93 c.p.c. (c.d. distrazione delle spese)

La sentenza in commento rileva anche in riferimento alla c.d. distrazione delle spese in favore del difensore di cui al citato art. 93 c.p.c. Preliminarmente giova segnalare che in caso di condanna al pagamen-

Nota (6) — Corte di Cassazione sentenza n. 7080 del 14 aprile 2004 (riportata in massima a pag. 214, e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 26/2004, pag. 2171).

Nota (7) — *Ex pluribus*: C.T.R. della Puglia, Sentenza n. 16/15/07; C.T.R. del Lazio, Sez. VI, Sentenza 08/05/2007, n. 37; C.T.R. della Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez. V, Sentenza 10/03/2008, n. 52 (riportata in massima a pag. 215, in "Finanza & Fisco" n. 20/2008, pag. 1690); C.T.P. di Milano, Sez. XIX, Sent. n. 137 del 03/05/2001 (riportata in massima a pag. 215); C.T.P. di Foggia, Sez. III, Sent. n. 112/2004; C.T.P. di Venezia, Sentenza n. 39/6/07; C.T.P. di Reggio Emilia, Sez. I, Sentenza 28/12/2007, n. 585 (riportata in massima a pag. 215); C.T.P. di Bari, Sez. IV, Sentenza 14/01/2008, n. 445 (riportata in massima a pag. 215, e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 4/2008, pag. 367); C.T.P. di Milano, Sez. XVI, Sentenza 06/06/2008, n. 145 (in "Finanza & Fisco" n. 32/2008, pag. 2856); C.T.P. di Avellino, Sez. VII, Sentenza n. 111 del 24/10/2008 (riportata in massima a pag. 216, e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 43/2008, pag. 3879).

to delle spese processuali *ex art. 93 c.p.c.*, la disposizione prevede che il difensore con procura, possa chiedere al giudice, nella stessa sentenza in cui condanna alle spese la parte soccombente, la distrazione in suo favore degli onorari non riscossi e delle spese che deve dichiarare di avere anticipato. Sulla base dell'assunto degli attenti giudici irpini risulta, pertanto, confermata la piena applicazione anche in materia tributaria dell'art. 93 c.p.c. All'*uopo* giova ricordare che condizione necessaria per l'applicazione della distrazione, è la dichiarazione espressa dello stesso difensore che deve essere contenuta nel ricorso. La richiesta di distrazione delle somme a carico della parte soccombente non libera dalla obbligazione pecuniaria il proprio cliente, che rimarrà comunque obbligato. Si segnala infatti che il credito del difensore antistatario nei confronti della parte soccombente è alternativo a quello che può far valere nei confronti del suo cliente. Infatti, in forza del provvedimento di distrazione delle spese, il debito della parte soccombente, verso il difensore dell'altra parte si affianca, in via alternativa, a quello del cliente, rimanendo integra la facoltà del difensore di rivolgersi a quest'ultimo, qualora lo ritenesse più conveniente, con salvezza del diritto del cliente di farsi rimborsare dalla controparte soccombente (Cass. 5678 del 19/10/1988 — **riportata in massima a pag. 214**). La richiesta di distrazione non abbisogna quindi di forme particolari essendo sufficiente, ai sensi dell'art. 93 c.p.c., la formulazione della richiesta e la semplice dichiarazione di aver anticipato le spese e di non aver riscosso i diritti e gli onorari di causa (Cass. n. 1442 del 26/02/1990 — **riportata in massima a pag. 214**).

Conclusioni

La sentenza in commento ribadisce l'obbligo preventivo, introdotto dal legislatore, di notificare, (il termine notificare è volutamente utilizzato, stante la chiara incombenza dell'amministrazione finanziaria di dimostrare la conoscenza in capo al contribuente dell'invio e della ricezione della comunicazione di irregolarità), l'avviso di irregolarità al contribuente prima di procedere alla formazione del ruolo e quindi alla notifica della cartella esattoriale, al fine di metterlo nelle condizioni di conoscere il fondamento della maggiore pretesa tributaria e di beneficiare della eventuale riduzione della sanzione. A chi ritenga che la suddetta omissione si atteggi a mera irregolarità, stante l'accostamento con la normativa della L. 241/90, può opporsi il chiaro disposto della stessa normativa citata, laddove all'art. 13 viene espressamente previsto, che la norma non possa essere applicata alla materia tributaria (8). In particolare, ci appare opportuno anche ricordare, che i giudici della Sezione III della Commissione tributaria provinciale di Foggia, con la sentenza n. 112/2004, avevano già da tempo rilevato la necessità della notifica di tale comunicazione ai fini della legittimità dell'iscrizione a ruolo affermando che **“È evidente che con questa normativa l'iscrizione a ruolo deve essere preceduta dall'invito predetto quale adempimento essenziale per una corretta e legittima procedura di riscossione dell'imposta ... riconducibile alla figura della condizione di procedibilità ..., per cui l'iscrizione a ruolo deve essere annullata”**.

Nota (8) — La norma di cui all'art. 13 della L. n. 241/1990 prevede che: «*Le disposizioni contenute nel presente capo ... non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano ...*».

**NELLE PAGINE SEGUENTI SI RIPORTANO LE MASSIME
RICHIAMATE DALL'AUTORE**



LE MASSIME^(*) RICHIAMATE DALL'AUTORE

CAS - Sez. II - Sentenza n. 5678 del 19/10/1988

Presidente: Parisi R., Relatore: Bronzini A.

SPESE GIUDIZIALI CIVILI - Distrazione delle spese - Debito del cliente nei confronti del procuratore - Persistenza - Art. 93 c.p.c.

In forza del provvedimento di distrazione delle spese, il debito del soccombente verso il procuratore dell'altra parte si affianca, in via alternativa, a quello del cliente, e rimane integra la facoltà del procuratore di rivolgersi a questo ultimo, se lo ritenga più conveniente, con salvezza del diritto del cliente di farsi rimborsare dalla controparte soccombente.

CAS - Sez. II - Sentenza n. 1442 del 26/02/1990

Presidente: Montanari Visco G., Relatore: Garofalo G.

SPESE GIUDIZIALI CIVILI - Distrazione delle spese - Istanza del procuratore - Forma - Art. 93 c.p.c.

In tema di distrazione delle spese processuali, l'istanza del procuratore non richiede formule sacramentali, essendo sufficiente, ai sensi dell'art. 93 cod. proc. civ., la semplice dichiarazione di aver anticipato le spese e di non aver riscosso diritti ed onorari, senza che il soccombente abbia alcun interesse ad opporsi alla relativa pronuncia. *Vedi Cass. 4889/81*

CAS - Sez. V - Sentenza n. 7080 del 14/04/2004

Presidente: Favara U., Relatore: Monaci M.

FONTI DEL DIRITTO - Accertamento, liquidazione, riscossione, esenzioni e agevolazioni (coli, giacenze di lavorazione, prodotti distrutti, prodotti esportati) - Successione di due diverse discipline nel tempo -

Abrogazione del sistema degli abbuoni per gli alcoli invecchiati - Disposizioni in materia di Statuto del contribuente e di irretroattività delle disposizioni fiscali - Valore di principi generali vincolanti per l'interprete - Affermazione - Conseguenze - Applicazione con riguardo al nuovo regime sugli alcoli prodotti fino al 1971 e commercializzati dopo il 1993 - Esclusione

In caso di possibilità di fornire due interpretazioni alternative della disposizione (nella specie: l'art. 25 D.L. n. 513 del 1992, applicabile "ratione temporis", non convertito, ma il cui contenuto è stato reiterato con altri DD.LL. fino a quello n. 331 del 1993, convertito nella L. n. 427 del 1993, i cui effetti sono stati salvaguardati con apposita disposizione, che ha abrogato il sistema degli abbuoni, già stabilito, in misura percentuale differenziata in relazione al numero di anni di invecchiamento, dall'art. 7 del D.L. n. 142 del 1950, convertito nella L. n. 331 del 1950, ed espressamente mantenuto in vigore dall'art. 1 D.L. n. 854 del 1971, convertito nella L. n. 1039 del 1971), deve essere preferita quella che non comporti la retroattività della misura fiscale più sfavorevole, in considerazione del principio generale dell'ordinamento tributario posto dall'art. 3 dello Statuto del contribuente, di cui alla L. 212 del 2000 (nella specie: con riguardo alle quantità di acquavite prodotte anteriormente ad essa, anche se estratta e posta in commercio dopo di essa, secondo una applicazione del tributo su una fattispecie a formazione successiva). Infatti, il cd. Statuto del contribuente ha inteso attribuire alle proprie disposizioni (e tra queste a quella sulla irretroattività delle leggi fiscali) il valore di principi generali dell'ordinamento tributario, con una autoqualificazione che dà attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo Statuto, e che costituiscono orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto, cosicché qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme a questi principi, a cui la legislazione tributaria, anche antecedente allo Statuto, deve essere adeguata.

Vedi Cass. 4760/2001, 11274/2001, 8415/2002, 17576/2002, 5015/2003

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

CTR del Lazio - Sez. VI - Sentenza n. 37 del 08/05/2007

RISCOSSIONE - Ruoli: pagamenti - IRPEF - Cartella di pagamento non preceduta da invito - Violazione quinto come dell'art. 6 L. 212/2000 - Sussiste - Conseguenze - Nullità

L'iscrizione a ruolo effettuata nel 2002 imponeva all'Ufficio di invitare preventivamente il contribuente ai sensi del quinto comma dell'art. 6 della L. n. 212/2000 che considera nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni contenute nello stesso comma. (*Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze*)

CTR della Campania - Sezione staccata di Salerno - Sez. V - Sentenza n. 52 del 10/03/2008

Presidente: Napoli A., Relatore: De Angelis A.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione - Omessa comunicazione di irregolarità - Vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale - Conseguenze - Nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 6, della L. 27/07/2000, n. 212 - Sussistenza - Art. 54-bis, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 36-bis, del DPR 29/09/1973, n. 600

In tema di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione l'omessa comunicazione di irregolarità ex art. 6, della L. n. 212/2000 comporta la nullità della cartella di pagamento (*Massima non ufficiale*)

Conf. C.T.P. di Potenza - Sezione III - Sentenza n. 261 del 18 gennaio 2007 (in "Finanza & Fisco" n. 33/2007, pag. 2660); C.T.P. di Bari - Sezione IV - Sentenza n. 445 del 14 gennaio 2008 (riportata in massima a pag. 215, e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 4/2008, pag. 367)

Contra C.T.P. di Brindisi - Sezione I - Sentenza n. 227 del 25 gennaio 2008 (in "Finanza & Fisco" n. 4/2008 pag. 371)

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

CTP di Milano - Sez. XIX - Sentenza n. 137 del 03/05/2001

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - Cartella di pagamento - Indicazioni sul ruolo - Motivazione della pretesa tributaria - Precedente invio dell'avviso bo-

nario - Insussistenza di tali elementi - Annullabilità della cartella

Qualora in una cartella di pagamento manchino le indicazioni relative al ruolo di provenienza, manchi la motivazione della pretesa tributaria, la notifica della stessa non sia stata preceduta dall'invio dell'avviso bonario, la cartella va annullata perché non sussistono le garanzie espressamente previste dal legislatore con lo statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212). (*Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze*)

CTP di Reggio Emilia - Sez. I - Sentenza n. 585 del 28/12/2007

RISCOSSIONE - Avviso bonario - Prova dell'avvenuta recezione ad opera del contribuente - Onere

La prova dell'avvenuto invio del così detto "avviso bonario" e della recezione dello stesso da parte del contribuente spetta all'Ufficio; tale prova non è assolta dall'Ufficio attraverso l'indicazione, nella cartella, degli estremi identificativi dell'avviso. (*Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze*)

CTP di Bari - Sez. IV - Sentenza n. 445 del 14/01/2008

Presidente: Lovecchio G., Relatore: Miccolis V.

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - Concessionario della riscossione - Soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche - Compilazione della cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Mancanza - Conseguenze - Nullità - Fondamento - Art. 7, comma 2, lettera a), della L. 27/07/2000, n. 212

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione - Omessa comunicazione di irregolarità - Conseguenze - Nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 6, della L. 27/07/2000, n. 212 - Sussistenza - Art. 36-bis, del DPR 29/09/1973, n. 600

In tema di riscossione a mezzo ruolo la mancata indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento comporta la nullità dell'atto di riscossione. (*Massima non ufficiale*)

Conf. C.T.P. di Lecce - Sezione II - Sentenza n. 517 del 14 gennaio 2008 (in “Finanza & Fisco” n. 4/2008, pag. 369)

In tema di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione l'omessa comunicazione di irregolarità ex art. 6, della L. n. 212/2000 comporta la nullità della cartella di pagamento di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73. (Massima non ufficiale)

Conf. C.T.P. di Potenza - Sezione III - Sentenza n. 261 del 18 gennaio 2007 (in “Finanza & Fisco” n. 33/2007, pag. 2660)

Contra C.T.P. di Brindisi - Sezione I - Sentenza n. 227 del 25 gennaio 2008 (in “Finanza & Fisco” n. 4/2008, pag. 371)

CTP di Milano - Sez. XVI - Sentenza n. 145 del 06/06/2008
Presidente: Natola L., Relatore: Chiametti G.

IMPOSTE SUI REDDITI - Credito di imposta - Recupero per omessa presentazione (omissione per scarto non provato dell'invio telematico) del modello Unico relativo all'anno d'imposta di maturazione del credito da riportare negli anni successivi - Indicazione del credito d'imposta nella dichiarazione dell'anno successivo - Rilevanza ai fini della sussistenza dell'incertezza sull'esistenza o meno del credito - Conseguenze - Necessità della richiesta di chiarimenti ex art. 6, comma 5 L. n. 212/2000 - Omissione - Vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto di recupero consequenziale - Conseguenze - Nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 6, della L. 27/07/2000, n. 212 - Art. 36-bis, del DPR 29/09/1973, n. 600

In tema di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione, qualora vi siano possibili incertezze su aspetti della dichiarazione (in questo caso incertezze sull'esistenza o meno del credito su UNICO) che comportino atti di liquidazione di tributi, questi atti sono nulli se l'amministrazione finanziaria non ha provveduto a chiedere i dovuti chiarimenti. (Massima non ufficiale)

CTP di Avellino - Sez. VII - Sentenza n. 111 del 24/10/2008
Presidente: Rescigno M., Relatore: Longobardi A.

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - Riscossione mediante ruoli - Riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici - Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione - Cartella di

pagamento IRAP 2004 - Compilazione del quadro IQ UNICO 2005 e omissione del versamento della relativa imposta - Procedura ex art. 36-bis del DPR n. 600 del 1973 - Comunicazione di irregolarità - Invio del cosiddetto “avviso bonario” - Necessità - Omessa comunicazione - Vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale - Prova da parte dell'Ufficio di aver provveduto ad inviare la comunicazione della presunta rilevata irregolarità in esito al controllo automatico di cui agli artt. 36-bis DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72 - Spettanza - Omissione - Conseguenze - Annullamento della cartella - Art. 36-bis, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 54-bis, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 6, della L. 27/07/2000, n. 212 - Art. 2, comma 2, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 462

CONTENZIOSO TRIBUTARIO - SPESE GIUDIZIALI CIVILI - Legale distrattario (o antistatario) - Distrazione delle spese - Richiesta presentata dal difensore - Principio di integrazione di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 - Applicazione - Conseguenze - Ammissibilità della condanna alle spese di giudizio direttamente in favore del difensore a carico della parte soccombente - Ammissibilità - Artt. 93 e 112 c.p.c.

In tema di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione, l'omesso invio dell'avviso bonario è vizio procedurale che comporta la nullità della cartella di pagamento. Peraltro la prova dell'avvenuto invio e ricezione del cd. “avviso bonario” relativo all'esito del controllo automatico di cui agli artt. 36-bis D.P.R. 600/73 e 54-bis del D.P.R. 633/72 spetta all'Ufficio. (Massima non ufficiale)
Conf.: C.T.P. di Reggio Emilia, Sez. I, Sentenza 28/12/2007, n. 585 (riportata in massima a pag. 215)

Vedi: C.T.R. della Puglia, Sentenza n. 16/15/07; C.T.R. del Lazio, Sez. VI, Sentenza 08/05/2007, n. 37 (riportata in massima a pag. 215); C.T.R. della Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez. V, Sentenza 10/03/2008, n. 52 (riportata in massima a pag. 215, e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 20/2008, pag. 1690); C.T.P. di Venezia, Sentenza n. 39/6/07; C.T.P. di Bari, Sez. IV, Sentenza 14/01/2008, n. 445 (riportata in massima a pag. 215, e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 4/2008, pag. 367); C.T.P. di Milano, Sez. XVI, Sentenza 06/06/2008, n. 145 (riportata in massima a pag. 216, e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 32/2008, pag. 2856)
Diff.: C.T.P. di Brindisi, Sez. I, Sentenza 25/01/2008, n. 227 (in “Finanza & Fisco” n. 4/2008, pag. 371)

In applicazione del principio di integrazione di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 546/92 la liquidazione delle spese di assistenza legale della parte vittoriosa, può essere disposta per distrazione ai sensi dell'art. 93 del codice di procedura civile. (Massima non ufficiale)