

l'interpretazione fornita dalla stessa Amministrazione finanziaria, con risoluzione n. 363853 del 31 ottobre 1986 (in "il fisco" n. 43/1986, pag. 6885), con la quale, sia pure incidentalmente, veniva affermato che il prestito di personale è da assoggettare a tributo, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, "a nulla rilevando la circostanza che il relativo corrispettivo corrisponda al rimborso del costo".

Successivamente, in forza dell'art. 8, comma 35, della legge Finanziaria 1988, citata nel corpo della decisione in rassegna e ritenuta quale norma di interpretazione da valere anche per la fattispecie in contestazione, sorta in precedenza, vengono considerate operazioni escluse da Iva quelle concernenti prestiti o distacchi del personale, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo (retribuzione, oneri previdenziali e contrattuali).

Come ulteriormente chiarito dall'Amministrazione (risoluzione ministeriale n. 152/E del 5 giugno 1995, in banca dati il "fiscovideo"), l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta di tali prestiti postula non solo che l'importo pagato dall'utilizzatore sia pari al costo complessivo del personale prestatogli, ma anche che quest'ultimo sia legato da rapporto di lavoro dipendente al soggetto che effettua il prestito, organizzato dal medesimo nell'ambito della propria struttura, dovendo, in difetto di tale presupposto, ravvisarsi una prestazione di servizio da sottoporre ad imposta.

Inoltre, l'art. 24, comma 5, della legge di riforma degli enti locali (L. 3 agosto 1999, n. 265) prevede che tale trattamento di esclusione si applica anche ai rimborsi da parte dell'ente all'impresa per il personale impegnato nello svolgimento di cariche pubbliche.

Ovviamente se le somme rimborsate sono superiori (o inferiori) al costo, l'intera operazione resta attratta all'Iva con applicazione dell'ali-

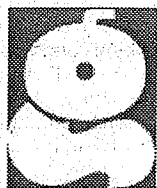
quota ordinaria. Detta ipotesi, peraltro, non va confusa con quella relativa al lavoro interinale, previsto dall'art. 7 della L. 13 maggio 1999, n. 133, per la quale non sono compresi nella base imponibile dell'Iva, i rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di lavori temporanei è tenuto a corrispondere all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del lavoratore; resta, viceversa, imponibile il compenso effettivo spettante all'impresa fornitrice dei lavori temporanei medesimi.

In giurisprudenza rileviamo che anche la Corte di Cassazione con sentenza n. 1788 del 6 marzo 1996 (in "il fisco" n. 13/1996, pag. 3427), ha avuto modo di precisare che il distacco o prestito di personale (per fattispecie antecedente alla L. n. 67/1988) non costituisce operazione imponibile ad Iva purché l'impresa beneficiaria corrisponda il solo costo di tale utilizzazione, e cioè la retribuzione, gli oneri fiscali e previdenziali e le spese sostenute dai dipendenti (in concreto trattasi di distacco di un'intera branca aziendale di un'impresa per un lungo periodo di tempo).

Con decisione n. 13 del 4 gennaio 1996, infine, la stessa Commissione centrale, Sez. IV (in "il fisco" n. 26/1996, pag. 6334), ha ritenuto che una lieve maggiorazione della somma rimborsata, in caso appunto di prestiti o distacchi di personale (pari, nel caso dedotto, a circa il 5 per cento del costo sostenuto e dovuta ad oneri indiretti, quali aumenti di contingenza, rivalutazione delle indennità di fine rapporto, eccetera) non ne determina comunque l'imponibilità ai fini Iva.

D.C.

## 4 COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI



# Per la Commissione tributaria regionale di Firenze l'abrogazione dell'art. 98, comma 6, del D.P.R. n. 602/1973 ha efficacia retroattiva

I

**RISCOSSIONE - Sanzioni amministrative - Pene pecuniarie e soprattasse - Responsabilità per il pagamento, con il soggetto passivo, di coloro che ne hanno la rappresentanza - Insussistenza - Favor rei - Applicabilità - Art. 16, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 - Art. 3, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**

*L'art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è stato abrogato, con effetto dal 1° aprile 1998, dall'art. 16, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Pertanto, per il principio di legalità (favor rei) sancito dall'art. 3, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non si può essere assoggettati a sanzione per una violazione che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile.*

(Oggetto della controversia: avviso di mora)

(COMM. REGIONALE di Firenze, Sez. XXVIII - Sent. n. 133 del 24 settembre 2001, dep. il 10 dicembre 2001)

## II

**RISCOSSIONE - Sanzioni amministrative - Responsabilità del legale rappresentante - Abrogazione dell'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973 - Efficacia retroattiva - Non sussiste - Art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - Art. 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 - Art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**

*L'abrogazione dell'art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, disposta dall'art. 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ha effetto ex tunc e non è pertanto estensibile retroattivamente per effetto del principio del favor rei, sancito dall'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*

(Oggetto della controversia: avviso di mora)

(COMM. PROVINCIALE di Firenze, Sez. XI - Sent. n. 292 del 5 ottobre 2000, dep. il 15 novembre 2000)

## I

La Commissione tributaria regionale di Firenze, Sez. XXVIII, riunita con l'intervento dei Signori: Francesco Scalabrella (Presidente), Sergio Minieri (Relatore), Giulio Benedetti (Componente), ha emesso la seguente

## Sentenza

sull'appello R.G Appelli 232/01 depositato il 19 gennaio 2001 avverso la sentenza n. 292/11/00 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze da F.D.M., residente a Incisa in Val d'Arno (FI), difeso da Dr. L.G. residente a Firenze; R.L., residente a Incisa Val d'Arno, difeso da Dr. L.G. residente a Firenze (controparti: Agenzia Entrate imposte dirette di Firenze II ufficio, concessionario di Firenze Cassa di Risparmio di Firenze S.P.). Atti impugnati: avviso di mora n. 1907204 - Irpef - Rit. alla fonte, 92; avviso di mora n. 1907174 - Irpeg + Ilor, 92; avviso di mora n. 1996260 - Irpeg + Ilor, 91; avviso di mora n. 1996260 - Irpeg + Ilor, 91.

## Fatto

Il Servizio riscossione tributi di Firenze, Cassa di Risparmio di Firenze, notificava in data 19 febbraio 2000 a F.D.M., in quanto responsabile della società E. S.r.l. (ora fallita), un avviso di mora intimando il pagamento di lire 3.378.350 per soprattasse Irpef ed Ilor relative al 1991.

Ricorreva il contribuente alla Commissione tributaria provinciale di Firenze deducendo in primo luogo che l'avviso di mora era illegittimo, perché si fondava sull'art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in esso espressamente richiamato. Orbene tale articolo, argomentava il contribuente, non poteva essere applicato perché non più in vigore in quanto espressamente abrogato da una norma successiva.

In subordine, in secondo luogo, il contribuente eccepiva l'illegittimità dell'avviso di mora per violazione, sotto il profilo procedimentale, degli artt. 16, 17 e 25, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, non avendo l'ufficio indicato i criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni e della loro entità.

In terzo luogo, il contribuente eccepiva l'intervenuta decadenza dell'azione del concessionario per mancato esercizio dell'azione nei termini previsti a pena di decadenza dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e violazione dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973.

Il Servizio riscossione tributi di Firenze, Cassa di Risparmio di Firenze, notificava in data 9 dicembre 1999 a R.L., in quanto responsabile della società "A.F." S.r.l., un avviso di mora intimando il pagamento di lire 2.447.927 per soprattasse Irpef ed Ilor relative al 1992.

Ricorreva la contribuente alla Commissione tributaria provinciale di Firenze deducendo gli stessi identici motivi di illegittimità sopra enunciati.

Il Servizio riscossione tributi di Firenze, Cassa di Risparmio di Firenze, notificava in data 9 dicembre 1999 a R.L., in quanto

responsabile della società "A.F." S.r.l., un avviso di mora intimando il pagamento di lire 1.056.088 per ritenute alla fonte di soprattasse Irpef ed Ilor relative al 1992.

Ricorreva la contribuente alla Commissione tributaria provinciale di Firenze deducendo gli stessi identici motivi di illegittimità sopra enunciati.

Per tutti e tre i ricorsi si costituiva la Concessionaria deducendo argomentazioni *ex adverso* e si costituiva l'ufficio. Per tutti e tre i ricorsi depositava memorie illustrative il contribuente.

La Commissione tributaria provinciale di Firenze riuniva i tre ricorsi rigettandoli con sentenza n. 292 del 5 ottobre-15 novembre 2000.

Secondo il giudice di primo grado il primo motivo è infondato perché l'abrogazione dell'art. 98 ha effetto *ex nunc* e non è pertanto estensibile retroattivamente. Sempre secondo la sentenza il secondo motivo è infondato perché la parte attrice si è accollata l'onere della prova e non ha provato la propria tesi difensiva. Quanto al terzo motivo nel caso di specie non si applicherebbe il termine di decadenza, ma il termine di prescrizione di dieci anni, il quale non è trascorso.

Appellano ora i contribuenti ribadendo e ulteriormente illustrando le censure poste a base del ricorso di primo grado, chiedendo la riforma della sentenza appellata e la dichiarazione di illegittimità degli avvisi di mora impugnati.

Si costituisce in appello il II ufficio delle imposte dirette di Firenze.

## Diritto

L'appello dei contribuenti è fondato e deve essere accolto.

Tutti gli avvisi di mora impugnati si basano espressamente sull'art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il quale così recita al comma 6: "Applicazione delle sanzioni - [6] Al pagamento delle soprattasse o delle pene pecuniarie sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente, coloro che ne hanno la rappresentanza". Prevede cioè una forma di responsabilità oggettiva.

Senonché tale articolo non poteva essere applicato in data 19 febbraio 2000, perché non più in vigore in quanto espressamente abrogato, con decorrenza 1° aprile 1998, dall'art. 16, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Ne deriva che l'avviso di mora è nullo in quanto si fonda su una norma non più esistente.

Ed in effetti al precedente sistema sanzionatorio il legislatore ha sostituito l'attuale sistema di cui al D.Lgs. n. 472/1997, che si basa sul principio della responsabilità personale. Questa è la legge che andava applicata, ai sensi dell'art. 25 dello stesso decreto che tassativamente dispone la propria applicazione, alle violazioni per le quali la sanzione non sia stata ancora irrogata. In base quindi all'art. 16 dello stesso D.Lgs. n. 472/1997 al contribuente avrebbero dovuto essere contestati i criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni, a pena di nullità (successivo art. 17). Il che non è avvenuto e rende perciò illegittimo l'avviso di mora.

Quanto sopra esimerrebbe la Commissione dall'esaminare l'ultimo motivo di ricorso e di appello. Peraltro anche esso appare fondato in quanto, in violazione degli artt. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e 43 del D.P.R. n. 600/1973 l'Amministrazione, e per essa il Concessionario, ha notificato il primo atto in data rispettivamente 9 dicembre 1999 e 19 febbraio 2000, oltre cioè il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello (1991 e 1992) in cui era stata presentata la dichiarazione. Si era quindi verificata la decadenza. La prova della regolare notifica di eventuali atti precedenti incombe non al contribuente che già esibisce come

Il fisco

prova la relata di notifica degli avvisi di mora, ma al soggetto procedente in via esecutiva, Amministrazione e/o Concessionario, che aveva l'onere di esibire gli eventuali atti regolarmente notificati e muniti della relata di notifica, di cui il contribuente appellante eccipisce la mancata ricezione.

### P.Q.M.

la Commissione in riforma della decisione di primo grado accoglie l'appello del contribuente. Spese compensate.

## II

La Commissione tributaria provinciale di Firenze, Sez. XI, riunita con l'intervento dei Signori: Giuseppe Bonanni (Presidente), Gianni Galluzzi (Relatore), Gino Naldoni (Componente) ha emesso la seguente

### Sentenza

sul ricorso n. 145/00, depositato il 12 gennaio 2000 avverso avviso di mora - Irpef, 92 contro imposte dirette di Firenze II ufficio, avverso avviso di mora n. 1907204, 92 contro concessionario di Firenze Cassa di Risparmio di Firenze S.p.a. proposto da R.L. residente a Incisa in Val D'Arno (FI), difeso dal Dott. L.G., residente a Firenze;

sul ricorso n. 146/00, depositato il 12 gennaio 2000 avverso avviso di mora n. 1907174 - Irpeg + Ilor, 92 contro imposte dirette di Firenze II ufficio, avverso avviso di mora n. 1907174 - Irpeg + Ilor, 92 contro Concessionario di Firenze Cassa di Risparmio di Firenze S.p.a. proposto da R.L., residente a Incisa in Val D'Arno (FI), difeso dal dott. L.G. residente a Firenze;

sul ricorso n. 1048/00, depositato il 21 marzo 2000, avverso avviso di mora n. 1996260 - Irpeg + Ilor contro imposte dirette di Firenze II ufficio; avverso avviso di mora n. 1996260 - Irpeg + Ilor, 91 contro Concessionario di Firenze Cassa di Risparmio di Firenze S.p.a., proposto da: F.D.M., ex legale rappresentante E. S.r.l., residente a Incisa in Val D'Arno (FI) difeso dal dott. L.G., residente a Firenze; proposto da: F.D.M., ex legale rappresentante E. S.r.l., residente a Incisa in Val D'Arno (FI) difeso dal dott. L.G. residente in Firenze.

### Oggetto della domanda

Impugnazione di avviso di mora per la riscossione coattiva dei tributi diretti Irpef + Ilor anno 1991 ricorsi riuniti: RGR 1048/00; RGR 145/00; RGR 146/00.

### Fatto

In data 19 febbraio 2000, il Servizio riscossione tributi di Firenze (C.R.F.) notificava nei confronti del sig. F.D.M. (legale rappresentante della società E. S.r.l.), un avviso di mora ex art. 98 del D.P.R. n. 602/1973 mediante il quale veniva iscritta a ruolo la somma di lire 3.378.350 per l'anno 1991.

La società ricorrente presentava in via amministrativa in data 13 marzo 2000 istanza di sospensione dell'avviso di mora, eccependo fra gli altri motivi, il fallimento della società E. S.r.l.

A fondamento della *causa petendi* dell'atto introduttivo al processo, l'attore chiede che questa Commissione voglia dichiarare:

1) l'illegittimità dell'avviso di mora per intervenuta abrogazione, con efficacia retroattiva, dell'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973 (con specifico riferimento alla responsabilità solidale del rappresentante legale di società) ad opera dell'art. 16 del D.Lgs. n. 471/1997 (entrato in vigore il 1° aprile 1998).

Secondo il ricorrente il Concessionario ha proceduto alla irrogazione della sanzione, mediante notifica dell'avviso di

Il fisco

mora, sulla base di una norma non più vigente al momento della irrogazione della sanzione;

2) l'illegittimità dell'avviso di mora per violazione, sotto il profilo procedimentale, degli artt. 16, 17 e 25, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997; secondo l'art. 25 del D.Lgs. n. 472/1997 le disposizioni del presente decreto si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data della sua entrata in vigore. Nel presente caso l'Amministrazione finanziaria notifica l'atto di contestazione senza indicare, pena la nullità, i fatti attribuiti al trasgressore, gli elementi probatori, le norme applicate e i criteri che ha seguito per la determinazione delle sanzioni e della loro entità;

3) l'illegittimità dell'avviso di mora per intervenuta decadenza dell'azione del concessionario per mancato esercizio dell'azione nei termini previsti a pena di decadenza dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 (entro il 30 giugno 1999) e violazione dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973.

La C.R.F. in qualità di concessionario presenta comparsa di costituzione in giudizio in data 12 maggio 2000, eccependo che:

1) l'avviso di mora costituisce un "atto del processo" nei confronti del quale può essere emessa declaratoria di nullità solo quando questa è richiesta e prevista dalle norme sostanziali tributarie: il D.P.R. n. 602/1973 non prevede a riguardo alcuna ipotesi di nullità/annullabilità in caso di mancata notifica della cartella esattoriale, né in caso di tardiva notifica della stessa. L'avviso di mora resta dunque valido ed efficace, indipendentemente dall'accertamento circa l'avvenuta regolare notifica della cartella di pagamento;

2) per quanto concerne la tardiva iscrizione al ruolo, il Concessionario è responsabile solo dell'esercizio del diritto alla riscossione. Per i motivi attinenti al "titolo" (tardiva iscrizione a ruolo) e al "merito" (inosservanza della procedura) è legittimato passivo l'ente impositore.

La circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 (in allegato a "il fisco" n. 30/1988, pag. 10119, *n.d.r.*) sancisce che per le violazioni già commesse ai sensi delle disposizioni vigenti fino al 1° aprile 1998 e da queste riferite a società ... "le nuove norme relative all'imputazione soggettiva non possono trovare applicazione".

La causa è trattata in pubblica udienza, per avere parte attrice fatto tempestiva richiesta.

### Diritto

Sui motivi con i quali parte attrice ha articolato la *causa petendi* dell'atto introduttivo al processo, la Commissione osserva quanto segue:

- l'art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è stato abrogato dall'art. 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. L'art. 17 dello stesso provvedimento legislativo dispone che "l'entrata in vigore del decreto è fissata al 1° aprile 1998, come per gli altri due relativi alla riforma delle sanzioni tributarie non penali". Il Collegio ritiene che l'abrogazione dell'art. 98 abbia effetto *ex nunc* e non sia pertanto estensibile retroattivamente per effetto del principio *favor rei*.

È appena il caso di sottolineare che l'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973, contenendo un'obbligazione meramente pecuniaria del legale rappresentante di società al pagamento di sanzioni irrogate all'ente societario, si colloca in una normativa (appunto il D.P.R. n. 602/1973) dettata esplicitamente e limitatamente in tema di regole procedurali per la riscossione dei tributi e dei relativi accessori (ivi comprese le sanzioni).

L'art. 98, comma 6, non è norma contenente una sanzione. Non è norma che individua una corresponsabilità del rappresentante legale dell'ente collettivo nella violazione tributaria.

Nel sistema sanzionatorio previgente alla riforma del D.Lgs. n. 472/1997 fondato sulla responsabilità oggettiva per le sanzioni tributarie, risultava pienamente coerente con l'ordinamento una norma procedimentale sulla riscossione delle sanzioni che implicasse l'obbligazione *meramente pecuniaria* del rappresentante legale di società ed enti al pagamento delle sanzioni a questi imputabili ed a questi irrogate.

Con la riforma introdotta con i decreti legislativi nn. 471, 472, 473 del 1997 il sistema sanzionatorio tributario è stato modellato sui principi e criteri direttivi del *genus* penalistico. E perciò, accanto al requisito meramente oggettivo della violazione (condotta-evento-nesso di causalità) è stato introdotto l'elemento psichico (colpevolezza-dolo).

Da questa costruzione dogmatica, è scaturito l'art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che traccia un'ipotesi di corresponsabilità per la sanzione amministrativa ("Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal rappresentante o dall'amministratore di società nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la società nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione, è obbligata solidalmente...").

È evidente che con l'introduzione del nuovo sistema sanzionatorio, risultava assorbita e perciò superata, la norma di cui all'art. 98, che si limitava, come sopra è stato fatto cenno, alla responsabilità solidale nel mero pagamento della sanzione, indipendentemente da ogni ipotesi di corresponsabilità del soggetto agente.

Circa il secondo motivo di impugnazione, il ricorrente afferma che la sanzione sarebbe stata irrogata in data successiva a quella di entrata in vigore del D.Lgs. n. 472/1997, rendendosi così applicabile, per il soggetto passivo società, il comma 1 dell'art. 25 del citato D.Lgs. n. 472/1997 ("Le disposizioni del presente decreto si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data della sua entrata in vigore").

La Commissione osserva che parte attrice si è accollata l'onere di provare il fatto (notifica dell'atto di rogazione della sanzione) posto a base della sua tesi difensiva.

Come rilevato da autorevole dottrina, allorquando nel processo tributario vi sia incertezza sui fatti controversi, il giudice deve decidere come se quei fatti non si fossero realizzati, e dunque in senso favorevole alla parte che aveva interesse a dimostrarli. In base a tale criterio; in questo giudizio grava sul ricorrente l'onere di dimostrare la propria tesi difensiva.

È stato osservato da altra dottrina che allorquando viene posta in giudizio una questione di fatto, può emergere la prova che esso è avvenuto, o che non è avvenuto; se non emerge alcuna prova o le prove lasciano dubbi, il giudice non può concludere agnosticamente (*non liquet*); data una certa fattispecie, se il fatto che la compone non è provato, il giudice deve concludere che la fattispecie non si è realizzata.

In altri termini, in sede giudiziale, il fatto non provato equivale al fatto non avvenuto; la decisione risulta, così, sfavorevole alla parte attrice; interessata all'avverarsi della fattispecie; ossia alla parte che, dal punto di vista degli interessi in gioco, è onerata della prova di quel fatto.

Sul punto occorre rilevare come i poteri, conferiti dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 alle Commissioni tributarie, siano finalizzati al riscontro degli elementi probatori forniti dal soggetto interessato e non anche alla formazione giudiziale dell'accertamento del fatto, rispetto al quale incombe alla parte l'onere dell'allegazione (prima) e della prova (poi) da esercitare nei modi e nei termini fissati dall'art. 32 dello stesso D.Lgs. n. 546/1992.

Riguardo al terzo punto dei motivi del ricorso, il Collegio rileva che il riferimento all'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 è del tutto inconferente. La norma citata dal ricorrente riguarda termini di decadenza all'azione della Finanza (iscrizione a ruolo) che debbono correlarsi alla formulazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'obbligazione tributaria e dei relativi accessori (nell'ipotesi del ruolo, il contribuente viene a conoscenza dell'imposizione attraverso la notifica della cartella di pagamento).

Altra cosa è il termine dell'ufficio alla riscossione del tributo e dei relativi accessori, che è termine prescrizione che inizia a decorrere allorquando sia reso definitivo il *quantum debeatur*. Tale termine (prescrizione) è quello ordinario stabilito dal codice civile all'art. 2946 ("i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni").

P.Q.M.

la Commissione respinge i ricorsi riuniti e compensa le spese di giudizio.

## Commento

*Il contenzioso in esame trae origine da due avvisi di mora notificati ai ricorrenti, ai sensi dell'art. 98, comma 6, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.*

*Tale norma prevede che al pagamento delle soprattasse o delle pene pecuniarie è tenuto, in solido con il soggetto passivo o inadempiente, colui che ne ha la rappresentanza (1).*

*L'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973 è stato espressamente abrogato dall'art. 16, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che, unitamente al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ha introdotto - a decorrere dal 1° aprile 1998 - il nuovo sistema delle sanzioni amministrative per le violazioni tributarie.*

*Nel caso in esame, i ricorrenti impugnavano gli avvisi di mora - notificati loro in data successiva al 1° aprile 1998 - eccependo che, per effetto dell'avvenuta abrogazione dell'art. 98, la disposizione prevista dal comma 6 di tale articolo non potesse essere applicata alle violazioni commesse prima del 1° aprile 1998, e contestate successivamente a tale data (2).*

*La Commissione tributaria provinciale di Firenze respingeva i ricorsi, previa loro riunione, ritenendo che la disposizione di cui all'art. 98, comma 6, del D.P.R. n. 602/1973, ancorché abrogata a*

*far data dal 1° aprile 1998, continuasse ad applicarsi alle violazioni commesse prima del 1° aprile 1998, con ciò aderendo alla tesi del Ministero delle finanze, espressa con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 (3).*

*La Commissione tributaria regionale di Firenze, con la sentenza sopra riportata, ha riformato la decisione di primo grado, ritenendo che l'art. 98, comma 6, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 non fosse applicabile alla fattispecie in esame, considerato che, alla data della notifica degli avvisi di mora, l'art. 98 non era più in vigore in quanto espressamente abrogato, con decorrenza 1° aprile 1998, dall'art. 16, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Ne deriva che l'avviso di mora è nullo in quanto si fonda su una norma non più esistente" (4).*

*La sentenza in commento appare condivisibile in quanto conforme, in primo luogo, alla lettera della norma di legge (5).*

*Essa appare altresì conforme, sotto il profilo sistematico, ai principi di natura penalistica che informano il nuovo sistema delle sanzioni amministrative in materia tributaria.*

*Ci si riferisce, in particolare, al "principio di legalità" (art. 3, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997), secondo cui nessuno può esse-*

re assoggettato a sanzioni se non in forza di una norma di legge entrata in vigore prima della commissione della violazione e, soprattutto, al "principio del favor rei" (art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997), in base al quale, salvo diverse previsioni di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile (6).

Sempre sotto un profilo sistematico, il principio statuito dalla Commissione tributaria regionale di Firenze trova, a nostro avviso, conferma nella intervenuta abrogazione dell'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, ad opera dell'art. 29, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 472/1997 (7), che ha sancito la fine del cosiddetto "principio della ultrattività", limitatamente alle norme in materia di sanzioni tributarie non penali (8).

La sentenza in commento appare inoltre conforme al "principio della responsabilità personale", che si realizza, nell'ambito del nuovo sistema sanzionatorio, con la previsione dei presupposti dell'imputabilità (capacità di intendere e di volere; art. 4 del D.Lgs. n. 472/1997) e della colpevolezza (responsabilità per la propria azione o omissione, cosciente e volontaria; art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997) (9).

La Commissione tributaria regionale di Firenze, richiamando l'art. 25, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 (10), sul presupposto che, alla data del 1° aprile 1998, non era stata irrogata ai ricorrenti alcuna sanzione, ha inoltre ritenuto, correttamente, che l'Amministrazione finanziaria fosse tenuta al rispetto delle dispo-

sizioni procedurali previste dal D.Lgs. n. 472/1997, che disciplinano l'esercizio del (nuovo) potere sanzionatorio (11).

Da ultimo, una breve considerazione sul principio statuito dalla Commissione tributaria regionale di Firenze in relazione all'onere della prova.

I ricorrenti avevano eccepito (anche) la decadenza dell'azione esecutiva per mancata notifica delle cartelle di pagamento nei confronti dei soggetti passivi d'imposta, nei termini previsti dall'art. 17 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Tale eccezione era stata respinta dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze, per non avere i ricorrenti dato prova di quanto dedotto.

I giudici dell'appello, su questo punto, riformando la sentenza di primo grado, hanno ritenuto che "la prova della regolare notifica di eventuali atti precedenti incombe non al contribuente che già esibisce come prova la relata di notifica degli avvisi di mora, ma al soggetto procedente in via esecutiva, Amministrazione e/o Concessionario, che aveva l'onere di esibire gli eventuali atti regolarmente notificati e muniti della relata di notifica, di cui il contribuente appellante eccepisce la mancata ricezione".

Il principio statuito dalla Commissione tributaria regionale di Firenze appare condivisibile, dovendosi negare, su un piano fattuale, prima ancora che giuridico, che il contribuente sia tenuto a provare il comportamento omissivo dell'Amministrazione finanziaria.

Lorenzo Gambi

Dottore commercialista in Firenze

IL FISCO

(1) La responsabilità del legale rappresentante ex art. 98, comma 6, del D.P.R. n. 602/1973 è stata in passato, generalmente, ricondotta alla fattispecie della coobbligazione solidale dipendente (per un approfondimento sulla natura della responsabilità ex art. 98, comma 6, del D.P.R. n. 602/1973, cfr. senza pretesa di completezza, L. Del Federico, *In tema di solidarietà dipendenza: la responsabilità tra rappresentante e rappresentato secondo l'art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, in "Rassegna Tributaria", 1990, I, pagg. 99 e seguenti; Idem, *Ancora sul responsabile per la sanzione nel polisistema delle imposte dirette*, in "Riv. Dir. Trib.", 1992, II, pag. 433; nota Ministero delle finanze n. 15/2539 del 3 luglio 1982, in banca dati "il fiscovideo"; Cass., Sez. I civ., sent. 9790 del 3 aprile 1995, in "il fisco" n. 48/1995, pag. 11564; Comm. trib. centr., dec. n. 500 del 10 gennaio 1996, in "il fisco" n. 47/1996, pag. 11436).

(2) Rileva considerare che, alla data del 1° aprile 1998, non era stata contestata alcuna violazione neanche alle società rappresentate, soggetti passivi d'imposta.

(3) Cfr. circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, in allegato a il "fisco" n. 30/1998, pag. 10119. Il Ministero fonda la propria tesi sull'interpretazione dell'art. 27 del D.Lgs. n. 472/1997. Tale norma dispone che "Le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni od enti si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici, se commesse dopo l'entrata in vigore del presente decreto". La disposizione prevista dall'art. 27, ritiene il Ministero, introduce una deroga alla disciplina generale prevista dall'art. 25, comma 1, dello stesso decreto legislativo, in punto di disposizioni transitorie. Secondo il Ministero, con argomentazione a contrariis, "... per le violazioni già commesse ai sensi delle disposizioni vigenti fino al 1° aprile 1998 e da queste riferite a società, associazioni od enti (si pensi, ad esempio, all'art. 98, comma 6, del D.P.R. n. 602/1973 ..., le nuove norme relative all'imputazione soggettiva non possono trovare applicazione ... Relativamente alle violazioni riferibili al soggetto rappresentato commesse fino al 31 marzo 1998, permane la responsabilità solidale del rappresentante prevista ... dall'art. 98, comma 6, del D.P.R. n. 602/1973, per le sanzioni in materia di imposte dirette". La tesi ministeriale è stata ritenuta non conforme alle disposizioni ed ai principi del nuovo sistema sanzionatorio (per un esame in senso critico della tesi ministeriale, in dottrina, cfr. A. Amatucci, *Sulla vigenza dell'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973*, in "il fisco" n. 2/2000, pagg. 436 e seguenti; P. Comuzzi, *Il nuovo sistema sanzionatorio. Abolito l'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973*, in "il fisco" n. 42/1999, pagg. 13211 e seguenti; L. Ciocca, *Abrogazione dell'art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, in "Boll. Trib.", 1998, pagg. 1539 e seguenti; F. Zolea, *La responsabilità solidale degli amministratori delle società per le violazioni fiscali*, in "Boll. Trib.", 1998, pagg. 1610 e seguenti).

(4) La Commissione tributaria regionale di Firenze si era già espressa in senso conforme alla decisione in commento, con le sentenze n. 230 del 25 novembre 1999 e n. 87 del 14 giugno 2000.

(5) L'art. 16, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 471/1997 dispone che "sono abrogati: ..., c) gli articoli ..., e 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602". Il successivo art. 17 dispone che "Il presente decreto legislativo entra in vigore il 1° aprile 1998".

In senso conforme, in giurisprudenza, oltre alle sentenze della Commissione tributaria regionale di Firenze sopra indicate, cfr. Comm. trib. prov. di Ferrara, sent. n. 238 del 12 luglio 1999; in "Boll. Trib.", 1999, pag. 1698; Comm. tributaria regionale del Lazio, sent. n. 56 del 23 aprile 1999, in "Finanza e Fisco" n. 28/1999, pag. 3538; Comm. tributaria provinciale di Roma, sent. n. 441/18/98 del 30 novembre 1998, in "Boll. Trib.", 1999, pag. 76; Comm. tributaria regionale della Lombardia, sent. n. 109 del 14 aprile 1999.

(6) In senso conforme, cfr. Comm. trib. prov. di Roma, sent. n. 441/18/98 del 30 novembre 1998, cit., che ha ritenuto non applicabile la disposizione di cui all'art. 98, comma 6, del D.P.R. n. 602/1973 alle violazioni commesse prima del 1° aprile 1998, sul presupposto che "la questione della ultrattività dell'art. 16, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (che ha espressamente abrogato il citato art. 98) deve essere risolta alla luce dei principi stabiliti dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472".

Per un esame dei principi ispiratori della riforma del sistema delle sanzioni tributarie non penali, cfr. tra gli altri, F. B. Ferrara, *Il nuovo sistema sanzionatorio: Principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in "il fisco" n. 35/1999, pagg. 11354 e seguenti; R. Dolce (a cura di), *La riforma delle sanzioni tributarie non penali*, Milano, 2000; F. Moschetti-L. Tosi (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000; AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria. I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della L. 23 dicembre 1996, n. 662*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999; G. Ciminiello-L. Quercia, *Le nuove sanzioni tributarie*, Roma, 1998, pagg. 3 e seguenti; L. Alemanno, *Cenni minimi sulle disposizioni transitorie della riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale e problemi di diritto transitorio per i legali rappresentanti ex artt. 12, L. n. 4/1929 e 98; comma 6, D.P.R. 602/1973*, in "Boll. Trib.", 1999, pagg. 533 e seguenti.

(7) L'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, dispone che "Le disposizioni penali delle leggi finanziarie [e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi] si applicano ai fatti commessi quando erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione".

(8) In senso conforme, cfr. L. Ciocca, *Abrogazione dell'art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, cit.*, pag. 1539. Secondo questo Autore, "Il comma 6 dell'art. 98 è una norma sanzionatoria e, quindi, non può più essere applicato dopo la sua espressa abrogazione con decorrenza dall'1 aprile 1998, sia alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata ancora irrogata, sia ai procedimenti in corso a tale data. A ciò, infatti, si oppone l'intervenuta abrogazione espressa delle parole e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi, contenute nell'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, per effetto dell'art. 29 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472". Nello stesso senso, cfr. A. Amatucci, *Sulla vigenza dell'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973, cit.*, pag. 437. In senso critico, cfr. L. Alemanno, *Cenni minimi sulle disposizioni transitorie della riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale e problemi di diritto transitorio per i legali rappresentanti ex artt. 12, L. 4/1929 e 98, comma 6, D.P.R. n. 602/1973, cit.*, pag. 538. Questo Autore ritiene che la disposizione dell'art. 98, comma 6, del D.P.R. n. 602/1973 sia non più applicabile con riferimento alle sole violazioni commesse a decorrere dal 1° aprile 1998. Egli, peraltro, con riferimento alle violazioni per le quali alla data del 1° aprile 1998 non sia stato ancora notificato alcun provvedimento sanzionatorio, ritiene che l'Amministrazione finanziaria sia comunque tenuta alla osservanza delle nuove disposizioni procedurali previste dagli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997, in virtù della disposizione transitoria di cui al comma 1 dell'art. 25 dello stesso decreto legislativo.

Con riferimento all'abrogazione del principio della "ultrattività" delle disposizioni in materia di sanzioni tributarie non penali, riteniamo, inoltre, opportuno segnalare la sentenza della Corte di Cassazione n. 2609 del 10 novembre 1999-8 marzo 2000 (in "Guida Normativa" n. 103 del 14 giugno 2000, pagg. 40 e seguenti, con commenti di I. Caraccioli). Con tale decisione, la Suprema Corte, decidendo su una fattispecie diversa da quella qui trattata (applicabilità del cumulo giuridico delle sanzioni, introdotto dal nuovo sistema sanzionatorio in luogo del cumulo materiale), ha ritenuto che "la nuova disciplina, benché sia entrata in vigore in epoca successiva alla commissione e contestazione delle violazioni in esame (nel caso in esame, peraltro, la contestazione è successiva all'entrata in vigore della nuova disciplina), deve trovare applicazione retroat-

tivamente in forza del combinato disposto degli artt. 3 comma 3, 25 comma 2, 29 comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 472/1997, e 16, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 8 dicembre 1997, n. 471". La Corte ha pertanto statuito il principio, ispirato al *favor rei*, secondo cui la nuova disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria ha efficacia retroattiva; tale principio, a nostro avviso, riveste carattere generale, e può trovare applicazione anche con riferimento all'abrogazione dell'art. 98, comma 6, del D.P.R. n. 602/1973.

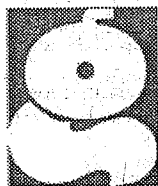
(9) Cfr., su questo punto, P. Comuzzi, *Il nuovo sistema sanzionatorio. Abolito l'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973, cit.*, pag. 13212.

(10) L'art. 25, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, rubricato "Disposizioni transitorie", prevede che le disposizioni del D.Lgs. n. 472/1997 si applicano alle violazioni non ancora contestate, o per le quali la sanzione non sia stata irrogata, alla data della sua entrata in vigore (1° aprile 1998).

(11) Trattasi, in particolare, dell'art. 16 "Procedimento di irrogazione delle sanzioni", secondo cui la sanzione è irrogata dall'ufficio con la notifica dell'atto di contestazione, che deve indicare, a pena di nullità, i fatti attribuiti al trasgressore, gli elementi probatori, le norme applicate, i criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni, la loro entità e i minimi edittali, e dell'art. 17 "Irrogazione immediata", secondo cui, nei casi ivi previsti ed in deroga all'art. 16, le sanzioni possono essere irrogate, senza previa contestazione, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.

In dottrina, in senso conforme, come detto alla nota 8, cfr. L. Alemanno, *Cenni minimi sulle disposizioni transitorie della riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale e problemi di diritto transitorio per i legali rappresentanti ex artt. 12, L. n. 4/1929 e 98, comma 6, D.P.R. 602/1973, cit.*, pag. 539. Secondo tale Autore, "Per queste situazioni (violazioni commesse fino al 31 marzo 1998, per le quali - alla data del 1° aprile 1998 - non sia stato notificato alcun provvedimento di irrogazione della sanzione) devono necessariamente applicarsi, ex art. 25, comma 1, del D.Lgs. 472/1997, tutte le nuove disposizioni procedurali e dunque non si può certo derogare all'applicazione degli artt. 16 e 17 dello stesso decreto".

## 4 COMMISSIONI TRIBUTARIE DI II GRADO



### Immobili di interesse storico, artistico o archeologico

**REGISTRO - Agevolazioni - Immobile di interesse storico, artistico o archeologico - Trasferimento - Attestazione dell'Amministrazione che è in corso la procedura per il vincolo - Mancata produzione all'atto della registrazione - Da parte del contribuente che ne venga a conoscenza successivamente alla registrazione - Esclusione dal beneficio - Non sussiste - Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131**

*A norma della nota II, lettera b), dell'art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, qualora per gli immobili di interesse storico, artistico o archeologico non sia stato ancora imposto il vincolo, il contribuente, contestualmente all'atto da registrare, deve presentare l'attestazione che è in corso la relativa procedura; tuttavia, per una interpretazione estensiva, ammessa anche per le norme di natura tributaria, l'avverbio contestualmente non può portare ad escludere dal beneficio ivi previsto il cittadino che venga a conoscenza della procedura di vincolo soltanto in epoca successiva alla registrazione (n.d.r.).*

(Oggetto della controversia: rimborso imposta di registro)

(COMM. DI II GRADO di Bolzano, Sez. I - Sent. n. 48 del 18 dicembre 2001, dep. l'11 gennaio 2002)

La Commissione tributaria di II grado di Bolzano, Sez. I, unita con l'intervento dei signori: Giuseppe Bisignano (Presiden-

te-Relatore), Roberto Macaluso, Sofia Martino (Componenti) ha emesso la seguente