

#26.2016



- › Un ricordo di Victor Uckmar
- › Royalties - interessi e dividendi corrisposti a soggetti non residenti e resistenza in giudizio
- › Immediata esecutività delle sentenze tributarie in favore del contribuente: via libera del Consiglio di Stato
- › Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: uno più uno uguale due?
- › Il raddoppio dei termini: un aggiornamento
- › Esenzioni sui redditi e libera circolazione dei lavoratori
- › Cumulo giuridico anche nelle ipotesi di omesso versamento



#26.2016

## Approfondimento online - Anno 2

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

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

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

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:

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

E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,  
per leggere l'approfondimento e le news  
gratuitamente per sempre!

Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:

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

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

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

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

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

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

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

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

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

data ..... Firma .....

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



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

**mediolanum** BANCA  
costruita intorno a te

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

**SCOPRI DI PIÙ SU [bancamediolanum.it](http://bancamediolanum.it) | CONTATTA UN FAMILY BANKER®**

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



Un ricordo di Victor Uckmar

....02

*di Gianni Marongiu*

## Approfondimento

Royalties - interessi e dividendi corrisposti a soggetti non residenti e resistenza in giudizio quando viene contestata la responsabilità del soggetto erogante

....04

*di Paolo Comuzzi*

Immediata esecutività delle sentenze tributarie in favore del contribuente: via libera del Consiglio di Stato

....12

*di Maurizio Villani*

*Ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio: uno più uno uguale due?

....21

*di Domenico Pignoloni*

Il raddoppio dei termini: un aggiornamento

....26

*di Diletta Mazzoni*

Giurisprudenza - Commento



## Corte di Giustizia Europea

- Esenzioni sui redditi e libera circolazione dei lavoratori* . . . . 31  
 (Corte di Giustizia Europea, Sesta Sezione, Causa C-478/15, Sentenza del 21 settembre 2016)  
*commento di Paolo Soro*

## Corte di Cassazione

- Cumulo giuridico anche nelle ipotesi di omesso versamento* . . . . 38  
 (Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Sentenza N.21570 del 26 ottobre 2016)  
*commento di Maurizio Villani e Alessandra Rizzelli*

Giurisprudenza - Fonti

-  Corte di Giustizia Europea (Sesta Sezione), Causa C-478/15, Sentenza del 21 settembre 2016 . . . . 41
-  Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Sentenza N.21570 del 26 ottobre 2016 . . . . 49

GBsoftware S.p.A. presenta:

# INTEGRATO

Il software completo per gli studi commerciali con una **reale integrazione contabile-fiscale**.



-  Contabilità
-  Bilancio Europeo
-  Dichiarazioni
-  Comunicazioni
-  Antiriciclaggio
-  Paghe

Scaricalo:  
[www.softwareintegrato.it](http://www.softwareintegrato.it)

€ **96**<sup>a soli</sup>,00

al mese

Assistenza  
 Aggiornamenti  
 Multiutenza  
 Importazioni  
 Formazione

## RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

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

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

### Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

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

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

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

MICHISALE16

**INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI**

**CONTATTACI SENZA IMPEGNO**  
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT



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

## Il Punto

### Un ricordo di Victor Uckmar

di Gianni Marongiu\*\*



Scrive Ugo Foscolo: *“Sol chi non lascia eredità d'affetti poca gioia ha dell'urna”* ma non è questo il caso del prof. Victor Uckmar che lascia, con la sua indefessa opera, un grande segno.

E' impossibile ripercorrere l'intera sua vita professionale, avvocato noto e celebre in tutta Italia e non solo.

Ma almeno un cenno merita il suo profilo di docente universitario.

La prima ragione di gratitudine di tutti i Suoi allievi è legata alla fedeltà alla Facoltà di giurisprudenza genovese perché Victor Uckmar, nonostante le importanti sollecitazioni, ha sempre considerato la Facoltà genovese, nella quale è stato studente, assistente, professore incaricato e poi professore ordinario e professore “emerito”, come la Sua facoltà.

Da questa fedeltà hanno tratto largo beneficio tante generazioni di studenti, per i quali è diventato un maestro.

Un maestro che ha saputo creare una scuola che, nel susseguirsi delle generazioni, si è continuamente rinnovata nella qualità e nella quantità.

Insomma, per usare il linguaggio della musica, un maestro che è diventato, al contempo, un direttore d'orchestra.

Ma quali spartiti ha interpretato? Ne ha interpretati e ne ha creati di nuovi.

Per comprenderlo è sufficiente riandare agli anni “50” quando Victor Uckmar era un trentenne e ricordare *“La tassazione degli stranieri in Italia”* (1955) e i *“Principi comuni di diritto costituzionale tributario”* (1958).

Il prof. Uckmar, unitamente a pochi altri, comprese, già negli anni “50”, che il Costituente non ha sancito alcuna supremazia, ma ha inteso indicare una linea di equilibrio tra il dovere di contribuire di tutti e il diritto ad essere tassati secondo canoni costituzionalmente predeterminati di cui la Corte costituzionale deve essere custode.

Insomma il prof. Uckmar ha avuto la rara dote di sapere coniugare studio, attenta riflessione e conoscenza della pratica realtà.

E proprio questa constatazione mi induce a ricordare la sua creatura preferita, la rivista “Dirit-

---

\*\* = Professore di Diritto Finanziario Università di Genova, Presidente Nazionale dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani – ANTI

to e Pratica Tributaria”.

E’ la rivista, che il professore ha guidato per più di mezzo secolo, con una cura che non esiterei a definire amorevole. Essa ha, quindi, assolto e assolve un’importante funzione nell’ambito degli studi di diritto fiscale soprattutto perché il prof. Uckmar, come tutti coloro che fanno della conoscenza uno strumento di orientamento e non di dominio, ha sempre ospitato i lavori dei “meritevoli” senza chiedersi, e senza chiedere, a quali scuole si ascrivessero.

“Diritto e Pratica Tributaria” così ha contribuito alla formazione della generalità dei cultori del diritto tributario.

In questo, e cioè nell’attenzione continua per i giovani (giovani studenti, giovani studiosi e giovani avvocati) il prof. Uckmar è stato e rimane un Maestro.

Quindi, a Lui, va un ricordo di grande stima, di una memore riconoscenza, di un profondo affetto.



# **Royalties - interessi e dividendi corrisposti a soggetti non residenti e resistenza in giudizio quando viene contestata la responsabilità del soggetto erogante**

di Paolo Comuzzi  
Dottore Commercialista

*La fattispecie della quale ci occupiamo in questo contributo è molto chiara e semplice nelle sue linee essenziali ma genera numerosi contrasti in sede di verifica fiscale. ...*

## **1 - Il tema**

Si tratta della corresponsione di somme qualificate come interessi, *royalties* e dividendi ad un soggetto non residente - nel senso di soggetto residente fiscale all'estero - cosa questa che comporta per il percettore una obbligazione che è quella di pagare le imposte in Italia in quanto i suddetti redditi si considerano prodotti nel territorio dello Stato - questo il preciso dettato normativo di cui all'articolo 23 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, TUIR.

La imposta - ripetiamo, dovuta dal soggetto non residente - viene pagata mediante la applicazione (da parte del soggetto erogante residente) di una ritenuta alla fonte - prevista nella normativa interna e poi ridotta (qualche volta anche a zero) dalle convenzioni contro le doppie imposizioni o dalla normativa interna che ha recepito le direttive comunitarie.

È proprio la applicazione della ritenuta alla fon-

te in misura ridotta (anche a zero) a generare delle problematiche nei rapporti tra il soggetto erogante e l'Amministrazione Finanziaria che di solito contesta l'assenza delle condizioni previste dalla normativa per giungere ad una simile conclusione e quindi applica anche le sanzioni al soggetto erogante.<sup>1</sup>

In questa sede ci chiediamo - questo il tema che andiamo ad affrontare - se sia lecito affermare che esiste una responsabilità fiscale del sostituto di imposta per la mancata applicazione del-

<sup>1</sup> Si ricorda comunque che il percettore (ai sensi dell'articolo 35 del d.P.R.600/1973) è responsabile in solido con il soggetto erogante e quindi l'Amministrazione Finanziaria ha titolo per prendere provvedimenti cautelari anche nei suoi confronti e l'eventuale messa in atto, da parte del percettore stesso, di comportamenti tesi a ridurre la garanzia per l'erario potrebbe anche sfociare in una denuncia per violazione di precetti assistiti da sanzione penale (sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte). Esiste comunque il tema della consapevolezza da parte del percettore in merito alla sua responsabilità solidale considerato che in molti casi non viene notificato l'accertamento e quindi è complesso per il percettore giungere ad una conclusione circa il suo coinvolgimento.

le ritenute alla fonte quando, al termine di una complessa verifica fiscale, si giunga alla conclusione che il percettore estero non è il beneficiario effettivo delle somme erogate - come viene esplicitamente richiesto nell'articolo 26 quater del d.P.R.600/1973 - o quando lo stesso non rispetta le condizioni in tema di assenza di abuso previste nell'articolo 27 bis del d.P.R.600/1973.

In buona sostanza siamo nel caso in cui formalmente tutto è a posto (i documenti ci sono) ma sostanzialmente è lecito dire che il percettore non ha le condizioni previste dalle norme per la applicazione delle ritenute in forma ridotta in quanto manca la condizione sostanziale.

## 2 - Le norme di riferimento

### 2.1 - Le norme in materia di applicazione della ritenuta alla fonte

Le norme delle quali dobbiamo tenere conto sono, come detto, l'articolo 26 quater del d.P.R.600/1973 e l'articolo 27 bis dello stesso Decreto legislativo ed appare di tutta evidenza che la sostanza richiesta da queste norme consiste nella possibilità di identificare nel percettore estero la sussistenza della condizione di beneficiario effettivo delle somme che vengono erogate.

Questa condizione è esplicita per quanto concerne interessi e royalties visto che la norma specifica, sul piano letterale, afferma che la disposizione si applica quando il percettore è realizza una precisa condizione ovvero quando lo stesso si può qualificare come " ... *le società beneficiarie dei redditi di cui al comma 3 e le società le cui stabili organizzazioni sono beneficiarie dei medesimi redditi ...*" e la stessa norma si prende cura di fornire una definizione del concetto di beneficiario (effettivo) sancendo in modo chiaro e non equivoco che " ... *sono considerate beneficiarie effettive di interessi o di canoni: 1) le predette società, se ricevono i pa-*

*gamenti in qualità di beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona; 2) le predette stabili organizzazioni, se il credito, il diritto, l'utilizzo o l'informazione che generano i pagamenti degli interessi o dei canoni si ricollegano effettivamente a tali stabili organizzazioni e i suddetti interessi o canoni rappresentano redditi per i quali esse sono assoggettate nello Stato membro in cui sono situate ad una delle imposte elencate nell'allegato B o, in Belgio, all'"impôt des non-residents/belasting der niet-verblijfhouders", in Spagna all'"impuesto sobre la Renta de no Residentes" ovvero a un'imposta identica o sostanzialmente simile applicata in aggiunta o in sostituzione di dette imposte ...*".

Va detto che tale condizione (beneficiario effettivo) appare non così esplicita in materia di dividendi considerato che la norma in materia è più scarna limitandosi a dire che per quanto concerne i dividendi - o meglio la ritenuta alla fonte sui dividendi - la (vedasi l'articolo 27 bis del d.P.R.600/1973) si ritiene di sancire il principio per cui " ... 5. *La direttiva (UE) 2015/121 del Consiglio, del 27 gennaio 2015, è attuata dall'ordinamento nazionale mediante l'applicazione dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (2) ...*"<sup>2</sup> ; si ritiene comunque che la situazione sia sostanzialmente assimilabile o che in tema di dividendi si possa comunque dire che non sussiste abuso quando il percettore è il beneficiario effettivo delle somme percepite.<sup>3</sup>

Fornita la indicazione delle norme positive che regolano la materia della applicazione della ri-

2 Una differenza lessicale tra le due norme che esisteva anche prima della modifica normativa. Del resto si deve considerare che interessi e royalties sono costi (deducibili) per il soggetto erogante e quindi è necessario individuare con maggior dettaglio il percettore per evitare una completa non tassazione di queste componenti. Al contrario i dividendi sono una componente che l'erogante non deduce ma eroga tenendo conto dell'utile disponibile dopo aver pagate le imposte (IRES e IRAP).

3 Anche se nessuno nega che la richiesta di cui alla norma potrebbe essere diversa ma resta che la erogazione dei dividendi è cosa meno pericolosa della erogazione di interessi e royalties elementi che sono portati a costo e detti.

tenuta alla fonte in merito a interessi, *royalties* e dividendi possiamo:

- ✓ esaminare quale sia il significato della nozione di beneficiario effettivo e farlo alla luce di quella che è la più recente giurisprudenza in materia e
- ✓ passare all'esame della responsabilità del soggetto erogante.

## 2.2 - La nozione di beneficiario effettivo

La nozione di beneficiario effettivo è una delle nozioni maggiormente complesse del diritto tributario<sup>4</sup> ed è facile dire che, tralasciando la norma del 26 *quater* citata, la stessa manca di una compiuta definizione sostanziale nella normativa domestica italiana - salvo che non ci si voglia riferire all'articolo 37 del d.P.R.600/1973.

Se guardiamo alla nozione che ha fornito la giurisprudenza dobbiamo per forza fare riferimento alla sentenza della Corte di Cassazione 10792/2016 (sezione V) che ha statuito un principio chiaro per cui non può qualificarsi come beneficiario effettivo il mero percettore effettivo di un determinato reddito - nel caso i dividendi - ma deve qualificarsi come beneficiario effettivo colui che ha la disponibilità economica e giuridica di un certo reddito.

In buona sostanza non basta che in capo al percettore delle somme - siano dividendi, interessi o *royalties* - vi sia la tassazione del percepito ma serve un "*quid pluris*" ovvero che sussista in capo allo stesso questa piena disponibilità economica e giuridica del *quantum* percepito.

Dice la Corte di Cassazione che fermarsi nella considerazione del beneficiario al punto della soggezione ad imposizione di quanto appreso

significa cadere in una condizione formalistica di beneficiario effettivo che - lascia intendere sempre la Cassazione - non è accettabile e non può essere mantenuta in quanto in contrasto con lo spirito delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Questa visione della Cassazione ha trovato precedenti riscontri anche nella giurisprudenza di merito<sup>5</sup> e questo sia prima che dopo la emanazione della sentenza citata<sup>6</sup> e quindi possiamo dire che una simile nozione - beneficiario effettivo significa soggetto che ha la disponibilità economica e giuridica del *quantum* percepito - appare ormai come una nozione assodata per il nostro ordinamento e non discutibile.

È facile dare conto del fatto che per il sostituto di imposta (erogante del reddito) è impossibile accertare la esistenza o meno di una simile condizione (di fatto) in quanto la stessa si collega strettamente al percettore e potremmo anche dire all'ordinamento giuridico nel quale detto percettore opera.<sup>7</sup>

Se guardiamo alle norme che riguardano la ritenuta alla fonte possiamo vedere come una simile affermazione si manifesti come una affermazione esatta e, possiamo dire, anche del tutto condivisibile.<sup>8</sup>

## 2.3 - Cosa stabiliscono le norme sulla ritenuta alla fonte in merito ai documenti

Le norme in merito a quella che è la applicazione della ritenuta alla fonte su interessi, *royalties* e dividendi stabiliscono procedure molto precise

4 Il termine viene riportato nelle convenzioni contro le doppie imposizioni ma non viene definito in dettaglio. Ci si deve riferire al modello OCSE per raggiungere una definizione di questa fondamentale nozione.

5 Ci riferiamo alla decisione della CTR Lombardia - sezione staccata di Brescia 2897/2015.

6 Ci riferiamo alla decisione della CTP Milano - 8303/2016.

7 Che sia una condizione di fatto non mi pare cosa discutibile in quanto dobbiamo verificare se il percettore può o meno trattenere le somme che gli vengono pagate, se i creditori dello stesso possano rivalersi su queste somme, se vi siano obbligazioni in merito alla separazione delle stesse.

8 Una affermazione condivisa in giurisprudenza come ci indica CTP - Milano 8303/2016.

che devono essere poste in essere dal sostituto di imposta prima di raggiungere la conclusione che si deve trattenere una ritenuta alla fonte in forma ridotta.

Se guardiamo alla norma in tema di interessi e *royalties* questa stabilisce che il sostituto deve **richiedere ed ottenere** (prima di pagare) quanto previsto nell'articolo 26 *quater* del d.P.R.600/1973.

La norma citata dice che “ ... *Ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui al comma 1, deve essere prodotta un'attestazione dalla quale risulti la residenza del beneficiario effettivo e, nel caso di stabile organizzazione, l'esistenza della stabile organizzazione stessa, rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato in cui la società beneficiaria è residente ai fini fiscali o dello Stato in cui è situata la stabile organizzazione, nonché una dichiarazione dello stesso beneficiario effettivo che attesti la sussistenza dei requisiti indicati nei commi 2 e 4. La suddetta documentazione va presentata ai soggetti di cui al comma 1, lettere a) e b), entro la data del pagamento degli interessi o dei canoni e produce effetti per un anno a decorrere dalla data di rilascio della documentazione medesima ...”.*

Appare del tutto evidente che, in buona sostanza, non viene chiesto al soggetto erogante di svolgere una attività di indagine sostanziale in merito al beneficiario ma gli viene chiesto di assolvere con precisione ad un requisito formale - la richiesta dei documenti con attestazione precisa di certe condizioni.

Se poi guardiamo alla norma in tema di dividendi allora vediamo che il legislatore ha attuato proprio la norma minima antiabuso inserendo nel testo del d.P.R.600/1973 quella che è la norma generale tesa a combattere i comportamenti elusivi,<sup>9</sup> ma è cosa ovvia dire che di un comportamento elusivo (abusivo) che riguarda il percettore - anzi, per essere precisi, riguarda

colui che il percettore ha costituito ovvero un soggetto ancora più in alto nella catena - non può farsi carico il soggetto erogante delle somme che di fatto, se giudica o meno abusiva una certa costruzione, diventerebbe un giudice e non un produttore di reddito erogante dei dividendi<sup>10</sup>.

Il complesso normativo appare chiaramente fondato su una richiesta documentale per interessi e *royalties* e su una norma che investe in modo diretto il percettore estero ed il socio di questo - in quanto soggetto che ha proceduto alla sua costituzione/costruzione.

Di conseguenza quando il percettore si munisce dei documenti previsti dalle norme vigenti non si coglie quale ulteriore indagini lo stesso dovrebbe svolgere sul tema del beneficiario effettivo.

#### **2.4 - La responsabilità del sostituto di imposta ed il suo comportamento**

*In primis* dobbiamo dire che, per la nostra esperienza, la responsabilità del sostituto di imposta che viene configurata in sede di verifica fiscale è sempre una responsabilità fondata su elementi sostanziali ovvero la verifica si conclude con la contestazione della posizione del percettore come beneficiario effettivo del reddito percepito e da questa considerazione di fatto sorge la richiesta del pagamento della imposta e delle relative sanzioni (con gli interessi) rivolta al soggetto erogante.

Secondo chi scrive tale responsabilità, almeno per le sanzioni, non deve trovare spazio in giudizio e deve essere respinta con forza dalle Commissioni Tributarie che sono investite della questione.

Il sostituto di imposta è certamente responsa-

<sup>9</sup> In questo senso anche Manuti, Circolare informativa 3/2016 del Consorzio Studi e Ricerche Fiscali gruppo Intesa San Paolo.

<sup>10</sup> Come possa un soggetto erogante formulare un giudizio in merito ad una costruzione abusiva resta certamente un fatto misterioso considerato che alla base della piramide mancano tutti gli elementi per formulare un giudizio.

bile - come affermato in molte e ormai storiche Risoluzioni Ministeriali<sup>11</sup>- dell'applicazione diretta della norma convenzionale (o di quella che nasce dalla direttiva europea), ma questa responsabilità non può estendersi oltre il dettato normativo ipotizzandosi che il sostituto di imposta sia tenuto a superare quelle che sono le richieste esplicite in merito al suo comportamento, richieste riportate nella normativa sostanziale in tema di applicazione delle ritenute.

Neppure è lecito sostenere che tra le norme di cui sopra - riferite a pagamenti verso soggetti residenti nella UE - e quanto richiesto dalle convenzioni contro le doppie imposizioni vi sarebbe una qualche differenza ovvero che il comportamento del sostituto di imposta dovrebbe essere diverso a seconda che il reddito sia erogato ad una società residente nella Unione Europea o ad una esterna che richiede la applicazione della convenzione<sup>12</sup> contro le doppie imposizioni e che nel secondo caso dovrebbe aversi un comportamento di maggior rigore.

In nessuna norma traspare una simile richiesta ed anzi la indicazione di chi sia il beneficiario effettivo prevista nell'articolo 26 *quater* del d.P.R.600/1973 potrebbe certamente estendersi anche ai soggetti residenti fuori dalla UE ed in Stati che sono legati all'Italia da una convenzione contro le doppie imposizioni.

Stabilita questa identità di comportamento possiamo entrare nel merito delle regole per la applicazione delle sanzioni e qui, tenuto conto che la responsabilità amministrativa sorge solo in presenza di un comportamento doloso o almeno colposo - l'articolo 5 del Decreto legislativo 472/1997 è chiaro in questo senso - viene certamente complesso ipotizzare che il sostituto di imposta, che ha richiesto i documenti di

cui all'articolo 26 *quater* citato in precedenza o non ha espletato le indagini circa l'eventuale abuso del diritto perpetrato dal socio del percettore, possa considerarsi un soggetto che ha agito con dolo o almeno con colpa.

Il sostituto di imposta è certamente responsabile nei confronti della Amministrazione Finanziaria se non chiede e non ottiene i documenti previsti nelle norme - ma comunque paga le somme<sup>13</sup> - ma non può essere responsabile (almeno per le sanzioni) se non svolge indagini che allo stesso sicuramente non competono e che comunque sarebbero del tutto inutili non potendo il richiedente svolgere alcun tipo di riscontro sulle risposte ottenute,<sup>14</sup> sicché le sue richieste sono del tutto fuori luogo e non servono per dare alcuna contezza circa il fatto che il soggetto sia qualificabile come soggetto che ha la disponibilità economica e giuridica del reddito.<sup>15</sup>

Va detto che su questa strada del negare con decisione che il sostituto di imposta possa diventare un verificatore fiscale si pone, e questo è di grande interesse, anche la giurisprudenza di merito che apre a questa considerazione e quindi consente al sostituto di imposta di agire in una posizione di maggiore tranquillità.

A partire dalla decisione della CTR Lombardia<sup>16</sup> che abbiamo già citato, si afferma in modo evidente il principio secondo cui la indagine in merito alla posizione di beneficiario effettivo del percettore non compete al sostituto di imposta.

11 Del resto sono RM emesse molto prima che le norme fossero strutturate nel modo in cui sono oggi ovvero con la richiesta di precisi requisiti.

12 Simile interpretazione appare del tutto illecita considerato che la norma di cui all'articolo 26 *quater* stabilisce criteri di accertamento del beneficiario effettivo che sono di carattere generale ed allineati alle posizioni assunte in sede OCSE.

13 E comunque torniamo a dire che si deve guardare anche la sostanza.

14 Anzi svolgere indagini ulteriori in presenza dei documenti è dannoso considerato che rende evidente la esistenza di dubbi circa la validità del documento stesso e contrasta con la affermazione della giurisprudenza di merito circa la piena valenza probatoria dei certificati.

15 Nella decisione della CTP di Milano 1922/2016 si legge che la società UK viene considerata come beneficiario in quanto società operativa e questo porta ad escludere che la stessa sia stata costituita con una finalità abusiva. Come possa il sostituto di imposta entrare in questi meandri di fatto è certamente una cosa misteriosa e questo fa propendere per il venire meno della sua responsabilità quando i documenti sono in ordine.

16 Ci riferiamo alla decisione 2897/2015 della sezione staccata di Brescia.

A questa considerazione, che ormai appare del tutto pacifica almeno per la giurisprudenza di merito, si unisce la asserzione secondo cui i certificati emessi dalle autorità fiscali straniere hanno una valenza probatoria vincolante<sup>17</sup> e di buona sostanza non possono essere messi in discussione in sede di verifica fiscale a danno del soggetto erogante.

È lecito dire che quando la Amministrazione Fiscale estera attesta che sussistono i requisiti per la applicazione del dettato convenzionale (o delle norme europee) non è ammissibile mettere in discussione la affermazione che viene portata nella documentazione e sicuramente non è tollerabile il farlo da parte del soggetto erogante che non ha alcun mezzo giuridico per contrastare quanto portato in simile documentazione<sup>18</sup>.

Alla luce di questo importante sviluppo deve sempre distinguersi tra:

- 1) comportamento negligente del sostituto di imposta che non richiede la documentazione prevista dalla legge o che paga le somme prima di averla ottenuta;
- 2) il sorgere di una situazione di contrasto (secondo la Amministrazione Finanziaria) rispetto alle indicazioni documentali e che porta a dire che il percettore non è qualificabile come il beneficiario effettivo.

Mentre nel primo caso (situazione 1) il sostituto di imposta deve essere sanzionato per la mancata applicazione della ritenuta - fermo restando che si potrebbe comunque discutere circa la sussistenza di un errore formale quando il percettore si qualifica come beneficiario effettivo - nel secondo caso (situazione 2) il sostituto di imposta non può vedersi "caricato" delle sanzioni in quanto ha tenuto il solo comportamento che poteva tenere e quindi è esente da qual-

siasi forma di dolo e/o colpa e manca, di buona sostanza, l'elemento soggettivo che è richiesto per la applicazione delle sanzioni.<sup>19</sup>

A questo potrebbe anche aggiungersi che l'errore sul beneficiario effettivo appare come un errore sul fatto, un errore non determinato da colpa imputabile al sostituto di imposta quando lo stesso si è dotato dei documenti e questa potrebbe essere una ulteriore linea di difesa avanti alle Commissioni Tributarie sempre per evitare la applicazione delle sanzioni amministrative che sono una componente importante dell'accertamento.

### **2.5 - Tematica penale per il sostituto**

Infine, discussa la problematica della responsabilità amministrativa del sostituto di imposta e stabilito che almeno alle sanzioni è lecito resistere, è interessante esaminare se, nei confronti dello stesso sostituto di imposta possa manifestarsi una problematica di carattere penale<sup>20</sup> sempre per la mancata applicazione della ritenuta alla fonte nella misura corretta.

Si ritiene che la risposta a questa domanda debba essere negativa e per questa interpretazione milita, in primo luogo, il tenore letterale della norma - articolo 10 *bis* del Decreto Legislativo 74/2000 quale vigente oggi - che si occupa in modo specifico del tema delle ritenute.

A nostro modo di vedere questa norma penale non prende in considerazione la fattispecie che abbiamo esaminato nel presente contributo ed a questa considerazione si deve aggiungere quella della non possibilità di applicare le altre norme penali previste nel nostro ordinamento

17 E qui si pone il tema delle strutture amministrative leggere e della incertezza creata dalla Circolare in tema di LBO; se i documenti hanno valenza probatoria vincolante l'accertamento non compete al soggetto erogante.

18 Documentazione che appare importante anche alla luce della Sentenza della Cassazione 1553/2012.

19 In questo senso si pone anche la decisione della CTP di Milano 3770/14 che afferma come il sostituto nel caso di specie sia del tutto inconsapevole del presunto disegno elusivo attuato dal percettore delle royalties e quindi come l'accertamento a sui carico debba ritenersi infondato. E' una sentenza importante in quanto mi pare stabilire che la inconsapevolezza comporta una qualsiasi assenza di dolo e / o colpa e quindi la illiceità delle sanzioni (almeno delle sanzioni).

20 Ovviamente diversa rispetto a quella della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

- essenzialmente gli articoli 2, 3 e 4 dello stesso Decreto legislativo.

Queste norme sono da riferire a fattispecie completamente diverse e che non hanno alcun collegamento con la problematica del beneficiario effettivo e delle ritenute alla fonte e non possono essere estese al caso di specie considerato che nessuno estensione analogica può essere fatta e che si deve tenere in debito conto il dato letterale.

In estrema sintesi possiamo dire che:

1) la norma di cui all'articolo (2) non è applicabile in quanto manca l'utilizzo di documenti fittizi e non vi sono certamente elementi passivi fittizi;

2) la norma di cui all'articolo (3) non è applicabile in quanto manca la operazione simulata ed è assente qualsiasi indicazione fittizia;

3) la norma di cui all'articolo (4) non si applica in quanto mancano elementi passivi inesistenti.

Si deve ricordare che, al contrario del modello Unico almeno per la parte imposte sui redditi, la dichiarazione dei sostituti di imposta non è mai un modello "decisorio",<sup>21</sup> ma solo un modello riepilogativo di quanto è stato fatto nell'anno solare precedente ed a questo si deve aggiungere che il debitore della imposta è sempre il soggetto non residente svolgendo l'erogante il solo ruolo di sostituto di imposta - ovvero di colui che trattiene la somma e la versa fermo restando che il debito è di altri ovvero del sostituito.

Va anche detto che pensare alla costruzione di una sanzione penale per una simile fattispecie avrebbe significato la emanazione di una norma sanzionatoria che possiamo certamente definire come "norma in bianco" ovvero da riempire

re in sede di giudizio tenuto conto anche della evoluzione storica - alla luce delle modifiche del Commentario OCSE - e delle interpretazioni della dottrina in merito alla nozione di beneficiario effettivo con la conseguenza ineludibile che il contribuente si sarebbe trovato esposto ad una situazione di incertezza totale e non gestibile<sup>22</sup> - in buona sostanza non sarebbe possibile applicare in modo diretto le norme sulle esenzione/riduzione delle ritenute in quanto tale comportamento sarebbe troppo rischioso per essere accettabile da qualsiasi manager.

### 3 - Le conclusioni

La nostra disamina porta a concludere che:

1. In via generale il sostituto di imposta deve tenere in modo preciso e puntuale il comportamento previsto dalle norme e quindi limitarsi a chiedere al soggetto estero quanto previsto secondo dette norme. Per una eventuale mancanza in questo senso il sostituto di imposta risponde secondo le norme vigenti - resta da valutare cosa accada quando il percettore è comunque considerato il beneficiario effettivo ovvero se in questo caso la mancanza dei documenti sia un aspetto formale;

2. In merito al punto specifico della erogazione dei dividendi la norma inserita nel d.P.R.600/1973 lascia trasparire che il sostituto di imposta non può essere certamente chiamato a svolgere indagini che toccano un aspetto molto complesso come l'abuso del diritto<sup>23</sup> e quindi è ancora più evidente che lo stesso deve, in questo caso specifico, limitarsi alla richiesta documentale;

3. Questa posizione secondo cui al sostituito

21 Nel modello Unico è chiaro che si decide la determinazione del reddito (mediante le variazioni in aumento ed in diminuzione) e di conseguenza la imposta dovuta mentre nel modello 770 non si decide nulla (se le ritenute non sono state operate non si può decidere di indicarle). Il modello 770 serve ad un incrocio di dati (percettore / erogante) e non alla determinazione della ritenuta eventualmente dovuta.

22 Una norma penale su questa materia unitamente all'istituto della indipendenza dei giudizi amministrativo e penale rischia di produrre certamente dei mostri con sentenze che sullo stesso fatto giungono a conclusioni completamente opposte.

23 Si pensi che l'abuso del diritto contestato in verifica non conclude neppure l'attività istruttoria.

---

to di imposta non compete l'accertamento della posizione del percettore come beneficiario effettivo appare accettabile secondo la giurisprudenza di merito ed alla stessa si aggiunge la considerazione circa la piena valenza probatoria della documentazione che appare anch' essa come una posizione oggi ampiamente condivisa dalla giurisprudenza di merito;

4. La richiesta e l'ottenimento della documentazione da parte del sostituto di imposta attestano: a) la non esistenza del dolo e della colpa - quindi una completa assenza dell'ele-

mento soggettivo; b) in ogni caso che l'errore sul fatto non è dovuto a colpa del sostituto di imposta che ha agito nel rispetto delle norme vigenti chiedendo ed ottenendo i documenti;

5. Nessuna sanzione penale deve comunque applicarsi al caso di specie in quanto non sussiste la norma incriminatrice e quindi non sussiste in alcun modo un fatto che sia qualificabile come reato.



## Immediata esecutività delle sentenze tributarie in favore del contribuente: via libera del Consiglio di Stato

di Maurizio Villani

Avvocato Tributarista

*Il D.lgs. n. 156/2015 ha riformulato il testo dell'art. 69 del D.lgs. n.546/92 ed ha così introdotto l'immediata esecutività delle sentenze di condanna dell'Amministrazione Finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali. ...*

Invero, l'art.69 del D.lgs n.546/92, rubricato, "Condanna dell'ufficio al rimborso", nella versione in essere fino al 31.05.2016 disponeva che:

*"Se la commissione condanna l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell'articolo 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell' art. 475 del c.p.c., applicando per le spese l' art. 25, comma 2".*

Dunque, secondo la normativa previgente, se il giudizio davanti ai giudici tributari si concludeva con una sentenza di condanna dell'A.F. al pagamento di somme - ivi comprese le spese di giu-

dizio - a favore del contribuente, per ottenere il rimborso era necessario che la stessa sentenza fosse passata in giudicato e che quindi vi fosse un titolo esecutivo. In tal caso, il contribuente poteva chiedere alla segreteria della commissione tributaria copia della sentenza stessa in forma esecutiva.

Orbene, attraverso la completa riscrittura dell'art. 69 del D.lgs. n.546/1992 e l'estensione dell'immediata esecutorietà delle sentenze non definitive a tutte le parti in causa - e non più solo all'Amministrazione Finanziaria - si è inteso porre rimedio alla ingiustificata disparità di trattamento esistente tra contribuente e Fisco. La formulazione originaria del D.lgs. n. 546/1992 prevedeva, infatti, l'esecutività delle sentenze prima del loro passaggio in giudicato,

solo nelle ipotesi in cui queste fossero favorevoli all'Amministrazione Finanziaria e non anche al contribuente.

Orbene, il "nuovo" art. 69 D.lgs n.546/92 rubricato "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente" ha previsto, invece, che:

<< 1. Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi.

3. I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

4. Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia di cui al comma 2, se dovuta.

5. In caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale>>.

In buona sostanza, tale intervento di riforma ha

comportato la completa riscrittura dell'art. 69 del D.Lgs. n.546/1992, rinominando persino la sua rubrica da "Condanna dell'ufficio al rimborso" ad "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente".

E' stata così disciplinata da un lato, l'immediata esecutività delle sentenze di condanna dell'A.F. al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali - sostituendo le previgenti disposizioni contenute negli artt. 69 e 69 bis che prevedevano l'esecuzione della sentenza solo dopo la formazione della *res iudicata*) e dall'altro, la possibilità per il contribuente di ricorrere al giudizio di ottemperanza al fine di ottenere l'esecuzione di tali pronunce.

In questo modo si è posto fine alla previgente situazione, di evidente squilibrio, in cui l'esecutività, prima del passaggio in giudicato delle sentenze, poteva operare solo a favore del Fisco. Infatti, mentre nelle liti di impugnazione degli atti impositivi, a seguito di una sentenza favorevole all'Amministrazione Finanziaria, quest'ultima, ai sensi dell'art. 68 del D.lgs. n. 546/1992, aveva la possibilità di riscuotere, in via provvisoria e graduale, le pretese erariali prima dell'insorgenza della *res iudicata*, al contrario, prima della riforma, le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali non erano esecutive se non a seguito del passaggio in giudicato della sentenza.

Il novellato art. 69 cit. ha, dunque, ridisegnato lo scenario e previsto che le sentenze di condanna dell'Amministrazione Finanziaria, originate da liti da rimborso, siano anch'esse immediatamente esecutive. In queste ipotesi l'ufficio fiscale sarà, dunque, tenuto a procedere al rimborso delle somme, anche in ipotesi di impugnazione della sentenza *de qua*.

La procedura per l'ottenimento della restituzione delle somme sarà identica a quella disegnatasi nell'art. 68, co. 2, del citato decreto pertanto

e a tal scopo: a) occorrerà innanzitutto notificare la sentenza alla controparte e attendere il decorso di 90 giorni; b) ed in caso di inerzia dell'ente impositore, si dovrà attivare il giudizio di ottemperanza a norma dell'art. 70.

Tuttavia, occorre precisare che per evitare il rischio che, una volta ottenuto il pagamento di una somma a titolo di rimborso (in virtù di una sentenza esecutiva impugnata dall'A.F.), non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza, il legislatore ha previsto che il rimborso di somme di ammontare superiore a 10 mila euro, diverse dalle spese di lite, possa essere subordinato dal giudice alla presentazione di idonea garanzia anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante. Come disposto dal 2° co. del novellato art. 69 cit., la disciplina del contenuto, della durata e del termine di tale garanzia è stata rinviata ad apposito decreto ministeriale.

Peraltro, nello stesso decreto di revisione del processo tributario, è stato previsto che la norma in tema di esecutività delle sentenze a favore del contribuente, pur entrando in vigore il 01.06.2016, non è applicabile fino all'approvazione del decreto ministeriale recante la disciplina della garanzia ivi prevista. E' doveroso, infatti, chiarire che le disposizioni contenute nella nuova formulazione dell'articolo 69 cit. non sono ancora entrate in vigore.

Sul punto occorre precisare che, in virtù dell'art. 12 (*"Disposizioni transitorie"*), comma 1, del D. Lgs. n. 156/2015, il novellato art. 69 è entrato in vigore dal 1° giugno 2016; tuttavia, lo stesso succitato art.12, al comma 2, prevede che fino all'approvazione del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze previsto dall'art. 69, comma 2, del D. Lgs. 31.12.1992, n. 546, così come modificato dalla riforma, resterà in vigore la previgente disposizione di cui all'art. 69 cit.

Ad oggi, quindi, sebbene il Ministero dell'Economia e delle Finanze abbia chiesto il parere del Consiglio di Stato sullo schema di decreto recante regolamento di attuazione dell'art. 69, com-

ma 2, succitato ed il Consiglio di Stato nell'adunanza del 17 novembre 2016 abbia espresso parere favorevole con alcune osservazioni, si è ancora in attesa che il predetto decreto venga pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 38 del 29.12.2015 ha chiarito che la nuova formulazione dell'art. 69 si applica con riferimento alle sentenze depositate dal 1° giugno 2016 o dalla data del decreto ministeriale previsto dall'art. 69, comma 2, se approvato successivamente. Per contro, per le sentenze depositate prima di tale data, si applica il previgente art. 69.

In buona sostanza, in forza della disciplina transitoria, la nuova norma di cui all'art. 69 del D.lgs. n.546/92 è in vigore dal 1° giugno 2016, pur essendo al contempo statuito che, fino all'approvazione del previsto decreto ministeriale, resta applicabile il vecchio art. 69 del D.lgs. n. 546/1992, che subordina al passaggio in giudicato il rilascio di copia della sentenza "spedita in forma esecutiva".

Ad oggi, come già evidenziato, sebbene il Consiglio di Stato nell'adunanza del 17 novembre 2016 abbia espresso parere favorevole con alcune osservazioni allo schema di decreto inviato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il tanto atteso decreto ministeriale non è stato ancora emanato. Ciò nonostante può, comunque, ritenersi che è stato certamente compiuto un passo avanti definitivo per l'immediata esecutività delle sentenze fiscali favorevoli al contribuente (comprese quelle relative ai ricorsi contro gli atti relativi alle operazioni catastali). Pertanto, a seguito del parere favorevole del Consiglio di Stato, non rimane che auspicare che la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale avvenga in tempi piuttosto brevi, indipendentemente dall'attuale crisi di Governo.

In ogni caso, questa situazione conferma la necessità di riformare totalmente la giustizia tributaria che non deve essere più gestita ed organizzata dal Ministero dell'Economia e delle

Finanze ma da un organismo terzo ed imparziale (art. 111, comma 2, della Costituzione), cioè dal Ministero della Giustizia o dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, come ho suggerito in occasione della mia audizione alle Commissioni riunite Finanze e Giustizia del Senato martedì 06 dicembre 2016, che stanno discutendo il mio disegno di legge n. 1593 presentato al Senato dalla Sen. Gambaro il 06 agosto 2014.

In conclusione, si riporta per completezza il parere del Consiglio di Stato emesso sullo schema di decreto recante regolamento di attuazione dell'art. 69, comma 2, del D. Lgs. 31.12.1992, n. 546 sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente.

### **Consiglio di Stato**

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi  
Adunanza di Sezione del 17 novembre 2016  
**NUMERO AFFARE 02041/2016**

#### **OGGETTO:**

Ministero dell'economia e delle finanze.

schema di decreto recante regolamento di attuazione dell'art. 69, comma 2 del decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546 sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente;

#### **LA SEZIONE**

Vista la relazione del 02/11/2016 con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull'affare consultivo in oggetto;

Esaminati gli atti e udito il relatore, consigliere Francesco Bellomo;

#### **PREMESSO**

Il Ministero ha trasmesso per il prescritto parere lo schema di decreto in oggetto, adottato in base all'art. 69 del decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'articolo 9, comma 1, lettera gg), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156. Stabilisce detta disposizione:

*"1. Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.*

*2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi.*

*3. I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio".*

Gli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, 62-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e l'articolo 19, comma 3, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in tema di sospensione dell'atto ovvero della sentenza impugnata, nonché l'articolo 22, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in tema di richiesta di misure cautelari, richiamano la garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Ai sensi dell'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, il novellato articolo 69 entra in vigore il 1° giugno 2016; tuttavia, il successivo comma 2 prevede che, fino all'approvazione del decreto ministeriale previsto dall'articolo 69 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, resta applicabile la previgente disposizione dell'articolo 69.

Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in esame regola il contenuto della garanzia, la durata e i termini per l'escussione.

Il decreto è composto di tre articoli.

L'articolo 1 è formato da quattro commi, di cui i primi tre individuano il contenuto della garanzia ricalcando il comma 5 dell'articolo 38-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di garanzia da prestare per l'esecuzione di rimborsi Iva di ammontare superiore a 15.000 euro. Il comma 4, al fine di regolare i rapporti tra i soggetti che prestano le garanzie indicate nei precedenti commi e l'ente che deve riceverla, dispone che sono approvati con decreto del Direttore generale delle finanze i modelli su cui redigerla. Inoltre, definisce l'oggetto della garanzia.

L'articolo 2 è composto da quattro commi e disciplina la durata della garanzia nelle diverse ipotesi in cui la legge ne prevede la prestazione.

Il comma 1 dispone che la garanzia di cui all'articolo 69, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero la garanzia a cui il giudice può subordinare il pagamento nei confronti del contribuente di somme dell'importo superiore a 10.000 euro diverse dalle spese di lite, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello del passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero fino al termine del nono mese successivo a quello dell'estinzione del processo.

Allo stesso modo, il comma 2 dispone che la garanzia, richiesta dal giudice nelle ipotesi di sospensione dell'atto impugnato ovvero di sospensione della sentenza sfavorevole al contribuente, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui è depositato il provvedimento che conclude la fase di giudizio nella quale la sospensione è stata disposta. Di conseguenza, nel caso in cui il giudizio si concluda a favore del contribuente la garanzia cessa automaticamente; in caso contrario, entro la fine del nono mese successivo a quello del deposito della sentenza, l'ente impositore potrà escutere la garanzia, salvo l'adempimento da parte del contribuente.

Analogamente, il comma 3 dispone che la garanzia a cui sia subordinata la sospensione dell'atto impugnato ovvero della sentenza, nei giudizi aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali, nonché IVA riscossa all'importazione, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui si verifica il passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero l'estinzione del processo. La prevista permanenza della garanzia fino al passaggio in giudicato della sentenza, ove si tratti dei predetti tributi, è imposta dall'ordinamento europeo, in particolare dall'articolo 98 del Codice doganale europeo (Reg. Ue n. 952/2013), il quale dispone che le autorità doganali sono tenute a svincolare la garanzia solo "quando l'obbligazione doganale o l'obbligo di pagamento di altri oneri è estinto o non può più sorgere".

Il comma 4 disciplina la durata della garanzia che le parti interessate, ai sensi dell'articolo 22, comma 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, possono prestare in corso di giudizio al fine di evitare l'adozione da parte del giudice del provvedimento di iscrizione di ipoteca o di sequestro conservativo richiesto dall'ente impositore per il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito. Il comma 4 dispone, altresì, che la garanzia è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui si rende definitivo l'atto impositivo, l'atto di contestazione o il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, posti a base della richiesta di misure cautelari. Viene, inoltre, specificato che la garanzia cessa automaticamente nelle ipotesi di perdita di efficacia delle misure cautelari di cui alle lettere b) e c) del comma 7 dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

L'articolo 3 è composto da cinque commi e disciplina le modalità e i termini per l'escussione della ga

ranza distinguendo, come in precedenza, le diverse ipotesi in cui la legge ne prevede la prestazione.

Il comma 1 prevede che, decorso il periodo di tre mesi stabilito dal citato articolo 69, comma 2, per la restituzione delle somme garantite da parte del contribuente, l'ente a favore del quale è prestata la garanzia comunica al garante l'ammontare delle somme dovute mediante lettera raccomandata, con ricevuta di ritorno, ovvero con altro mezzo idoneo. La comunicazione deve essere inviata al garante entro la fine del sesto mese successivo alla scadenza dei suddetti tre mesi e il garante entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione deve effettuare il pagamento delle somme richieste.

Il comma 2, coerentemente con le previsioni dell'articolo 2 del presente decreto in ordine alla durata della garanzia, precisa che il termine di tre mesi previsto dal citato articolo 69, comma 2, per la restituzione da parte del contribuente delle somme garantite, decorre dal passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio o dal verificarsi dell'estinzione del processo nelle ipotesi di mancata riassunzione; in altri termini, il contribuente deve restituire le somme garantite entro la fine del terzo mese successivo a quello in cui si è verificato il passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio o l'estinzione del processo.

Il comma 3 precisa che, in caso di garanzia prestata per le ipotesi di sospensione dell'atto impugnato o della sentenza, il termine per il pagamento da parte del contribuente della somma oggetto di garanzia decorre dal deposito del provvedimento che conclude il grado di giudizio in cui è stata disposta la sospensione.

Il comma 4 precisa che, in caso di garanzia prestata a seguito di richiesta di misure cautelari da parte dell'ente impositore ai sensi dell'articolo 22, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il termine per il pagamento da parte del contribuente delle somme oggetto di garanzia decorre dalla definitività dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni, posti a base della misura cautelare.

Il comma 5 intende precisare che specifici inadempimenti del contribuente, quale il mancato pagamento dei premi o delle commissioni relativi alla garanzia, non possono essere opposti all'ente a favore del quale la garanzia è prestata e che è sempre escluso il beneficio della preventiva escussione del debitore principale.

## CONSIDERATO

Lo schema di decreto è adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, il quale stabilisce che *“Con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del ministro o di autorità sottordinate al ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Tali regolamenti, per materie di competenza di più ministri, possono essere adottati con decreti interministeriali, ferma restando la necessità di apposita autorizzazione da parte della legge. I regolamenti ministeriali ed interministeriali non possono dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti emanati dal Governo. Essi debbono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei ministri prima della loro emanazione”*.

Trattandosi di un regolamento ministeriale di attuazione, occorre verificare la fedeltà alla fonte primaria e la coerenza con il sistema.

Sotto il primo profilo occorre considerare che, quanto al contenuto della garanzia, la norma di legge detta una previsione puntuale, mercé il rinvio dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che disciplina la garanzia prestata per i rimborsi Iva, stabilendo: *“La garanzia di cui al comma 4 è prestata per una durata pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione. Per le piccole e medie imprese, definite secondo i criteri stabiliti dal decreto del 18 aprile 2005 del Ministro*

*delle attività produttive, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 12 ottobre 2005, n. 238, dette garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi di cui all'articolo 29 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385. Per i gruppi di società, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile della obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata. In ogni caso la società capogruppo o controllante deve comunicare in anticipo all'Amministrazione finanziaria l'intendimento di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata. La garanzia concerne anche crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa".*

Detto testo è integralmente recepito dall'art. 1 del regolamento.

Gli artt. 2 e 3 restano nell'ambito della previsione dettata dalla fonte primaria. A fronte della genericità dell'enunciato, il rispetto del principio di legalità sostanziale è garantito da un'istruttoria adeguata, che ha visto il coinvolgimento delle Amministrazioni e le Associazioni di categoria interessate (Agenzia delle entrate, Agenzia delle dogane e dei monopoli, Dipartimento delle finanze, Associazione Bancaria Italiana, Associazione fra le Società Italiane per Azioni e Associazione Nazionale fra le Imprese Assicuratrici)

Il regolamento si inserisce armonicamente nel sistema del processo tributario, disciplinando nel dettaglio una misura compensativa del principio, introdotto dall'articolo 9, comma 1, lettera gg), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, di immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente, senza incidere sulle leggi e sui regolamenti vigenti, ad eccezione dei giudizi aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali nonché Iva riscossa all'importazione, per i quali trovano applicazione le disposizioni UE che impongono lo svincolo della garanzia solo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza.

Come esattamente rilevato nella scheda AIR, l'attuazione del principio di esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente deve tener conto del rischio che, una volta ottenuto – in virtù di una sentenza esecutiva ma impugnata dall'Amministrazione – il pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza.

La necessità in via generale di una garanzia, per le somme eccedenti l'importo di diecimila euro, ha anche l'indubbio vantaggio di evitare che la parte pubblica nei casi di impugnazione di una sentenza che la condanni a rimborsare somme al contribuente, sia indotta a chiedere sistematicamente la sospensione degli effetti della decisione. Ciò al fine di evitare rischi di responsabilità per danno erariale nell'ipotesi in cui, in caso di successiva riforma della sentenza, non fosse più possibile recuperare le somme per insolvenza del contribuente.

In definitiva la garanzia assicura, nell'applicazione dei principi europei e nazionali sul giusto processo, la parità ed eguaglianza delle parti nel processo tributario. Ciò implica che la disciplina regolamentare non possa essere – se non marginalmente – ispirata alla tutela dell'interesse finanziario dello Stato, ma debba muoversi nell'ottica del contemperamento tra il diritto del contribuente, la garanzia di solvibilità in ipotesi di ribaltamento della sentenza, l'efficienza del processo.

In tal senso la previsione di un tetto a "soli" diecimila euro e di un periodo temporale ridotto per l'escusione possono apparire sbilanciate a favore dell'Erario, ma si tratta di una scelta del legislatore, cui il regolamento può solo dare attuazione.

Ciò posto, con riferimento a singole disposizioni si evidenzia quanto segue.

Art. 1.

Il comma 4 stabilisce che *"La garanzia, che va redatta in conformità ai modelli approvati con decreto del Direttore generale delle finanze, deve avere ad oggetto l'integrale restituzione della somma pagata al contribuente, comprensiva di interessi, ovvero, nei casi di garanzia prestata ai sensi degli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, e 62-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e degli articoli 19, comma 3, e 22, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'obbligazione di versamento integrale della somma dovuta, comprensiva di interessi"*.

Occorre specificare le due ipotesi oggetto della garanzia e le modalità di computo degli interessi: nel

caso sia disposta dal giudice con la sentenza di cui all'articolo 69, comma 1, la garanzia ha ad oggetto l'integrale restituzione della somma pagata al contribuente oltre gli interessi maturati nel periodo di durata della stessa; nel caso in cui sia prestata ai sensi degli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, 62-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nonché degli articoli 19, comma 3, e 22, comma 6, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la garanzia ha ad oggetto il versamento integrale della somma dovuta in relazione all'atto o alla sentenza oggetto di sospensione, comprensiva degli interessi maturati nel periodo di sospensione medesima.

L'ultimo periodo del comma 4 stabilisce che, in caso di contenzioso avente ad oggetto tributi afferenti a risorse proprie tradizionali, il tasso degli interessi deve essere quello di cui all'articolo 112, paragrafo 2, del Regolamento (UE) n. 952/2013, trattandosi di tributi di esclusiva spettanza dell'Unione europea.

È opportuno precisare il concetto di *“risorse proprie tradizionali”*, chiarendo che esse

– risorse proprie «per natura», poiché si tratta di entrate prelevate nel quadro delle politiche comunitarie e non già provenienti dagli Stati membri e calcolate come contributi nazionali – sono costituite attualmente da dazi doganali, diritti agricoli, contributi zucchero, oppure rinviando alla definizione datane dalla normativa comunitaria, peraltro non richiamata.

Art. 2.

Il comma 1, primo periodo dispone che *“la garanzia di cui all'articolo 69, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello del passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero fino al termine del nono mese successivo a quello dell'estinzione del processo, anche se la sentenza che ha disposto il pagamento di somme in favore del contribuente viene successivamente riformata”*.

Nella relazione illustrativa si spiega che la garanzia perdura anche qualora la sentenza che ha disposto il rimborso sia stata riformata affinché l'ente impositore, il cui diritto di credito resta coperto dalla garanzia, non debba procedere al recupero immediato delle somme garantite nel caso in cui la sentenza di riforma non sia ancora divenuta definitiva.

Tale regola appare ragionevole, evitando che l'Amministrazione – decaduta la garanzia – sia costretta a recuperare somme che possa trovarsi a dover nuovamente restituire, ma il suo significato deve essere chiarito proprio nel senso indicato nella relazione illustrativa, ossia aggiungendo alla fine l'inciso *“, ma non è ancora divenuta definitiva”*.

Il comma 1, secondo periodo dispone che *“la garanzia cessa automaticamente qualora il giudice del grado successivo di giudizio ritenga di non subordinare la condanna al pagamento di somme in favore del contribuente alla prestazione della garanzia”*.

Tale disposizione appare incoerente con il generale obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali, consentendo al giudice di decidere tacitamente – anche per trascuratezza – la cessazione della garanzia, pur in presenza di una sentenza confermativa di quella che la garanzia ebbe a disporre. Appare preferibile che il giudice debba pronunciarsi espressamente sulla garanzia e che, in mancanza, la stessa si intenda conservata. Per esplicitare questa regola sembra sufficiente eliminare dal testo la parola *“automaticamente”*.

Art. 3.

Il comma 1 prevede che *“Ai fini dell'escussione della garanzia, l'ente a favore del quale è prestata la garanzia comunica al garante l'ammontare delle somme dovute mediante lettera raccomandata A/R ovvero con altro mezzo idoneo, entro la fine del sesto mese successivo alla scadenza del termine previsto dall'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, per l'adempimento del contribuente. Il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato dal garante entro trenta giorni dal ricevimento della suddetta comunicazione”*.

L'espressione A/R deve essere riportata per esteso ed è opportuno specificare, tra i mezzi idonei di comunicazione, quello telematico.

Sul piano sostanziale, il termine massimo di sei mesi è chiaramente volto ad adeguare l'esercizio del potere-dovere di escussione della cauzione alla scadenza della garanzia dopo nove mesi, di cui i primi tre riservati all'adempimento spontaneo. Potrebbe però sorgere l'equivoco che, spirati i nove mesi, la garanzia possa essa ritirata anche in presenza di una comunicazione al garante. Occorre, allora, pre

cisare che detta comunicazione, con la quale si attiva il procedimento esecutivo, “blocca” la garanzia.

I commi da 2 a 4 disciplinano la decorrenza del termine di tre mesi fissato per il pagamento da parte del contribuente delle somme garantite, sicché logicamente devono precedere – e non seguire – la norma sull’escussione.

Il comma 5, nel limitare le eccezioni relativi al rapporto con il debitore opponibili dal garante all’Amministrazione, fa espresso riferimento al mancato pagamento del premio e al *beneficium escussionis*, non anche al *beneficium ordinis*, probabilmente ritenendolo superfluo, per non avere il contribuente adempiuto nel termine prescritto.

Tecnicamente, tuttavia, il mancato adempimento spontaneo e la richiesta di pagamento sono concetti diversi, sicché sarebbe opportuno prevedere espressamente anche tale esclusione.

Il regolamento non contiene alcuna previsione sul monitoraggio.

Nella scheda AIR si chiarisce che il monitoraggio sarà effettuato nell’ambito della relazione annuale del ministero dell’economia e delle finanze sull’andamento del contenzioso tributario, anche sulla base dei dati forniti dagli enti impositori, dai concessionari e società della riscossione. Nella scheda ATN si precisa che il sistema informativo del contenzioso tributario, gestito dalla Direzione della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze sarà adeguato al fine di acquisire informazioni utili per il monitoraggio delle sentenze che contengono l’obbligo di prestare garanzia da parte del creditore. La diffusione di tali dati avverrà attraverso le pubblicazioni periodiche di carattere statistico sull’andamento del contenzioso tributario redatte regolarmente dalla suddetta Direzione.

Valuti l’Amministrazione se non sia opportune inserirle nel testo.

P.Q.M.

Esprime parere favorevole con osservazioni.



# ***Ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio: uno più uno uguale due?**

di Domenico Pignoloni  
Avvocato Penalista

*La questione della compatibilità tra i diritti umani tutelati dalla CEDU ed il sistema del doppio binario, amministrativo e penale, nel nostro ordinamento giuridico, sembra destinata a non trovar fine.*

## **1. Premessa**

La questione della compatibilità tra i diritti umani tutelati dalla CEDU e dai suoi protocolli ed il **sistema del doppio binario, amministrativo e penale**, attorno al quale è strutturata nel nostro paese la repressione degli abusi di mercato in seguito alle modifiche apportate dalla Legge n. 62/2005 al D. Lgs. n. 58/1998 - testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria: di seguito T.U.F. - sembra destinata a non trovar fine.<sup>1</sup>

Ciò in quanto, le implicazioni della sentenza *Grande Stevens*, come fin da subito è apparso prevedibile, hanno finito con il trascendere, e di

molto, la materia degli abusi di mercato, giungendo a porre in discussione **la compatibilità con il sistema convenzionale di tutti i settori ordinamentali** - quello penale tributario *in primis* - analogamente **strutturati attorno a un doppio, e parallelo, binario di tutela**, i quali si espongono anch'essi alla critica principale formulata dalla Corte europea: quella, cioè, di creare le condizioni per una violazione "sistemica" del diritto individuale al *ne bis in idem*, riconosciuto dall'art. 4 Prot. 7 CEDU.

In tale quadro, s'inserisce anche l'ordinanza in commento, l'ennesima da parte dei giudici nazionali, per cui spetterà ancora alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, stabilire se l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE) osti alla vigente disciplina in materia di abusi di mercato, che prevede un parallelo sistema di sanzioni penali e amministrative sostanzialmente per le medesime condotte;

<sup>1</sup> Per un inquadramento generale della problematica, si vedano nella manualistica: Sgubbi, *La manipolazione del mercato*, in Sgubbi-Fondaroli-Tripodi, **Diritto penale del mercato finanziario**, Padova, 2013, 98 ss. e Mazzacuva-Amati, *Diritto penale dell'economia*, Padova, 2013, 353.

e, soprattutto, se in caso affermativo **l'art. 50 CDFUE sia suscettibile di diretta applicazione da parte del giudice comune**, con conseguente obbligo per il medesimo di sospendere il secondo procedimento (penale o civile che sia) che risulti ancora pendente una volta divenuto definitivo il provvedimento che abbia irrogato la prima sanzione all'autore del fatto.

## 2. Il caso

La Consob emetteva nei confronti di un soggetto e di due società a lui collegate un provvedimento sanzionatorio con cui irrogava una sanzione amministrativa pecuniaria di circa 10 milioni di euro per l'illecito amministrativo di manipolazione del mercato di cui all'art. 187 *ter* T.U.F., in relazione ad alcune operazioni di mercato e di diffusione al pubblico di informazioni finalizzate a sostenere le quotazioni di titoli, determinate da una serie di attività asseritamente celate all'ente di controllo ed in grado di influire sulla formazione dei loro prezzi.

La Corte d'appello di Roma riduceva la sanzione pecuniaria a 5 milioni di euro e, avverso tale provvedimento, tutte le parti proponevano ricorso per cassazione.

Nelle more, la persona fisica veniva sottoposta, in relazione alle medesime condotte per le quali era già stata comminata la predetta sanzione amministrativa, a parallelo procedimento penale - tra l'altro, per il delitto di manipolazione del mercato di cui all'art. 185 T.U.F. - conclusosi con sentenza di patteggiamento, divenuta poi definitiva, con la quale le veniva applicata la pena di tre anni di reclusione, estinta per indulto ex L. n. 241/2006, oltre a varie pene accessorie.

Data quindi la pressoché totale sovrapposibilità tra le condotte sanzionate in sede amministrativa e quelle evidenziate in sede penale, nonché la sostanziale coincidenza tra destinatario della sanzione amministrativa e soggetto sottoposto a sanzione penale, con ordinanza interlocutoria

n. 950 del 21.01.2015<sup>2</sup>, la sezione tributaria civile della Cassazione, avanti alla quale pendeva il ricorso contro la sanzione irrogata dalla Consob, sollevava questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-*ter* T.U.F. per contrasto con l'art. 177 co. 1 Cost. alla luce dell'applicazione del principio del "*ne bis in idem*" di cui agli artt. 2 e 4 del Prot. 7 CEDU, così come interpretato dalla Corte EDU nella sentenza *Grande Stevens* c. Italia.<sup>3</sup>

Tuttavia, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 102/2016<sup>4</sup>, dichiarava inammissibile la questione di legittimità, in quanto formulata in maniera "dubitativa" e "perplesso", poiché non affrontava il problema dei rapporti tra il concetto di *ne bis in idem* desumibile dalla CEDU, così come interpretata dalla Corte EDU in *Grande Stevens*, ed il concetto di *ne bis in idem* nel *market abuse*, come desumibile dal diritto dell'Unione europea.

Il giudizio veniva così riassunto avanti alla Sezione tributaria, che, con l'ordinanza in commento, rimetteva la questione alla Corte di giustizia UE, ai fini dello scioglimento dei citati nodi.

## 3. I passaggi essenziali dell'argomentazione della Sezione tributaria: la prima questione sottoposta alla Corte di giustizia

Il primo quesito concerne la portata della previsione di cui all'art. 50 CDFUE: ovvero se la disposizione in parola osti alla **possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente ad oggetto un fatto** - nel nostro caso, condotta illecita di manipolazione del mercato - **per cui il medesimo soggetto abbia riportato condanna**

<sup>2</sup> Cass., Sez. Trib., ord. del 6 novembre 2014 (dep. 21 gennaio 2015), Pres. Merrone, Rel. Chindemi.

<sup>3</sup> C. Eur. Dir. Uomo, Seconda Sezione, sent. 4 marzo 2014, *Grande Stevens* c. Italia, ric. nn. 18640, 18647, 18663, 18668 e 18698/2010.

<sup>4</sup> Sulla quale si veda Viganò F., *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta un assist ai giudici comuni*, in [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it), 2016.

### irrevocabile.

In merito, occorre ricordare l'interpretazione che la Corte EDU ha fornito, in una serie costante di pronunce<sup>5</sup>, ed in particolare in *Grande Stevens c. Italia*, della parallela disposizione convenzionale di cui all'art. 4 Prot. 7 CEDU<sup>6</sup>.

Stando a tale lettura, la procedura davanti la Consob, pur avendo ad oggetto un illecito formalmente di tipo "amministrativo", così come qualificato dalla legge italiana, si sostanzia in realtà in un'accusa di natura "sostanzialmente" penale, e, di conseguenza, deve osservare le garanzie che la CEDU e i suoi protocolli riservano alla materia penale, tra cui appunto il diritto al *ne bis in idem*.<sup>7</sup> Tale diritto implica il divieto di celebrare o proseguire un procedimento funzionale all'irrogazione di una sanzione (formalmente o sostanzialmente) penale per una determinata condotta materiale, allorché il suo autore sia già stato giudicato in via definitiva per quella stessa condotta nell'ambito di un diverso procedimento avente anch'esso natura (formalmente o sostanzialmente) penale.

5 Cfr. sentenza della Corte di giustizia (*Grande Sezione*) del 26.02.2013 nella causa C-617/10, *Aklagaren c. Hans Akelberg Fransson*; sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, Sez. IV, del 20.05.2014 nella causa *Nykanen contro Finlandia*; sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, Sez. V, del 27.11.2014 nella causa *Lucky Dev contro Svezia*; sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo della Grande Camera, del 10.02.2009 nella causa *Sergey Zolotukin contro Russia*.

6 L'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, rubricato "Diritto di non essere giudicato o punito due volte", al comma 1 recita: "Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato".

7 Le ragioni risiedono in questo caso principalmente nel **grado di severità** dell'impianto sanzionatorio (il massimo edittale della sanzione amministrativa pecuniaria è cinque milioni di euro, cui si accompagna per gli esponenti aziendali la perdita temporanea dei requisiti di onorabilità, e, relativamente alle società quotate in borsa, la temporanea incapacità di assumere incarichi di direzione, amministrazione e controllo) e nella **natura dell'infrazione**, per cui alle sanzioni in questione non sarebbe estraneo uno scopo chiaramente repressivo, tipico della sanzione penale. Cfr., anche per la ricostruzione dei criteri utilizzati dalla Corte nella ricca produzione giurisprudenziale sviluppatasi con riguardo alla riconduzione di una determinata figura nella *matière pénale*, Manes, Art. 7 Cedu, §1, in Bartole-De Sena-Zagrebel'sky (a cura di), *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2012, 259 ss.

Ora, seppur nel caso in esame, la situazione risulti completamente rovesciata rispetto a quella affrontata in *Grande Stevens*, la conseguente analoga violazione del diritto al *ne bis in idem* dal punto di vista del diritto convenzionale appare la stessa: mentre infatti, nel caso *Grande Stevens*, i ricorrenti erano già stati sanzionati in sede amministrativa, e avevano dunque lamentato (con successo) la violazione del diritto al *ne bis in idem* per la pendenza nei loro confronti di un procedimento penale per la medesima condotta, nel caso di specie, i ricorrenti sono già stati **sanzionati in via definitiva in sede penale e lamentano ora di essere ancora sottoposti ad un procedimento amministrativo per i medesimi fatti**.

Da qui, la prima questione sottoposta dalla Cassazione alla Corte di giustizia, volta a chiarire definitivamente se la corrispondente garanzia fornita dall'art. 50 CDFUE abbia il medesimo contenuto di quella di cui all'art. 4 Prot. 7 CEDU.

Tuttavia, in un diverso orizzonte prospettico, è il caso di ricordare come, per una parte della dottrina<sup>8</sup>, simili situazioni potrebbero essere risolte mediante un'interpretazione conforme alla Convenzione: le disposizioni nazionali su cui operare in via interpretativa sarebbero, infatti, la clausola di salvezza di cui all'art. 187-ter T.U.F. e l'art. 649 c.p.p.

Quanto alla prima, sembra possibile valorizzare la clausola di salvezza posta in apertura dell'art. 187-ter T.U.F. per escludere in concreto il cumulo sanzionatorio sullo stesso fatto manipolativo, attraverso l'individuazione del confine tra illecito penale e illecito amministrativo.<sup>9</sup> In estrema sintesi, si potrebbe rileggere la stessa

8 Su tutti, si veda Tripodi A., *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in [www.diritto-penalecontemporaneo.it](http://www.diritto-penalecontemporaneo.it), 2016.

9 Come già fatto dalla Cassazione nella sentenza n. 15199 del 16 marzo 2006, la quale ha operato sul piano dell'interpretazione per evitare il cumulo sanzionatorio, configurando l'illecito penale in termini di pericolo concreto e l'illecito amministrativo in termini di pericolo astratto, attesa la presenza della nota *price sensitive* quale elemento caratterizzante la condotta tipica del solo illecito penale.

clausola di salvezza con cui si apre l'illecito amministrativo di manipolazione del mercato nel senso di circoscrivere quest'ultimo ai soli casi non regolati dalla corrispondente fattispecie penale, soprattutto alla luce della differenziazione tra le due ipotesi dovuta alla presenza/assenza della nota *price sensitive*.

Qualora poi tale sbarramento preliminare non abbia funzionato e dunque i due procedimenti siano andati avanti e uno si sia chiuso, secondo tale impostazione, l'interpretazione conforme potrebbe poi riguardare l'art. 649 c.p.p., da leggersi, quanto al riferimento alla tipologia di illecito, secondo la visione "contenutistica" elaborata dalla giurisprudenza della Corte Edu, nel senso di far ricomprendere nel concetto "di sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili" anche i provvedimenti di condanna definiti "penali" dalla Corte di Strasburgo. L'art. 649 c.p.p. afferma infatti un principio di garanzia e, pertanto, è norma di portata generale, e può quindi a buon diritto essere interpretato estensivamente, attribuendo all'elemento normativo "sentenza penale" il significato indicato dalla fonte convenzionale.<sup>10</sup>

#### 4. La seconda questione sottoposta alla Corte di giustizia

Con il secondo quesito, il giudice del rinvio si preoccupa di **chiarire le eventuali conseguenze di una ipotetica risposta affermativa al primo quesito**: la Cassazione sollecita, in effetti, un chiarimento circa la possibilità di un'applicazio-

<sup>10</sup> In tal senso, si veda Trib. di Brindisi, Sez. Pen., sentenza del 17 ottobre 2014, giudice dott. Giuseppe Biondi, il quale ha pronunciato sentenza di non doversi procedere ex art. 529 c.p.p. per improcedibilità dell'azione penale per bis in idem ex art. 649 c.p.p. nei confronti di un imputato che, per il medesimo fatto, aveva già subito una sanzione "etichettata" come disciplinare dall'ordinamento penitenziario italiano, ma da considerarsi "penale" ai sensi della CEDU. Per un commento, cfr. Finocchiaro S., *Improcedibilità per bis in idem a fronte di sanzioni formalmente disciplinari. L'art. 649 c.p.p. interpretato alla luce della sentenza Grande Stevens*, in [www.dirittopenalecontamporaneo.it](http://www.dirittopenalecontamporaneo.it), 2016.

ne diretta da parte del giudice comune dell'art. 50 CDFUE, in relazione al principio del *ne bis in idem*, con conseguente proprio dovere di chiudere anticipatamente, con una pronuncia di rito, il procedimento sanzionatorio ancora pendente alla data in cui il primo procedimento sanzionatorio si concluda con una pronuncia definitiva.

Invero, la Corte di giustizia ha già avuto modo di fornire una risposta a tale questione, nella sentenza *Fransson*, dove al § 45 testualmente si legge: "[...] Per quanto riguarda poi le conseguenze che il giudice nazionale deve trarre da un conflitto tra disposizioni del proprio diritto interno e diritti garantiti dalla Carta, secondo una costante giurisprudenza, il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le norme di diritto dell'Unione ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale [...]". Alla luce di ciò, la Corte sembra quindi essersi già espressa sul punto.

#### 5. Riflessioni conclusive

Difficile prevedere gli esiti di questa vicenda, soprattutto in relazione alla prima questione.

Difatti, la linea interpretativa ed argomentativa<sup>11</sup> che sembrava ormai andare delineandosi all'orizzonte, per cui l'art. 50 CDFUE osta effettivamente alla celebrazione o alla prosecuzione del secondo procedimento sanzionatorio<sup>12</sup>, vie-

<sup>11</sup> Sul punto cfr., per una più ampia trattazione, Viganò F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Dir. pen. cont.* – Riv. Trim., 3-4/2014, p. 219 ss.; Id., *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, ivi, 2016.

<sup>12</sup> Questo orientamento perviene a tale conclusione sulla base dei seguenti elementi: a) in base all'art. 52 § 3

ne ora messa in discussione dalla **sentenza del 15 novembre 2016 emessa dalla Grande Camera della Corte EDU, nel caso A e B c. Norvegia, (ric. n. 24130/11 e 29758/11)**, che ha accolto le difese del governo norvegese e di vari altri governi costituitisi in suo appoggio (Bulgaria, Repubblica Ceca, Grecia, Francia, Moldavia e Svizzera), determinando un vero e proprio *reversal* della giurisprudenza della Corte EDU in materia di *ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio, che costituisce uno dei presupposti fondamentali su cui si regge tale orientamento.<sup>13</sup>

A dispetto di una catena di precedenti in senso contrario, la Grande Camera ha infatti affermato che **non viola il *ne bis in idem* convenzionale la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva**

**dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa, purché sussista tra i due procedimenti una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta".**

E' evidente dunque che tale decisione potrebbe ripercuotersi, oltre che sulla parallela decisione della Corte di giustizia nei casi 'italiani' relativi alla materia tributaria oggi pendenti, anche sulla materia degli abusi di mercato, con conseguente indebolimento o travolgimento del principio di diritto espresso da *Grande Stevens* ed altrettanto prevedibili conseguenze a cascata anche sulla nuova questione pregiudiziale, ora proposta dalla Sezione tributaria della Cassazione.

Pertanto, non ci si può che auspicare che inter venga quanto prima sulla questione un chiarimento definitivo da parte dei giudici europei, tanto in materia tributaria quanto in materia di abusi di mercato.

---

CDFUE, "laddove [la Carta] contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa"; **b)** le Spiegazioni ufficiali della Carta, delle quali occorre "tenere conto" nell'interpretazione della stessa (art. 6 § 1 TUE), chiariscono – in sede di commento all'art. 52 – che il richiamo alla Carta deve intendersi come comprensivo dei protocolli alla CEDU, tra cui dunque il Prot. n. 7, nonché dell'interpretazione fornita dalla Corte EDU della stessa Convenzione e dei protocolli, interpretazione che fissa dunque il livello minimo di tutela degli stessi diritti riconosciuti dalla Carta; **c)** la disposizione convenzionale corrispondente all'art. 50 CDFU è quella di cui all'art. 4 Prot. 7 CEDU, che - nell'interpretazione fornita dalla Corte EDU - fissa dunque il livello minimo di tutela del diritto al *ne bis in idem* anche nell'ambito del diritto dell'Unione; **d)** tale conclusione è suffragata dalle Spiegazioni relative allo stesso art. 50, ove si afferma espressamente che, per ciò che concerne la portata del *ne bis in idem* all'interno di ciascuno Stato membro, il contenuto di tutela dell'art. 50 è uguale a quello assicurato dall'art. 4 Prot. 7 CEDU; **e)** la (sinora) costante giurisprudenza della Corte EDU, ribadita nei confronti del nostro Paese con la sentenza *Grande Stevens*, considera illegittimo un secondo procedimento di natura sostanzialmente penale relativo agli stessi fatti materiali che abbiano già formato oggetto di un primo procedimento sanzionatorio di natura sostanzialmente penale (così, Viganò F., *Alla Corte di Giustizia dell'UE la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio nell'abuso di mercato*, in [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it), 2016).

<sup>13</sup> Come segnalato da Viganò F., *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it), 2016.



## Il raddoppio dei termini: un aggiornamento

di Diletta Mazzoni  
Avvocato Tributarista

*L'istituto del raddoppio dei termini d'accertamento, pur se abolito a partire dal 2016, continua ad essere fonte di incertezze quanto alle modalità di sua applicazione in riferimento a contestazioni fiscali mosse per le annualità precedenti a quella di cui sopra. Questo, a causa della rapida successione, verificatasi nel 2015, di due interventi normativi vertenti su tale tematica, che hanno dato adito ad un contrasto interpretativo, di matrice giurisprudenziale, che ancora non può dirsi risolto.*

Vediamo in dettaglio.

1. L'istituto del c.d. "raddoppio dei termini" d'accertamento, contenuto negli artt. 43, D.P.R. n. 600/1973 (per quanto riguarda le II.DD.) e 57, D.P.R. n. 633/1972 (con riferimento all'Iva) è stato oggetto di un primo importante intervento, contenuto nel D.L.vo n. 128/2015.

In particolare – e come è noto – l'art. 2 di tale norma ha previsto che il termine "raddoppiato" potesse operare, con riguardo all'annualità di riscontro di un reato tributario ex D.L.vo n. 74 del 2000, purchè la denuncia relativa a siffatto illecito fosse effettivamente presentata, da parte dell'organo procedente dell'Amministra-

zione finanziaria, entro l'ordinario termine d'accertamento ossia:

- ✓ entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero
- ✓ entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, in caso di sua omissione o nullità.

Tale disposizione ha trovato applicazione, per espressa dicitura normativa, quanto agli atti impositivi successivi all'entrata in vigore del citato D.L.vo n. 128/2015, dunque emessi e notificati

dal 2 settembre 2015. Per gli accertamenti precedenti a tale data, l'art. 2, co. 3, del D.L.vo n. 128 cit. ha previsto una clausola di salvaguardia espressa ai sensi della quale: *“sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l’Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all’articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell’articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015”*.

Dunque, per riepilogare:

- dal momento di entrata in vigore del D.L.vo n. 128/2015 (2 settembre 2015), il raddoppio dei termini è fruibile solo in caso di effettiva trasmissione della denuncia entro i termini ordinari;
- per gli atti impositivi notificati fino al 1° settembre 2015, il raddoppio dei termini opera a prescindere dal suddetto presupposto;
- per gli accertamenti notificati dal 2 settembre 2015 al 31 dicembre 2015, il raddoppio opera se il contribuente ha avuto formale conoscenza dei relativi inviti a comparire o processi verbali di constatazione prima dell’entrata in vigore del D.L.vo n. 128 in parola.

**2.** Di seguito – e nello specifico a tre mesi dall’introduzione della disciplina ora citata – il Legislatore è nuovamente intervenuto sull’istituto del raddoppio, mediante la Legge di Stabilità relativa all’anno 2016.

Si tratta, nello specifico, della L. n. 208/2015, il

cui art. 1, co. 130, 131 e 132 ha, in primo luogo, abolito siffatto istituto a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016<sup>1</sup> e, in secondo luogo, predisposto anch’esso una nuova disciplina transitoria, applicabile agli accertamenti relativi a periodi di imposta precedenti a quello sopra menzionato, in corso al 31 dicembre 2016. Detta disposizione si rinviene al co. 132 del citato art. 1 che così recita: *“le disposizioni di cui all’articolo 57, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all’articolo 43, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d’imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d’imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell’articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d’imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell’Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo (...)”*.

Pertanto, per gli accertamenti precedenti al periodo d’imposta “di riferimento”, ossia quello in

<sup>1</sup> Questo, presumibilmente, quasi che fosse una sorta di “contropartita” dell’allungamento dei termini d’accertamento ordinari, elevati a cinque anni dalla presentazione della dichiarazione, in caso di sua regolare presentazione, ed a sette anni dal momento in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, in caso di sua omissione o nullità (cfr., art. 1, co. 130 e 131, L. n. 208/2015).

corso al 31 dicembre 2016, il termine raddoppiato può sì operare, ma ad una precisa condizione: quella dell'invio effettivo della denuncia, afferente un illecito fiscale, entro i termini d'accertamento ordinari individuati dalla norma medesima.

Inoltre, stando alla lettera della norma in rassegna, non è rinvenibile in essa alcuna clausola di salvaguardia espressa, di tenore omologo a quella contenuta nell'art. 2, co. 3, D.L.vo n. 128/2015, che possa far salvi gli atti d'accertamento notificati prima della sua entrata in vigore. Tali atti, dunque, se fondati su di un illecito riscontrato, ed eventualmente denunciato, oltre i termini ordinari d'accertamento, dovrebbero essere considerati illegittimi.

Per riepilogare, ai sensi della Legge di Stabilità 2016:

- per l'anno 2016, con dichiarazioni presentate nel 2017, il raddoppio dei termini non opererà più;
- per gli anni di imposta precedenti, il raddoppio sarà legittimo solo se la denuncia penale venga trasmessa entro i termini ordinari.

**3.** Dalla descrizione del quadro normativo relativo all'istituto in rassegna, si deduce il problema della definizione del rapporto applicativo tra la disciplina (di cui alla clausola di salvaguardia) dell'art. 2, comma 3, del D.L.vo n. 128/2015 ed il regime transitorio posto dal comma 132, art. 1, L. 208/2015.

Considerato che tra le due norme non vi è, sotto tale profilo, un coordinamento perfetto, sia la giurisprudenza di merito che autorevole dottrina si è chiesta se l'ultima novella in materia possa dirsi avere implicitamente abrogato – o meno – la precedente disposizione, contenuta nell'art. 2, comma 3, D.L.vo n. 128/2015 – ivi compresa la relativa clausola di salvaguardia.

Su tale questione si è formato un contrasto in-

terpretativo che, allo stato attuale, non può dirsi avere trovato una soluzione definitiva.

**(i)** Secondo un primo orientamento, il concorso tra le due norme si risolve ricorrendo ad un criterio interpretativo sostanzialmente riconducibile ai brocardi: *“lex posterior derogat priori”* e *“ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit”*.

Espressione di tale orientamento è la sentenza n. 386/2016, della Commissione Tributaria Regionale di Milano, alla quale si sono conformate numerose successive pronunce<sup>2</sup> giurisprudenziali, tra le quali la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia con la sentenza n. 90/2016, nella cui motivazione si evidenzia come il comma 132, art. 1, del D.L.vo n. 208/2015, *“la norma da ultimo richiamata nulla dica sulla vigenza, o meno, dell', comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015 - entrato in vigore il 2 settembre 2015 - secondo cui”* Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto”; poiché le norme, sia il richiamato comma 132 della legge di stabilità, che il comma 3, dell'art. 2, D.Lgs. n. 128 del 2015, disciplinano la stessa materia e non risulta, conseguentemente, applicabile il criterio della specialità, questo Collegio ritiene che debba intendersi implicitamente abrogato il 3 comma del richiamato art. 2; insomma se non fosse intervenuto il comma 132 della legge di stabilità la disciplina applicabile al caso di specie sarebbe stata quella indicata dal previgente art. 57 D.P.R. n. 633 del 1972, stante la norma di salvaguardia di cui al cit. comma 3, art. 2; la novella giustifica il mutamento interpretativo di questo Giudice che in precedenti interventi giurisprudenziali si era pronunciato a favore del principio della non necessità della presentazio-

<sup>2</sup> Commiss. Trib. Regionale, Brescia, n. 2898/2016; Commiss. Trib. Regionale, Bari, n. 1279/2016; Commiss. Trib. Prov., Messina n. 3883/2015; Commiss. Trib. Prov., Vicenza, n. 760/2016; la Commiss. Trib. Prov., Firenze, n. 447/2016.

*ne della querela prima della scadenza dei termini decadenziali ordinari, per far salvo il raddoppio dei termini”.*

Secondo questa impostazione la novella della Legge di Stabilità 2016 avrebbe disciplinato *ex novo*, per intero, la materia del raddoppio dei termini d'accertamento, così abrogando, ai sensi dell'art. 15 delle preleggi al c.c., tutta la disciplina precedente contenuta nell'art. 2, D.L.vo n. 128 cit., compresa la clausola di salvaguardia inserita al suo comma terzo.

Invero, secondo il principio per cui *“ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit”*, il “silenzio” della Legge di Stabilità, in punto di clausole di salvaguardia di precedenti atti impositivi fondati sul raddoppio, dovrebbe lasciar propendere per l'evidente insussistenza di alcuna di esse; con la conseguenza che, a partire dall'entrata in vigore della suddetta Legge, ogni accertamento emesso oltre termine, fruendo dell'istituto del raddoppio, dovrebbe ritenersi illegittimo se non preceduto da una denuncia effettivamente inviata entro l'ordinario termine di accertamento dell'annualità oggetto di contestazione.

**(ii)** Vi è poi un secondo, minoritario orientamento che propone di ricorrere al criterio *“lex posterior generalis non derogat priori speciali”* per definire il rapporto tra le due norme in commento.

Secondo tale impostazione, la Legge di Stabilità 2016 non avrebbe disciplinato *ex novo*, per intero, la materia in tema di raddoppio dei termini d'accertamento, ma ne avrebbe regolata solo una parte - peraltro in modo identico alla precedente normativa - senza sostituirsi alle disposizioni “speciali” previste nella precedente disciplina costituite, nello specifico, dalla clausola di salvaguardia di cui all'art. 2 co. 3, D.L.vo n. 128/2015 che non potrebbe dirsi abrogata ai sensi dell'art. 15 delle preleggi al c.c..

Talchè, quanto previsto dall'art. 1, co. 132, L. n. 208/2015 si renderebbe applicabile ai soli atti impositivi emessi dal 1 gennaio 2016, momento dell'entrata in vigore della legge, con conse-

guente “sopravvivenza” dei precedenti accertamenti.

In altre parole, *“La citata norma transitoria, non abroga per incompatibilità la norma di salvaguardia prevista dal D.Lgs. n. 128 del 2015 sopra citata, in quanto essa si riferisce agli avvisi di accertamento che ancora debbano essere posti in essere e notificati per i periodi d'imposta 2015 e precedenti. Tale interpretazione è suggerita dal tenore letterale della norma che fa riferimento agli avvisi di accertamento che “devono essere notificati”, intendendosi con tale locuzione fare riferimento agli avvisi futuri, rispetto all'entrata in vigore della legge, ma riferiti a periodi d'imposta decorsi. Nessun riferimento fa la norma agli avvisi di accertamento già notificati, in tale modo perpetuando l'efficacia della citata norma di salvaguardia di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015 che espressamente, con norma speciale, disciplina tali fattispecie.”*<sup>3</sup>

Siffatta impostazione, proposta dalla corrente attualmente minoritaria della giurisprudenza di merito, è stata avallata dalla Corte di Legittimità con la sent./ord. n. 16728/2016 ove si legge: *“qualora gli avvisi di accertamento, sia pure relativi a periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, non siano ancora stati notificati, si applica la disciplina dettata dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 132; qualora, invece gli avvisi di accertamento relativi a periodo di imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 siano stati già notificati, si applica la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2. La salvezza contemplata da quest'ultima norma, riferendosi senza distinzione agli effetti degli avvisi, non può che riguardare l'intero corredo disciplinare, sul piano delle conseguenze, scaturente dal diritto vivente, dinanzi sunteggiato, al cospetto del quale è destinata a cedere l'applicabilità immediata delle norme introdotte nel 2015 in tema di raddoppio dei termini, derivante dalla loro natura procedimentale.”*. Impostazione, questa, ripresa e confermata nella

3 Commiss. Trib. Prov., Pisa, n. 131/2016.

sostanza in tempi recentissimi ancora dalla Cassazione, con la sentenza n. 26037 dello scorso 16 dicembre.

Se ne deduce che il primo – che però non può ancora dirsi consolidato – orientamento della Cassazione propende per sostenere una “coesistenza” delle norme *de quibus*, posto che le stesse avrebbero una diversa valenza temporale: la seconda (*i.e.*, art. 1, co. 130 e ss., L. n. 208/2015) applicandosi a partire dal 1° gennaio 2016 e dunque non intaccando la clausola di salvaguardia introdotta dal precedente art. 2, co. 3, D.L.vo n. 128 citato.

4. Dall’analisi delle argomentazioni logiche e giuridiche alle quali hanno fatto riferimento gli orientamenti giurisprudenziali poco sopra citati, riteniamo che possa ancora spendersi, in contenziosi ancora in gradi di merito, l’argomentazione di considerare abrogato l’art. 2, D.L.vo n. 128/2015, compresa la clausola di salvaguardia ivi espressa, per effetto dell’entrata in vigore della L. n. 208/2015.

Pare infatti di poter leggere in questo senso la documentazione d’accompagnamento di quest’ultima norma disponibile sulle pagine web parlamentari. Il riferimento è, nello specifico, al “Dossier” pubblicato sul sito istituzionale del Senato della Repubblica, ove sul tema in rassegna si legge che: *“il comma 132 chiarisce che le norme così novellate si applicano agli avvisi relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e a periodi successivi. Viene disposta la seguente disciplina transitoria relativa ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016”*.

Si rinviene, quindi, il riferimento ad una vera e propria nuova disciplina transitoria, che sostituisce, con ogni evidenza, quella precedente di cui all’art. 2, co. 3 cit., n.d.r.:

"• *Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiara-*

*zione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata;*

• *per i precedenti periodi di imposta viene mantenuto il raddoppio dei predetti termini per l'accertamento, in caso di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia (...) per uno dei reati tributari previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Il raddoppio riguarda il periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione e non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di Finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini per l'accertamento”*.

Tale novella integrale, peraltro, si sarebbe resa necessaria per ciò che *“(...) la norma che consente il raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di reati ha suscitato critiche, in particolar modo vertenti sul profilo della violazione del principio di certezza del diritto. Sotto un diverso profilo è stato contestato all'amministrazione finanziaria di aver applicato la norma sul raddoppio (...) in ipotesi palesemente strumentali (...)”*. Di qui, l’esigenza di espellere tale istituto dall’ordinamento fiscale, regolandone in maniera certa i relativi aspetti per le annualità precedenti a quella (2016) di introduzione di tale eliminazione.

Tuttavia, non si può ignorare l’opposto orientamento dei Giudici di Legittimità, speso in due pronunce rese in tempi recenti.

## Esenzioni sui redditi e libera circolazione dei lavoratori

*Commento a Corte di Giustizia Europea (Sesta Sezione), Causa C-478/15, Sentenza del 21 settembre 2016.*



di Paolo Soro  
Dottore Commercialista

La Corte di Giustizia europea ha avuto modo di ribadire (C-478/2015) che le esenzioni valide nei singoli Paesi membri devono trovare applicazione anche in Svizzera, in forza dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone, siglato a Lussemburgo, il 21.06.1999, tra la Comunità europea e la Confederazione elvetica.

Una recente controversia portata all'attenzione della Corte UE ha visto opporre, da una parte, i coniugi **Peter e Lilian Radgen** (cittadini tedeschi, fiscalmente residenti in Germania), e, dall'altra, il *Finanzamt Ettlingen* (servizio tributario di Ettlingen, Germania).

Detta Amministrazione Fiscale non ha applicato l'esenzione sui redditi percepiti nell'ambito di un'attività di insegnamento esercitata, in via accessoria, presso un istituto di diritto pubblico con sede in Svizzera; esenzione, viceversa, spettante sulla base dell'ordinamento tributario tedesco per i redditi della stessa tipologia conseguiti in Germania. Il Fisco teutonico, in forza del *worldwide principle* applicato ai residenti per tutti i redditi prodotti nel mondo, ha richiesto l'imposta sul reddito globale maturato sia in patria che in Svizzera, limitandosi a portare in detrazione quanto già versato dai contribuenti in questione all'Erario elvetico, ma senza applicare la citata esenzione.

Va previamente ricordato che l'Accordo sulla libera circolazione dei lavoratori (in vigore dal giugno del 2002), conferisce il diritto di ingresso, di soggiorno e di accesso a un'attività economica dipendente, il diritto di stabilimento quale lavoratore autonomo, e il diritto di rimanere sul territorio, garantendo le stesse condizioni di vita, di occupazione e di lavoro di cui godono i cittadini nazionali; in particolare, in materia di: retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato. Il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia godono degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie.

Come recita l'Accordo: *"I cittadini di una Parte contraente che soggiornano legalmente sul*

---

*territorio di un'altra Parte contraente, non sono oggetto, nell'applicazione di dette disposizioni, ad alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità".*

L'Accordo, infine, riconosce alle persone il diritto di presentare ricorso alle Autorità competenti per quanto riguarda la sua regolare applicazione, e fa salve le previsioni delle convenzioni bilaterali e le disposizioni concernenti la particolare categoria dei lavoratori frontalieri.

Per quanto riguarda l'ordinamento nazionale in questione, il diritto tributario tedesco (*Einkommensteuergesetz* – legge relativa all'imposta sui redditi), vigente per il periodo d'imposta in discussione (2009), come detto, stabilisce che le persone fisiche aventi il loro domicilio o la loro residenza abituale sul territorio nazionale sono ivi soggette alla tassazione per la totalità dei redditi ovunque da loro prodotti. Peraltro, una successiva disposizione, prescrive che le entrate derivanti da attività esercitate in via accessoria, in qualità di titolare di un corso, di formatore, di educatore o di istruttore o da altre attività comparabili, svolte al servizio o per conto di una persona giuridica di diritto pubblico con sede in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato in cui si applica l'Accordo sullo Spazio Economico europeo, sono esenti da imposta fino a concorrenza dell'importo totale annuo di EUR 2.100.

Giova ricordare che lo Spazio economico europeo (SEE) è stato istituito nel 1994 allo scopo di estendere le disposizioni applicate dall'Unione europea al proprio mercato interno, anche ai Paesi dell'Associazione Europea di Libero Scambio (AELS), o, se si preferisce, EFTA – *European Free Trade Association*. La Svizzera, pur non facendo parte del SEE (nel referendum nazionale del dicembre 1992 vinse il "no"), resta un membro dell'EFTA. Inoltre, i circa 120 Trattati bilaterali settoriali che legano il Paese all'UE includono per lo più le stesse disposizioni adottate dagli altri Paesi SEE nei settori della libera circolazione di persone, beni, servizi e capitali. In ogni caso, dal 1° giugno 2016, i cittadini di tutti gli Stati dell'UE-27/AELS, di regola soggiacciono alle medesime condizioni.

Sul fondamento di tali precetti di diritto, i contribuenti hanno prospettato alla Corte di Giustizia UE la seguente questione pregiudiziale:

*"Se le disposizioni dell'Accordo tra la Comunità Europea e i suoi Stati membri, da un parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, debbano essere interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro secondo cui un cittadino, integralmente assoggettato a imposta in questo Stato, vede negarsi la detrazione di un importo esente per un'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria, poiché questa non viene prestata al servizio o per conto di una persona giuridica di diritto pubblico con sede in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato in cui trova applicazione l'Accordo sullo Spazio economico europeo, ma viene prestata al servizio o per conto di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita nel territorio della Confederazione svizzera."*

La Corte analizza prima alcune obiezioni in merito alla ricevibilità della questione pregiudiziale.

L'Erario tedesco, in via preliminare, ha sostenuto che l'interpretazione dell'articolo 11 dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone, relativo alla trattazione dei ricorsi, e quella dell'articolo 15 dell'allegato I di detto accordo, relativo ai lavoratori autonomi, sono inconferenti ai fini dell'esito della controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio.

A tal riguardo, secondo consolidata giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto normativo e fattuale che egli definisce sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. In base a ciò, il rifiuto, da parte della Corte, di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale, è possibile solo laddove:

- ✓ risulti manifestamente che la richiesta interpretazione del diritto dell'Unione non abbia alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto del procedimento principale;
- ✓ il problema sia di natura ipotetica;
- ✓ la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le sono sottoposte.

Nella specie, da una parte, risulta dall'articolo 11 dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone, che tale norma garantisce alle persone che ricadono nell'accordo stesso il diritto di presentare ricorso per quanto riguarda l'applicazione delle disposizioni di detto accordo dinanzi alle Autorità competenti. Orbene, non risulta dal fascicolo sottoposto alla Corte, che tale diritto sia stato negato ai coniugi *Radgen*.

Dall'altra parte, è pacifico che l'attività esercitata dal contribuente in Svizzera fosse un'attività di lavoro dipendente. E, dato che l'articolo 15 dell'allegato I dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone si applica ai lavoratori autonomi, vale a dire alle persone che non esercitano un'attività di lavoro dipendente, il *Radgen* non ricade nella sfera di applicazione di tale articolo.

In questo contesto, appare evidente che l'interpretazione dell'articolo 11 dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone e quella dell'articolo 15 dell'allegato I di tale Accordo sono inconferenti ai fini dell'esito della controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio. Pertanto, la questione pregiudiziale, nella parte in cui verte sull'interpretazione di tali disposizioni, è irricevibile.

In secondo luogo, il Governo tedesco ritiene che il *Radgen* non possa essere qualificato come «*lavoratore dipendente frontaliero*», ai sensi dell'articolo 7 dell'allegato I dell'Accordo sulla

libera circolazione delle persone. Di contro, tale Governo non sostiene che il *Radgen*, per l'esercizio dell'attività dipendente in parola, non abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione. Dato che il giudice del rinvio ha qualificato in modo inequivoco il contribuente quale «*lavoratore dipendente frontaliero*», ai sensi dell'articolo 7 dell'allegato I di detto Accordo, occorre, per la Corte, fondarsi sulla premessa che il *Radgen* possieda tale *status*. In ogni caso, dato che è pacifico che il citato *Radgen* abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione per esercitare un'attività di lavoro dipendente sul territorio di un'altra Parte contraente dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone, vale a dire la Confederazione svizzera, l'interpretazione richiesta delle disposizioni di tale Accordo relative alla parità di trattamento dei lavoratori dipendenti non risulta di natura ipotetica, sicché la questione pregiudiziale, nella parte in cui verte su detta interpretazione, è ricevibile.

Si rammenta che, ai sensi del citato articolo 7, dell'allegato I, dell'Accordo, il lavoratore dipendente frontaliero è un cittadino di una Parte contraente che ha la sua residenza sul territorio di quella stessa Parte contraente e che esercita un'attività retribuita sul territorio dell'altra Parte contraente e, però, ritorna al luogo del proprio domicilio, di norma, ogni giorno, o almeno una volta alla settimana.

Esaurita la trattazione sulla ricevibilità, si passa al merito della vicenda.

Riassumendo, con la sua questione, il giudice del rinvio intende chiarire, in sostanza, se le disposizioni dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone relative alla parità di trattamento dei lavoratori dipendenti vadano interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro, la quale non concede a un cittadino residente integralmente assoggettato all'imposta sui redditi, che abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione per esercitare in via accessoria un'attività dipendente di insegnamento al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in Svizzera, il beneficio dell'esenzione dall'imposta relativa al reddito proveniente da detta attività di lavoro dipendente, mentre la stessa esenzione sarebbe stata concessa se tale attività fosse stata esercitata al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in tale Stato membro, in un altro Stato membro o in un altro Stato al quale si applichi l'accordo SEE.

In materia di vantaggi fiscali, la Corte ha già avuto occasione di dichiarare che il principio della parità di trattamento può essere invocato anche da un lavoratore cittadino di una Parte contraente che abbia esercitato il suo diritto alla libera circolazione nei confronti del suo Stato d'origine. Ed è pacifico che il *Radgen* abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione, esercitando un'attività di lavoro dipendente sul territorio della Confederazione svizzera. Ne consegue che ricade nella sfera di applicazione dell'allegato dell'Accordo e, pertanto, può invocare l'applicazione di tale disposizione normativa nei confronti del suo Stato di provenienza.

Occorre, dunque, verificare se il contribuente abbia subito uno svantaggio fiscale rispetto ad altri cittadini tedeschi residenti in Germania che esercitano un'attività di lavoro dipendente simile alla sua e che, contrariamente a lui, esercitano tale attività al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita sul territorio nazionale, in un altro Stato membro dell'Unione o in un altro Stato al quale si applichi l'accordo SEE.

In proposito, è sufficiente rilevare che la normativa nazionale oggetto del procedimento principale, nel negare, ai contribuenti residenti in Germania che esercitano in via accessoria un'attività d'insegnamento al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in Svizzera, il beneficio dell'esenzione dall'imposta sui redditi relativa alla retribuzione proveniente da tale attività di lavoro dipendente - mentre una tale esenzione sarebbe stata concessa se detta attività fosse stata esercitata al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita sul territorio nazionale, in un altro Stato membro dell'Unione o in un altro Stato al quale si applichi l'accordo SEE - provoca una differenza di trattamento fiscale tra i contribuenti tedeschi residenti in Germania in funzione dell'origine dei loro redditi. Tale differenza di trattamento è tale da dissuadere i contribuenti tedeschi residenti in Germania dall'esercitare il loro diritto alla libera circolazione, svolgendo un'attività di lavoro dipendente di insegnamento sul territorio svizzero e continuando a risiedere nel loro Stato di origine; conseguentemente, costituisce una disparità di trattamento, in contrasto con l'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I, dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone.

Tuttavia, occorre parimenti tener conto, in primo luogo, dell'articolo 21, paragrafo 2, di tale Accordo, che consente l'applicazione di un trattamento differenziato, in materia fiscale, ai contribuenti che non si trovano in una situazione comparabile, in particolare per quanto riguarda il loro luogo di residenza. In secondo luogo, quando i contribuenti si trovino in una situazione comparabile, da costante giurisprudenza della Corte relativa alla libertà di circolazione garantita dal Trattato, si evince che una differenza di trattamento può ancora essere giustificata da motivi imperativi d'interesse generale. In tal caso occorre, inoltre, che tale differenza di trattamento sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per conseguirlo.

Dato che il principio della parità di trattamento costituisce una nozione di diritto dell'Unione, per determinare l'esistenza di un'eventuale disparità di trattamento nel contesto dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone, occorre riferirsi, per analogia, ai principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte. Nella fattispecie, si deve rilevare che non è stato fatto valere che dei contribuenti tedeschi residenti in Germania che esercitano in via accessoria un'attività di lavoro dipendente di insegnamento sul territorio svizzero non si trovino, per quanto riguarda l'imposta sui redditi, in una situazione comparabile a quella dei contribuenti tedeschi residenti in Germania ai quali l'esenzione in questione è stata concessa. La giustificazione di una disparità di trattamento, dunque, può essere attinente solo a motivi

imperativi d'interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, essa – come detto – dev'essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non deve eccedere quanto necessario per raggiungerlo.

A tal riguardo, la Corte ha già avuto modo di affermare (C-281/06; C-816/07), che una siffatta differenza di trattamento non può essere meramente giustificata dalla ragione di interesse generale connessa alla promozione dell'insegnamento, della ricerca e dello sviluppo, dato che tale differenza arreca pregiudizio alla libertà degli insegnanti che svolgono la loro attività in via accessoria, di scegliere il luogo delle loro prestazioni di servizi all'interno dell'Unione, senza che sia stato dimostrato che, per raggiungere l'obiettivo dedotto di promozione dell'insegnamento, risulti necessario riservare il beneficio dell'esenzione fiscale in parola ai soli contribuenti che svolgono un'attività simile in università stabilite nel territorio nazionale.

Una giustificazione fondata su un motivo imperativo d'interesse generale legata alla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale tedesco, in assenza di un legame diretto tributario tra l'esenzione fiscale delle indennità a titolo di rimborso spese versate da università nazionali e una compensazione di tale vantaggio con un determinato prelievo fiscale, è stata parimenti già esclusa dalla Corte.

Infine, si rileva altresì che, da una parte, l'esenzione fiscale prevista dall'ordinamento interno tedesco non è una misura vertente sul contenuto dell'insegnamento o relativa all'organizzazione del sistema di istruzione, bensì una misura tributaria di carattere generale, che concede un vantaggio fiscale nel caso in cui un singolo si dedichi ad attività a favore della collettività. D'altra parte, gli Stati membri devono, in ogni caso, nell'esercizio della competenza e della responsabilità di cui dispongono per organizzare il loro sistema di istruzione, rispettare le disposizioni del Trattato relative alla libertà di circolazione.

Conseguentemente, anche qualora una normativa nazionale costituisse una misura connessa a detta organizzazione, essa resterebbe tuttavia incompatibile con il Trattato, in quanto andrebbe a incidere in maniera illegittima sulla scelta degli insegnanti che svolgono la loro attività in via accessoria relativamente al luogo delle loro prestazioni di servizi.

In forza a tali precetti di carattere generale, tra l'altro, la circostanza che l'attività in argomento sia esercitata a titolo di lavoro autonomo o a titolo di lavoro dipendente, non appare decisiva. Di contro, in entrambi i casi, la normativa tributaria tedesca in oggetto, può senz'altro incidere sulla scelta dei contribuenti residenti che esercitino in via accessoria un'attività di insegnamento per quanto riguarda il luogo di svolgimento di tale attività.

Dette considerazioni sono parimenti conformi all'obiettivo dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone che, come si evince dal suo preambolo, consiste nel realizzare a

---

favore dei cittadini dell'Unione e di quelli della Confederazione svizzera la libera circolazione delle persone sui territori delle Parti contraenti di tale accordo, fondandosi sulle disposizioni applicate nell'Unione.

Ne consegue che una normativa tributaria nazionale, la quale neghi la concessione di un'esenzione ai contribuenti residenti che abbiano fatto uso del loro diritto alla libera circolazione, esercitando in via accessoria un'attività di lavoro dipendente di insegnamento al servizio di una persona giuridica stabilita sul territorio svizzero, in ragione del luogo di svolgimento di tale attività, instaura una disparità di trattamento non giustificato e, pertanto, si pone in contrasto con l'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone.

La Corte di Giustizia UE, dunque, conclude la sua pronuncia affermando il seguente fondamentale principio di carattere generale:

*“Le disposizioni dell’Accordo tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall’altra, sulla libera circolazione delle persone, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999, relative alla parità di trattamento dei lavoratori dipendenti, vanno interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro, il quale non dovesse concedere a un cittadino residente, integralmente assoggettato all’imposta sui redditi, che abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione per esercitare in via accessoria un’attività dipendente di insegnamento al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in Svizzera, il beneficio dell’esenzione dall’imposta relativa al reddito proveniente da detta attività di lavoro dipendente, mentre la stessa esenzione sarebbe stata concessa se tale attività fosse stata svolta al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in tale Stato membro, in un altro Stato membro dell’Unione europea o comunque in uno Stato al quale si applichi l’Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992.”*

Preso atto di tale inevitabile conclusione, resta l'amarezza di dover ancora una volta constatare come, pure nell'ipotesi di controversie di valore assai limitato e di gran lunga inferiore rispetto alle spese della procedura alla fine sopportate, si debba necessariamente arrivare fin innanzi alla Corte UE per vedere statuiti dei principi che, oramai, dovrebbero essere per tutti (e, in special modo, per le giurisdizioni dell'Unione) assolutamente pacifici e consolidati.

## **Cumulo giuridico anche nelle ipotesi di omesso versamento**

*Commento a Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Sentenza N.21570 del 26 ottobre 2016*



di Maurizio Villani e Alessandra Rizzelli

*Avvocati Tributaristi*

Con un'importante sentenza n. 21570 del 26 ottobre 2016, la Corte di Cassazione ha espressamente statuito **l'applicabilità del cumulo giuridico anche nelle ipotesi di omesso versamento.**

In particolare, la vicenda ha ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento da parte di una società contribuente, con la quale l'Agenzia delle Entrate contestava l'omesso versamento delle imposte IVA, Irpeg e Irap, oltre alle ritenute effettuate come sostituto d'imposta per l'anno 2003.

Avverso tale atto impositivo la società proponeva tempestivo ricorso nei confronti sia dell'Agenzia delle Entrate che di Equitalia, ed i giudici di primo e di secondo grado accoglievano le doglianze della contribuente riconoscendo, nel caso di specie, il diritto all'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni, irrogate ai sensi dell'art. 12, comma 1, del D. Lgs. n. 472/97.

Nello specifico la CTR aveva modo di affermare che *"nella fattispecie in oggetto ricorre l'ipotesi di concorso formale eterogeneo, previsto dall'art. 12, comma 1, prima parte, del D. Lgs. 472/97"*, trattandosi di più omissioni relative al pagamento di acconti, cui ha fatto seguito una serie di omessi versamenti dei saldi delle imposte dovute; fattispecie questa considerata compresa nelle previsioni della continuazione, di cui al comma 2 dell'art. 12, data *"la commissione in tempi diversi di più violazioni, che nella loro progressione (prima con gli omessi versamenti degli acconti e poi dei saldi) realizzano l'evasione d'imposta"*.

Contro tale decisione ha, quindi, proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidandolo a due motivi:

- 1) violazione di legge, in particolare dell'art. 12, comma 1, del D. Lgs. n. 472/97, in relazione al cumulo giuridico delle sanzioni in ipotesi di plurime omissioni di versamenti, ritenendo, viceversa, che la fattispecie doveva essere ricondotta alla disciplina di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97;
- 2) violazione di legge, in relazione all'art. 12, comma 2, D. Lgs. n. 472/97, poiché in tema di

illeciti tributari per le violazioni in materia di riscossione delle imposte trova applicazione l'art. 13 del D. Lgs. 471/97.

Ebbene, la Suprema Corte ha ritenuto non meritevoli di accoglimento entrambi i motivi di ricorso, richiamando, innanzitutto, ai fini della decisione, quanto espressamente previsto dagli articoli che l'Agenzia delle Entrate aveva erroneamente ritenuto essere stati violati dai giudici di secondo grado.

*In primis*, l'art. 12 del D. Lgs. n. 472/97, rubricato "Concorso di violazioni e continuazione", che, come noto, al primo comma, espressamente prevede: "È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione"; e, come previsto dal secondo comma, soggiace alla stessa sanzione "chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo".

Al riguardo, la Corte ha precisato che con la riformulazione di tale norma da parte del legislatore è stato confermato ed ampliato il principio del cumulo giuridico delle sanzioni il quale, attualmente, deve essere considerato obbligatorio e non più facoltativo e, seppur nelle ipotesi di violazioni riguardanti più periodi di imposta sono state stabilite regole di maggior rigore, è stato comunque confermato l'obbligo di procedere al cumulo giuridico delle sanzioni.<sup>1</sup>

In secondo luogo, l'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97, rubricato "Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione", stabilisce che "Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato ....".

Una volta richiamati gli articoli sopracitati, i giudici di legittimità hanno sottolineato come la disposizione dell'art. 13 identifica l'entità della sanzione in caso di versamenti periodici in acconto e a saldo, ma non esclude il cumulo delle sanzioni così come disposto dall'art. 12 del D. Lgs. n. 472/97, con conseguente corretta statuizione da parte dei giudici di secondo grado che hanno applicato tale previsione di carattere generale, in attuazione del principio del favor rei, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3, comma 3, 25, comma 2 e 29, comma 1, del d.lgs. n. 472 e 16, comma 10, lett. a), del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471<sup>2</sup>.

Né può essere invocata in materia la disciplina dettata dall'art. 48 del D.P.R. n. 633/72, per le

1 Cass. n. 7163 del 2002.

2 Cass. n. 411 del 14/01/2015.

---

violazioni relative all'IVA, considerato che tale disposizione è stata espressamente abrogata dall'art. 16 del D. Lgs. n. 471/97, in quanto la funzione propria del cumulo giuridico delle sanzioni è quella di attenuare il maggior rigore del cumulo materiale, non consentendo proprio in ragione di tale principio che nell'applicazione concreta della continuazione venga comminata al contribuente una pena eguale o maggiore a quella che sarebbe derivata dalla somma delle singole pene irrogabili per ciascuna delle infrazioni.

Concludendo, la Corte afferma che la nuova nozione di continuazione di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 472/97 costituisce un superamento delle previgenti figure sotto diversi e rilevanti profili:

- ✓ quello dell'**obbligatorietà** (si chiarisce che la concessione del beneficio non è facoltativa per gli uffici);
- ✓ quello dell'**elemento psicologico** (non essendo richiesta una "medesima risoluzione");
- ✓ quello **temporale** (non essendo limitata allo stesso periodo di imposta);
- ✓ quello **oggettivo** (applicandosi alla generalità dei tributi ed anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo).

## Corte di Giustizia Europea (Sesta Sezione), Causa C-478/15, Sentenza del 21 settembre 2016.

(omissis)

*«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Accordo tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone – Parità di trattamento – Imposta sul reddito – Esenzione dei redditi provenienti dall'esercizio di un'attività di insegnamento in via accessoria al servizio ad una persona giuridica di diritto pubblico con sede in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato al quale si applica l'accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 – Normativa di uno Stato membro che esclude da tale esenzione i redditi provenienti da detta attività esercitata al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico con sede in Svizzera»*

### Nella causa C 478/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal **Finanzgericht Baden-Württemberg** (giudice tributario del Baden-Württemberg, Germania), con decisione del 15 luglio 2015, pervenuta in cancelleria l'8 settembre 2015, nel procedimento

**Peter Radgen,**

**Lilian Radgen**

contro

**Finanzamt Ettlingen,**

### LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, C. G. Fernlund (relatore) e E. Regan, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da T. Henze e J. Möller, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da B.-R. Killmann e W. Roels, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni, ha pronunciato la seguente

### Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle perso-

ne, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999 (GU 2002, L 114, pag. 6; in prosieguo: l'«accordo sulla libera circolazione delle persone»).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia che vede opporre, da una parte, il sig. Peter Radgen e sua moglie, la sig.ra Lilian Radgen (in prosieguo, congiuntamente: i «coniugi Radgen»), cittadini tedeschi residenti in Germania, e, dall'altra, il Finanzamt Ettlingen (servizio tributario di Ettlingen, Germania; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») con riguardo al diniego, da parte di detta amministrazione, di tener conto, quali redditi esenti dall'imposta sul reddito per l'esercizio fiscale 2009, dei redditi percepiti dal sig. Radgen nel contesto di un'attività di insegnamento esercitata da quest'ultimo in via accessoria presso un istituto di diritto pubblico con sede in Svizzera.

## Contesto normativo

### *Diritto dell'Unione*

3 La Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, hanno firmato, il 21 giugno 1999, sette accordi, tra i quali figura l'accordo sulla libera circolazione delle persone. Con decisione 2002/309/CE, Euratom del Consiglio e della Commissione, per quanto riguarda l'Accordo sulla Cooperazione Scientifica e Tecnologica, del 4 aprile 2002, relativa alla conclusione di sette accordi con la Confederazione svizzera (GU 2002, L 114, pag. 1), tali accordi sono stati approvati in nome della Comunità e sono entrati in vigore il 1° giugno 2002.

4 Ai sensi del preambolo dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, le parti contraenti sono «decis[e] ad attuare la libera circolazione delle persone tra loro basandosi sulle disposizioni applicate nella Comunità europea».

5 L'articolo 1 dell'accordo recita quanto segue:

«Il presente Accordo a favore dei cittadini degli Stati membri della Comunità europea e della Svizzera si prefigge di:

a) conferire un diritto di ingresso, di soggiorno e di accesso a un'attività economica dipendente, un diritto di stabilimento quale lavoratore autonomo e il diritto di rimanere sul territorio delle parti contraenti;

(...)

d) garantire le stesse condizioni di vita, di occupazione e di lavoro di cui godono i cittadini nazionali».

6 L'articolo 2 di detto accordo, rubricato «Non discriminazione», prevede quanto segue:

«In conformità delle disposizioni degli allegati I, II e III del presente Accordo, i cittadini di una parte contraente che soggiornano legalmente sul territorio di un'altra parte contraente non sono oggetto, nell'applicazione di dette disposizioni, di alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità».

7 L'articolo 4 di detto accordo, rubricato «Diritto di soggiorno e di accesso a un'attività economica», così recita:

«Il diritto di soggiorno e di accesso a un'attività economica è garantito (...) conformemente alle disposizioni dell'allegato I».

8 L'articolo 11, paragrafo 1, dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, intitolato «Trattazione dei ricorsi», riconosce alle persone di cui all'accordo medesimo il diritto di presentare ricorso alle autorità competenti per quanto riguarda l'applicazione delle disposizioni dell'accordo.

9 Secondo l'articolo 15 dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, gli allegati e i protocolli di quest'ultimo ne costituiscono parte integrante.

10 Il paragrafo 2 dell'articolo 16 di detto accordo, intitolato «Riferimento al diritto comunitario», è formulato come segue:

«Nella misura in cui l'applicazione del presente Accordo implica nozioni di diritto comunitario, si terrà conto della giurisprudenza pertinente della Corte di giustizia delle Comunità europee precedente alla data della sua firma. La giurisprudenza della Corte successiva alla firma del presente Accordo verrà comunicata alla Svizzera. Per garantire il corretto funzionamento dell'Accordo, il Comitato misto determina, su richiesta di una delle parti contraenti, le implicazioni di tale giurisprudenza».

11 L'articolo 21 dello stesso accordo, rubricato «Relazione con gli accordi bilaterali in materia di doppia

imposizione», prevede quanto segue:

«1. Le disposizioni del presente Accordo lasciano impregiudicate le disposizioni degli accordi bilaterali tra la Svizzera e gli Stati membri della Comunità europea in materia di doppia imposizione. In particolare, le disposizioni del presente Accordo non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliero secondo gli accordi di doppia imposizione.

2. Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza.

(...)».

12 L'allegato I dell'accordo è dedicato alla libera circolazione delle persone ed il capo II di tale allegato contiene le disposizioni relative ai lavoratori dipendenti.

13 L'articolo 6, paragrafo 1, di detto allegato, rubricato «Disciplina del soggiorno», prevede che «[i]l lavoratore dipendente cittadino di una parte contraente (in appresso denominato lavoratore dipendente) che occupa un impiego di durata uguale o superiore a un anno al servizio di un datore di lavoro dello Stato ospitante riceve una carta di soggiorno della durata di almeno 5 anni a decorrere dalla data del rilascio (...)». Il paragrafo 2 di questo articolo disciplina la questione della carta di soggiorno rilasciata ai lavoratori dipendenti che occupano un impiego per un periodo inferiore ad un anno. Quanto ai paragrafi da 3 a 7 di detto articolo, essi contengono disposizioni procedurali relative al diritto di soggiorno dei lavoratori dipendenti.

14 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, di detto allegato, «[i]l lavoratore dipendente frontaliero è un cittadino di una parte contraente che ha la sua residenza sul territorio di una parte contraente e che esercita un'attività retribuita sul territorio dell'altra parte contraente e ritorna al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno, o almeno una volta alla settimana».

15 L'articolo 9, paragrafi 1 e 2, dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, intitolato «Parità di trattamento», così recita:

«1. Il lavoratore dipendente cittadino di una parte contraente non può ricevere sul territorio dell'altra parte contraente, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello riservato ai lavoratori dipendenti nazionali per quanto riguarda le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

2. Il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia di cui all'articolo 3 del presente allegato godono degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie».

16 Il capo III dell'allegato I di tale accordo, rubricato «Autonomi», contiene disposizioni concernenti i lavoratori autonomi.

#### *Diritto tedesco*

17 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sui redditi, BGBl. 2002 I, pag. 4212), nella sua versione risultante dalla legge tributaria annuale, del 19 dicembre 2008, relativa al periodo d'imposta 2009 (BGBl. 2009 I, pag. 2794; in prosieguo: l'«EStG»), le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la loro residenza abituale sul territorio nazionale sono ivi soggette ad imposta per la totalità dei loro redditi.

18 L'articolo 3, punto 26, dell'EStG prevede che le entrate derivanti da attività esercitate in via accessoria, in qualità di titolare di un corso, di formatore, di educatore o di istruttore o da altre attività comparabili esercitate in via accessoria al servizio o per conto di una persona giuridica di diritto pubblico con sede in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato in cui si applica l'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«accordo SEE»), sono esenti da imposta fino a concorrenza dell'importo totale annuo di EUR 2 100.

#### Procedimento principale e questione pregiudiziale

19 Dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che i coniugi Radgen sono cittadini tedeschi e risiedono in Germania. Essi sono assoggettati congiuntamente all'imposta sui redditi in questo Stato membro. Da detto fascicolo risulta parimenti che il sig. Radgen è integralmente assoggettato all'imposta sui redditi in tale Stato

membro.

20 Nel 2009, il sig. Radgen esercitava un'attività d'insegnamento in via accessoria presso un istituto di diritto pubblico in Svizzera. L'esercizio di questa attività è stato oggetto di un contratto di lavoro tra il sig. Radgen e detto istituto. Per tenere le lezioni, il sig. Radgen viaggiava verso Zurigo, in Svizzera, per poi ritornare in Germania e percepiva, per detta attività, un importo pari a 4 095 franchi svizzeri (CHF) (circa EUR 2 702). Secondo i coniugi Radgen, a tali emolumenti andava applicata l'esenzione prevista dall'articolo 3, punto 26, dell'ESTG.

21 Nel suo avviso di accertamento d'imposta relativo all'esercizio 2009, l'amministrazione tributaria assoggettava questo importo all'imposta sui redditi, dopo aver dedotto dalla somma dovuta per tale imposta quella percepita alla fonte dall'amministrazione tributaria svizzera, pari a EUR 121,44.

22 Avverso il suddetto avviso i coniugi Radgen presentavano reclamo, che l'amministrazione tributaria rigettava in quanto infondato, argomentando che il rifiuto di concedere l'esenzione prevista dall'articolo 3, punto 26, dell'ESTG non costituisce un ostacolo all'accordo sulla libera circolazione delle persone.

23 I coniugi Radgen hanno proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio, il Finanzgericht Baden-Württemberg (giudice tributario del Baden-Württemberg, Germania). Nel qualificare il sig. Radgen come «lavoratore dipendente frontaliero», ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, il giudice del rinvio si chiede se i principi risultanti dalla sentenza del 18 dicembre 2007, Jundt (C 281/06, EU:C:2007:816), possano applicarsi anche nell'ambito di tale accordo.

24 In tale contesto, detto giudice sottolinea che, dal punto di vista del diritto tributario tedesco, rileva poco che l'attività per la quale si chiede l'esenzione sia esercitata in veste di lavoratore indipendente o dipendente. Inoltre, secondo detto giudice anche se la sentenza del 18 dicembre 2007, Jundt (C 281/06, EU:C:2007:816), è successiva alla firma di tale accordo, questa sentenza si limita a precisare la situazione in diritto che già sussisteva precedentemente alla firma dell'accordo medesimo.

25 È in tali circostanze che il Finanzgericht Baden-Württemberg (giudice tributario del Baden-Württemberg) ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, in particolare il preambolo, gli articoli 1, 2, 4, 11, 16 e 21, nonché l'allegato I, articoli 7, 9 e 15, debbano essere interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro secondo cui un cittadino integralmente assoggettato ad imposta in questo Stato vede negarsi la detrazione di un importo esente per un'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria, poiché questa non viene prestata al servizio o per conto di una persona giuridica di diritto pubblico con sede in uno Stato membro dell'Unione o in uno Stato in cui trova applicazione l'accordo SEE, ma viene prestata al servizio o per conto di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita nel territorio della Confederazione svizzera».

## Sulla questione pregiudiziale

### *Sulla ricevibilità*

26 In primo luogo, il governo tedesco e la Commissione europea sostengono che l'interpretazione dell'articolo 11 dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, relativo alla trattazione dei ricorsi, e quella dell'articolo 15 dell'allegato I di detto accordo, relativo ai lavoratori autonomi, sono inconferenti ai fini dell'esito della controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio.

27 A tal riguardo, secondo consolidata giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto normativo e fattuale che egli definisce sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto, da parte della Corte, di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è possibile solo qualora risulti manifestamente che la richiesta interpretazione del diritto dell'Unione non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza del 7 aprile 2016, KA Finanz, C 483/14, EU:C:2016:205, punto 41 e giurisprudenza ivi menzionata).

28 Nella specie, da una parte, risulta dall'articolo 11 dell'accordo sulla libera circolazione delle persone che tale articolo garantisce alle persone che ricadono nell'accordo stesso il diritto di presentare ricorso per quanto riguarda l'applicazione delle disposizioni di detto accordo dinanzi alle autorità competenti. Orbene, non risulta dal fascicolo sottoposto alla Corte che tale diritto sia stato negato ai coniugi Radgen.

29 Dall'altra parte, è pacifico che l'attività esercitata dal sig. Radgen in Svizzera sia un'attività di lavoro dipendente. Dato che l'articolo 15 dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone si applica ai lavoratori autonomi, vale a dire alle persone che non esercitano un'attività di lavoro dipendente, il sig. Radgen non ricade nella sfera di applicazione di tale articolo.

30 In tale contesto, risulta evidente che l'interpretazione dell'articolo 11 dell'accordo sulla libera circolazione delle persone e quella dell'articolo 15 dell'allegato I di tale accordo sono inconferenti ai fini dell'esito della controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio. Pertanto, la questione pregiudiziale, nella parte in cui verte sull'interpretazione di tali disposizioni, è irricevibile.

31 In secondo luogo, il governo tedesco ritiene che il sig. Radgen non possa essere qualificato come «lavoratore dipendente frontaliero», ai sensi dell'articolo 7 dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone. Di contro, tale governo non sostiene che il sig. Radgen, per l'esercizio dell'attività dipendente in parola, non abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione.

32 Come si evince dal punto 27 della presente sentenza, ricade nella responsabilità del giudice nazionale la definizione del contesto normativo e fattuale della controversia dinanzi ad esso pendente. Dato che il giudice del rinvio ha qualificato in modo inequivoco il sig. Radgen come «lavoratore dipendente frontaliero», ai sensi dell'articolo 7 dell'allegato I di detto accordo, occorre, per la Corte, fondarsi sulla premessa che il sig. Radgen possieda tale status.

33 In ogni caso, dato che è pacifico che il sig. Radgen abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione per esercitare un'attività di lavoro dipendente sul territorio di un'altra parte contraente dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, vale a dire la Confederazione svizzera, l'interpretazione richiesta delle disposizioni di tale accordo relative alla parità di trattamento dei lavoratori dipendenti non risulta di natura ipotetica, sicché la questione pregiudiziale, nella parte in cui verte su detta interpretazione, è ricevibile.

34 Infatti, l'accordo sulla libera circolazione delle persone opera una distinzione tra i lavoratori dipendenti frontalieri solo in un articolo, nella specie l'articolo 7 del suo allegato I, e a fini particolari, vale a dire, come si evince da detto articolo 7, letto in combinato disposto con l'articolo 6 dell'allegato medesimo, per stabilire nei loro confronti talune regole più favorevoli in materia di diritto di soggiorno rispetto a quelle fissate per altri lavoratori dipendenti che ricadono nella sfera di applicazione di detto accordo (v., in tal senso, sentenza del 22 dicembre 2008, Stamm e Hauser, C 13/08, EU:C:2008:774, punto 39).

### Nel merito

35 Con la sua questione, il giudice del rinvio intende chiarire, in sostanza, se le disposizioni dell'accordo sulla libera circolazione delle persone relative alla parità di trattamento dei lavoratori dipendenti vadano interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro, come quella oggetto del procedimento principale, che non concede a un cittadino residente integralmente assoggettato all'imposta sui redditi, che abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione per esercitare in via accessoria un'attività dipendente di insegnamento al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in Svizzera, il beneficio dell'esenzione dall'imposta relativa al reddito proveniente da detta attività di lavoro dipendente, mentre la stessa esenzione sarebbe stata concessa se tale attività fosse stata esercitata al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in tale Stato membro, in un altro Stato membro o in un altro Stato al quale si applichi l'accordo SEE.

36 Come risulta dal preambolo, dagli articoli 1 e 16, paragrafo 2, dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, quest'ultimo mira a realizzare, a favore dei cittadini dell'Unione e di quelli della Confederazione svizzera, la libera circolazione delle persone nei territori delle parti contraenti di tale accordo basandosi sulle disposizioni applicate nell'Unione, le cui nozioni devono essere interpretate conformemente alla giurisprudenza della Corte (sentenza del 19 novembre 2015, Bukovansky, C 241/14, EU:C:2015:766, punto 40).

37 In tale contesto, occorre rilevare che tra tali obiettivi è compreso, ai sensi dell'articolo 1, lettere a) e d), di detto accordo, quello di concedere a detti cittadini, inter alia, un diritto di ingresso, di soggiorno, di accesso a un'attività economica dipendente nonché le stesse condizioni di vita, di occupazione e di lavoro di cui godono i cittadini nazionali.

38 In tal senso, l'articolo 4 dell'accordo sulla libera circolazione delle persone garantisce il diritto di accesso a un'attività economica conformemente alle disposizioni di cui all'allegato I di detto accordo, mentre il capitolo II di tale allegato contiene le disposizioni relative alla libera circolazione dei lavoratori dipendenti, e in particolare quelle relative al principio di parità di trattamento.

39 In tale contesto, occorre ricordare che l'articolo 9 dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, intitolato «Parità di trattamento», garantisce l'applicazione del principio di non discriminazione sancito dall'articolo 2 di detto accordo nell'ambito della libera circolazione dei lavoratori (sentenza del 19 novembre 2015, Bukovansky, C 241/14, EU:C:2015:766, punto 47).

40 Detto articolo 9 sancisce, al suo paragrafo 2, una norma specifica, volta a far godere il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie. In materia di vantaggi fiscali, la Corte ha già avuto occasione di dichiarare che il principio della parità di trattamento, previsto in tale disposizione, può essere invocato anche da un lavoratore cittadino di una parte contraente, che abbia esercitato il suo diritto alla libera circolazione nei confronti del suo Stato d'origine (sentenza del 19 novembre 2015, Bukovansky, C 241/14, EU:C:2015:766, punto 36 e giurisprudenza ivi richiamata).

41 Quanto al procedimento principale, come è stato indicato al punto 33 della presente sentenza, è pacifico che il sig. Radgen abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione esercitando un'attività di lavoro dipendente sul territorio della Confederazione svizzera. Ne consegue che ricade nella sfera di applicazione del capitolo II dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone e, pertanto, può invocare l'articolo 9 del capitolo II di detto allegato nei confronti del suo Stato di provenienza.

42 Occorre pertanto verificare se il sig. Radgen abbia subito uno svantaggio fiscale rispetto ad altri cittadini tedeschi residenti in Germania che esercitano un'attività di lavoro dipendente simile alla sua e che, contrariamente a lui, esercitano tale attività al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita sul territorio nazionale, in un altro Stato membro dell'Unione o in un altro Stato al quale si applichi l'accordo SEE.

43 Nella specie, è sufficiente rilevare che la normativa nazionale oggetto del procedimento principale, nel negare ai contribuenti residenti in Germania che esercitano in via accessoria un'attività d'insegnamento al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in Svizzera il beneficio dell'esenzione dall'imposta sui redditi relativa alla retribuzione proveniente da tale attività di lavoro dipendente, mentre una tale esenzione sarebbe stata concessa se detta attività fosse stata esercitata al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita sul territorio nazionale, in un altro Stato membro dell'Unione o in un altro Stato al quale si applichi l'accordo SEE, provoca una differenza di trattamento fiscale tra i contribuenti tedeschi residenti in Germania in funzione dell'origine dei loro redditi.

44 Tale differenza di trattamento è tale da dissuadere i contribuenti tedeschi residenti in Germania dall'esercitare il loro diritto alla libera circolazione svolgendo un'attività di lavoro dipendente di insegnamento sul territorio svizzero continuando a risiedere nel loro Stato di residenza e, pertanto, costituisce una disparità di trattamento, in contrasto con l'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone.

45 Tuttavia, occorre parimenti tener conto, in primo luogo, dell'articolo 21, paragrafo 2, di tale accordo, che consente l'applicazione di un trattamento differenziato, in materia fiscale, ai contribuenti che non si trovano in una situazione comparabile, in particolare per quanto riguarda il loro luogo di residenza.

46 In secondo luogo, quando i contribuenti si trovino in una situazione comparabile, da costante giurisprudenza della Corte relativa alla libertà di circolazione garantita dal Trattato si evince che una differenza di trattamento può ancora essere giustificata da motivi imperativi d'interesse generale. In tal caso occorre, inoltre, che tale differenza di trattamento sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per conseguirlo (v., inter alia, sentenze del 31 marzo 1993, Kraus, C 19/92, EU:C:1993:125, punto 32 e giurisprudenza ivi richiamata, nonché del 16 marzo 2010, Olympique Lyonnais, C 325/08, EU:C:2010:143, punto 38 e giurisprudenza ivi richiamata).

47 Dato che il principio della parità di trattamento costituisce una nozione di diritto dell'Unione (sentenza del 6 ottobre 2011, Graf e Engel, C 506/10, EU:C:2011:643, punto 26), per determinare l'esistenza di una eventuale disparità di trattamento nel contesto dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, occorre, come risulta dal punto 36 della presente sentenza, riferirsi, per analogia, ai principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte considerata al precedente punto della presente sentenza.

48 Nella specie, si deve rilevare che non è stato fatto valere che dei contribuenti tedeschi residenti in Germania che esercitano in via accessoria un'attività di lavoro dipendente di insegnamento sul territorio svizzero non si trovino, per quanto riguarda l'imposta sui redditi, in una situazione comparabile a quella dei contribuenti tedeschi residenti in Germania ai quali l'esenzione in questione è stata concessa.

49 La giustificazione di una disparità di trattamento, dunque, può essere attinente solo a motivi imperativi d'interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, essa dev'essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non deve eccedere quanto necessario per raggiungerlo.

50 A tal riguardo, occorre rilevare che, nella sua sentenza del 18 dicembre 2007, Jundt (C 281/06, EU:C:2007:816), la Corte si è trovata ad esaminare, a proposito di persone fisiche che abbiano fatto uso della loro libertà di circolazione, esercitando in via accessoria un'attività di insegnamento a titolo indipendente presso un'università stabilita in un altro Stato membro, continuando a risiedere nel loro Stato di residenza, se la differenza di trattamento vietata, tra tali persone e quelle che esercitano detta attività sul territorio nazionale, risultante dall'articolo 3, punto 26, dell'ESTG, poteva essere giustificata da motivi imperativi d'interesse generale.

51 La Corte ha statuito, ai punti 63 e 64 della sentenza del 18 dicembre 2007, Jundt (C 281/06, EU:C:2007:816), che una siffatta differenza di trattamento non poteva essere giustificata dalla ragione di interesse generale connessa alla promozione dell'insegnamento, della ricerca e dello sviluppo, dato che tale differenza arreca pregiudizio alla libertà degli insegnanti che svolgono la loro attività in via accessoria di scegliere il luogo delle loro prestazioni di servizi all'interno dell'Unione senza che sia stato dimostrato che, per raggiungere l'obiettivo dedotto di promozione dell'insegnamento, risulti necessario riservare il beneficio dell'esenzione fiscale in parola ai soli contribuenti che svolgono un'attività simile in università stabilite nel territorio nazionale.

52 Una giustificazione fondata su un motivo imperativo d'interesse generale legata alla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale tedesco, in assenza di un legame diretto, dal punto di vista del regime fiscale, tra l'esenzione fiscale delle indennità a titolo di rimborso spese versate da università nazionali ed una compensazione di tale vantaggio con un determinato prelievo fiscale, è stata parimenti esclusa dalla Corte, ai punti da 69 a 71 di questa sentenza.

53 Infine, la Corte ha precisato, ai punti da 83 a 88 di detta sentenza, da una parte, che l'esenzione fiscale prevista dall'articolo 3, punto 26, dell'ESTG, non è una misura vertente sul contenuto dell'insegnamento o relativa all'organizzazione del sistema di istruzione, bensì una misura tributaria di carattere generale, che concede un vantaggio fiscale nel caso in cui un singolo si dedichi ad attività a favore della collettività. D'altra parte, gli Stati membri devono, in ogni caso, nell'esercizio della competenza e della responsabilità di cui dispongono per organizzare il loro sistema di istruzione, rispettare le disposizioni del Trattato relative alla libertà di circolazione. Ne consegue che, anche qualora una normativa nazionale costituisse una misura connessa a detta organizzazione, essa resterebbe tuttavia incompatibile con il Trattato in quanto essa incide sulla scelta degli insegnanti che svolgono la loro attività in via accessoria relativamente al luogo delle loro prestazioni di servizi.

54 Tali considerazioni possono essere trasposte a una situazione come quella oggetto del procedimento principale. Infatti, la circostanza che l'attività in questione sia esercitata a titolo di lavoro autonomo, come nel procedimento sfociato nella sentenza del 18 dicembre 2007, Jundt (C 281/06, EU:C:2007:816), o a titolo di lavoro dipendente, come nel procedimento principale, non è decisiva. Di contro, in entrambi i casi, la normativa tributaria in oggetto, nella specie l'articolo 3, punto 26, dell'ESTG, può incidere sulla scelta dei contribuenti residenti che esercitino in via accessoria un'attività di insegnamento per quanto riguarda il luogo di esercizio di tale attività.

55 Dette considerazioni sono parimenti conformi all'obiettivo dell'accordo sulla libera circolazione delle persone che, come si evince dal suo preambolo, consiste nel realizzare a favore dei cittadini dell'Unione e di quelli della Confederazione svizzera la libera circolazione delle persone sui territori delle parti contraenti di tale accordo, fondandosi sulle disposizioni applicate nell'Unione.

56 Ne consegue che una normativa tributaria nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che nega la concessione di una esenzione ai contribuenti residenti che abbiano fatto uso del loro diritto alla libera circolazione esercitando in via accessoria un'attività di lavoro dipendente di insegnamento al servizio di una persona giuridica stabilita sul territorio svizzero, in ragione del luogo di esercizio di tale attività, instaura una disparità di trattamento non giustificata e, pertanto, si pone in contrasto con l'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone.

57 In tale contesto, occorre rispondere alla questione sollevata affermando che le disposizioni dell'accordo sulla libera circolazione delle persone relative alla parità di trattamento dei lavoratori dipendenti vanno interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro, come quella oggetto del procedimento principale, che non concede a un cittadino residente integralmente assoggettato all'imposta sui redditi, che abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione per esercitare in via accessoria un'attività dipendente di insegnamento al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in Svizzera, il beneficio dell'esenzione dall'imposta relativa al reddito proveniente da detta attività di lavoro dipendente, mentre la stessa esenzione sarebbe stata concessa se tale attività fosse stata esercitata al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in tale Stato membro, in un altro Stato membro dell'Unione o in un altro Stato al quale si applichi l'accordo SEE.

---

58 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

**Le disposizioni dell'accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999, relative alla parità di trattamento dei lavoratori dipendenti vanno interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro, come quella oggetto del procedimento principale, che non concede a un cittadino residente integralmente assoggettato all'imposta sui redditi, che abbia fatto uso del suo diritto alla libera circolazione per esercitare in via accessoria un'attività dipendente di insegnamento al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in Svizzera, il beneficio dell'esenzione dall'imposta relativa al reddito proveniente da detta attività di lavoro dipendente, mentre la stessa esenzione sarebbe stata concessa se tale attività fosse stata esercitata al servizio di una persona giuridica di diritto pubblico stabilita in tale Stato membro, in un altro Stato membro dell'Unione europea o in un altro Stato al quale si applichi l'accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992.**

## Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Sentenza N.21570 del 26 ottobre 2016

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

(omissis)

### Ritenuto in fatto

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR del Veneto (n. 82/06/09, dep. 30.10.2009), relativa a cartella di pagamento notificata a Pomaro srl il 23 gennaio 2007, per omesso versamento delle imposte IVA, Irpeg e Irap, oltre alle ritenute effettuate come sostituto d'imposta per l'anno 2003.

La CTP di Padova, su ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti dell'Agenzia delle entrate e di Equitalia polis spa, aveva riconosciuto il diritto all'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni, irrogate ai sensi dell'art. 12 comma 1 del d.lgs. 472/97, respingendo nel resto il ricorso.

La CTR ha respinto gli appelli interposti da tutte le parti (Pomaro srl; Agenzia delle entrate; Equitalia Polis spa), sui punti di relativa soccombenza, confermando la decisione di primo grado.

In particolare, per quanto ancora rileva, la CTR ha affermato che «nella fattispecie in oggetto ricorre l'ipotesi di concorso formale eterogeneo, previsto dall'art. 12, comma 1 prima parte del d.lgs. 472/97», trattandosi di più omissioni relative al versamento di acconti, cui ha fatto seguito una serie di omessi versamenti dei saldi delle imposte dovute; fattispecie considerata compresa nella previsione della continuazione, di cui al comma 2 dell'art. 12 cit., data «la commissione in tempi diversi di più violazioni, che nella loro progressione (prima con gli omessi versamenti degli acconti e poi dei saldi) realizzano l'evasione d'imposta».

L'intimata non si è costituita.

### Considerato in diritto

1. Col primo motivo del ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione di legge (art. 12, comma 1, d.lgs. 472/97), in relazione al cumulo giuridico delle sanzioni in ipotesi di plurime omissioni di versamenti, ritenendo invece che la fattispecie R.G.N. 3338/10 Agenzia delle entrate c/ Pomaro srl avrebbe dovuto essere ricondotta alla disciplina di cui all'art. 13 del d.lgs. 471/97.

2. Col secondo motivo si deduce violazione di legge (art. 12, comma 2, d.lgs. 472/97), poiché in tema di illeciti tributari per le violazioni in materia di riscossione delle imposte trova applicazione l'art. 13 del d.lgs. 471/97.

3. I due motivi, che possono essere trattati congiuntamente, sono infondati e vanno respinti.

3.1. Occorre premettere che l'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 (come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. e), del d.lgs. n. 203 del 5 giugno 1998, e successivamente modificato dall'art. 2, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 99 del 30 marzo 2000) - ove è definito il concorso di violazione e continuazione nel sistema amministrativo e tributario - prevede, in linea generale, l'applicazione di una sanzione unica e ridotta (c.d. cumulo giuridico) in luogo di quella derivante dalla somma delle sanzioni relative ai singoli illeciti (c.d. cumulo materiale). In particolare la disposizione citata afferma che: "è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi (comma 1, prima parte); e che soggiace alla stessa sanzione "chi, anche

in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo" (comma 2). La norma citata (art. 12, d.lgs n. 472/97), ha riformulato la disciplina generale dell'istituto della continuazione nell'illecito tributario, confermando ed ampliando il principio del cumulo giuridico delle sanzioni, reso obbligatorio e non più facoltativo (come invece disponeva l'art. 8, della precedente legge sulle sanzioni tributarie, n. 4/29), ed ha considerato specificamente l'ipotesi delle violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, stabilendo, per questa particolare fattispecie, regole di maggior rigore, fermo restando, tuttavia, l'obbligo di procedere al cumulo giuridico delle sanzioni (Cass. n. 7163 del 2002).

3.2. L' art. 13 (ritardati o omessi versamenti diretti) del d.lgs. 471 del 1997 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di R.G.N. 3338/10 Agenzia delle entrate c/ Romaro srl imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della L. 23 dicembre 1996, n. 662) statuisce che: «Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato...». Quest'ultima disposizione, erroneamente evocata dalla ricorrente amministrazione, identifica l'entità della sanzione in caso di versamenti periodici in acconto e a saldo, ma non esclude il cumulo delle sanzioni, di cui all'art. 12 d.lgs. 472/97, cit., che la CTR ha correttamente applicato, trattandosi di previsione di carattere generale, in quanto costituisce attuazione del principio del favor rei, introdotto dal combinato disposto degli artt. 3, comma 3, 25, comma 2, e 29, comma 1, del d.lgs. n. 472 e 16, comma 1, lett. a), del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (cfr. Cass. n. 411 del 14/01/2015; ex multis, Cass. nn. 2609 del 2000 e 7163 del 2002 emesse in tema di I.V.A.; n. 3265 del 02/03/2012 in tema di 1C1).

3.3. Nè questa conclusione può essere contrastata invocando la specificità della disciplina dettata dall'art. 48, d.p.r. n. 633/72, per le violazioni relative all'IVA, posto che quest'ultima disposizione è stata espressamente abrogata dall'art. 16, d.lgs. n. 471/97, entrato in vigore contemporaneamente al d.p.r. n. 472/97, giacché la funzione dell'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni, che è quella di attenuare il maggior rigore del cumulo materiale, non consente proprio in ragione di tale principio che nell'applicazione concreta della continuazione venga comminata al contribuente una pena eguale o maggiore a quella che sarebbe derivata dalla somma delle singole pene irrogabili per ciascuna delle infrazioni (v. Cass. n. 7163/2002).

3.4. La nuova nozione di continuazione (recte, progressione) di cui all'art. 12 cit. costituisce in sintesi un superamento delle previgenti figure sotto diversi e rilevanti profili: quello dell'obbligatorietà (si chiarisce che la concessione del beneficio non è facoltativa per gli uffici); quello dell'elemento psicologico (non R.G.N. 3338/10 Agenzia delle entrate c/ Pomaro srl essendo richiesta una "medesima risoluzione"); quello temporale (non essendo limitata allo stesso periodo di imposta); quello oggettivo (applicandosi alla generalità dei tributi ed anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo).

3.5. Quanto all'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui la fattispecie va ricompresa nell'ambito del «concorso formale eterogeneo» (nel quale con unica azione od omissione si violano più disposizioni, relative anche a tributi diversi), se ne rileva la erroneità, trattandosi invece di più violazioni — sia formali che sostanziali - tra loro connesse (integranti progressione) e non già di unico atto. La decisione è tuttavia conforme a diritto, e la sentenza va solo corretta in parte qua, in base al potere attribuito a questa Corte secondo una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 cod. proc. civ., in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonché dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111, secondo comma, Cost. (Cass. n. 23989 del 11/11/2014; n. 28663 del 27/12/2013; n. 8561 del 12/04/2006).

Va pertanto riconosciuta la continuazione nella fattispecie in esame nella quale, pur mancando un cumulo formale, sussistono tuttavia più violazioni fra loro connesse per le quali, in attuazione del principio del favor rei, è stato correttamente applicato il cumulo giuridico delle sanzioni.

4. Conclusivamente il ricorso va rigettato. Nulla sulle spese, non essendosi l'intimata costituita.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso~~,

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 maggio 2016

