

#33 7.2017



approfondimento  
in materia di  
fiscalità e diritto tributario

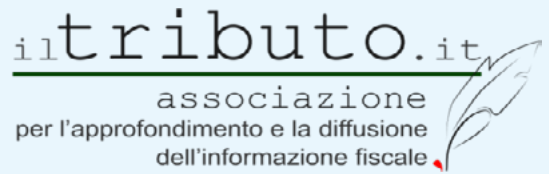
# i tributo

- › La resa alla spesa
- › Il contraddittorio nel processo tributario: discriminante italiana rispetto all'Europa - principi e contrasti giurisprudenziali italiani
- › Il "Reverse charge"
- › Art. 6, co. 8, D.L. 193/2016: rottamazione dei ruoli e versamenti delle rateazioni già in essere
- › Dubai, IVA al via!
- › Autotutela tributaria finita per "svuotamento"?



#33.2017

## Approfondimento online - Anno 3



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. 055.572521  
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 .....

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it) o collegati al ns sito

# 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\*.



**La resa alla spesa**

*di Davide Giacalone*

.....02

## Approfondimento

**Il contraddittorio nel processo tributario: discriminante italiana rispetto all'Europa; principi e contrasti giurisprudenziali italiani**

.....04

*di Raffaele Di Ruberto*

**Il "Reverse charge"**

.....12

*di Maurizio Villani e Federica Attanasi*

**Art. 6, co. 8, D.L. 193/2016: rottamazione dei ruoli e versamenti delle rateazioni già in essere**

.....22

*di Diletta Mazzoni*

**Dubai, IVA al via!**

.....26

*di Paolo Soro*

Giurisprudenza - Commento

Corte Costituzionale

*Autotutela tributaria finita per "svuotamento"?*

....30

(Corte Costituzionale, Sentenza n. 181 del 13 luglio 2017)

*commento di Luca Mariotti*

Giurisprudenza - Fonti



Corte Costituzionale, Sentenza n. 181 del 13 luglio 2017

....39

GBsoftware S.p.A. presenta

**INTEGRATO** 



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

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

Prova **gratuitamente** per 15 giorni INTEGRATO GB  
Scaricalo - [www.softwareintegrato.it](http://www.softwareintegrato.it)

€ **96** a soli  
,00 al mese



## 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

**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

La resa alla spesa  
di Davide Giacalone



Che il commissario al taglio della spesa pubblica proponga di non ridurre il *deficit*, avendo noi un debito che ci strangola, è già curioso. Che si spinga a chiedere la revisione del *Fiscal compact*, di fatto già sospeso, significa che non ha chiara la sua funzione, ma neanche la situazione in cui ci troviamo.

I numeri che ha diffuso, talché i giornali hanno potuto titolare: “*Tagliati 30 miliardi in tre anni*”, dovrebbero indurre alla preoccupazione, piuttosto che alla immotivata soddisfazione. Se si leggono i conti pubblicati dal governo, per il quale il commissario alla *spending review* lavora, si apprende che la spesa pubblica corrente non solo è costantemente aumentata, sia in cifra assoluta che in rapporto al prodotto interno lordo, ma è cresciuta al netto degli interessi sul debito pubblico, quindi senza che la responsabilità possa essere scaricata su quello e sul passato. Anzi, sono proprio gli interessi la posta di spesa su cui si è più risparmiato, grazie, però, non alle scelte del governo italiano, ma a quelle della Banca centrale europea. E se si studia la natura e la dimensione dei tagli effettuati, si scopre che ammontano a 16 miliardi nel bilancio 2015; 10 nel 2016 e 3 nel 2017.

Sicché, riassumendo: a. i tagli effettuati non hanno ridotto la spesa corrente, il che significa che quanto tagliato da una parte veniva poi maggiormente speso da un'altra; b. i tagli sono decrescenti nel tempo, così dimostrandosi che si sono cancellati sprechi abnormi senza incidere con riforme strutturali; c. in realtà si sono tagliati, più che altro, gli investimenti, salvo continuare a dire che si dovrebbero fare per riprendere a crescere in modo accettabile; d. il debito continua a crescere e ci si è rassegnati a questo, anzi si chiede di tenere alto il *deficit* così gonfiandolo, ove non lo si diminuisca mediante vendite, che, però, il governo esclude; e. la spesa pubblica, nel 2016, al netto degli interessi, resta allo stratosferico 42.2% del pil, così dimostrandosi che il costo dello Stato, una volta contabilizzati anche gli interessi sul suo debito, assorbe ben più della metà della ricchezza prodotta.

In queste condizioni affermare che va rivisto il *fiscal compact* significa avvertire tutti gli altri che noi più di questo, ovvero più di niente, non riusciamo a fare. In condizioni normali il

---

governo sarebbe dovuto intervenire per censurare tale tesi suicida, per negare la resa senza resistenza. Ma siamo, da troppo tempo, in condizioni terminali, sicché si lascia che tutto viva nello spazio di una conferenza stampa, fidando che la memora svanisca velocemente. Ma fuori da qui, invece, durerà.

In quanto al *fiscal compact*, quando fu approvato sostenemmo che non era realistico e non si sarebbe potuto rispettarlo. Così è stato. Tanto che è praticamente abbandonato. Perché andare a insolentire i mercati, ricordando che approvammo l'impossibile? Inoltre: nella Costituzione era già previsto un sostanziale pareggio di bilancio, imponendo la copertura delle leggi che s'andavano approvando, ma si votò, con vasta convergenza, senza discussione e senza referendum, da nessuno chiesto, la riforma che impone il pareggio di bilancio. E' irrilevante che noi allora avvertimmo dell'errore, ma è rilevante che al governo pensino di chiedere la revisione degli accordi europei dimenticando di dovere comunque obbedire alla Costituzione italiana. O stanno comunicando in via ufficiale quel che ci era già evidente in via di fatto, ovvero che quelle sono solo parole? Singolare, visto l'oggetto e vista la fonte.

La cosa drammatica è che il solo rigore vissuto dall'Italia s'è visto sul lato fiscale, a spese dei cittadini, mentre le politiche di spesa sono state costantemente espansive. Salvo non innescare alcuna espansione, quindi possono definirsi: spendaccione senza costrutto. Non contenti di questa colpa (la considero una colpa) si fa credere di avere vissuto una lunga stagione di rigore, annunciando che a quella occorre porre fine. Come dire che un gruppo di alcolizzati, già ubriachi, invitano a una allegra bicchierata, in modo da far finire l'orrida astinenza. Che non hanno mai praticato.



## **Il contraddittorio nel processo tributario: discriminante italiana rispetto all'Europa; principi e contrasti giurisprudenziali italiani**

di Raffaele Di Ruberto<sup>1</sup>

*Magistrato*

---

Contraddittorio endoprocedimentale o anticipato in ambito tributario significa che prima dell'emissione di un avviso di accertamento l'Amministrazione finanziaria ed il destinatario della verifica o controllo fiscale, si incontrano, non per un semplice scambio di documentazione, ma affinché il contribuente possa esporre le proprie osservazioni e deduzioni difensive, tali, nello spirito della leale collaborazione Fisco – cittadino, per cui quest'ultimo sia posto nelle condizioni di offrire una rappresentazione più chiara e reale della situazione economico/finanziaria personale o della propria azienda/studio se esercente attività imprenditoriale o

professionale.

L'Amministrazione Finanziaria dovrà attentamente valutare le osservazioni siccome espresse e prodotte dal contribuente, e solo dopo, motivando accuratamente per iscritto le ragioni per cui non ha potuto accogliere in tutto o in parte le argomentazioni difensive del soggetto sottoposto a verifica o controllo fiscale, potrà emettere l'Avviso di accertamento contenente la suddetta motivazione.

Ebbene, riguardo tale importantissima questione, dai rilevanti risvolti non solo giuridico/fiscali ma anche sociali, la giurisprudenza e la normativa europea adottano una impostazione diametralmente opposta da quella della giurisprudenza e legislazione italiana.

---

<sup>1</sup> Raffaele Di Ruberto, VPS CTP Latina e applicato alla CTP di Roma. Relazione per il SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE, Organizzato dal Presidente Mario Cicala e dal Presidente Carlo Maria Grillo con il patrocinio del C.P.G.T. - 11 luglio 2017, CTP di Roma. Ultimo paragrafo, con i commenti alle recenti ordinanze della Corte Costituzionale, redatto per la pubblicazione su iltributo.

## 1. Differenze italiane rispetto ai principi europei

Mentre il diritto dell'Unione Europea considera il contraddittorio anticipato come principio generale e diritto fondamentale, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, stabiliscono che per i tributi non armonizzati (Irpef, Ires, Irap, Imposta di Registro etc.) non sussiste un obbligo generalizzato dell'Amministrazione Finanziaria, pena l'invalidità dell'atto, di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, ma ciò sia prescritto solo nei casi previsti dalla legge. Secondo la succitata sentenza, l'obbligo del contraddittorio anticipato, ricorrerebbe soltanto per alcune tipologie di imposta e di accertamento, quali a mero titolo esemplificativo ma non esaustivo:

- ✓ accertamenti aventi ad oggetto imposte armonizzate quali l'IVA e i dazi doganali;
- ✓ accertamenti basati sugli studi di settore e parametri;
- ✓ accertamenti sintetici di cui all'articolo 38, commi 4 e 5 del D.P.R. n. 600/1973 (Redditometro);
- ✓ accertamenti fondati sulla normativa antielusiva di cui all'art. 10 *bis* della Legge n. 212/2000;
- ✓ accertamenti emessi a seguito di accessi, ispezioni e verifiche nei locali di esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale del contribuente.

Un principio generale che trovi applicazione soltanto per alcune ipotesi, appare in certa misura in contraddizione.

In proposito, la Commissione per la compatibilità delle norme italiane con il diritto dell'Unione Europea dell'AIDC (Associazione Italiana Dottori Commercialisti) sezione di Milano, ha formulato alcune riflessioni.

*In primis*, si chiede se tale visione riduttiva del contraddittorio anticipato da parte delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sia corretta, tenendo conto che la Corte di Giustizia Europea già negli anni '60 aveva ritenuto il contraddittorio anticipato, quale preventivo confronto tra la pubblica amministrazione e il destinatario del provvedimento amministrativo, prima della sua emissione, un principio generale comune agli Stati membri dell'allora CEE, tra cui l'Italia. Come può, allora, un principio generale trovare applicazione soltanto in alcune ipotesi?

Il diritto al contraddittorio anticipato o endoprocedimentale trova specifica affermazione nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che all'art. 41, rubricato Diritto ad una buona amministrazione, recita:

*"1. Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione.*

*2. Tale diritto comprende in particolare:*

*– il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio;*

*– il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale;*

*– l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. (...)"*.

Dal 2009, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ha lo stesso effetto giuridico vincolante dei Trattati. Com'è possibile, pertanto, negare il diritto al contraddittorio preventivo, senza violare gli obblighi assunti mediante i Trattati?

Alla luce di quanto sopra esposto, appare logico e doveroso affermare che sentire anticipatamente il destinatario di un provvedimento am-

ministrativo a lui sfavorevole, rappresenti un atto dovuto affinché non vengano lesi i principi fondamentali del diritto di difesa e del dovere di buon andamento della Pubblica Amministrazione, presenti sia nell'ordinamento dell'Unione Europea sia nell'ordinamento nazionale, per effetto degli articoli 24 e 97 della Costituzione.

## 2. Cassazione Sezioni Unite sentenza 24823/2015

A parere di chi scrive non è condivisibile l'affermazione, da parte delle Sezioni Unite con la citata sentenza, dell'esistenza di una dicotomia tra il regime del contraddittorio preventivo obbligatorio previsto per i tributi armonizzati (Iva, dazi doganali, etc.) e quello facoltativo stabilito per i tributi non armonizzati (Irpef, Ires, Irap, etc.), poiché, in questo modo, si ammette una ingiustificata disparità di trattamento in relazione a differenti tipologie di imposte; non è parimenti condivisibile la previsione di un regime differente per le verifiche ed i controlli "a tavolino" ossia condotti e svolti negli uffici dell'Amministrazione Finanziaria rispetto a quelli effettuati nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali del contribuente.

Altro aspetto di rilevante importanza è che le Sezioni Unite, con la sentenza in esame, sostengono che il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ebbene, le Sezioni Unite, nella convinzione di aver passato in rassegna e quindi esaminato la totalità della normativa vigente in materia, hanno ommesso di citare una disposizione di legge, che malgrado sia datata, è tutt'ora in vigore. Trattasi della Legge

n. 4/1929 rubricata "NORME GENERALI PER LA REPRESSIONE DELLE VIOLAZIONI DELLE LEGGI FINANZIARIE" che all'art. 24 stabilisce che "Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale".

La questione rimessa all'esame delle Sezioni Unite riguardava l'ambito di applicazione dell'art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000, ovvero, se le garanzie di natura procedimentale previste a favore del contribuente nella suddetta disposizione - quali redazione di un verbale di chiusura delle operazioni di verifica con rilascio di copia dello stesso al contribuente, facoltà di quest'ultimo di produrre osservazioni difensive entro il termine di 60 giorni dal rilascio del verbale ed obbligo dell'Ufficio di valutarle, divieto dell'Ufficio precedente di emanare l'eventuale avviso di accertamento prima del decorso dei 60 giorni dal rilascio del verbale, salvo il caso di particolare e motivata urgenza - fossero applicabili esclusivamente agli accertamenti emessi a seguito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali svolte nei locali di esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, o se piuttosto, quali espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio anticipato, debbano trovare spazio anche in caso di accertamenti scaturenti da qualsiasi altro tipo di controllo o verifica fiscale.

In particolare, tra le altre tipologie di controllo fiscale, vanno citate quelle effettuate presso la sede dell'Ufficio accertatore, sulla scorta dei dati, delle informazioni e delle notizie acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da soggetti terzi o dal medesimo contribuente, a seguito della compilazione di questionari o in sede di colloquio.

Se l'art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) secondo la tesi espressa dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 24823/2015, impone il rilascio del processo verbale di constatazione relativamente agli accertamenti derivanti da accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuati nei locali ove l'imprendi-

tore o il professionista svolgono la loro attività, non può assolutamente trascurarsi il disposto dell'art. 24 della Legge n. 4/1929, il quale, nel prevedere che *“Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”* non assegna alcun rilievo al luogo in cui avviene materialmente il controllo o la verifica, essendo quindi indifferente che essi vengano svolti presso lo stabilimento, il negozio, lo studio dei soggetti controllati o presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate (c.d. controlli a tavolino).

Ne deriva, quindi, che tutti i contribuenti, indipendentemente dalle modalità con le quali è stata esercitata l'attività istruttoria, ossia l'attività di controllo/verifica nei loro confronti, hanno diritto a presentare osservazioni e richieste prima della notificazione dell'avviso di accertamento.

Le Sezioni Unite, lamentando con la pronuncia n. 24823/2015, la mancanza nell'attuale ordinamento tributario italiano di specifiche disposizioni normative che prescrivano un generalizzato obbligo di contraddittorio preventivo, ad avviso dello scrivente, hanno commesso una omissione, cioè quella di non aver citato il seppur datato ma tutt'ora in vigore, dettato normativo di cui all'art. 24 della Legge n. 4/1929.

Altro aspetto da sottoporvi, è il seguente: quali conseguenze possono derivare in caso di violazione del contraddittorio preventivo relativamente ad un avviso di accertamento che abbia ad oggetto sia tributi armonizzati (Iva, dazi doganali) che tributi non armonizzati (Irpef, Ires, Irap)?

La Corte di Cassazione si è già espressa al riguardo, sostenendo che l'avviso di accertamento costituisce un *“unicum”* nel senso che non è plausibile una nullità parziale dello stesso. Pertanto, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale o preventivo nel caso di avviso di accertamento riguardante sia tributi armonizzati (Iva) che non armonizzati (Irpef/Ires, Irap), comporterà la nullità dell'intero atto im-

positivo, in base al consolidato principio dell'unitarietà degli atti accertativi.<sup>2</sup>

Portavoce di tutte le contraddizioni e perplessità originate dalle Sezioni Unite con la più volte citata sentenza n. 24823/2015, è stata la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che con l'ordinanza n. 736/01/2015 depositata in data 10 gennaio 2016, ha rimesso alla Corte Costituzionale la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 12, comma 7, Legge n. 212/2000, laddove riconosce il diritto del contribuente di ricevere copia del processo verbale di chiusura verifica fiscale e di presentare entro 60 giorni dal ricevimento dello stesso, eventuali deduzioni difensive, soltanto nel caso in cui gli organi dell'Amministrazione Finanziaria (Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza) abbiano effettuato accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi di esercizio dell'attività del contribuente, e non anche quando, la verifica o il controllo fiscale siano svolti presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate senza la presenza del soggetto interessato, evidenziando quali parametri di illegittimità gli artt. 3,24,53,111,117 della Costituzione.

### 3. CTR Lombardia n. 2 del 3.1.2017

Con la Sentenza n. 2 del 03/01/2017, la Commissione Tributaria Regionale Lombardia - Milano è tornata sulla questione del contraddittorio endoprocedimentale affermando un orientamento contrario a quello da ultimo espresso dalla Corte di Cassazione a Sezione Unite nella sentenza n. 24823/2015.

*“Il principio del necessario contraddittorio endoprocedimentale rileva, infatti, non soltanto nel caso di contestazioni di fattispecie elusive a carico di contribuenti, ma anche nel caso dei*

<sup>2</sup> In tal senso anche la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte con sentenza n. 126/01/2016 e la Commissione Tributaria Regionale della Campania con sentenza n. 7165/32/16.

*cd. accertamenti a tavolino*". Nell'affermare tale principio la CTR ha espressamente preso le distanze da tale sentenza della Cassazione evidenziando che "... *la Commissione non condivide le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione con la Sentenza n. 24823 del 2015 che ha limitato l'operatività del suddetto principio unicamente ai tributi armonizzati escludendone la portata con riguardo agli accertamenti a tavolino...*".

Per argomentare le sue conclusioni la CTR ricorda la sentenza della Corte di Giustizia Europea chiamata *Sopropè* evidenziando come la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva debba essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata abbia, da un lato, lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tenere conto di tutti gli elementi del caso e, dall'altro, il fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, permettendo l'ingresso nel procedimento decisionale di elementi tali da incidere sul contenuto del provvedimento finale. Il rispetto del diritto di difesa implica che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni del soggetto coinvolto.

La CTR cita poi alcune pronunce della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite. Tra queste ultime rileva in particolare la sentenza del 18/09/2014, n. 19667 ove, affrontando la materia delle iscrizioni ipotecarie ai sensi dell'articolo 77, Decreto del Presidente della Repubblica 602/73, i giudici della Cassazione hanno affermato che l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio immanente dell'ordinamento operante anche in difetto di una espressa e specifica disposizione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso. La CTR evidenzia come il caso sottoposto alla Corte di Cassazione relativo alle iscrizioni ipotecarie ai sensi dell'articolo 77, Decreto del Presidente della Repubblica 602/73

sia stato occasione per affermare la portata generalizzata dell'obbligo d'instaurazione del contraddittorio i cui benefici non favoriscono solo il contribuente, ma pure l'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria.

La Sentenza n. 2/2017 in esame richiama altresì la pronuncia della Corte Costituzionale n. 132/2015 che, coerentemente con l'orientamento espresso dalla Cassazione con la Sentenza n. 19667/2014, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 37*bis*, comma 4, Decreto del Presidente della Repubblica 600/73 in riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione poiché la sanzione prevista da tale norma costituisce strumento adeguato ed efficace di garanzia dell'effettività del contraddittorio e di tutela delle ragioni del contribuente che deve essere messo nelle condizioni d'interloquire con l'amministrazione procedente ben prima della concreta adozione dell'avviso di accertamento e ciò a pena la nullità del medesimo.

Va tuttavia evidenziato che la sentenza della Consulta n. 132/2015 si fonda sull'orientamento sposato dalla Cassazione prima della sentenza a Sezioni Unite n. 24823/2015 con la quale si adotta invece una interpretazione più restrittiva dell'obbligo d'instaurare il contraddittorio endoprocedimentale limitandolo alle sole imposte comunitarie. Detta interpretazione maggiormente restrittiva comporta, tuttavia, una discriminazione sia tra le differenti tipologie di accertamento contemplate dall'ordinamento italiano, sia tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, motivo per cui la I sezione della Commissione Tributaria Regionale di Firenze ha sollevato, con l'Ordinanza n. 736/1/16 del 18/01/2016, questione di legittimità costituzionale proprio in relazione all'articolo 12, comma 7 Statuto del contribuente.

La CTR cita poi alcune pronunce della stessa CTR Lombardia con cui è stata riconosciuta la generale operatività dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale nei casi di abuso del diritto e di contraddittorio a tavolino ovvero la

n. 4403/2015 e la n. 5383/2015.

Si richiama altresì la circolare n. 16/E del 28/04/2016 con cui l'Agenda delle entrate ha diramato nuove regole operative che pongono in primo piano l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente, prima di addivenire alla formulazione della pretesa impositiva, tramite l'adozione di atti idonei ad incidere sulla sfera giuridica dei contribuenti con il duplice fine di giungere a decisioni partecipate e ridurre il contenzioso avanti agli organi di giustizia tributaria. La circolare richiamata dalla CTR è peraltro coerente con altra precedente adottata dalla stessa Agenzia delle entrate ovvero la circolare n. 25/E del 06/08/2014 ove si legge che *“un confronto adeguato con il contribuente consente, da un lato, di rendere lo stesso partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l'agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni. Dall'altro lato, permette all'ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'attendibilità dei controlli. (...) E' necessario non solo recuperare risorse immediate dalla lotta all'evasione, ma anche dare risposta alla sempre più diffusa e pressante esigenza di legalità ed equità”*.

La CTR conclude il proprio ragionamento argomentativo sulla base di due dati normativi.

Il primo è quello dell'articolo 10 bis, Statuto dei diritti del contribuente con cui è stata introdotta nell'ordinamento una norma generale in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale con contestuale abrogazione dell'articolo 37 bis, Decreto del Presidente della Repubblica 600/73. La CTR sottolinea come la nuova norma non abbia fatto altro che cristallizzare, in riferimento ad una fattispecie particolare, il principio della tutela endoprocedimentale già immanente nell'ordinamento.

Il secondo dato normativo valorizzato è quello dell'articolo 24, Legge 4/1929 secondo cui le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale.

#### **4. Cass., sez. VI-T, ord. 10 gennaio 2017, n. 380**

Con l'ordinanza n. 380 del 10 gennaio, la sesta sezione della Cassazione ha esordito nel 2017 confermando tuttora aperto – anche tra i componenti di quella Corte di legittimità – il «dibattito» sull'*«esistenza di un generale principio di osservanza del contraddittorio endoprocedimentale»* e, proprio sul presupposto che il contribuente abbia sempre il diritto di essere preavvisato, dichiara nulla un'iscrizione ipotecaria eseguita senza preavviso e inaudita altera parte. La Corte ha ribadito che quest'atto è pregiudizievole per definizione e, come in genere ogni *«atto lesivo della sfera giuridica patrimoniale del destinatario»*, deve essere preceduto da una comunicazione che metta il contribuente in condizione *«di interloquire»* con gli uffici (impositori e/o della riscossione) e *«di far valere preventivamente»* le proprie ragioni per scongiurare *«l'assoggettamento del proprio patrimonio al vincolo»* ipotecario.

Ma il motivo di particolare interesse per questo e analoghi provvedimenti è proprio in questo inesorabile fondamento giuridico, che la Cassazione sottolinea laddove affida ad un *“messaggio subliminale”* la conferma dell'esistenza di un non scritto e *«generale principio di osservanza del contraddittorio endoprocedimentale»*, operante quantomeno per il novero – tutt'altro che definito – degli *«atti lesivi della sfera patrimoniale del destinatario»* contribuente.

A mio avviso con tale ordinanza la S.C. ha espresso una sorta di interpretazione autentica di alcuni suoi precedenti depositati nella stagione *“negazionista”* della giurisprudenza sul

diritto al contraddittorio<sup>3</sup>. Il principio generale, cioè, “esiste” anche in difetto di una espressa previsione normativa e opera a prescindere dalla tipologia di tributo presa in considerazione, se non altro in tutti i casi «*in cui il provvedimento attinga direttamente il contribuente*»<sup>4</sup> e, in questo senso, leda la sua sfera patrimoniale. Forse, tuttora, la Cassazione considera la soluzione prevalente non del tutto soddisfacente, o il risultato ancora in bilico, e nell’attesa che si manifesti la Consulta, respinge ogni tentativo di “normalizzare” pronunce tutt’altro che distoniche, indicando in quella inaugurata nel 2014 a Sezioni Unite<sup>5</sup> una prospettiva tuttora feconda da cui ha inteso trarre l’ispirazione. La Corte, del resto, non è nuova a queste dinamiche, né alla “rilettura” dei suoi precedenti per delimitarne la portata, nella pur comprensibile preoccupazione per l’impatto (sistematico e pratico) del metodo e del principio enucleati. Oltretutto, come riconosce la stessa Cassazione, «*nel settore tributario la più moderna tendenza legislativa è nel senso di accrescere quantitativamente la regola del preventivo contraddittorio amministrativo*»<sup>6</sup>.

La Cassazione ha già creduto di fugare ogni dubbio di ragionevolezza e di equità costituzionale (art. 3, Cost.), considerando il più denso enunciato del contraddittorio endoprocedimentale (art. 12, comma 7) una tassativa previsione necessaria a “controbilanciare” il potere di “intrusioni ispettive” nella sfera più privata e tutelata di ogni cittadino<sup>7</sup>, ma è davvero difficile considerarla una ragione sufficiente per escludere che la fattispecie sia invece esemplificativa di un principio più ampio; tanto più che la Corte stessa riconosce nell’esigenza di «*correggere, adeguare e chiarire gli elementi acquisiti, nell’interesse del contribuente e della stessa Amministrazione*», la ragione più profonda e in-

contenibile di quel diritto e della sua enunciazione statutaria<sup>8</sup>.

## 5. Considerazioni finali, breve e fresco commento alle ordinanze della Corte Costituzionale

Il 5 luglio 2017 si è manifestata negativamente la Corte costituzionale, che, peraltro, in un noto precedente<sup>9</sup> aveva già alluso alla *vis* espansiva del contraddittorio oltre gli ambiti nei quali è stato codificato o riconosciuto, escludendo che la «*mancaza dell’espressa previsione*» possa essere «*d’ostacolo all’applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento*».

Un totale nulla di fatto che continua a lasciare nella assoluta incertezza gli operatori. Ci si può (rispettosamente) chiedere se le continue declaratorie di manifesta inammissibilità siano conseguenza di carenze nelle formulazioni delle Ordinanze di rimessione o, piuttosto, nella voluta scelta del Giudice delle Leggi di usare una “eccessiva attenzione” per trovare motivi di inammissibilità.

Ne consegue che ad oggi l’intera problematica resta irrisolta e, soprattutto, la ingiustificata-differenziazione in tema di diritti del contribuente resta attuale.

Al Giudice delle leggi è stata rimessa la straordinaria opportunità di sopperire alle mancanze di un legislatore distratto e svogliato e di ripristinare condizioni di maggiore equità del nostro sistema tributario, per allinearlo anche agli standard e alle aspettative internazionali. Una riforma importante, un beneficio per tutti da considerarsi “a costo zero”, che al momento – si spera – è rinviata.

Personalmente aderisco all’orientamento delle SS.UU. (n. 19667/2014) che inizialmente sem-

3 Cfr., più di recente, Cass. sez. 6-5, ord. 5 settembre 2016, n. 17612; Cass. sez. 6-5, ord. 19 febbraio 2016, n. 3316.

4 Così, tra le altre, Cass., sez. V, sent. 10805/2016.

5 Sentt. nn. 19667 e 19668.

6 Così, ancora, sent. 10805/2016.

7 Cfr., in specie, sez. VI-T, ord. 5362/2016.

8 Così, ancora, ord. n. 5362/2016 cit.

9 Cfr., sent. 7 luglio 2015, n. 132.

bravano aver risolto la questione, poiché era stato chiaramente affermato il principio secondo cui, per tutte le attività di controllo, è obbligatorio un confronto preventivo pena la nullità dell'atto impositivo - finanche come nel caso della pronuncia per il preavviso di ipoteca. Come aderisco all'orientamento della richiamata sentenza della CTR Lombardia nonché della sentenza CTR Emilia Romagna n. 1932/2017 del 16 giugno 2017.

Ad ogni modo, alla luce di tutto quanto sin qui argomentato, mi sia concesso di esprimere le seguenti considerazioni e riflessioni conclusive:

a) l'art. 24 della Costituzione così come l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, impongono che prima che l'Amministrazione Pubblica (quindi anche quella Finanziaria) emani un atto lesivo nei confronti del cittadino - quale sicuramente è un avviso di accertamento - è necessario che la stessa attivi con il soggetto "indiziato" di aver violato la normativa fiscale, un contraddittorio preventivo e sostanziale<sup>10</sup>;

b) al suddetto profilo di incostituzionalità, ossia violazione del diritto di difesa (art. 24 Costituzione), si affianca (a mio avviso giustamente), secondo la Commissione Tribunale Regionale della Toscana, anche la circostanza che appare irragionevolmente discriminatoria di una previsione legislativa diversa tra verifiche condotte presso i locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente e quelle condotte "a tavolino" presso gli uffici dell'Ente impositore. Ciò rappresenta una palese violazione degli artt. 3 (pari dignità sociale ed eguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge) e 53 (capacità contributiva dei cittadini) della Costituzione;

c) accanto alla ipotesi che altro e diverso Giudice Tributario rimetta nuovamente alla Corte Costituzionale la specifica questione, si auspica comunque un intervento normativo da parte del Legislatore, è consigliabile, nella malaugu-

rata ipotesi in cui l'Amministrazione Finanziaria abbia ommesso il contraddittorio preventivo, che sia exceptio nel ricorso introduttivo di impugnazione dell'Avviso di accertamento - ossia il ricorso presentato alla Commissione Tributaria Provinciale - il suddetto vizio di illegittimità, secondo tutte le argomentazioni sopra svolte. Si ricorda, infatti, che un'eccezione di illegittimità di un avviso di accertamento, non rilevata nel ricorso iniziale alla Commissione Tributaria Provinciale, non può più essere eccepita nei gradi successivi.

Infine, a latere rispetto al ragionamento giuridico, è pur vero che tali contrasti giurisprudenziali disorientano la contribuenza ed il mondo professionale, ad ogni modo essi - non vi è dubbio - rappresentano il fondamento e la garanzia dell'autonomia del singolo giudice.

10 Nello stesso senso l'art. 24 della Legge n. 4/1929.



## II “Reverse charge”

di Maurizio Villani e Federica Attanasi  
Avvocati Tributaristi

*Il reverse charge è un particolare metodo di applicazione dell’IVA che consente di effettuare l’inversione contabile della suddetta imposta sul destinatario della cessione del bene o della prestazione di servizio, anziché sul cedente.*

*L’effetto fondamentale del reverse charge è, dunque, lo spostamento del carico tributario IVA dal venditore all’acquirente, con conseguente pagamento dell’imposta da parte di quest’ultimo: l’onere IVA si sposta, pertanto, dal cedente al cessionario nel caso di cessione di beni e dal prestatore al committente nel caso di prestazioni di servizi.*

*Il reverse charge permette, quindi, di far ricadere gli obblighi IVA sul destinatario della cessione o della prestazione, qualora sia soggetto passivo nel territorio dello Stato. Per applicarlo è necessario, infatti, che entrambe le parti siano soggetti passivi Iva di imposta e che il destinatario del bene risieda nel territorio dello Stato.*

*Ciò posto, l’obiettivo del presente elaborato sarà quello di enucleare tutti i riferimenti normativi, gli aspetti sanzionatori e gli approdi giurisprudenziali che hanno caratterizzato negli ultimi anni il meccanismo della c.d. “inversione contabile”.*

### 1. Disciplina giuridica del c.d. “reverse charge”

Come già rilevato in premessa, il regime del *reverse charge* si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Sta-

to, compresi gli enti pubblici e privati, i consorzi e le associazioni, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole. Il sistema del *reverse charge* si applica anche alle cessioni imponibili di oro da investimento, agli acquisti di gas naturale mediante rete di distribuzione e di energia elettrica.

Ebbene, la norma di riferimento è l'art. 17, commi 5, 6 e 7, D.P.R. n. 633/1972 che testualmente dispone:

*<<5. In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.*

6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

*a) alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.*

*a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8 -bis ) e 8 -ter ) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;*

*a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia,*

*di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;*

*a-quater) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni.*

*b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995;*

*c) alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale; (7) (17)*

*[d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.]*

*d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;*

*d-ter) ai trasferimenti di altre unità che posso-*

no essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; (13)

*d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);*

*[d-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3);]*

*7. Le disposizioni del quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base agli articoli 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo 395 della citata direttiva 2006/112/CE.*

*Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), d - bis), d-ter) e d-quater), del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018.*

*Le pubbliche amministrazioni forniscono in tempo utile, su richiesta dell'amministrazione competente, gli elementi utili ai fini della predisposizione delle richieste delle misure speciali di deroga di cui all'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, anche in applicazione del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, nonché ai fini degli adempimenti informativi da rendere obbligatoriamente nei confronti delle istituzioni europee ai sensi dell'articolo 199 -bis della direttiva 2006/112/CE.>>.*

Ebbene, un'analisi della suddetta norma consente di carpire che con la stessa è stato introdotto il meccanismo dell'inversione contabile, in for-

za del quale gli obblighi relativi al versamento dell'Iva devono essere adempiuti dal soggetto che ha ricevuto la prestazione e non da colui che l'ha eseguita in deroga alla procedura ordinaria di applicazione dell'imposta medesima.

#### **MODALITA' DI EMISSIONE:**

Il venditore emette fattura senza addebitare l'imposta (cioè senza includere l'IVA da aggiungere all'imponibile per determinare il totale della fatturazione, come normalmente invece accade), mentre l'acquirente integra la fattura ricevuta con l'aliquota di riferimento per il tipo di operazione fatturata. Contemporaneamente, procede con la duplice annotazione nel registro acquisti (fatture di acquisto) e nel registro vendite (fatture emesse). Ecco che avviene il rovesciamento dei ruoli, perché chi acquista un bene o servizio diventa automaticamente e obbligatoriamente soggetto passivo dell'imposta.

Pertanto, come inequivocabilmente sancito dalla norma in commento, per osservare gli obblighi contabili invertiti (e quindi per applicare il meccanismo del *reverse charge*), è necessario che:

- ✓ il cedente indichi in fattura l'annotazione «inversione contabile» e la norma in virtù della quale si applica il *reverse charge*;
- ✓ e che il cessionario/acquirente, al momento della ricezione della fattura, la integri obbligatoriamente con l'applicazione dell'aliquota IVA prevista. Non è tutto, in quanto l'acquirente ha l'ulteriore obbligo contabile di annotare la fattura di acquisto in 2 registri IVA: nel registro IVA vendite e, ai fini della detrazione, nel registro IVA acquisti. Per applicare il *reverse charge*, quindi, il cliente effettua la c.d. doppia annotazione ai fini IVA.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Se il cessionario usa il registro dei corrispettivi, può annotare la fattura o la ricevuta in tale registro.

Inoltre, come chiaramente sancito dall'art. 17, co.5 cit., l'annotazione nei registri IVA dev'essere assolta entro un preciso arco temporale, vale a dire, entro *"(...) il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese."*<sup>2</sup>

#### **CASI DI APPLICAZIONE:**

L'art. 17 cit., chiarisce inequivocabilmente che il *reverse charge* è applicabile alle seguenti operazioni:

- ✓ cessioni imponibili di oro da investimento;
- ✓ cessioni di materiale d'oro e cessioni di prodotti semilavorati di purezza pari o superiori a 325 millesimi;
- ✓ prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
- ✓ nel settore edile, è obbligatorio ricorrere all'inversione contabile per servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici;
- ✓ vendite di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
- ✓ alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni;
- ✓ cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori;
- ✓ microprocessori per computer e server;
- ✓ rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi ecc.;
- ✓ trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- ✓ trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- ✓ cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore;
- ✓ cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount ali-

2 <http://www.moneylaundering.it>

mentari<sup>3</sup>;

- ✓ cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

**I SETTORI INTERESSATI SONO**, quindi, quelli:

- DELL'EDILIZIA;
- DEI PRODOTTI ELETTRONICI (ceduti nella fase distributiva che precede il dettaglio);
- DELL'ORO;
- DEI ROTTAMI;
- DEL GAS – ENERGIA (escluso Gpl);
- DEI CONSORZI (subordinati ad autorizzazione UE)

#### **FINALITA':**

Ciò posto, è necessario chiarire che questo meccanismo di inversione contabile dell'IVA è nato come strumento finalizzato alla lotta contro le frodi Iva in modo da impedire che chi effettua la cessione di un bene e chi lo acquista, non versi l'imposta di valore aggiunto o ne chieda il rimborso all'Erario. Invero, attualmente, chi fornisce la merce prima fattura e poi paga al Fisco: con l'inversione contabile, è il venditore al dettaglio (l'acquirente della merce, non il consumatore finale) a pagare direttamente l'imposta sul valore aggiunto allo Stato; si salta, quindi, un passaggio e si evitano "manipolazioni". Infatti, trasferendo il compito dell'assoluzione del pagamento dell'Iva sul destinatario, l'Erario ha una maggiore possibilità di controllo sugli adempimenti. Invero, senza il *reverse charge* il fornitore o venditore avrebbe emesso una fattura con IVA che sarebbe stata versata dall'acquirente al fornitore; quest'ultimo (si spera) l'avrebbe poi versata allo Stato mentre l'acquirente l'avrebbe portata in detrazione.

Applicando il *reverse charge* IVA, invece, entrambe queste operazioni vengono effettuate dall'acquirente. Quest'ultimo addebiterà l'IVA sulla cessione al consumatore finale, il soggetto passivo effettivo dell'imposta. Il *reverse charge* è nato quindi come un meccanismo contabile e fiscale la cui finalità è proprio quella di eliminare l'evasione dell'IVA, evitando che l'acquirente detragga l'IVA anche in mancanza di versamento da parte del fornitore.

Nei rapporti intracomunitari, invece, lo scopo della diffusione di questo sistema è stato quello di evitare la detrazione di Iva applicata da fornitori esteri e incassata, quindi, da Stati esteri: in questo caso, infatti, la gestione delle detrazioni Iva transnazionali richiederebbe una stanza di compensazione comunitaria, che non è stata mai realizzata.

#### **ALTRI RIFERIMENTI NORMATIVI:**

Vi sono anche altri riferimenti normativi relativi al *reverse charge* IVA che di seguito così vengono sintetizzati:

- ✓ la Legge 296/2006 (Legge Finanziaria 2007);
- ✓ la circolare Agenzia delle Entrate numero 59/E del 23 dicembre 2010;
- ✓ la Legge 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) che ha ampliato l'ambito di applicazione del *reverse charge* IVA al settore edilizia;
- ✓ la circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 14/E del 27 marzo 2015 che ha chiarito diversi punti in materia di estensione del *reverse charge* IVA a nuove fattispecie del settore edilizia ed energia;
- ✓ la circolare Agenzia delle Entrate numero 37/E del 22 dicembre 2015 con le domande più frequenti delle associazioni professionali in materia di *reverse charge* IVA nel settore edilizia;

<sup>3</sup> La presente lettera è stata abrogata dall'art. 1, D.Lgs. 11.02.2016, n. 24 con decorrenza dal 03.03.2016.

- ✓ il Decreto Legislativo numero 24/2016 sul *reverse charge* IVA in materia di console da gioco, tablet, Pc e laptop (decreto che ha recepito le direttive europee numero 2013/42/UE e 2013/43/UE).

## 2. Il “reverse charge” e le pronunce della corte di giustizia europea

In merito al particolare istituto giuridico del “reverse charge” la Corte di Giustizia UE, con le due principali sentenze ECOTRADE<sup>4</sup> e IDEXX<sup>5</sup>, ha stabilito i seguenti principi:

1. secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall’IVA di cui sono debitori l’IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell’IVA attuato dalla normativa dell’Unione Europea;
2. il sistema comune dell’IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell’imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all’IVA;
3. per effetto dell’applicazione del regime di autoliquidazione istituito dall’art. 21, paragrafo 1, lett. d), della sesta direttiva (c.d. *reverse charge*), non si verifica alcun versamento dell’IVA tra il venditore e l’acquirente del bene, ove quest’ultimo è debitore, per l’acquisto effettuato, dell’IVA a monte, potendo al tempo stesso, in linea di principio, detrarre la stessa imposta, cosicché nulla è dovuto all’amministrazione finanziaria;
4. il suddetto regime di autoliquidazione (v. n. 3) consente agli Stati membri di stabilire le formalità relative alle modalità di esercizio del diritto a detrazione; tuttavia, tali misure non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono mai rimettere in discussione la neutralità dell’IVA;
5. sempre nell’ambito del suddetto regime di autoliquidazione (v. n. 3) il principio fondamentale di neutralità dell’IVA esige che la detrazione dell’imposta a monte sia sempre accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi;
6. a tal riguardo si deve precisare che:
  - a - i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono soltanto quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l’estensione di tale diritto, quali quelli previsti dall’art. 17 della sesta direttiva;
  - b - per contro, i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità ed il controllo dell’esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell’IVA quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione; tali requisiti sono contenuti negli articoli 18 e 22 della sesta direttiva;
  - c - in particolare, per quanto riguarda soltanto i requisiti sostanziali (v. n. 6, lett. a) è necessario che:
    - gli stessi si riferiscano ad acquisti effettuati da un soggetto passivo IVA;
    - che quest’ultimo sia debitore dell’IVA attinente a tali acquisti;
    - che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili;
    - che i suddetti requisiti siano accertati dall’Agenzia fiscale (onere della prova), che dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza

4 EU:C:2008:267.

5 EU:C-590/13 dell’11 dicembre 2014, peraltro su rinvio della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con ordinanza n. 25035 del 07 novembre 2013.

di detti requisiti sostanziali;

7. Le direttive comunitarie devono sempre essere interpretate nel senso che la mancata osservanza dei requisiti formali del diritto a detrazione IVA non può mai determinare la perdita del diritto medesimo<sup>6</sup>.

In definitiva, il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del *reverse charge* è quello in base al quale **le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente**, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta.

Quindi, nel caso in cui tale soggetto non abbia alcuna limitazione alla detrazione, l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* risulta fiscalmente neutra - senza alcuna debenza di imposta da parte dello stesso soggetto - andandosi a compensare l'IVA a debito con quella a credito.

Il sistema comune dell'IVA, infatti, garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA.<sup>7</sup>

### 3. La giurisprudenza della corte di cassazione

Ai suddetti principi si è uniformata la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con le seguenti sentenze: n. 10819 del 05/05/2010; n. 20486 del 06/09/2013; n. 5072 del 13/03/2015; n. 7576 del 15/04/2015.

In particolare, con la succitata sentenza n. 7576, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria -, riportandosi integralmente ai principi della Corte di Giustizia sul caso IDEXX, sopra esposti, ha chiarito e precisato che:

- ✓ l'Agenzia delle Entrate dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza o meno dei requisiti sostanziali, con la conseguenza che il diritto alla detrazione non può mai essere negato nei casi in cui il contribuente non abbia applicato o non abbia correttamente applicato, la procedura dell'inversione contabile *<<avente normalmente natura formale e non sostanziale>>*.
- ✓ Ciò posto, riceve, in tal modo, convalida eurounitaria quell'orientamento favorevole ai contribuenti già emerso nella giurisprudenza di legittimità<sup>8</sup>, *<<mentre resta superato l'opposto orientamento, in un primo tempo favorevole alla tesi del fisco>>*<sup>9</sup>;
- ✓ il che comporta che l'oggetto della contesa è delimitato in via assoluta proprio dall'atto impugnato<sup>10</sup> e l'Agenzia delle Entrate non può assolutamente addurre altri profili rispetto a quelli che hanno formato la motivazione dell'atto impositivo impugnato;
- ✓ non bisogna mai compromettere la neutralizzazione bilaterale dell'IVA - come peraltro riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 56/E/2009 - nel senso che eventuali inadempienze accertate a carico del contribuente che non hanno generato danni erariali, poiché il risultato fiscale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA, non devono mai far cadere il

<sup>6</sup> Cfr. Avv. Maurizio Villani, Avv. Iolanda Pansardi "Omesso ed irregolare *reverse charge*" in [www.altalex.com](http://www.altalex.com) 05/11/2015.

<sup>7</sup> In tal senso, Corte di Giustizia UE, sentenza TOTh, EU: C: 2012: 549, punto 25 e giurisprudenza ivi citata, nonché FATORIE, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 31, e giurisprudenza ivi citata.

<sup>8</sup> sent. 10819/10; 17588/10; 8038/13; 13332/13; 20486/13.

<sup>9</sup> sent. n. 6925/13; 20771/13 e 24022/13.

<sup>10</sup> Cass. sent. n. 13056/04 e 22567/04-

meccanismo del *reverse charge*.

Da ultimo si segnala anche l'ordinanza della Corte di Cassazione, Sezione TRI civile, 19 maggio 2017, n. 12649, con cui i giudici di legittimità hanno chiarito che *“Nel sistema dell’inversione contabile denominato “reverse charge”, l’obbligo di autofatturazione e le relative registrazioni assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda con l’assunzione del debito avente ad oggetto l’IVA a monte e la successiva detrazione della medesima imposta a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell’Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive; ne consegue che, in tal caso, ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione dell’IVA da parte dell’amministrazione finanziaria, è ammessa anche la prova mediante presunzioni, gravi, precise e concordanti, con conseguente inversione dell’onere probatorio sul contribuente”*.

#### **4. Aspetti sanzionatori. Riforma e circolare dell’agenzia delle entrate n. 16/2017**

Alla luce di quanto rilevato può, dunque, ritenersi che le eventuali omissioni formali, concernenti l’omessa, intempestiva o irregolare applicazione del meccanismo dell’inversione contabile (c.d. *reverse charge*) se non cagionano alcun pregiudizio alle ragioni erariali, si configurano unicamente come semplici violazioni formali.

In ogni caso, nell’applicare le sanzioni bisognerà sempre rispettare il principio della proporzionalità, soprattutto se si tratta di violazioni puramente formali che non hanno causato danno erariale allo Stato, come più volte ribadito dalle succitate sentenze della Corte di Giustizia UE ECOTRADE ed IDEXX, nonché, da ultimo, dalla Corte di Giustizia EQUOLAND, richiamata dalla Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile T – con la sentenza n. 16109 del 29/07/2015.

Ciò posto, è importante rilevare che sono state apportate delle modifiche alla disciplina sanzionatoria. Invero, con il d.lgs 158/2015 (in vigore dal 1 gennaio 2016<sup>11</sup>) sono state ridefinite le regole che disciplinano il sistema sanzionatorio nell’ambito del meccanismo dell’inversione contabile, introducendo una maggiore proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione. Con la circolare n. 16/E, infatti, le Entrate hanno chiarito il trattamento sanzionatorio previsto per ogni tipo di violazione in materia di *reverse charge*, alla luce delle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 158/2015.

Invero, più nel dettaglio:

- ✓ sono stati illustrati i campi d’applicazione della disciplina sanzionatoria dell’inversione contabile;
- ✓ è stato chiarito che secondo un criterio di proporzionalità, ad essere colpite più duramente sono le violazioni commesse con un intento di evasione o di frode oppure che comportano l’occultamento dell’operazione o un debito d’imposta, mentre vengono punite in modo più mite le fattispecie irregolari per le quali l’imposta risulta comunque assolta.

Inoltre, con la circolare *de qua* sono stati sanciti i seguenti principi:

- quando l’operazione rientra nell’inversione contabile, ma per errore il cedente/prestatore ha emesso fattura con addebito di Iva come avviene per un’operazione ordinaria, se l’imposta è stata assolta seppur in modo irregolare - cioè se la fattura è stata registrata dal cedente e l’imposta è confluita nella liquidazione periodica - si applica una sanzione fissa da 250 euro a 10mila euro. In

<sup>11</sup> Tuttavia, per il principio del *favor rei*, le nuove regole trovano applicazione anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, purché non siano stati emessi atti che si sono resi “definitivi” anteriormente al 1° gennaio 2016.

un'ottica di semplificazione, non occorre che il cessionario o committente regolarizzi l'operazione ed è fatto salvo il diritto alla detrazione.

Si applica la sanzione nella stessa misura anche quando l'Iva, anziché essere assolta in via ordinaria, è stata sottoposta a *reverse charge* da parte del cessionario o committente. Anche in questo caso, se l'imposta è stata comunque assolta nonostante l'errore, il diritto di detrazione per il cessionario è salvo e il cedente o prestatore non è obbligato a versare l'Iva. Non deve trattarsi, però, di ipotesi palesemente estranee al regime dell'inversione contabile.

In entrambi i casi la sanzione si applica in via solidale a cedente e cessionario e non scatta per singola fattura errata, ma una sola volta per ogni liquidazione periodica con riferimento a ciascun fornitore.

- Quando il *reverse charge* viene applicato a operazioni che sono esenti, non imponibili, non soggette ad imposta o inesistenti, il debito d'imposta e la relativa detrazione si annullano. In sede di accertamento, infatti, vengono espunti sia il debito, che il credito d'imposta confluiti nella liquidazione periodica. In caso di operazioni inesistenti, però, si applica la sanzione, compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

Seppur le suddette disposizioni siano entrate in vigore dal 1° gennaio 2016, per il principio del *favor rei*, le nuove regole trovano applicazione anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, purché non siano stati emessi atti che si sono resi "definitivi" anteriormente al 1° gennaio 2016.

Sul punto, si segnala la sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile, n. 9505/2017, mediante la quale gli Ermellini hanno chiarito che "*in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, le modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015*

*non operano in maniera generalizzata in "favor rei", rendendo la sanzione irrogata illegale, sicché deve escludersi che la mera deduzione, in sede di legittimità, di uno "ius superveniens" più favorevole, senza altra precisazione con riferimento al caso concreto, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata, non solo in ragione della necessaria specificità dei motivi di ricorso ma, soprattutto, per il principio costituzionale di ragionevole durata del processo".* Ebbene, nella specie, la S.C. ha rigettato la richiesta di rideterminazione delle sanzioni in tema di "*reverse charge*", in assenza di specifica deduzione dell'applicabilità in concreto di una sanzione inferiore rispetto a quella irrogata, sia con riferimento ai margini edittali che alla valutazione della gravità della violazione, in assenza di circostanze tali da far ritenere manifesta la sproporzione tra entità del tributo e sanzione applicata.

## **5. Sentenza della ctp di Lecce, n. 2402/17**

Infine, per mera completezza, si segnala l'interessante sentenza n. 2402/17, della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, depositata in data 7 luglio 2017, che in parziale accoglimento del ricorso proposto dall'avvocato Maurizio Villani, ha annullato un avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate di Lecce per l'anno 2013 limitatamente all'IVA, per un importo totale di oltre € 1.600.000,00 (un milione e seicentomila euro).

In particolare, il Collegio ha annullato l'avviso di accertamento, relativamente al recupero Iva, perché nelle fattispecie non era applicabile lo speciale regime fiscale dell'inversione contabile, in quanto le operazioni di compravendita effettuate dalla società coinvolta riguardavano l'oro industriale avente purezza inferiore a 325 millesimi, come dimostrato dalla società con perizia giurata mai contestata dall'Agenzia delle Entrate di Lecce.

Più specificamente i primi giudici hanno chiarito che poiché l'art. 17, co. 5, D.P.R. n. 633/1972, in deroga alla procedura ordinaria di applicazione dell'Iva, ha introdotto il meccanismo dell'inversione contabile:

*“ (...) versandosi in ipotesi di deroga del regime ordinario, è l'Amministrazione finanziaria a dover fornire la prova della sussistenza dei presupposti per l'applicazione del reverse charge, e soltanto dopo che abbia fornito una prova siffatta, incomberà sul contribuente l'onere della prova contraria, e quindi della sussistenza dei presupposti per l'operatività del regime ordinario, in luogo di quello speciale (...) Orbene, nel caso in esame l'Amministrazione finanziaria non ha minimamente assolto ad un onere siffatto (...).”*

*“(...) A ciò aggiungasi che vi è perizia giurata prodotta dalla ricorrente, dalla quale emerge che la merce indicata nelle fatture in contestazione (...) è costituita da oro avente purezza pari a 307 millesimi, e dunque una purezza inferiore a quella (325 mm) comportante l'applicazione del reverse charge.*

*(...) Pertanto, non solo è mancata la prova del presupposto dell'imposta (...) ma vi è in atti la prova negatrice del presupposto stesso”.*

Ebbene, alla luce di tanto la Commissione ha accolto parzialmente il ricorso e annullato l'avviso di accertamento impugnato, relativamente al recupero dell'Iva detratta dalla ricorrente.



## Art. 6, co. 8, D.L. 193/2016: rottamazione dei ruoli e versamenti delle rateazioni già in essere

di Diletta Mazzone  
Avvocato Tributarista

Con l'approssimarsi dello scadere del mese di luglio, prende avvio la fase di riscossione, per l'Erario, del gettito previsto dalla c.d. "rottamazione" dei ruoli, di cui all'art. 6, D.L. n. 193 del 2016.

Come è noto, difatti, stabilisce il co. 3 di siffatta norma che: *"entro il 15 giugno 2017, l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di cui al comma 2 [i.e., la dichiarazione/richiesta di adesione alla definizione agevolata, n.d.r.] l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse, attenendosi ai seguenti criteri: a) per l'anno 2017, la scadenza delle singole rate è fissata nei mesi di luglio, settembre e novembre (...)"*.

Pertanto, a partire dal mese corrente, il

Fisco inizierà con gli incassi delle somme scaturenti dalla fruizione, da parte dei contribuenti interessati, dell'istituto in rassegna di cui a breve, per l'effetto, potranno iniziare a delinearsi i contorni in termini di reale funzionalità per le casse dello Stato.

Tuttavia, sono molteplici le criticità applicative della "definizione agevolata", che si sono andate manifestando nelle more della procedura (*rectius*, dei vari passaggi della stessa) prodromica al perfezionamento degli effetti della rottamazione dei ruoli già in carico presso l'Agente per la Riscossione.

In particolare, sono numerosi i casi – già attenzionati dalla stampa di settore, forse proprio per la loro rilevanza in termini quantitativi – in cui Equitalia (ora Agenzia delle Entrate – Riscossione) si è determinata per negare l'acces-

so all'istituto a quei contribuenti che, avendo dilazioni già in corso al momento di entrata in vigore della norma, non fossero pienamente in regola con i pagamenti delle stesse.

In tali ipotesi è stata infatti paventata dal Fisco la presunta violazione del co. 8 del citato art. 6 che, come è noto, stabilisce che *“la facoltà di definizione prevista dal comma 1 può essere esercitata anche dai debitori che hanno già pagato parzialmente, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dall'agente della riscossione, le somme dovute relativamente ai carichi indicati al comma 1 e purchè, rispetto ai piani rateali in essere, risultino adempiuti tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016”*.

Le Entrate, in sostanza, interpretano la norma in esame fornendone una lettura giusta la quale la stessa (norma) potrebbe applicarsi, in caso di contribuenti con dilazioni già in essere, solo a coloro che tra di essi abbiano regolarmente assolto tutte le scadenze dei piani di ammortamento di pertinenza.

Pertanto, l'istituto non potrebbe applicarsi a coloro che, ad es., si fossero limitati a versare le rate *“con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016”* dei piani già in essere e questo – ripetesì – in forza della riferibilità normativa alle sole ipotesi di rateazioni integralmente regolari.

L'Ufficio applica quindi l'articolo 31 del D.P.R. n. 602/1973 ai sensi del quale: *“il concessionario non può rifiutare pagamenti parziali di rate scadute e pagamenti in acconto per rate di imposte non ancora scadute. Tuttavia se il contribuente è debitore di rate scadute il pagamento non può essere imputato alle rate non scadute se non per la eventuale eccedenza sull'ammontare delle prime, comprese le indennità di mora, i diritti e le spese maturate a favore del concessionario se non dopo la completa estinzione del debito per le rate scadute e relative indennità di mora. Per i debiti di imposta già scaduti l'imputazione è fatta con preferenza alle imposte o*

*quote d'imposta meno garantite e fra imposte o quote di imposta ugualmente garantite con precedenza a quella più remota (...)”* (sottolineatura aggiunta).

In tale prospettiva, il contribuente che, per beneficiare dell'istituto *de quo*, abbia pagato le rate del trimestre di riferimento (i.e., da ottobre a dicembre 2016), ma presenti altresì precedenti rate impagate, si vedrà precluso l'accesso all'agevolazione. E questo, proprio perché gli Uffici precedenti seguono la “regola” di cui sopra, ovvero quella di imputare i pagamenti eseguiti ad eventuali rate scoperte, afferenti a precedenti scadenze dei piani di dilazione in essere.

Tale modalità operativa presenta però, ad avviso di chi scrive, molteplici criticità.

Si è vista infatti, poco sopra, la dicitura letterale del co. 8 dell'articolo 6 in esame.

Ora, il contenuto di tale disposizione è evidente: la norma si applica a tutti i contribuenti ed è stata predisposta anche per coloro che, al momento della sua entrata in vigore, avessero dilazioni in corso già concesse dall'Agente della Riscossione pagate, anche solo, parzialmente.

Tuttavia, per beneficiare dell'istituto della c.d. “rottamazione” delle cartelle, è stato stabilito come presupposto necessario il rispetto di un'ulteriore ed unica condizione, vale a dire il pagamento delle sole rate la cui scadenza, in base ai piani di dilazione delle suddette, già accordate rateazioni, andasse a cadere dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016.

In altre parole: in base alla norma in commento, il contribuente con in corso delle dilazioni di pagamento nei confronti dell'Agente per la Riscossione, concesse prima del 24 ottobre 2016, dovrebbe, per accedere ai benefici di cui all'art. 6 in parola, pagare le rate di ottobre, novembre e dicembre di tali dilazioni. Senza che a nulla rilevi il contegno tenuto rispetto alle rate precedenti a siffatto arco temporale, posto che la norma medesima nulla prevede a tal riguardo.

Non occorre, quindi, che tutte le scadenze di versamento, anche precedenti all'ottobre 2016, risultino ottemperate. All'opposto, è sufficiente – ma necessario – il saldo delle rate con scadenza, come detto, nel suddetto trimestre dell'anno (2016) di riferimento. Al rispetto di tale requisito, previsto e regolato in maniera più che chiara dall'art. 6, D.L. 193/16, non può certo essere precluso al contribuente l'accesso alla definizione agevolata.

D'altronde, l'interpretazione ora prospettata è in linea su quanto, sull'argomento in rassegna, è stato esternato a più riprese dalla (condivisibile) stampa di settore. Ed ancora essa appare in linea con i documenti afferenti i lavori parlamentari, pubblicamente disponibili, a corredo della disposizione in rassegna.

Se si guarda infatti ai lavori parlamentari preparatori ed, in particolare, alla Relazione Tecnica di accompagnamento del D.L. n. 193/16, sembra desumersi che la funzione e finalità della norma *de qua* sia quella di garantire una rapida, efficace e decisamente agevole definizione dei debiti maturati dai contribuenti, verso gli Uffici finanziari, per uno iato temporale di riferimento coincidente con le annualità 2000-2016, pur a fronte dell'aspettativa di un gettito erariale da apprendere in via piuttosto immediata.

Come si è visto, difatti, per effetto della "rottamazione" dei ruoli è prevista la possibilità per i contribuenti di definire le loro esposizioni fiscali in essere pagando (solo) le imposte, interessi da ritardata iscrizione a ruolo e spese vive di riscossione, ma con lo stralcio della voce di sanzioni ed interessi di mora (fatto ovviamente salvo il *quantum* di tali voci già pagato prima dell'approvazione della norma, ai sensi dell'art. 6 cit., co. 8, lettera B); ciò, a vantaggio di una maggiore, significativa riscossione fiscale da aspettarsi per il biennio 2017-2019 (cfr. Relazione Tecnica cit.).

Ora, se questa è la ratio della norma, davvero diviene desumibile l'inesattezza della prassi ad ora seguita dagli Uffici, in assoluto contrasto

con la peculiarità della disposizione predetta – peraltro di natura e contenuto evidentemente straordinario.

Se il fine della disposizione è quello di agevolare i contribuenti, consentendo loro di definire la propria posizione debitoria, pur a fronte di un gettito erariale immediatamente riscuotibile, è chiaro che un'impostazione come quella sposata dal Fisco vanificherebbe la portata attrattiva dell'istituto. E questo è ciò che, di certo, non corrisponde alla volontà del Legislatore.

Se, difatti, per accedere alla c.d. "rottamazione", il contribuente dovesse sanare tutte la propria pregressa posizione debitoria, magari in un momento di propria contingente crisi finanziaria, che ragione avrebbe di accedere all'istituto? La risposta è ovvia: nessuna. Così come è ovvio che tale impostazione non sia in alcun modo condivisibile, proprio perché contraria allo spirito normativo.

La circostanza dell'inserimento nell'art. 6 in esame del suo co. 8, e della prescrizione ivi rinvenibile ai sensi della quale "la facoltà di definizione prevista dal comma 1 può essere esercitata anche dai debitori che hanno già pagato parzialmente, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dall'agente della riscossione, le somme dovute relativamente ai carichi indicati al comma 1 e purchè, rispetto ai piani rateali in essere, risultino adempiuti tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016", rappresenta in realtà uno strumento per cercare di attribuire una maggiore equità all'istituto. Sembrerebbe infatti che, con siffatta prescrizione, il Legislatore abbia voluto contrastare comportamenti strumentali di chi – probabilmente avendo precedentemente appreso del varo della normativa in esame – avesse arbitrariamente sospeso l'assolvimento delle rateazioni proprio prima dell'adozione della norma, ma senza che ciò investa in alcun modo i comportamenti pregressi dei contribuenti, e nello specifico quanto da essi eseguito con le scadenze, magari anche molto risalenti, delle rate precedenti alla

---

finestra temporale di riferimento e, con essa, all'approvazione della disposizione *de qua*.

In definitiva, il contribuente che: (i) richieda l'agevolazione della rottamazione per una cartella oggetto di un piano di rateazione in essere alla data del 24 ottobre 2016 e, al contempo, (ii) provveda al pagamento di tutte le rate in scadenza fra il 1° ottobre ed il 31 dicembre 2016, dovrà vedersi concessa l'agevolazione della rottamazione dei carichi a ruolo e ciò proprio perché è la norma stessa che prevede espressamente tale facoltà per chi abbia rispettato la condizione del pagamento delle rate di ottobre, novembre e dicembre 2016.

Una diversa interpretazione non sembra condivisibile posto che, diversamente opinando, si violerebbero numerosi principi – an-

che di matrice civilistica ma, comunque – alla base dell'ordinamento fiscale: come ad esempio quelli ricavabili dall'art. 12 delle preleggi al codice civile, che impongono agli interpreti di attenersi al dato letterale della norma quando, come nella specie, i contenuti ne risultino del tutto chiari; o ancora quelli della tutela dell'affidamento del contribuente che, a fronte di una norma di chiarissima portata, se ne vede preclusa la fruizione, peraltro sulla base di una (errata) interpretazione che solo ad oggi viene alla luce, ma di cui mai si era detto in pronunciamenti di prassi amministrativa che pur avrebbero potuto essere contestuali al varo della norma e latori di una pur doverosa chiarificazione del suo contenuto.



## Dubai, IVA al via!

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

*Il Ministero delle Finanze degli EAU pubblica le FAQ, confermando per il prossimo 1° gennaio il Via! alla nuova normativa emiratina in materia d'IVA.*

*Continua la campagna informativa del Governo degli Emirati Arabi Uniti in vista dell'introduzione dell'IVA, prevista per il 1° gennaio 2018: il portale istituzionale del Ministero delle Finanze emiratino, al riguardo, ha pubblicato le risposte ai primi quesiti.*

*Prendendo spunto da quanto presente sul sito, di seguito facciamo un rapido riassunto dell'attuale situazione fiscale, che – come detto – per quanto concerne l'IVA, dobbiamo considerare come una sorta di “work in progress”.*

E' noto che, negli EAU, al momento, ancora non esiste l'IVA. Occorre, peraltro, rappresentare che, sotto la spinta della forte diminuzione degli introiti originati dal calo del prezzo del petrolio, il Governo sta limando gli ultimi dettagli circa la normativa di riferimento. Resta, quindi, assolutamente confermato che, a decorrere dal 1° gennaio 2018, gli EAU adotteranno un'aliquota IVA pari al 5% su tutti i beni e servizi, esclusi gli alimenti di prima necessità, nonché i settori dell'istruzione, della sanità, dei servizi sociali, delle energie rinnovabili e della tecnologia.

Il problema principale resta quello legato al sistema di infrastrutture governative e amministrative, indispensabile per gestire l'imposta, che occorre creare dal nulla, non essendo fino a oggi stato mai previsto detto particolare tributo.

Riguardo all'introduzione dell'IVA, pare allora doveroso dar conto delle ultime novità evidenziate nelle “F.A.Q.” recentemente pubblicate (e oggetto di continui aggiornamenti) nel sito istituzionale del Ministero delle Finanze emiratino.

In detto portale il Governo fornisce infatti alcune importanti precisazioni, seppure determinati aspetti di carattere essenzialmente pratico-operativo debbano ancora essere concretamente ufficializzati.

Innanzitutto, si premette che l'introduzione dell'IVA non riguarderà solo gli EAU, ma in generale i Paesi del GCC (*Gulf Cooperation Council*), l'organizzazione internazionale regionale che riunisce sei Stati del Golfo Persico: Emirati Arabi Uniti, Arabia Saudita, Qatar, Oman, Bahrein e Kuwait; nazioni presso le quali, dunque, a decorrere dal 2018/2019 (taluni di questi governi hanno optato per posticipare l'imposta al 1° gennaio 2019), le imprese saranno responsabili di documentare attentamente i loro redditi e i correlativi costi aziendali, nonché in particolare l'IVA versata su ogni transazione.

Il primo elemento da evidenziare concerne la circostanza che non tutte le imprese dovranno registrarsi ai fini IVA.

In effetti, solo le imprese che soddisfano un requisito minimo di fatturato annuo - attualmente si parla di circa 100.000,00 USD, ma detto parametro deve essere ancora reso ufficiale e teoricamente non si può escludere che possa essere rivisto, anche se parrebbe poco probabile - saranno soggette alla normativa IVA. Inoltre, le imprese potrebbero non avere bisogno di registrarsi, se la loro attività consistesse nella fornitura soltanto di beni e servizi che non sono soggetti a IVA.

Peraltro, precisa il Ministero nel sito, anche le società che reputano di non essere assoggettate alla normativa IVA, dovranno in ogni caso tenere la loro documentazione contabile e finanziaria in ordine, di modo tale da dare la possibilità al Governo di accertare concretamente dette eventuali condizioni di esonero.

Per il resto, l'IVA funzionerà nell'identica maniera in cui già opera nelle restanti giurisdizioni del mondo.

Resta il fatto che l'entrata in vigore dell'IVA

rappresenta un cambiamento epocale per le aziende locali: sia in termini di organizzazione, che di risorse umane; dunque, un notevole incremento dei costi di gestione interna.

In particolare, ogni azienda dovrà:

- ✓ determinare quali aree saranno interessate dall'introduzione dell'IVA
- ✓ elaborare moduli, modelli e documenti, adeguandoli alle nuove norme
- ✓ rivedere completamente il proprio sistema informatico, assicurandosi che quest'ultimo faciliti le operazioni quotidiane
- ✓ aggiornare la contabilità e modificare di conseguenza i libri contabili
- ✓ assicurarsi che le fatture in entrata e in uscita siano predisposte secondo una struttura anche grafica che risulti compatibile con le nuove normative
- ✓ formare adeguatamente il proprio personale affinché tutti comprendano i cambiamenti e le nuove responsabilità, nonché preparare un manuale operativo che regoli questi aspetti all'interno dell'azienda
- ✓ adeguare, infine, i contratti alla normativa, rivedendo tutte le eventuali clausole fiscali già in essere.

Il Ministero tiene a sottolineare come le imprese interessate, utilizzando la nuova specifica procedura telematica denominata "*eServices*", potranno registrarsi ai fini IVA già a partire dall'ultimo trimestre del corrente anno 2017. Dopo di che, le imprese registrate dovranno presentare regolarmente i rendiconti IVA con una cadenza che, al momento, viene ipotizzata di tipo trimestrale per la quasi totalità delle società. Tramite sempre la citata procedura "*eServices*", i rendiconti potranno, poi, essere presentati online.

Successivamente, il Ministero provvederà a comunicare le specifiche richieste per la tenuta dei documenti contabili, nonché l'obbligatorio periodo di tempo in cui dovranno essere conservati.

Infine, sempre nelle F.A.Q., il Ministero si premura di precisare che, come necessariamente doveroso, gli EAU stanno verificando anche altre opzioni fiscali; tuttavia, si tratta ancora di una fase di mera analisi ed è improbabile che dette ulteriori opzioni saranno introdotte a breve. La nota governativa precisa che *"In ogni caso, gli EAU non stanno attualmente prendendo in considerazione alcun tipo di imposta sul reddito personale"*.

E per quanto riguarda la CIT (*Corporate Income Tax*), ossia l'imposta diretta di maggior interesse? Quali possibili scenari si possono delineare nel futuro prossimo?

In merito, al momento nulla è stato detto dal portavoce del Ministero: né per confermare e né per smentire.

Senza voler fare della "dietrologia", peraltro, alcune non richieste affermazioni, è indubbio che diano un minimo da pensare.

Volendosi esclusivamente limitare a rappresentare i dati esistenti, occorre infatti notare come, per quanto gli EAU continuino a essere uno dei più floridi e particolarmente attivi mercati internazionali, il Paese deve fare i conti con delle entrate notevolmente inferiori rispetto a quelle di un paio di anni fa: principalmente, a causa della nota diminuzione del prezzo del petrolio; seppure il *deficit* in proposito è risultato ultimamente inferiore rispetto a quello precedente, sulla base dei dati dell'ultimo trimestre (ma sempre di disavanzo si tratta). Viceversa, il volume complessivo della spesa pubblica continua a crescere in misura rilevante, senza contare gli investimenti particolarmente importanti che devono ancora essere messi in campo in vista dell'EXPO 2020.

Il Paese conta di introitare il fabbisogno a breve

necessario con l'introduzione dell'IVA; ma non fa mistero di riporre molto affidamento anche nei vantaggi economici che dovrebbero arrecare, nel medio periodo, le innovazioni legate alla *"green economy"* e, in particolare, al comparto delle ESCO (tuttora nella fase di controllo dei requisiti previsti).

Cionondimeno, giova ricordare che, da un punto di vista prettamente fiscale, perlomeno con espresso riferimento alle LLC (*Limited Liability Company*), sulla base della legislazione, ogni organizzazione che conduce un commercio o un'attività (incluse prestazioni di servizi), all'interno dell'Emirato di Dubai, dovrebbe essere teoricamente soggetta al versamento delle imposte sul reddito. Peraltro, al momento, il governo di Dubai – come noto – ha ratificato solo le imposte sul reddito delle filiali di banche estere, hotel e delle società operanti nei settori petrolchimico e del gas: unici comparti, infatti, per i quali gli EAU non sono considerati un Paese *black list* -restano, invece, regime fiscale privilegiato, integralmente soggetto alle regole CFC, per tutte le altre attività.

A rigore di norma, peraltro, è doveroso far presente come i decreti legislativi indichino che, se le imposte sul reddito dovessero entrare in vigore, il governo potrebbe teoricamente avere la facoltà di applicarle anche retroattivamente - seppure, quanto meno tale eventualità è stata ripetutamente scongiurata dagli esponenti del Dipartimento delle Finanze.

Ricordiamo, infine, che gli EAU stanno uniformandosi alle raccomandazioni OCSE in tema di Modelli Convenzionali Multilaterali e applicheranno il nuovo *Common Reporting Standard* su base spontanea e automatica già dal 2018, retrodatando le informazioni perlomeno a tutto il 2016.

Insomma, benché al momento nulla faccia presagire una prossima modifica sostanziale dell'attuale complessivo regime fiscale di particolare favore esistente - a parte, ovviamente, la citata introduzione dell'IVA - pare doveroso tenere bene in considerazione il quadro gene-

rale della situazione.

Tornando alle implicazioni direttamente connesse con l'avvento dell'IVA, possiamo osservare come, per gli operatori non residenti che operano "estero su estero" - attività di *trading* svolta tramite un soggetto giuridico locale, ma senza transito delle merci *in loco* - la normativa non dovrebbe avere rilevanti impatti se non dal punto di vista documentale, essendo l'imposta legata alla materiale entrata/uscita del bene nel/dal territorio emiratino.

Per contro, localmente, è ovvio che la situazione muterà sostanzialmente e il costo della vita aumenterà.

Altrettanto importanti saranno le modifiche di carattere contabile.

Con riguardo a tale ultimo aspetto – si ricorda – che le filiali di entità estere, attualmente, hanno ancora solo l'obbligo di inoltrare il bilancio (certificato da un *Local Agent*, dotato di licenza contabile), al Ministero dell'Economia, nel periodo antecedente il rinnovo della loro *Business Licence*. Il Ministero dell'Economia rilascerà, a sua volta, una lettera con l'autorizzazione a procedere indirizzata al *Department of Economic Development*.

In generale, negli EAU vige un regime di mercato libero e, come anche recentemente ribadito dalla Legge 2/2015, non esiste alcun obbligo di pubblicare i bilanci - neanche una visura came-

rale consente di conoscere la situazione finanziaria ed economica di una qualsiasi azienda. Detta disposizione normativa ha introdotto determinati obblighi sulla tenuta della contabilità rispetto alla situazione previgente: gli standard internazionali (IAS-IFRS), infatti, dovranno essere rispettati, e le aziende dovranno fornire una visione chiara e precisa dei loro profitti e delle loro perdite. E' prevista, in particolare, una multa fino a 100.000 AED (circa 25.000 Euro) per le società che non tengono dei registri contabili appropriati.

Orbene, è evidente che questi alquanto semplificati obblighi contabili vedranno comunque un immediato incremento degli odierni adempimenti previsti in conseguenza dell'introduzione dell'IVA, aspetto sul quale, a oggi, le società locali paiono ben lungi dall'essere effettivamente pronte, in particolar modo con riguardo alle competenze professionali interne di cui sono, nella stragrande maggioranza, ancora di fatto prive. *Ergo*, è assai facile prevedere che vi sarà un aumento degli investimenti in termini di risorse umane, con un contestuale notevole ampliamento della domanda di mano d'opera qualificata (oggi giorno, molto carente), e un fiorire di nuove società specializzate nella consulenza (anche contabile), atteso che quelle ora operanti in tale area di servizi sono davvero poche e dovranno comunque anch'esse riqualificare professionalmente la propria forza lavoro.

## Autotutela tributaria finita per “svuotamento”?

Commento a Corte Costituzionale, Sentenza n. 181 del 13 luglio 2017



di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Pensiamoci bene. Chi ha quotidianamente a che fare con gli uffici dell'amministrazione finanziaria (*rectius*, delle “agenzie” fiscali che svolgono tale funzione) ha ormai da tempo la sensazione di rapportarsi con soggetti che hanno dei budget, delle procedure interne piuttosto rigide, dei controlli orientati alla produzione e dei ben definiti obiettivi finanziari. Soggetti che difficilmente sono propensi a riconoscere i propri errori quando tali errori determinano comunque risultati economici positivi per loro e che sarebbero ridotti o annullati in caso di revisione.

Quasi trent'anni di dibattito in dottrina, di norme finalmente ad hoc (anche se non oltremodo coercitive) di principi di correttezza fisco-contribuente, di ugualmente “spuntati” organi di controllo, di storiche circolari di alcune DRE, di elaborazioni giurisprudenziali, alla fine hanno cercato di rispondere a una domanda: si può pretendere che un atto tributario illegittimo e/o infondato debba essere rivisto?

Bene. La sentenza della Corte Costituzionale n. 181 depositata il 13 luglio scorso ci dice che questa pretesa non è giuridicamente tutelabile.

La contestazione di un atto tributario va fatta in giudizio. Se un termine è sfumato, una eccezione è stata omessa, una notifica non è stata recepita, se comunque si è determinata una preclusione per la revisione giudiziale dell'atto, gli effetti di esso non sono rivedibili in autotutela. O, meglio, lo sono solo facoltativamente per l'amministrazione, non potendosi configurare un dovere di riforma dell'atto stesso, anche nei casi in cui una pronuncia sul merito passata in giudicato non vi sia stata. L'autotutela tributaria è solo una facoltà e non

un obbligo, dunque, con buona pace di tutto quello che in questi ultimi trent'anni si è detto e si è scritto.

### **1. Le questioni poste nell'ordinanza di rinvio**

La Corte Costituzionale viene chiamata a decidere in relazione ad una ordinanza della Commissione tributaria provinciale di del 1° luglio 2016, iscritta al n. 240 del registro ordinanze 2016 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 48, prima serie speciale, dell'anno 2016.

Nell'ordinanza i riferimenti sono molteplici, sia ad articoli della Carta Costituzionale con cui si prospetta il potenziale contrasto, sia a precedenti giurisprudenziali e a principi dell'ordinamento. Molteplici sono del resto le norme che negli anni hanno cercato di introdurre l'istituto della revisione degli atti impositivi, utilizzando l'autotutela di derivazione amministrativa. Senza mai trovare una "quadra" efficace coi principi dell'ordinamento giuridico tributario. Che sono differenti da quelli del diritto amministrativo. Alla fine le censure dei Giudici di Chieti si posano sull'articolo 2-*quater* [rubricato «Autotutela»], comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, per contrasto con gli articoli 53, 23, 3, 24, 113 e 97 della Costituzione, nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità - da parte di questi - del silenzio tacito su tale istanza.

La concreta vicenda trae origine da un ricorso avverso il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di autotutela di un professionista avente ad oggetto il riesame degli avvisi di accertamento non tempestivamente impugnati in sede giudiziale, avvisi con i quali si era operato un considerevole recupero di materia imponibile su un professionista.

In autotutela il contribuente riteneva di aver dato conto, in maniera incontrovertibile, del fatto che le incongruenze reddituali accertate dall'Amministrazione finanziaria fossero dovute a movimentazioni finanziarie di natura personale e familiare (cospicui versamenti della madre sul suo conto corrente), non aventi - come tali - alcuna attinenza con l'attività professionale.

Si contestava allora la legittimità del diniego di autotutela dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza proposta dal ricorrente. Seppur l'istituto dell'autotutela non ricomprenda la figura del silenzio-rifiuto, la giurisprudenza in tema ha infatti statuito che le controversie relative agli atti di esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria sono devolute alla cognizione del Giudice tributario, e quindi delle commissioni tributarie, le quali possono pronunciarsi solo - per ragioni di rilevante interesse generale - sulla legittimità del rifiuto espresso o del silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza volta a sollecitar-

lo, ma non sulla infondatezza della pretesa tributaria. Secondo il contribuente nel caso di specie sussistevano le ragioni di rilevante interesse generale che possono giustificare il ricorso giurisdizionale contro il diniego di autotutela dell'Amministrazione finanziaria; il contribuente, infatti, di fronte all'esercizio del potere impositivo ha il del diritto soggettivo ad una tassazione in base alla sua capacità contributiva. Altre ragioni risiederebbero nell'interesse legittimo al corretto esercizio dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio di legalità. Pertanto, poiché nella vicenda in esame erano diventati definitivi i provvedimenti impositivi, non potendo più adirsi gli organi della giustizia tributaria, il contribuente, illegittimamente danneggiato dal comportamento dell'Amministrazione finanziaria, ha potuto tutelarsi soltanto ricorrendo all'istanza di autotutela.

Ne consegue, sempre secondo il ricorrente, che l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad esercitare il potere di autotutela in caso di espressa richiesta del privato, in quanto quest'ultimo è titolare dell'interesse legittimo al corretto esercizio dei poteri impositivi che risulterebbe violato in caso di un'imposizione fiscale iniqua e scorretta. Ciò conformemente a Cassazione, SS.UU., n. 7388/2007: *«In tema di contenzioso tributario, e con riferimento all'impugnazione degli atti di rifiuto dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, il sindacato del giudice deve riguardare, ancor prima dell'esistenza dell'obbligazione tributaria, il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui esso è suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'amministrazione in valutazioni discrezionali, ne' l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario, ma solo la verifica della legittimità del rifiuto dell'autotutela, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che, ai sensi dell'art. 2-quater del decreto-legge 20 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'art. 3 del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, ne giustificano l'esercizio. Ove il rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'amministrazione è tenuta ad adeguarsi alla relativa pronuncia, potendo altrimenti esperirsi il rimedio del ricorso per ottemperanza, il quale, peraltro, non attribuisce alle commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito».*

I Giudici provinciali, non riuscendo, con l'attuale assetto normativo, a dirimere compiutamente la questione ipotizzano *in primis* il contrasto con gli articoli 53 e 23 della Costituzione, anche in relazione all'art. 3 della Costituzione con conseguente lesione del principio della capacità contributiva e del principio di ragionevolezza. Infatti la capacità contributiva è certamente appartenente ad un livello assiologico primario, quale valore costituzionale apprezzato come un principio fondamentale dell'ordinamento costituzionale. Ai riguardo, l'orientamento della Corte costituzionale, a partire dagli anni ottanta, pone

rilievo sulla funzione cruciale della capacità contributiva quale regola di riparto del carico tributario, presupposto fondamentale per misurare la correttezza della disciplina impositiva, tenuto nel giusto conto l'interesse fiscale nazionale.

In tale operazione di bilanciamento tra i due riferimenti (correttezza impositiva e interesse fiscale) è stato individuato, quale criterio adeguato di giudizio, il principio di ragionevolezza. In questa ottica assume, secondo la CTP, importanza fondamentale l'emanazione della legge n. 212/2000 (c.d. «Statuto del contribuente»), che ha introdotto nell'ordinamento giuridico tributario i principi sistematici concernenti la buona fede, la correttezza e la cooperazione cui devono essere improntati i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti (articolo 10 L. 212/2000).

Poste tali premesse, e indubbio che non possa essere concepibile un interesse egoistico del Fisco a conservare atti impositivi, ancorché divenuti definitivi palesemente illegittimi al fine di trarne un profitto sostanzialmente ingiustificato e del tutto svincolato dalla capacità contributiva del contribuente. Né può essere avallata la tesi secondo cui l'annullamento o la revoca dell'atto impositivo illegittimo divenuto definito non sarebbero ammissibili. In effetti, come osservato dalla dottrina, una siffatta preclusione non è predicabile tenuto conto che tale definitività non può impedire il riesame del medesimo atto ed il suo eventuale ritiro.

D'altronde, anche l'Amministrazione finanziaria si è espressa nel senso della doverosità ed obbligatorietà dell'autotutela in presenza di atti impositivi palesemente illegittimi<sup>1</sup>.

Alla luce delle considerazioni svolte, i Giudici di Chieti ritengono che l'assoggettamento del contribuente, privo di mezzi di tutela, ad una ingiusta ed illegittima imposizione - ancorché conseguente ad atti definitivi siccome non impugnati - si traduca in un evidente vulnus dei suindicati principi costituzionali di cui agli articoli 53, 23 e 3 della Carta fondamentale.

La CTP prosegue ponendo l'attenzione su possibile contrasto con gli articoli 24 e 113 della Costituzione sotto il profilo della lesione del diritto di azione in giudizio e del principio della tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi. Come già evidenziatosi infatti, la Corte di cassazione ha ritenuto insussistente l'obbligo di pronuncia esplicita dell'A.F. sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente, ed inoppugnabile la medesima omissione di pronuncia, non potendosi configurare un silenzio-rifiuto tacito o implicito ricorribile in sede giurisdizionale.

---

<sup>1</sup> Cfr. la Relazione accompagnatoria del Consiglio superiore delle finanze allo schema di decreto ministeriale sull'autotutela dell'Amministrazione finanziaria approvato il 10 maggio 1996.

E' pertanto assolutamente palese il vuoto di tutela giurisdizionale del contribuente sottoposto ad un'imposizione fiscale ingiustificata e lesiva della capacita contributiva del medesimo.

Non possono pertanto non ritenersi vulnerati (sempre secondo i Giudici provinciali) gli articoli 24 e 113 della Costituzione.

In effetti, nei casi come quello concretamente esaminato dalla CTP non viene assicurata la garanzia costituzionale del diritto di agire in sede giurisdizionale a tutela dei diritti e degli interessi legittimi dei contribuenti, nonostante la succitata norma di cui all'art. 2-*quater*, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, attribuisca sostanzialmente al contribuente una posizione giuridica soggettiva avente consistenza di diritto soggettivo o quanto meno di interesse legittimo.

Infine si menziona il contrasto con l'art. 97 della Costituzione e quindi la lesione dei principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione.

In effetti, l'interesse pubblico «*alla corretta applicazione della legge e della giusta imposta*» costituisce un corollario anche dei principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione, che sostanziano il vero fondamento dei poteri di autoannullamento dell'amministrazione finanziaria, specie su atti divenuti definitivi per mancata impugnazione.

Al riguardo, si è rilevato che l'azione amministrativa tributaria è improntata ad applicare i principi di imparzialità e di buon andamento contenuti nell'art. 97 della Costituzione e che tali principi hanno indubbiamente ispirato il legislatore nell'emanazione dello Statuto del contribuente.

Ciò posto, non appare conforme ai medesimi principi un quadro normativo che consenta all'Amministrazione finanziaria di rimanere inerte sull'istanza sollecitatoria dell'esercizio dell'autotutela proposta da contribuente al fine di affrancarsi da un'imposizione fiscale - benché fondata su atti divenuti definitivi siccome non impugnati - palesemente illegittima ed ingiusta, nonché lesiva del principio di capacità contributiva.

## **2. Il percorso "asintotico" della Corte**

Abbiamo già commentato sul sito della rivista la Sentenza n. 181 della Corte Costituzionale depositata il 13 luglio scorso ed enunciato questa personale lettura. La Corte infatti si avvicina molto, nel proprio ragionamento, ai principi invocati dalla CTP rimettente ed in particolare a quelli di uguaglianza, di capacità contributiva e di buona amministrazione. Se ne

allontana poi improvvisamente valorizzando l'elemento correlato alla stabilità dei rapporti di diritto pubblico, concetto per niente affrontato ed esplicitato, eppure da chiarire con riferimento ad un terreno di interpretazione delicatissimo come quello fiscale e percorso in lungo e in largo da principi costituzionali e regole statutarie immanenti.

Il passaggio cruciale della motivazione ci pare il seguente:

*“Certamente, l'apprezzamento discrezionale operato in sede di autotutela tributaria presenta tratti particolari per la forza che assume, nel suo contesto, l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi. L'annullamento d'ufficio di atti inoppugnabili per vizi “sostanziali”, cioè che hanno condotto l'amministrazione a percepire somme non dovute, tende infatti a soddisfare ipso jure l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, che si può considerare una sintesi tra l'interesse fiscale dello Stato-comunità e il principio della capacità contributiva, tutelati dall'art. 53, primo comma, Cost. Queste peculiarità contribuiscono a spiegare anche taluni aspetti della disciplina positiva dell'autotutela tributaria, come ad esempio il compito assegnato al Garante del contribuente di attivare le procedure di autotutela nei confronti degli atti di accertamento e di riscossione notificati al contribuente (art. 13, comma 6, dello Statuto del contribuente) o la possibilità di intervento in via sostitutiva della Direzione regionale o compartimentale in caso di «grave inerzia» dell'ufficio che ha adottato l'atto illegittimo (art. 1 del d.m. n. 37 del 1997).*

*Anche in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile”.*

La conclusione della Consulta è che esiste un interesse pubblico alla corretta tassazione e che esso è comprovato da una serie di possibili rimedi e di principi esistenti (nessuno dei quali è tuttavia coercitivo). Ma di fronte a questa esigenza di garanzia del contribuente (e della collettività che le regole si è data), può esservi dall'altro lato un problema di “stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico”, che consiglia di non annullare un atto impositivo inoppugnabile. A questo punto il far prevalere l'uno o dell'altro dei due interessi diventa una questione facoltativa per l'ente a cui l'istanza di autotutela è rivolta. E facoltativa diventa anche la risposta.

A nostro modesto avviso, la questione della stabilità dei rapporti giuridici pare che attenga al diritto amministrativo e nei manuali della materia la si ritrova con facilità, proprio in rapporto alla revisione degli atti pubblici. Una concessione, un'autorizzazione, in genere un atto che abbia prodotto degli effetti richiede davvero, prima di essere annullato, un'attenta

valutazione delle conseguenze sui rapporti giuridici posti in essere in conseguenza dell'atto stesso.

In ambito tributario l'unica conseguenza è il ripristino della corretta imposizione.

Ancora una volta l'autotutela amministrativa viene sovrapposta a quella tributaria, malgrado quest'ultima abbia una normativa specifica e dei riferimenti di principio sensibilmente diversi. E che le elaborazioni della dottrina e di molta giurisprudenza abbiano da tempo abbandonato questa datata impostazione.

### 3. Un annoso problema di difficile soluzione

Poniamoci per un momento dal lato del Giudice delle Leggi. Dobbiamo allora concordare sul fatto che l'autotutela tributaria sia stata introdotta per derivazione da quella amministrativa. Ciò è indubbio. Ma solo chi non si sia occupato negli ultimi trent'anni di diritto tributario può oggi ritenere collegate le sorti dei due istituti. Chi ricorda i primi approcci nel diritto tributario della revisione degli atti dovrà ripensare al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, apparentemente preclusivo. Dovrà poi ripercorrere le elaborazioni dei Maestri che ricordavano che tale indisponibilità imponesse invece la riforma degli accertamenti sbagliati, proprio in ossequio al principio di legalità alla base dell'ordinamento tributario. Si invocarono allora delle norme specifiche che arrivarono, sopperendo ad una esigenza ormai sentita da tanti, con il decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992, n. 287. Si ebbero allora delle regole ad hoc che fecero deviare l'autotutela tributaria dal contesto generale amministrativo. E via di seguito, con la riforma delle norme predette ad opera del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 e le disposizioni di attuazione<sup>2</sup>. Poi lo statuto del contribuente e l'impatto dei suoi principi in giurisprudenza come principi immanenti dell'ordinamento - solo per questo unico profilo una diversa soluzione interpretativa al problema interpretativo si doveva probabilmente imporre.

Ma la radice della questione è affetta da vari problemi.

Alla fine il distacco dalla derivazione amministrativa dell'istituto non si è mai compiutamente ed espressamente operato.

Ricordiamo che il D.P.R. 287/92, che conteneva come detto le prime norme sull'autotutela fiscale, all'articolo 68 era rubricato "*Tutela dei diritti dei contribuenti e trasparenza dell'azione amministrativa*". Cioè si prospettava un diritto del contribuente ad una corretta azione di accertamento. Ma tale diritto mal si conciliava con il disposto del primo comma dell'articolo citato secondo cui "*Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione*

<sup>2</sup> Decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, in particolare.

*finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto".* E da allora la dicotomia potere-dovere non si è mai compiutamente risolta.

Con lo Statuto si è posto l'istituto dell'autotutela sotto il controllo di un organo apposito. Il Garante di cui all'articolo 13 che *"rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente"*. Ma anche in questo caso l'autorità di questo organo si risolve nell'esercizio di azioni non coercitive e non determinanti.

Da ultimo la giurisprudenza e la ricordata pronuncia delle Sezioni Unite del 2007. Nel senso di imporre un controllo del Giudice sull'attivazione del potere di autotutela ma solo *"nei limiti e nei modi in cui esso è suscettibile di controllo giurisdizionale"*.

Si potrebbe continuare con altri esempi, ma ritorneremo ad un annoso e mai risolto problema: quello di non aver mai voluto, da parte soprattutto del Legislatore, imporre l'autotutela tributaria come obbligo, con una risposta scritta entro termini prestabiliti, impugnabile nelle opportune sedi e di non aver mai caratterizzato questo istituto come mera attuazione di un dovere costituzionale, di applicare una corretta tassazione.

#### **4. Quali sviluppi?**

Che tutta questa lunga elaborazione di dottrina, legislazione, giurisprudenza, prassi si concluda con l'impatto sulla *"stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico"* e che, solo questo unico passaggio motivazionale alieno nel diritto tributario, si determini uno "svuotamento" gravissimo dell'istituto dell'autotutela fiscale, ci sembra francamente inverosimile.

Con tutto il rispetto che merita chi ha elaborato questa soluzione certamente *"politically correct"* e che è noto (ci riferiamo in particolare alla persona del Redattore) come esperto di diritto amministrativo di assoluta rilevanza nazionale, ma non come tributarista di altrettanta chiara fama.

Forse dobbiamo ripartire dalla domanda che i Giudici di Chieti pongono a un certo punto della trattazione. Ovvero se appare conforme ai principi un quadro normativo che consenta all'Amministrazione finanziaria di rimanere inerte sull'istanza sollecitatoria dell'esercizio dell'autotutela proposta dal contribuente al fine di affrancarsi da un'imposizione fiscale - benché fondata su atti divenuti definitivi siccome non impugnati - palesemente illegittima ed ingiusta.

La risposta è che, per quanto detto in premessa e per come è congegnato oggi il funziona-

---

mento degli uffici finanziari (vere e proprie aziende i cui risultati sono sovente valutati a tutti i livelli sulla base del gettito prodotto), ciò avviene ed avverrà ancora di più dopo questa sentenza.

E allora forse è davvero arrivato il momento in cui il Legislatore intervenga di nuovo ed in modo risolutivo sull'autotutela tributaria, inserendo forse la sua previsione nello Statuto dei diritti del Contribuente - e determinando quindi la sua presenza tra i principi fondamentali - prevedendola come dovere e consentendo di ottenere la revisione degli atti palesemente illegittimi e/o infondati anche se definitivi nelle sedi opportune.

Un intervento dunque che torni alla radice della questione poiché l'approccio prudente e indeterminato che si è dato all'istituto per tanti anni, in costante e precario equilibrio tra attenzione al gettito e giusti diritti del cittadino, ha evidentemente lasciato troppo spazio alla discrezionalità ed alla fine ha generato mostri.

## Corte Costituzionale, Sentenza n. 181 del 13 luglio 2017

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Paolo GROSSI; Giudici : Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI,

ha pronunciato la seguente

### SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 2-*quater*, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 (Disposizioni urgenti in materia fiscale), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'art. 19, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti nel procedimento vertente tra C. C. e l'Agenzia delle entrate, direzione provinciale di Chieti ed altra, con ordinanza del 1° luglio 2016, iscritta al n. 240 del registro ordinanze 2016 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 48, prima serie speciale, dell'anno 2016.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 21 giugno 2017 il Giudice relatore Daria de Pretis.

### Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 1° luglio 2016, la Commissione tributaria provinciale di Chieti ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2-*quater*, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 (Disposizioni urgenti in materia fiscale), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'art. 19, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413).

La prima disposizione stabilisce che «[c]on decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati [...]». La seconda elenca gli atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie.

Il giudice a quo riferisce che le questioni sono state sollevate nell'ambito di un processo instaurato da un contribuente contro il «silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di autotutela» (presentata il 14 febbraio 2013) avente ad oggetto il riesame degli avvisi di accertamento – non impugnati in sede giudiziaria – con cui, in relazione

agli anni 2008 e 2009, erano stati rettificati in aumento i redditi professionali da lui dichiarati.

Il rimettente afferma innanzitutto la propria giurisdizione sulla controversia in questione, richiamando un orientamento della Corte di cassazione secondo il quale apparterebbero alla giurisdizione tributaria le controversie «nelle quali si impugnino il rifiuto espresso o tacito dell'amministrazione a procedere ad autotutela», alla luce dell'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002)», che avrebbe attribuito carattere generale alla giurisdizione tributaria. Il giudice a quo riferisce anche che la Cassazione ha precisato che «questione altra o diversa da quella di giurisdizione, e di competenza, appunto del giudice tributario, è stabilire se il rifiuto di autotutela sia o meno impugnabile».

Su quest'ultimo punto la Cassazione avrebbe statuito, riferisce il giudice a quo, che non esiste un obbligo di pronuncia esplicita dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela e che l'omissione di pronuncia sarebbe inoppugnabile, «non potendosi configurare un silenzio-rifiuto tacito o implicito ricorribile in sede giurisdizionale».

Secondo il rimettente, tale lacuna di tutela giurisdizionale si porrebbe in contrasto con gli articoli 3, 23, 24, 53, 97 e 113 della Costituzione.

Sulla rilevanza della questione, il giudice a quo osserva che, nel caso di specie, gli avvisi di accertamento «sono scaturiti da presunzioni legali relative ex art. 32 del D.P.R. 600/1973 concernenti l'esito delle indagini finanziarie che hanno avuto ad oggetto esclusivamente i prelevamenti ed i versamenti dai conti bancari, e che «il *quantum* presuntivamente accertato sulla scorta dei prelevamenti è palesemente illegittimo e contra ius, per effetto della sentenza n. 228/2014 della Corte costituzionale» con cui è stata dichiarata «l'illegittimità costituzionale [parziale] dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602». Il rimettente precisa poi che, «peraltro, nella fattispecie in esame l'oggetto del sospetto di costituzionalità è limitato all'ammissibilità del silenzio rifiuto tacito o implicito – ovvero alla doverosa, da parte della p.a., adozione di un atto espresso – ed alla sua impugnabilità in sede giurisdizionale».

Quanto alla non manifesta infondatezza, il giudice a quo denuncia, in primo luogo, «[i]l contrasto con gli articoli 53 e 23 della Costituzione, anche in relazione all'art. 3 della Costituzione», ossia la «[l]esione del principio della capacità contributiva e del principio di ragionevolezza». La capacità contributiva rappresenterebbe un «principio fondamentale dell'ordinamento costituzionale», da bilanciare con l'interesse fiscale dello Stato in base al criterio di ragionevolezza. Non sarebbe «concepibile un interesse egoistico del Fisco a conservare atti impositivi, ancorché divenuti definitivi, palesemente illegittimi al fine di trarne un profitto sostanzialmente ingiustificato e del tutto svincolato dalla capacità contributiva del contribuente». L'«assoggettamento del contribuente, privo di mezzi di tutela, ad una ingiusta ed illegittima imposizione» si tradurrebbe dunque nella violazione degli articoli 53, 23 e 3 Cost.

Il giudice a quo lamenta poi la violazione «del diritto di azione in giudizio e del principio della tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi». Ribadisce che la Cassazione «ha ritenuto insussistente l'obbligo di pronuncia esplicita dell'A.F. sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente, ed inoppugnabile la medesima omissione di pronuncia, non potendosi configurare un silenzio-rifiuto tacito o implicito ricorribile in sede giurisdizionale». Sarebbe dunque «palese il vuoto di tutela giurisdizionale del contribuente sottoposto ad un'imposizione fiscale ingiustificata e lesiva della capacità contributiva del medesimo», con conseguente violazione degli articoli 24 e 113 Cost., dato che il citato art. 2-*quater*, comma 1, del d.l. n. 564 del 1994 attribuirebbe al contribuente «una posizione giuridica soggettiva avente consistenza di diritto soggettivo o quanto meno di interesse legittimo».

In terzo luogo, il rimettente denuncia la «[l]esione dei principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione» (art. 97 Cost.). Tali principi rappresenterebbero «il vero fondamento dei poteri di autoannullamento dell'amministrazione finanziaria, specie su atti divenuti definitivi per mancata impugnazione», e non sarebbe conforme a essi «un quadro normativo che consenta all'Amministrazione Finanziaria di rimanere inerte sull'istanza sollecitatoria dell'esercizio dell'autotutela».

Il giudice a quo osserva anche che non è preclusiva la circostanza che gli avvisi di accertamento (oggetto dell'istanza di autotutela) concretino «rapporti esauriti» in relazione alla dichiarazione di illegittimità costituzionale contenuta nella sentenza n. 228 del 2014, in quanto l'esercizio dell'autotutela tributaria «concerne, e può ovviamente avere ad oggetto, anche un atto impositivo inoppugnabile – per non essere stato gravato in sede giurisdizionale – palesemente illegittimo». Anzi, per il rimettente sarebbe «da tenersi in debita considerazione, ai fini dell'autotutela tributaria», l'annullamento delle norme in applicazione delle quali siano state riscosse somme a titolo d'imposta.

Il giudice a quo individua le norme sospettate di illegittimità costituzionale nell'art. 2-*quater*, del d.l. n. 564 del

1994, che regola l'autotutela tributaria, e nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, che indica gli atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie, menzionando, fra gli altri, il rifiuto tacito della restituzione di tributi ma non il rifiuto tacito di autotutela, e precisando che «[g]li atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente».

In conclusione, la Commissione tributaria dubita della legittimità costituzionale dell'art. 2-*quater*, comma 1, del d.l. n. 564 del 1994, «nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità – da parte di questi – del silenzio tacito su tale istanza», e dell'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, «nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo». Vengono invocati tutti i parametri sopra menzionati ma la questione relativa all'art. 97 Cost. riguarda solo l'art. 2-*quater*, comma 1, del d.l. n. 564 del 1994.

2.– Nel giudizio di legittimità costituzionale è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, con atto depositato il 20 dicembre 2016.

L'interveniente osserva che il giudice contesta in sostanza «proprio il fatto che l'Amministrazione abbia la facoltà, e non l'obbligo, di eliminare in tutto o in parte propri provvedimenti che siano palesemente illegittimi», facoltà risultante dalle norme disciplinanti l'autotutela, cioè dall'art. 2-*quater* del d.l. n. 564 del 1994 e dagli artt. 2 e 3 del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37 (Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria). Tale scelta legislativa deriverebbe dalla «necessità di contemperare diversi interessi»: quello «pubblico all'acquisizione delle entrate», quello alla «stabilità dei rapporti giuridici» e quello «dei contribuenti a non dover corrispondere imposte in misura superiore alla loro capacità contributiva». Se l'esercizio dell'autotutela costituisse un obbligo anche in relazione ad atti impositivi divenuti definitivi, «verrebbe ad essere compromesso il principio della certezza del diritto, che esige l'osservanza di termini di decadenza sia per l'esercizio del potere impositivo da parte degli uffici finanziari, sia per l'accesso alla tutela giurisdizionale da parte del contribuente».

La difesa statale sottolinea che, nel caso di specie, a fronte di atti impositivi notificati il 31 luglio 2012, il contribuente non ha intrapreso alcuna azione giurisdizionale e ha presentato istanza di autotutela solo il 14 luglio 2013, per poi dolersi della mancata risposta dell'amministrazione con ricorso promosso il 19 giugno 2015. Sarebbe dunque «irragionevole, oltre che contrario ai principi della certezza del diritto, riconoscere al contribuente un diritto all'annullamento di pretese fiscali, a fronte di atti ormai consolidati e inoppugnabili».

Le disposizioni censurate, come interpretate dalla Cassazione, coniugherebbero dunque ragionevolmente «diverse esigenze, quali la certezza e stabilità dei rapporti giuridici, il diritto di difesa del contribuente, la pronta riscossione dei debiti fiscali, il buon andamento della pubblica Amministrazione e la deflazione del contenzioso».

### Considerato in diritto

1.– La Commissione tributaria provinciale di Chieti dubita della legittimità costituzionale dell'art. 2-*quater*, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 (Disposizioni urgenti in materia fiscale), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'art. 19, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413).

La prima disposizione stabilisce che «[c]on decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati [...]». Essa è censurata «nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità – da parte di questi – del silenzio tacito su tale istanza».

L'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, elenca gli atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie ed è a sua volta censurato «nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo».

Ad avviso della rimettente, tali lacune si porrebbero in contrasto con gli articoli 3, 23, 24, 53, 97 e 113 della

Costituzione. Sarebbero infatti violati i principi della capacità contributiva e di ragionevolezza (artt. 3 e 53 Cost.), in quanto non sarebbe «concepibile un interesse egoistico del Fisco a conservare atti impositivi, ancorché divenuti definitivi, palesemente illegittimi al fine di trarne un profitto sostanzialmente ingiustificato e del tutto svincolato dalla capacità contributiva del contribuente». Nessun argomento è svolto in relazione all'art. 23 Cost. Sarebbero poi violati gli artt. 24 e 113 Cost. in quanto sarebbe «palese il vuoto di tutela giurisdizionale del contribuente sottoposto ad un'imposizione fiscale ingiustificata e lesiva della capacità contributiva del medesimo». Infine, sarebbero violati i principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), perché non sarebbe conforme ad essi «un quadro normativo che consenta all'Amministrazione Finanziaria di rimanere inerte sull'istanza sollecitatoria dell'esercizio dell'autotutela».

2.– Prima di esaminare le questioni sollevate dal giudice a quo, è opportuno soffermarsi brevemente sull'istituto dell'autotutela tributaria, oggetto del presente giudizio.

L'annullamento d'ufficio degli atti dell'amministrazione finanziaria ha trovato il suo primo fondamento legislativo generale espresso nell'art. 68, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992, n. 287 (Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze). A questa disposizione hanno fatto seguito il censurato art. 2-*quater* del d.l. n. 564 del 1994, che detta, fra le altre, regole sull'individuazione degli organi competenti all'autotutela, sulla definizione dei criteri per il suo esercizio (commi 1, 1-*bis* e 1-*ter*) e sulle ipotesi di annullamento o revoca parziali (commi 1-*sexies*, 1-*septies* e 1-*octies*), e il decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37 (Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria). Ulteriori disposizioni concernenti l'autotutela sono dettate dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, recante «Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente» (d'ora in avanti: statuto del contribuente), che, all'art. 7, comma 2, lettera b), prescrive che, negli atti dell'amministrazione finanziaria, sia indicata l'autorità presso la quale è possibile promuovere la loro revisione in sede di autotutela, e che, all'art. 13, comma 6, affida al Garante del contribuente il compito di attivare le procedure di autotutela nei confronti degli atti di accertamento e di riscossione notificati al contribuente.

Nella disciplina legislativa e regolamentare dell'autotutela tributaria è previsto, in particolare, che l'amministrazione finanziaria può annullare d'ufficio i propri atti illegittimi o infondati anche in pendenza di giudizio e anche se si tratta di atti non impugnabili (art. 2-*quater*, comma 1, del d.l. n. 564 del 1994), e che, in caso di «grave inerzia» dell'ufficio che ha adottato l'atto illegittimo, può intervenire «in via sostitutiva [la] Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende» (art. 1 del d.m. n. 37 del 1997). Il citato regolamento del 1997 individua inoltre espressamente alcuni casi in cui l'amministrazione finanziaria può procedere all'annullamento d'ufficio «senza necessità di istanza di parte» (art. 2) e dispone che nell'esercizio dell'autotutela «è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso» (art. 3).

L'autotutela tributaria conosce dunque una disciplina articolata e specifica, distinta da quella dell'autotutela amministrativa generale, la quale, si può ricordare, benché oggetto di una lunga e risalente elaborazione dottrinale e giurisprudenziale, è stata prevista legislativamente solo nel 2005 (ad opera della legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante «Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa»), con l'introduzione dell'art. 21-*nonies* nella legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi).

In ogni caso, secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, l'autotutela tributaria – che non si discosta, in questo essenziale aspetto, dall'autotutela nel diritto amministrativo generale – costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente (ex multis, Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 15 aprile 2016, n. 7511; Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 20 novembre 2015, n. 23765; Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 12 novembre 2014, n. 24058; Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 30 giugno 2010, n. 15451; Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 12 maggio 2010, n. 11457; Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 9 luglio 2009, n. 16097; Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 5 febbraio 2002, n. 1547; Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 4 ottobre 1996, n. 8685). Il privato può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso.

Sul carattere non doveroso dell'autotutela tributaria, la ricostruzione della giurisprudenza della Cassazione fornita dal rimettente è dunque corretta: non esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro

canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412), con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice.

Si tratta allora di verificare se tale situazione determini un «vuoto di tutela» costituzionalmente illegittimo, come lamentato dal giudice a quo.

3.– Come visto, il rimettente censura l'art. 2-*quater*, comma 1, del d.l. n. 564 del 1994 e l'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, perché consentono all'amministrazione di mantenere in vita atti impositivi «palesemente illegittimi», che portano a essa «un profitto sostanzialmente ingiustificato e del tutto svincolato dalla capacità contributiva del contribuente», e di «rimanere inerte sull'istanza» di autotutela in ipotesi presentata dal destinatario interessato, con la conseguenza che per quest'ultimo è impossibile contestare il silenzio.

Le censure si fondano sull'idea che l'autotutela costituisca un rimedio di carattere sostanzialmente giustiziale, in quanto tale idoneo a formare oggetto di una pretesa azionabile in sede giurisdizionale, e hanno l'obiettivo di renderne la disciplina coerente con tale funzione, operando una "mutazione genetica" dell'annullamento d'ufficio, da strumento di rivalutazione da parte dell'amministrazione delle proprie decisioni, a strumento di protezione delle aspettative del privato, in modo non dissimile da quanto avviene nel caso dell'annullamento su ricorso.

A differenza di quest'ultimo, tuttavia, l'annullamento d'ufficio non ha funzione giustiziale, costituisce espressione di amministrazione attiva e comporta di regola valutazioni discrezionali, non esauendosi il potere dell'autorità che lo adotta unicamente nella verifica della legittimità dell'atto e nel suo doveroso annullamento se ne riscontra l'illegittimità.

Certamente, l'apprezzamento discrezionale operato in sede di autotutela tributaria presenta tratti particolari per la forza che assume, nel suo contesto, l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi. L'annullamento d'ufficio di atti inoppugnabili per vizi "sostanziali", cioè che hanno condotto l'amministrazione a percepire somme non dovute, tende infatti a soddisfare ipso jure l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, che si può considerare una sintesi tra l'interesse fiscale dello Stato-comunità e il principio della capacità contributiva, tutelati dall'art. 53, primo comma, Cost. Queste peculiarità contribuiscono a spiegare anche taluni aspetti della disciplina positiva dell'autotutela tributaria, come ad esempio il compito assegnato al Garante del contribuente di attivare le procedure di autotutela nei confronti degli atti di accertamento e di riscossione notificati al contribuente (art. 13, comma 6, dello Statuto del contribuente) o la possibilità di intervento in via sostitutiva della Direzione regionale o compartimentale in caso di «grave inerzia» dell'ufficio che ha adottato l'atto illegittimo (art. 1 del d.m. n. 37 del 1997).

Anche in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti – e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere – secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicché si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio.

Questa configurazione dell'autotutela tributaria emerge del resto chiaramente dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, che afferma il carattere discrezionale dell'autoannullamento tributario e, come visto, sottolinea che esso «non costituisce un mezzo di tutela del contribuente» (Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 20 febbraio 2015, n. 3442, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 24 maggio 2013, n. 12930, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 29 dicembre 2010, n. 26313; Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 30 giugno 2010, n. 15451, Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 12 maggio 2010, n. 11457, Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 9 luglio 2009, n. 16097).

4.– Passando all'esame dei parametri invocati dal rimettente, la questione relativa agli artt. 3, 23 e 53 Cost. non è fondata.

Il giudice a quo censura la possibilità per l'amministrazione di respingere "silenziosamente" l'istanza di autotutela e afferma l'irragionevolezza del bilanciamento – realizzato dal legislatore – tra interesse fiscale dello Stato e capacità contributiva.

Prescindendo dalla questione dei limiti di applicabilità, in questa sede, del principio di capacità contributiva,

occorre osservare che, nel valutare la ragionevolezza della disciplina legislativa dell'autotutela tributaria, il rimettente non considera l'interesse pubblico alla certezza dei rapporti giuridici. Se questa Corte affermasse il dovere dell'amministrazione tributaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, aprirebbe la porta (ammettendo l'esperibilità dell'azione contro il silenzio, con la conseguente affermazione del dovere dell'amministrazione di provvedere e l'eventuale impugnabilità dell'esito del procedimento che ne deriva) alla possibile messa in discussione dell'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo definitivo. L'autotutela finirebbe quindi per offrire una generalizzata "seconda possibilità" di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo.

Affermare il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela significherebbe, in altri termini, creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile sine die dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto.

Sulla scia della tradizionale configurazione dell'autotutela amministrativa, le norme censurate – e più in generale la disciplina legislativa dell'annullamento d'ufficio tributario – operano dunque un bilanciamento non irragionevole tra l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico (su cui recentemente sentenza n. 94 del 2017), che sarebbe inevitabilmente sacrificato da una scelta legislativa che imponesse all'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela del contribuente. Di fronte a una tale istanza, alle agenzie fiscali è invece consentito di valutare se attivarsi o meno, senza che la loro eventuale scelta di non provvedere possa essere oggetto di contestazione giurisdizionale da parte dell'istante, non essendo in tale caso il loro potere di provvedere in autotutela diverso da quello esercitabile in ipotesi spontaneamente.

La non irragionevolezza della disciplina esaminata non comporta che siano precluse al legislatore altre possibili scelte. Questa Corte ha già osservato che, «in via di principio, il momento discrezionale del potere della pubblica amministrazione di annullare i propri provvedimenti non gode in sé di una copertura costituzionale» (sentenza n. 75 del 2000). La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile, così come l'introduzione di limiti all'esercizio del potere di autoannullamento, ma non può certo dirsi costituzionalmente illegittima, per le ragioni sopra viste, una disciplina generale che escluda il dovere dell'amministrazione e, per quanto qui interessa, delle Agenzie fiscali di pronunciarsi sulle istanze di autotutela.

4.1.– Ugualmente non fondata è la censura relativa all'art. 97 Cost.

Dalla giusta considerazione che la disciplina legislativa del potere di annullamento d'ufficio degli atti divenuti inoppugnabili si fonda (anche) sull'art. 97, secondo comma, Cost., non è corretto inferire la necessità costituzionale della previsione legislativa di un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, come prospetta il giudice a quo. Al contrario, proprio nel principio di buon andamento espresso nella norma costituzionale citata si radica il vincolo per il legislatore di tenere conto, nella disciplina dell'annullamento d'ufficio, anche dell'interesse pubblico alla stabilità dei rapporti giuridici già definiti dall'amministrazione, con la conseguenza che non irragionevolmente il legislatore stesso ha ritenuto di non prevedere che su eventuali istanze di autotutela l'amministrazione debba necessariamente pronunciarsi.

4.2.– La questione relativa agli artt. 24 e 113 Cost. è strettamente collegata a quelle appena esaminate. Dal momento che l'assenza del dovere di provvedere non è sotto altri profili costituzionalmente illegittima, e non sussiste dunque un interesse giuridicamente protetto a ottenere una decisione amministrativa espressa sull'istanza di autotutela, è escluso che vi sia un «vuoto di tutela». Fermo restando, infatti, che contro il provvedimento dell'amministrazione finanziaria oggetto della richiesta di annullamento d'ufficio l'interessato dispone degli ordinari rimedi di protezione giurisdizionale dei suoi diritti e interessi legittimi, la disciplina legislativa del potere di autotutela tributaria, nella parte in cui non prevede un obbligo dell'amministrazione di pronunciarsi sulle istanze di annullamento presentate dal contribuente, non lede la garanzia costituzionale del diritto al giudice.

Per Questi Motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

---

dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2-*quater*, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 (Disposizioni urgenti in materia fiscale), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'art. 19, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti, in riferimento agli articoli 3, 23, 24, 53, 97 e 113 della Costituzione, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 giugno 2017.

F.to:

Paolo GROSSI, Presidente

Daria de PRETIS, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 13 luglio 2017.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

iltributo.it  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale 

