

#59 11.2019



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Il fallimento epocale delle riforme liberiste in Italia
- › Il concorso del consulente fiscale negli illeciti tributari: i recenti arresti della giurisprudenza di legittimità
- › Inquadramento della fiscalità del lavoro dei marittimi intra-UE
- › Autotutela tributaria: diniego espresso, diniego tacito e loro impugnabilità
- › Il termine per il deposito del condono fiscale è ordinatorio
- › Non sanzionabilità delle violazioni meramente formali
- › La prassi dell'Agenzia riconosce la non solidarietà tra sostituto e sostituto di imposta in caso di mancato versamento delle ritenute operate da quest'ultimo



#59.2019

Approfondimento *online* - Anno 5

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

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 o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



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

Collegati su 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 o collegati al ns sito

DIFESA LEGALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti
Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

OGGETTO DELL'ASSICURAZIONE

- ✓ Le spese per l'intervento di un legale liberamente scelto;
- ✓ Le spese per l'intervento di un legale domiciliatario, fino ad un massimo di € 2.000,00;
- ✓ Le spese relative al contributo unificato;
- ✓ Le spese di giustizia in sede penale;
- ✓ Le spese investigative per la ricerca e l'acquisizione di prove a difesa;
- ✓ Le spese per l'intervento di un perito nominato dall'autorità giudiziaria, o dall'Assicurato previo accordo con la Società;
- ✓ Le spese di soccombenza;
- ✓ Gli oneri relativi alla registrazione di atti giudiziari entro il limite massimo di € 500,00;
- ✓ Gli oneri relativi al tentativo di conciliazione obbligatorio.

LE GARANZIE

- L'azione in sede Civile (o la costituzione di parte civile in sede penale) per ottenere il risarcimento di danni a persone o a cose subiti per fatto illecito di terzi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati colposi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati dolosi, compresi quelli derivanti da violazioni in materia fiscale ed amministrativa nei casi di assoluzione o derubricazione del titolo del reato da doloso a colposo;
- La difesa dell'Assicurato in sede Civile da richieste di risarcimento avanzate da Terzi. La garanzia opera in II° rischio rispetto alla polizza RC Professionale dopo l'esaurimento di quanto dovuto per spese di resistenza ai sensi dell'art. 1917 del C.C., o in I° rischio nel caso in cui quest'ultima non sia operante;
- Chiamata in causa della Compagnia di Responsabilità Civile Professionale nel caso in cui questa non assista con proprio legale l'Assicurato nella costituzione in giudizio;
- Controversie relative alla Proprietà o derivanti dai contratti di locazione degli immobili nei quali il Professionista svolge l'attività;
- Vertenze individuali di lavoro con i propri dipendenti e con i lavoratori parasubordinati;
- Controversie contrattuali relative a forniture di beni o prestazioni di servizi commissionate e/o ricevute dal contraente con valore in lite superiore ad € 250,00;
- Controversie contrattuali con i Clienti escluso il recupero crediti con il limite di 2 denunce per anno assicurativo;
- Difesa in sede Penale e opposizione alle relative sanzioni amministrative riguardanti: D.Lgs. 81/2008 "Sicurezza sul luogo di lavoro", D.Lgs. 193/2007 "Sicurezza alimentare", D.Lgs. 152/2006 "Tutela dell'Ambiente", D.Lgs. 196/2003 "Privacy", D.Lgs. 231/2001 "Responsabilità Amministrative";
- Opposizione alle sanzioni amministrative derivanti dalla violazione di norme previste nel D.Lds 472;
- Estensione Territoriale: Europa.
- Tre diverse ipotesi di massimale per sinistro :
€ 10.000,00 - € 25.000,00 - 50.000,00.

Fatturato		Attività base			Attività di sindaco, amministratore, revisore								
da euro	a euro	€	10.000	€	25.000	€	50.000	€	10.000	€	25.000	€	50.000
	50.000	€	126	€	190	€	246	€	164	€	265	€	344
50.001	100.000	€	190	€	283	€	368	€	246	€	397	€	516
100.001	150.000	€	277	€	383	€	498	€	331	€	536	€	696
150.001	200.000	€	319	€	479	€	622	€	414	€	670	€	871
200.001	250.000							€	476	€	770	€	1.001

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

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



Il fallimento epocale delle riforme liberiste in Italia

....02

di Davide Gionco

Approfondimento

**Il concorso del consulente fiscale negli illeciti tributari:
i recenti arresti della giurisprudenza di legittimità**

....08

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Inquadramento della fiscalità del lavoro dei marittimi intra-UE

....17

di Paolo Soro

Autotutela tributaria: diniego espresso, diniego tacito e loro impugnabilità

....23

di Andrea Nenci

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Il termine per il deposito del condono fiscale è ordinario 35

(Corte di cassazione, Ordinanza n. 29790 del 15 novembre 2019)

commento di Maurizio Villani

Commissione Tributaria Regionale

Non sanzionabilità delle violazioni meramente formali 39

(Comm. Trib. Reg. Per la Sicilia, XV sezione, Sentenza n. 5526/15 del 27 settembre 2019)

commento di Luca Labano


Giurisprudenza - Prassi


La prassi dell'Agenda riconosce la non solidarietà tra sostituto e sostituto di imposta in caso di mancato versamento delle ritenute operate da quest'ultimo 45


(Agenzia delle Entrate - Risposta ad interpello n. 499 del 26 novembre 2019)

commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di cassazione, Ordinanza n. 29790 del 15 novembre 2019 48

 Comm. Trib. Reg. Per la Sicilia, XV sezione, Sentenza n. 5526/15 del 27 settembre 2019 51

 Agenzia delle entrate - Risposta ad interpello n. 499 del 26 novembre 2019 53

Il Punto

Il fallimento epocale delle riforme liberiste in Italia

di Davide Gionco**



A partire dagli anni 1979 l'Italia ha cominciato ad adottare le cosiddette "riforme strutturali", che avrebbero dovuto assicurare all'Italia il "benessere nel lungo periodo".

Nel 1979 in Italia il tasso di disoccupazione era intorno al 7%. Mediamente ogni famiglia riusciva a risparmiare ogni mese oltre il 20% del proprio reddito. Le imprese investivano, lo Stato realizzava opere pubbliche.

Nonostante i molti problemi, l'Italia era un paese che offriva prospettive di speranza alle imprese, alle famiglie, ai giovani.

Gli economisti, "quelli che sanno", esaltati seguaci dei vari Ludwig Von Mises, Friedrich Von Hayek, Milton Friedman, convinsero molti politici occidentali a realizzare delle "riforme" finalizzate a migliorare la situazione economica, con l'obiettivo di ridurre il tasso di inflazione ed il debito pubblico, fattori ritenuti fortemente penalizzanti per lo sviluppo economico. Negli USA le loro proposte furono attuate dal presidente Ronald Reagan. Nel Regno Unito dalla "lady di ferro" Margareth Thatcher, quella che diceva che "non c'è alternativa" a queste riforme.

In Italia i protagonisti di questa stagione di riforme furono certamente Carlo Azeglio Ciampi, Romano Prodi, Beniamino Andreatta e Giuliano Amato.

E' la corrente di pensiero che oggi viene definita "neoliberismo", fondato su alcune certezze ideologiche sulle questioni economiche, senza la capacità di confrontarsi con la realtà dei fatti.

Riforma n. 1 – L'adesione allo SME

La prima "riforma" realizzata fu l'adesione dell'Italia al Sistema Monetario Europeo (SME), un meccanismo che limitava le oscillazioni dei tassi di cambio fra le diverse valute europee. Fra i principali sostenitori dell'adesione ci fu Giovanni Malagodi, segretario del PLI. Ci dissero che le oscillazioni dei tassi di cambio fra le diverse valute ostacolavano gli scambi commerciali all'interno del Mercato Comune Europeo. Limitando le oscillazioni gli scambi commerciali sarebbero aumentati, con beneficio per tutti. Non ci dissero che per controllare il tasso di cambio l'Italia avrebbe dovuto, negli anni successivi, aumentare i tassi di interesse sui titoli di stato, i quali portarono ad un rapido aumento del debito pubblico in rapporto al Prodotto Interno lordo, con tutte le successive conseguenze negative per l'Italia derivanti da questo aumento.

Riforma n. 2 – Il divorzio fra Tesoro e Bankitalia

La seconda riforma messa in atto fu la separazione della Banca d'Italia dal Ministero del

*** Per gentile concessione dell'autore tratto da "scenarieconomici.it"*

Tesoro, che avvenne nel 1981.

Scopo della “riforma” era quello di evitare che i vari governi aumentassero in modo scriteriato la spesa pubblica, per motivi di consenso popolare, causando di conseguenza un aumento del tasso di inflazione.

Effettivamente in quegli anni il tasso di inflazione in Italia era molto elevato, intorno al 21% annuo.

Ma non ci dissero che la causa principale dell’inflazione non erano gli eccessi di spesa pubblica, quanto soprattutto l’aumento dei prezzi dei prodotti petroliferi, causato a sua volta dalle politiche imperialiste degli USA in Iran, con la conseguente rivoluzione islamica di Khomeini e dalla conseguente guerra fra Irak e Iran. Insomma: una cura sbagliata derivante da una diagnosi sbagliata.

La riforma fu attuata da Beniamino Andreatta, con decisione personale “di ministro” del Tesoro, senza alcun coinvolgimento del Parlamento, inviando una lettera il 12 febbraio 1981 a Carlo Azeglio Ciampi, allora governatore della Banca d’Italia. Fu il cosiddetto “divorzio”, l’auspicata “indipendenza” della banca centrale dal potere politico democraticamente eletto.

Prima di allora la Banca d’Italia ed il Ministero del Tesoro erano di fatto due organismi pubblici che lavoravano in tandem: il Tesoro emetteva titoli di stato per finanziare i fabbisogni di spesa del governo; Bankitalia provvedeva a stampare nuove banconote (il lire) per acquistare i titoli di stato invenduti (compratore di ultima istanza), consentendo in questo modo al Tesoro di decidere unilateralmente i tassi di interesse dei titoli emessi, senza dover dipendere dai “mercati” per finanziarsi.

Riforma n. 3 – Fine della “scala mobile”

La terza riforma messa in atto fu la fine della “scala mobile” ovvero al meccanismo di indicizzazione automatica dei salari dei lavoratori dipendenti al tasso di inflazione, in modo da tutelare il potere di acquisto degli stipendi.

Il provvedimento era scaturito da un accordo fra i sindacati e Confindustria nel 1975 ed aveva effettivamente difeso il potere d’acquisto dei lavoratori dalla turbolenze dell’inflazione causate dai rincari del petrolio.

Ci dissero che gli aumenti dei salari derivanti dalla “scala mobile” erano la causa dell’alto tasso di inflazione in Italia. Per questo motivo Bettino Craxi, allora Presidente del Consiglio, promosse una legge che tagliava di quattro punti l’adeguamento dei salari. Il referendum abrogativo promosso da Enrico Berlinguer nel 1985 confermò la legge di Craxi.

La soppressione definitiva dell’accordo del 1975 avvenne ad opera di Giuliano Amato nel 1992.

Sia per la riforma n. 2, che per la riforma n. 3, ci dissero che l’inflazione è una tassa iniqua che colpisce chi vive del proprio reddito da lavoro, mentre in realtà con la scala mobile i salari vengono automaticamente adeguati all’aumento del costo della vita, mentre per le imprese l’importante è che la crescita del PIL non sia inferiore al tasso di inflazione. La lotta all’inflazione, quindi, era un falso obiettivo, mentre le conseguenze delle “riforme” per combattere l’inflazione furono di altro tipo: il blocco degli investimenti pubblici causato dalla mancata cooperazione con il Tesoro della Banca d’Italia e la perdita di potere d’acquisto dei lavoratori dipendenti causato dalla fine della “scala mobile”.

Tuttavia, sui mezzi di informazione come colpevoli dell'aumento del tasso di inflazione furono additati gli eccessi di spesa pubblica, da parte di una classe politica irresponsabile, ed il meccanismo della "scala mobile".

Riforma n. 4 – Le privatizzazioni delle partecipazioni pubbliche

Ci hanno detto e ci dicono tutt'ora che lo Stato è inefficiente, mentre il privato è efficiente. Di conseguenza è bene che lo Stato venda i propri "carrozzoni", facendo cassa per ridurre il debito pubblico e consentendo al settore privato di fornire le stesse prestazioni economiche in modo più efficiente.

Sulla base di questo dogma partì anche in Italia, molto più che negli altri paesi europei, la stagione della privatizzazioni di ciò che prima era pubblico, in modo da ridurre il peso dello Stato nell'economia del Paese.

Le prime privatizzazioni iniziarono nel 1985, ma la stagione vera e propria ebbe inizio nel 1991, con un apposito decreto legge durante l'ultimo governo di Giulio Andreotti.

La prima privatizzazione significativa fu quello della SME, parte dell'IRI. In seguito vi furono le privatizzazioni dell'IRI, dell'ENI, dell'INA assicurazioni, dell'ENEL. Quindi delle Ferrovie dello Stato, della Telecom, di Alitalia, ecc.

Protagonisti di questa stagione sono stati Romano Prodi e Pierluigi Bersani, anche se sostanzialmente tutti i governi che si sono succeduti hanno portato avanti la stessa linea politica delle privatizzazioni.

Secondo un'analisi della Corte dei Conti del 2010, nel periodo 1985-2007 ci sono state 93 operazioni di privatizzazione, per un totale di 152 miliardi.

Se guardiamo all'obiettivo della riduzione del debito pubblico, nel 2007 il debito era di circa 1.602 miliardi di euro. Le privatizzazioni avrebbero quindi consentito di ridurre il debito dell'8,7%. Dopo di che non è rimasto più nulla da privatizzare, mentre il debito ha continuato a salire (a causa degli alti interessi e della bassa crescita economica) fino agli attuali 2.400 miliardi.

Se guardiamo ai vantaggi per i cittadini, secondo la Corte dei Conti le privatizzazioni hanno portato a maggiori utili per i nuovi proprietari delle ex società pubbliche, grazie agli aumenti delle tariffe nei servizi in monopolio, portando nel contempo a maggiori esborsi per le famiglie italiani dell'ordine di 170 miliardi (secondo i calcoli di Adusbef e Federconsumatori).

Riforma n. 5 – Le privatizzazioni delle partecipazioni pubbliche

Lo Stato si ritirò anche dalla partecipazione nelle banche, che cessarono di essere degli organismi finalizzati allo sviluppo economico del territorio, trasformandosi in società private con fini di lucro.

Questo in particolare dal 1993, quando fu riformato il Testo Unico Bancario TUB, avendo come regista Mario Draghi, il governatore uscente della BCE.

Con questa "riforma" fu eliminato il divieto per le banche commerciali, quelle che detengono i nostri risparmi, di dedicarsi anche ad attività speculative nel mondo della finanza.

Ci avevano detto che avremmo avuto delle banche più moderne, più internazionalizzate, più efficienti e presenti nei mercati.

Le riforme infinite

Potremmo continuare con l'elenco delle "riforme" attuate dai vari governi, aderendo al Trattato di Maastricht, quindi all'euro moneta unica, poi al Trattato di Lisbona, al Meccanismo Europeo di Stabilità (MES), senza dimenticare l'adesione ai trattati commerciali internazionali, come il WTO, con la libera circolazione dei capitali e l'ingresso in Italia dei prodotti cinesi.

Ci stanno già parlando da tempo dell'unione bancaria europea, degli eurobonds, del CETA e di

altri accordi di libero scambio, della riforme del MES.

Ci sono sempre delle nuove “riforme” che arrivano, perché l’economia continua ad andare male, sempre peggio, dato che il debito pubblico continua a crescere, dato che l’economia non è stata ancora sufficientemente liberalizzata, dato che lo Stato è ancora troppo presente nell’economia...

Le riforme non finiscono mai, perché è sempre colpa nostra se le riforme già attuate non hanno funzionato, per questo dobbiamo fare “altre riforme”: le riforme infinite.

Mi ricorda tanto una simpatica e geniale striscia dell’indimenticato Bonvi:



Ogni volta ci hanno detto tante cose.

Ci hanno detto che dovevamo affrontare dei sacrifici “per un futuro migliore”.

Ci hanno parlato della necessità di “cedere quote di sovranità” democratica a delle organizzazioni internazionali, che “ne sanno più di noi”.

Ci hanno parlato dei benefici della libera circolazione delle merci e dei capitali.

Ci hanno parlato dei benefici delle privatizzazioni.

Ci hanno parlato della necessità di ridurre l’inflazione.

Ci hanno parlato della necessità di rendere il lavoro flessibile...

Ci hanno detto che tutte queste “riforme” ci avrebbero portato un maggiore benessere “nel lungo termine”.

Perché loro erano degli economisti competenti, che vedevano lontano, mentre noi, che pensiamo che aumentare la spesa pubblica oggi porta più lavoro oggi e aiuta i disoccupati ad uscire dalla povertà, siamo quelli che non capiscono una economia che è “molto complessa”, che non capiscono che la nostra idea sarebbe sbagliata “nel lungo termine”

Ci sorge ein dubbio: che ci abbiano fregaten?

Kenyes ricordava a tutti che “nel lungo termine, saremo tutti morti”. Le politiche sono molto una questione di corto termine e molto poco una questione di lungo termine.

Considerando che le prime “riforme” sono iniziate oramai 40 anni fa, e che il Trattato di Maastricht è entrato in vigore 27 anni fa, il “lungo termine è già arrivato. Oggi è il “lungo termine”.

O forse gli “economisti che sanno” vogliono sostenere che le loro previsioni superavano l’arco temporale di 40 anni?

Il fallimento epocale delle riforme liberiste

La situazione dell’economia italiana è disastrosa.

Il crollo del Ponte Morandi di Genova è emblematico della situazione del paese. Crollano le strade costruite quando lo Stato era troppo presente nell'economia, mentre oggi, con le autostrade privatizzate e con i tagli ai fondi per la manutenzione ordinaria delle strade, ci ritroviamo con città come Genova isolate dal resto del territorio. Tutto questo mentre i "capitali stranieri" arrivano, comprano le nostre imprese e se le portano via, grazie alla libera circolazione dei capitali. I nostri giovani emigrano in cerca di lavoro. Non facciamo più figli, andando incontro ad un inarrestabile declino demografico. La sanità inizia a perdere colpi, nonostante l'impegno e la professionalità dei pochi operatori sanitari rimasti negli ospedali. I soffitti delle scuole crollano in testa ai nostri ragazzi, per mancanza di manutenzione. Le località colpite dai terremoti degli ultimi anni sono ancora ridotte in macerie, dato che "non ci sono i soldi" per ricostruire le loro case.

Oramai persino l'attuale governo si trova davanti a situazioni senza via di uscita, se non quella di ritornare alle situazioni precedenti al periodo delle riforme.

E' evidente che solo una nazionalizzazione delle autostrade consentirà di garantire una loro corretta manutenzione, unita a tariffe oneste per gli utenti.

E' evidente che non esistono soluzioni per la ex ILVA di Taranto, se non quella di nazionalizzarla, di mettere dei fondi pubblici per il risanamento ambientale e di lanciare una stagione di opere pubbliche in Italia, che comportino un aumento della domanda interna di acciaio e commesse per assicurare il mantenimento dei posti di lavoro dell'ex ILVA. Magari applicando dazi sull'acciaio proveniente dall'estero o almeno da fuori della UE.

E' evidente che per l'Italia è strategico avere una compagnia aerea di bandiera, persino se non fosse redditizia. E non saranno i mercati a garantircela. Se, poi, il governo sapesse affidare, finalmente, Alitalia a degli amministratori capaci, potrebbe certamente prosperare, come tutte le altre compagnie del mondo.

Per chi volesse comprendere, dopo averlo constatato a livello pratico, perché i dogmi neolibéristi sono evidentemente falsi anche se sottoposti ad una rigorosa analisi teorica, consigliamo la lettura di questo illuminante articolo dell'economista Jacques Sapir.

Margareth Thatcher ci aveva detto "There is no alternative", che non c'è alternativa a quanto ci viene raccontato.

Anche questo è falso.

Esistono studi economici, esistono paesi nel mondo che organizzano la propria economia controllando i flussi di capitali, ponendo limitazioni al libero commercio, con partecipazioni statali nell'economia, con una banca centrale dipendente dal potere politico, che non fanno parte di tutte le organizzazioni internazionali.

Diciamo di più: la nostra Italia, quando l'economia andava bene, era un paese in cui i flussi di capitali erano controllati, che poneva dazi sulle merci importate, con l'IRI attraverso la quale lo Stato partecipava attivamente all'economia, con un sistema di banche pubbliche, ecc.

Ci stiamo avvicinando ad un cambiamento epocale, in cui tutto quello che ci hanno raccontato per decenni dimostra di essere stato falso.

Il fallimento delle politiche neoliberiste, e delle dottrine che le sostengono, è sotto gli occhi di tutti.

Noi ci stiamo preparando per l'alternativa.

E voi?

Stanco di programmi
lontani anni luce
dalla tua mentalità?



GBSOFTWARE®
L'evoluzione semplice

**Nata dall'idea di un commercialista, GBsoftware S.p.A.
porta ai professionisti l'esperienza di uno studio attivo
dal 1977.**

**Siamo specializzati in software per Contabilità,
Bilancio Europeo, Fiscale e Paghe.**

PER SAPERNE DI PIÙ:

www.gbsoftware.it - 06 97626328 - info@gbsoftware.it



Il concorso del consulente fiscale negli illeciti tributari: i recenti arresti della giurisprudenza di legittimità

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Avvocati Tributaristi

1. Premessa

La gestione del rischio connesso allo svolgimento della professione di consulente fiscale continua a essere una materia fluida, di volta in volta oggetto di esame da parte della giurisprudenza di legittimità, che attua interventi chiarificatori e, inoltre, tale professione è costretta a confrontarsi con l'aspettativa della collettività, che vuole che il consulente si esima da condotte d'istigazione, concorso o favoreggiamento dell'illecito penal-tributario del contribuente da lui assistito.

2. Cass. Pen., n.28158 del 27 giugno 2019: il professionista risponde a titolo di dolo eventuale se conosce le gravi anomalie contabili del cliente

2.1. Il principio di diritto

In tema di illeciti tributari, risponde in concorso con il cliente del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2 del Dlgs n. 74/2000, il commercialista che, agendo con dolo eventuale, era a conoscenza della falsità dei documenti in considerazione di precedenti accertamenti effettuati dalla Guardia di Finanza; pertanto, il commercialista deve rispondere in concorso con il cliente di predetto reato ogniqualvolta abbia predisposto e inoltrato la dichiarazione fiscale, pur avendo a conoscenza o quantomeno il sospetto della falsità dei documenti.

2.2. Il caso

Il consulente fiscale di una società veniva condannato a titolo di concorso nel reato di

dichiarazione fraudolenta (articolo 2, Dlgs n. 74/2000) insieme all'amministratore legale, al gestore di fatto e ad altri soggetti, in relazione all'utilizzo di elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni presentate per conto della società contribuente, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, con riferimento ai periodi d'imposta dal 2006 al 2010. Avverso la sentenza pronunciata dalla Corte d'Appello, il commercialista proponeva ricorso per Cassazione, in cui lamentava l'assenza di prove circa il suo contributo causale nell'illecito commesso da terzi, nonché evidenziando l'insussistenza dell'elemento soggettivo; precisamente, non si poteva ritenere configurato il concorso materiale del consulente fiscale nel reato dell'ordinaria redazione delle dichiarazioni ritenute mendaci, né, più in generale, nello svolgimento di quelle attività tipiche della professione di commercialista e fisiologicamente connesse al suo incarico, quali la tenuta della contabilità, la partecipazione delle assemblee, la somministrazione di consigli del tutto leciti.

Il ricorrente, altresì, sosteneva nei motivi di doglianza, che nell'affermare la consapevolezza in ordine alle operazioni illecite, non si dovevano trascurare, in primo luogo, le dimensioni multinazionali della società, avente fatturato milionario, sede e piattaforma in Cina; in secondo luogo, la provenienza da quest'ultimo Paese della maggior parte dei materiali dei prodotti finiti; in terzo luogo, la mancata disponibilità delle fatture da parte del ricorrente, situate in luogo ben diverso dal suo studio professionale; in ultimo, l'assenza di qualunque contatto tra il medesimo e le società emittenti di false fatture.

Inoltre, il consulente fiscale nel ricorso per Cassazione, in riferimento all'ulteriore profilo della confisca per equivalente, che era stata disposta su un immobile (ereditato e in comproprietà con il fratello) segnalava, da un lato, che l'imputato non avesse rice-

vuto alcunché dal profitto del reato contestato; dall'altra parte, che anche i compensi professionali percepiti potessero essere considerati modesti.

2.3. La motivazione della sentenza

Appare opportuno, a questo punto, dare contentezza del fatto che nella pronuncia in esame, la Suprema Corte, prima di giungere in conclusione della parte motiva all'enunciazione del principio di diritto, ha dapprima ripercorso l'*excursus* giurisprudenziale delle sentenze dei giudici di legittimità, nelle quali sono stati forniti alcuni chiarimenti in ordine alle caratteristiche e alle modalità di realizzazione della fattispecie concorsuale in argomento.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, il contributo causale del consulente nel reato può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche; il concorso, pertanto, può essere sia morale, sia materiale, ma occorrono le prove delle modalità della sua esecuzione, del rapporto con le attività poste in essere dagli altri concorrenti e della reale partecipazione.

La Suprema Corte ha sempre evidenziato che il professionista deve essere sorretto dalla coscienza e volontà di commettere l'illecito e, quindi, dalla consapevolezza di aver intenzionalmente dato un contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del reato del cliente, rimanendo così esclusi gli atti di natura colposa, come gli errori materiali o concettuali dovuti cioè a negligenza o imperizia.

A tal proposito, la giurisprudenza di legittimità muove innanzitutto dall'affermazione del principio secondo cui il commercialista possa concorrere nel reato di emissione di fatture false (Cass. Pen. n.28341/2001), nell'indebita compensazione (Cass. Pen. n.1999/2017; Cass. Pen. n.24166/2011), così

come nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (Cass. Pen. n. 39873/2013 e Cass. Pen. n.7384/2018), anche se della frode abbia beneficiato il solo cliente.

Peraltro, secondo l'orientamento dominante della giurisprudenza di legittimità, anche l'attività di mera consulenza è suscettibile d'integrare un fatto di partecipazione punibile laddove si offra all'esecutore il mezzo, lo strumento attraverso il quale perpetrare l'illecito e non versare, dunque, l'imposta dovuta.

Ciò posto, quando l'apporto è destinato a *"soggetti palesemente incapaci di elaborare una frode senza il contributo di un fiscalista esperto"*(Cass.Pen.n.45249/2014), invece, al commercialista potrà essere contestata anche quella circostanza aggravante a effetto speciale che, introdotta dal D.lgs n. 158/2015 all'art. 13-bis D.lgs n. 74/2000, prevede che le pene stabilite per i reati in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto sono aumentate della metà ***" se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da parte di un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale"***.

Relativamente al profilo della colpevolezza, premesso che, come pacificamente riconosciuto dalla sentenza n. 1999/2018, *"la responsabilità penale del commercialista a titolo di concorso di persone nel reato sussiste solo in caso di dolo"*, il Supremo Consesso ha riaffermato l'incontestato e condivisibile indirizzo secondo cui *"il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000, è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazio-*

ne della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA" (Cassazione, sezione III, n. 52411/2018).

Nel caso oggetto della pronuncia in commento (Cass.n.28158/2019), la partecipazione concorsuale del consulente ai fatti di reato di cui all'articolo 2 del Dlgs n. 74/2000 risulta, a parere dei giudici di legittimità, da una pluralità di elementi. Il ricorrente, difatti, curava la predisposizione dei bilanci di esercizio della società e disponeva di un accesso diretto in remoto al sistema informatico della stessa per ottenere report contabili periodici. Per di più, quale commercialista della società, era a conoscenza di plurime anomalie nella relativa contabilità già a far data dal 2005, in quanto evidenziate da un controllo della Guardia di finanza. Pertanto, il ricorrente *"era da ritenersi perfettamente a conoscenza sia dell'omessa istituzione e tenuta della contabilità di magazzino, sia dell'irregolare tenuta del registro degli inventari"*, tanto più che tali gravi violazioni erano periodicamente segnalate dal collegio sindacale, con il quale egli era in continuo contatto e al quale forniva documentazione. Alla luce dei principi sopra esposti, la Corte di Cassazione nella sentenza in esame ha concluso rilevando che, sia sotto il profilo della condotta materiale che sotto quello della colpevolezza, i giudici d'appello hanno correttamente valorizzato i molteplici elementi a carico del consulente, con conseguente affermazione della sua responsabilità penale per concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta.

Precisamente, la Suprema Corte nella sentenza citata (Cass.n.28158/2019) ha così statuito: *"Si conclude, sulla base di questi elementi, che (OMISSIS), nell'esercizio delle funzioni di responsabile amministrativo e contabile della " (OMISSIS) s.r.l.", ha contribuito alla realizzazione del disegno*

criminoso, operando in stretta collaborazione con (OMISSIS), autore materiale delle dichiarazioni fiscali mendaci, in diretta interlocuzione con i componenti del collegio sindacale per la "sistemazione" della documentazione societaria, ed impartendo "istruzioni (...) al personale per i necessari aggiustamenti contabili".

3.Cass.Pen., n. 36461 del 27 agosto 2019: la prova del concorso del professionista nei reati tributati deve risultare dal contributo concreto consapevole e ispiratore della frode del consulente

3.1. Il principio di diritto

Il principio di diritto affermato è che il professionista per essere considerato corresponsabile dell'illecito, deve aver dato alla commissione dell'illecito un contributo "concreto, consapevole, seriale e ripetitivo", idoneo a renderlo "consapevole e cosciente ispiratore della frode".

3.2. Il caso

La vicenda trae origine dal fatto che al consulente di alcune società sono stati sequestrati saldi attivi dei propri conti e beni immobili perché ritenuta concorrente in una serie di reati tributari (omessa presentazione dichiarazione, false fatturazioni) commessi dalle imprese assistite.

Avverso predetta misura cautelare, il professionista ha proposto ricorso al Tribunale del Riesame che lo ha rigettato.

Pertanto, il consulente ha proposto ricorso per Cassazione, lamentando che il Tribunale del Riesame, rigettando il ricorso, ha fornito una motivazione apparente e apodittica; difatti, nonostante il sollecito

della difesa in tal senso, il Tribunale non ha chiarito quali condotte in concreto il consulente abbia posto in essere concorrendo nelle violazioni tributarie commesse dal titolare delle società coinvolte.

La Corte di Cassazione ha annullato l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Roma (sezione Riesame) per un nuovo esame per le ragioni esposte di seguito.

3.3. La motivazione della sentenza

La Suprema Corte, ritenuto che per la configurabilità del concorso del professionista nei reati tributari deve essere provato un suo **contributo concreto e cognizione dei fatti**, aggiungendo che prima di emanare il provvedimento di sequestro nei confronti dei suoi beni, in quanto indagato per illeciti tributari in concorso con gli amministratori delle società da lui assistite, **devono essere ben specificati i motivi che provino che lo stesso professionista sia l'ideatore della frode fiscale o che sia provato almeno un suo concreto contributo nella realizzazione dei reati in contestazione.**

Prima di enunciare l'iter logico seguito dalla Suprema Corte nella sentenza in esame, appare opportuno fare delle precisazioni normative e giurisprudenziali.

E' ben noto che il sequestro preventivo e la confisca per equivalente sono disciplinati dall'art. 321, comma 2, c.p.p. a norma del quale il giudice "*può disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca*" ex art. 240 c.p. Difatti, per i beni confiscabili la pericolosità è *in re ipsa* in quanto il *periculum* coincide con la "confiscabilità del bene"; da ciò ne discende che assumono grande rilevanza le disposizioni in materia di reati tributari, alla luce della modifica legislativa apportata dal D.Lgs. 158/2015 al compendio normativo del quale qui ci si occupa (Dlgs n.74/2000).

In particolare, con riferimento ai reati tributari, l'art. 10, comma 1, D.Lgs. 158/2015, ha inserito nel D.Lgs. 74/2000 l'art. 12-bis che, con la stessa formulazione di quella del vigente articolo 322-ter, c.p., dispone: *"nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444, c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto"*.

A tal proposito, giova ricordare che la Suprema Corte, sulla questione relativa alla **legittimità del sequestro preventivo del profitto di un reato tributario**, ha emanato numerose pronunce, tra le quali si annovera la **sentenza n. 24967/15**, nella quale ha evidenziato con chiarezza l'importanza di provare le responsabilità del professionista quale ispiratore del reato e che, perciò *"... Il commercialista che tiene la contabilità del contribuente accusato per dichiarazione infedele rischia il sequestro dei suoi beni personali. Ciò perché, in qualità di consulente, avrebbe dovuto ripristinare la legalità e poi perché la misura reale può incidere contemporaneamente sui beni di ciascuno dei concorrenti"*.

In un'altra decisione, i giudici di legittimità hanno elaborato un'**interpretazione estensiva della nozione di "professionista"**, da intendersi in senso sostanziale e relativa alla responsabilità del consulente fiscale quale concorrente nel reato commesso dal contribuente.

In sintesi, la Corte di Cassazione, in tale sentenza, ha enunciato il seguente principio di diritto: *"In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità dell'aggravante nel caso in cui il reato è commesso dal*

concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale (d.lgs. n. 74 del 2000, art. 13 bis, comma 3), è richiesta una particolare modalità della condotta, ovvero sia la serialità che, se pur non prevista espressamente nell'articolo, è desumibile dalla locuzione ...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione..., rappresentativa di una certa abitudine e ripetitività della condotta incriminata".

Inoltre, giova mettere in luce che la Corte di Cassazione, nella sentenza n.56451 del 5 dicembre 2017, ha affermato che la misura cautelare del sequestro preventivo non è tanto collegata all'arricchimento personale dei correi, bensì alla corresponsabilità personale di ciascuno di questi; **per tanto, il sequestro può essere disposto indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori del reato, quindi anche nei riguardi del professionista concorrente purché sia provato il ruolo di consapevole e cosciente ispiratore della frode.**

Ebbene, tale ultimo principio ermeneutico espresso nella pronuncia sopracitata, è stato ribadito dalla Suprema Corte nella sentenza in esame (**Cass. n.28158/2019**); precisamente il motivo di doglianza della ricorrente è stato accolto dalla Corte di Cassazione che ha così statuito: *"...I motivi di ricorso che lamentano il vizio di motivazione apparente, relativamente alla riferibilità alla M. S. ai reati tributari per i quali si indaga, non essendo stati spiegati gli elementi dimostrativi del concreto contributo concorsuale dato dalla stessa M. S. per la realizzazione dei fatti per i quali sussiste il fumus delicti nei confronti di F.F., titolare delle società coinvolte, sono fondati. Deve infatti essere rilevata la carenza motivazionale del provvedimento"*.

to impugnato, in conformità con la giurisprudenza consolidata che ha affermato il principio che il provvedimento relativo ad una misura cautelare reale deve contenere un'autonoma valutazione degli elementi che ne costituiscono il necessario fondamento, nonché una autonoma valutazione degli elementi forniti dalla difesa (cfr. Sez. U. n. 18954 del 31/03/2016, Capasso, Rv. 266789; Sez. 3, n. 2257/17 del 18/10/2016, P.M. in proc. Burani, Rv. 268800; Sez. 5, n. 51900 del 20/10/2017, Lanza, Terzo interessato in proc. Provenzano e altri, Rv. 271413). Infatti nella prospettazione della pubblica accusa i reati tributari sarebbero stati posti in essere dalla M. in concorso con il titolare delle società coinvolte, nella qualità di commercialista di fatto delle stesse società, e tale prospettazione che ha giustificato il decreto di sequestro, ha trovato conferma nell'ordinanza impugnata nonostante la M. formalmente rivestisse il ruolo di consulente del lavoro della sola "Cooperativa Trasporti Logistica L.G." e nonostante esistesse una commercialista, designata da parte della società "N.F.F. srl", che svolgeva le funzioni di consulente negli anni di cui all'imputazione. Su tale compresenza nulla si dice nell'ordinanza, nonostante il punto avesse formato oggetto del ricorso (in particolare del primo dei motivi nuovi) innanzi al Tribunale del riesame, laddove sarebbe stato invece necessario enucleare le ragioni dell'individuazione del ruolo di consulente fiscale di fatto svolto dalla M., chiarendo il contributo concreto svolto dall'indagata in relazione alle attività indicate nei diversi capi di imputazione provvisoria, individuando con sufficiente specificità le condotte alla stessa riferibili e la loro incidenza sulla realizzazione degli illeciti tributari. Il provvedimento impugnato si è invece limitato a richiamare genericamente il contenuto delle dichiarazioni testimoniali di alcuni dipendenti delle società e ad affermare i

limiti di rilevanza delle sole qualifiche formali rivestite dai diversi soggetti, constatazione quest'ultima di certo condivisibile, ma poi non vestita da alcuna motivazione in ordine agli elementi individuati dai giudici a supporto del ruolo di consulente fiscale di fatto della M. **Va ricordato che la giurisprudenza di legittimità infatti, per la configurabilità del concorso nel reato tributario del consulente fiscale, richiede un contributo di quest'ultimo che sia concreto, consapevole, seriale e ripetitivo e che il professionista sia stato il consapevole e cosciente ispiratore della frode, anche se di questa ne abbia beneficiato il solo cliente (cfr. Sez. 3, n. 1999/18 del 14/11/2017, Addonizio, Rv. 272713; Sez. 3, sentenza n. 24166, del 5/5/2011, Cascino, non mass)**".

4.Cass. Pen., n. 3612 del 19 agosto 2019: l'aggravante ex art. 13 bis D.lgs n.74/2000 scatta anche per il professionista che non agisce soltanto come consulente ma è direttamente interessato a evadere l'imposta

4.1. Principio di diritto

La Corte di Cassazione nella recente sentenza n.3612/2019 ha enucleato il seguente principio di diritto, ovvero che in tema di reati tributari, si applica l'aggravante prevista dall'articolo **13-bis, comma 3, del D.lgs n.74/2000**-relativa al fatto commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale-che richiede un concorso qualificato del commercialista nel reato, nel caso in cui **il professionista agisce an-**

che per un proprio tornaconto personale.

4.2. Il caso

Con ordinanza del 27 settembre 2018, il G.I.P. presso il Tribunale di Firenze applicava nei confronti di P. la misura cautelare della custodia in carcere, in ordine a quattro episodi del reato di cui all'art. 11, comma 1 e art. 13-bis, comma 3 del D.lgs n.74/2000; precisamente, in base all'impianto accusatorio recepito dal GIP,P., in qualità di ragioniere commercialista e consulente fiscale, elaborava un modello di evasione fiscale, agendo in concorso con alcuni imprenditori e prestanomi, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero d'interessi e sanzioni amministrative relative a dette imposte, alienando simulatamente o comunque trasferendo in modo fraudolento beni propri, in modo da rendere in tutto o in parte inefficaci le procedure di riscossione coattiva.

Con ordinanza del 29 ottobre 2018, il Tribunale del riesame di Firenze, in riforma dell'ordinanza del G.I.P., applicava a P. la misura cautelare degli arresti domiciliari con divieto di comunicare con persone diverse da quelle che con lui coabitano o che lo assistono, escludendo altresì la configurabilità della aggravante di cui all'art. 13 bis del D.lgs n.74/2000.

Avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame fiorentino, il Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Firenze proponeva ricorso per Cassazione, sollevando un unico motivo, con cui contesta l'erronea applicazione dell'art. 13 bis, comma 3 del D.lgs n.74/2000 e la manifesta illogicità della motivazione del provvedimento impugnato, evidenziando che le argomentazioni utilizzate dal Tribunale del Riesame, al fine di escludere l'aggravante contestata, non potevano essere condivise, atteso che, in

*riferimento alle operazioni per cui l'indagato aveva agito "in proprio" e non come consulente, sussisteva comunque un rapporto di alterità tra il professionista P., tenentario delle scritture, ispiratore e guida dei ripetuti contratti di affitto e di cessioni fraudolente delle aziende da schermare rispetto alle pretese erariali, e il soggetto T. titolare di quote, insieme con vari complici, delle società proprietarie delle aziende; per tale ragione, doveva ritenersi che i soggetti clienti di P. e beneficiari del modello di evasione fiscale erano enti distinti dal professionista consulente fiscale, ancorché questi fosse cointeressato. Pertanto, secondo il Procuratore della Repubblica, doveva considerarsi errata l'affermazione dei giudici del Riesame secondo cui l'aggravante dell'art. 13 bis, comma 3 del D.lgs citato, non possa essere applicata al consulente fiscale che sia anche cointeressato con i soggetti giuridici beneficiari al meccanismo di evasione fiscale da lui elaborato, dovendosi piuttosto affermare che, integrando l'aggravante de qua un'ipotesi di concorso qualificato, **il dolo risulta "rafforzato", per via di un proprio interesse patrimoniale all'evasione di imposta, che si aggiunge alla volontà di riscuotere il compenso.***

4.3. La motivazione della sentenza

La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso e annullato l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Firenze per nuovo esame, per le ragioni esposte di seguito.

In via preliminare i giudici di legittimità hanno rilevato che, nel caso *de quo*, l'unico aspetto controverso è quello che attiene alla configurabilità, a carico dell'indagato, della circostanza aggravante speciale prevista dall'**art.13-bis, comma 3 del d.lgs n.74 del 2000.**

Predetta disposizione normativa, introdotta

dall'art. 12 comma 1 del D.lgs n.158/2015, dispone che le pene stabilite per i delitti di cui al titolo 2 del D.Lgs n. 74 del 2000 (ovvero i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili, omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di iva, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, reato quest'ultimo per cui si procede in questa sede) sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

A tal proposito, la Corte di Cassazione ha rammentato che una prima riflessione sull'ambito applicativo dell'art. 13-bis, comma 3 del D.lgs citato, era stata già effettuata dalla giurisprudenza di legittimità nella sentenza n. 1999 del 14 novembre 2017, in cui si è evidenziato **che l'aggravante de qua rappresenta un'ipotesi di "concorso qualificato", relativo a condotte che in realtà prima erano punibili a titolo di concorso "ordinario" ex articolo 110 c.p..**

Premesso ciò, il Supremo Consesso, non ha condiviso l'impostazione del Tribunale del Riesame che, nel caso di specie, ha escluso la configurabilità dell'aggravante in esame che invece era stata riconosciuta dal G.I.P., con riferimento a ciascuno degli quattro episodi contestati-osservando, quanto al capo A, che l'indagato aveva agito "in proprio" e non come consulente, essendo le società interessate riferibili allo stesso ricorrente.

Ciò posto, i giudici di legittimità hanno statuito che quanto all'imputazione elevata al capo A (ma il discorso valeva anche per il capo B, strutturato in maniera analoga),

deve escludersi che l'esistenza di un interesse economico diretto del professionista che agisca come ispiratore delle iniziative fraudolente, sia ostativa alla configurabilità dell'aggravante de qua.

In particolare, la Suprema Corte ha così concluso, enunciando il seguente principio di diritto: *"Il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis, comma 3, infatti, nel prevedere l'aumento di pena per "il concorrente", si limita a esprimere l'esigenza che l'aggravante de qua si applichi a una fattispecie delittuosa commessa in forma concorsuale, nella quale interagisca, con le peculiari modalità prima descritte, un professionista o un intermediario finanziario o bancario, non essendo necessario che quest'ultimo agisca nell'esclusivo interesse del cliente, ben potendo coesistere anche la prospettiva di un vantaggio personale che vada oltre la previsione del compenso. Anzi, come correttamente ha osservato il Procuratore ricorrente, nei casi in cui il consulente fiscale, oltre a rendersi promotore delle strategie volte a frodare il Fisco, sia anche coinvolto direttamente nelle strutture societarie in favore delle quali sono elaborati i modelli seriali di evasione, il dolo del soggetto attivo risulta rafforzato, essendovi una piena condivisione di intenti tra i concorrenti nel reato, che si aggiunge al mero interesse di riscuotere un compenso professionale per l'ideazione o l'applicazione dei procedimenti elusivi sistematicamente adottati. Dunque, la circostanza che il professionista o l'intermediario finanziario o bancario risulti a sua volta beneficiario diretto del meccanismo fraudolento da lui ispirato non è di per sé ostativa alla configurabilità dell'aggravante in esame, non ponendo la norma incriminatrice preclusioni in tal senso, occorrendo unicamente che anche altri soggetti siano coinvolti nell'azione illecita, come avvenuto nel caso di specie, essendosi (OMISSIS) avvalso del contributo*

fattivo di altri coimputati, in una articolata dinamica di rapporti societari, di cui il ricorrente, pur essendo il regista principale delle disinvolve operazioni volte a sottrarre il pa-

trimonio delle società coinvolte alle pretese di recupero dei crediti erariali, non era tuttavia l'artefice esclusivo, cooperando egli con una pluralità di persone compiacenti".



Inquadramento della fiscalità del lavoro dei marittimi intra-UE

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Nella questione, già complessa, della fiscalità del lavoro marittimo ci proponiamo oggi di esaminare una particolare ipotesi di lavoro marittimo prestato all'interno dell'UE: vale a dire, quella situazione in cui risultano interessati contemporaneamente tre Paesi membri.

Inizialmente, le ipotesi di lavoro marittimo intra-UE coinvolgevano due governi:

- ✓ quello relativo alla nazionalità del datore di lavoro (coincidente con la bandiera della nave);
- ✓ quello corrispondente alla nazionalità dei lavoratori.

Attualmente, con il crescere dei vantaggi anche in termini di risparmio previdenziale presenti in alcuni Paesi comunitari, sono sempre di più gli armatori che iscrivono le loro imbarcazioni nel Registro Navale di nazioni come Malta o Cipro. Si sono così venute a creare situazioni per certi versi finanche paradossali, per cui, il gettonatissimo Lussemburgo (Stato senza mare) risul-

ta avere registrato una flotta commerciale oggi superiore rispetto a quella italiana.

Nel caso esemplificativo che vogliamo allora proporre, sono interessati tre governi:

- ✓ quello relativo alla nazionalità del datore di lavoro (es. Italia);
- ✓ quello relativo alla nazionalità dei marittimi (es. Polonia);
- ✓ quello relativo alla nazionalità della bandiera della nave (es. Lussemburgo).

Come noto, il settore marittimo è soggetto a una disciplina speciale, le cui molteplici leggi di riferimento, a volte, risultano fra loro contraddittorie. In ottica italiana, oltre alla locale normativa prettamente giusla-

voristica, ricordiamo quanto contenuto nel Codice della Navigazione, il quale, ai sensi dell'art. 114, si applica alla "gente di mare"; ossia, chi s'imbarca per lavorare a qualsiasi titolo e per qualsiasi mansione: addetti ai servizi portuali (piloti, lavoratori portuali, palombari in servizio locale, ormeggiatori, barcaioli); impiegati nei cantieri navali (ingegneri navali, costruttori navali, maestri d'ascia, calafati etc.).

Dopo di che, ai fini specifici dell'ipotesi "tri-nazionale" in discorso, dobbiamo tenere conto delle norme previste nel Paese di bandiera della nave, e, da un punto di vista contrattuale internazionale, nella MLC-2006 (*Maritime Labour Convention*), in funzione delle indicazioni fornite dall'ILO (*International Labour Organization*), e dall'ITF (*International Transport Workers' Federation*), i cui contratti tipo non possono essere derogati dai governi appartenenti agli Stati firmatari.

Più specificatamente, la MLC-2006 (ratificata in Italia, con Legge 113/2013) prevede degli obblighi generali in forza dei quali ogni Stato firmatario s'impegna a garantire il diritto di tutta la gente di mare a un impiego dignitoso e a cooperare per assicurare l'effettiva applicazione e il pieno rispetto della Convenzione (art. 1, c. 1 e 2). Per dare seguito a tali impegni, ogni nave alla quale si applica la Convenzione può, conformemente al diritto internazionale, essere soggetta a ispezione da parte di uno Stato membro diverso da quello dello Stato di bandiera, quando si trova in uno dei suoi porti, allo scopo di verificare che detta nave rispetti le prescrizioni della Convenzione. Pertanto, ogni Stato membro esercita efficacemente la sua giurisdizione e il suo controllo sui servizi di reclutamento e collocamento della gente di mare eventualmente presenti sul proprio territorio. Inoltre, tutti gli Stati membri devono adempiere alle proprie responsabilità facendo in modo che le navi battenti la bandiera di qualsiasi Stato che

non abbia ratificato la Convenzione non possano beneficiare di un trattamento più favorevole rispetto a quelle navi che battono la bandiera di uno Stato che l'ha ratificata.

In sostanza, il principio etico da rispettare è sempre quello in base al quale, indipendentemente dalla giurisdizione competente in materia previdenziale e/o fiscale, la gente di mare, quanto alle condizioni normative e retributive che regolano il rapporto di lavoro, deve essere tutelata a livello internazionale dall'applicazione dei precetti previsti nel contratto ITF.

Delineati i contorni concernenti gli aspetti contrattuali del caso in esame, occorre ora determinarne i correlati obblighi contributivi. Ai fini di conoscere le regole operative e i costi connessi con l'inquadramento previdenziale dei marittimi nella particolare fattispecie, è evidentemente prioritario definirne la competente giurisdizione.

La normativa generale cui fare riferimento in proposito è il Regolamento (CEE) N. 1408/71 del Consiglio del 14 giugno 1971 (allegati inclusi), come successivamente integrato e modificato, relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati, ai lavoratori autonomi e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità.

Detto Regolamento prevede una norma generale in forza alla quale la persona che esercita la sua attività professionale a bordo di una nave che batte bandiera di uno Stato membro è soggetta alla legislazione di tale Stato (nel nostro caso, dunque: Lussemburgo). Detta norma inserita per i marittimi, in realtà, non fa altro che riprendere la regola generale valevole per ogni altro lavoratore dipendente, per cui, la persona che esercita un'attività subordinata nel territorio di uno Stato membro è soggetta alla legislazione di tale Stato, anche se risiede nel territorio di un altro Stato membro, o se l'impresa o

il datore di lavoro da cui dipende ha la propria sede o il proprio domicilio nel territorio di un altro Stato membro. Regola che, applicata al settore marittimo, significa determinare la giurisdizione in funzione alla bandiera della nave, che, come noto, definisce il territorio dello Stato a bordo della nave.

Esistono, peraltro, talune eccezioni indicate dal Regolamento che occorre vagliare.

Una prima clausola stabilisce che la persona cui cessi d'essere applicabile la legislazione di uno Stato membro senza che a essa divenga applicabile la legislazione di un altro Stato membro, è soggetta alla legislazione dello Stato membro nel cui territorio risiede, in conformità delle disposizioni di questa sola legislazione. Pertanto, se per qualsivoglia motivo (con riferimento al nostro caso: mutamenti dell'Ordinamento interno lussemburghese o relativo a specifici accordi tra il Lussemburgo e la Polonia), i marittimi polacchi non potessero avere diritto alla previdenza nel Gran Ducato, essi verrebbero automaticamente assoggettati alla legislazione del loro Paese. Non sarebbe, infatti, possibile che detti lavoratori rimanessero privi di tutela previdenziale. Ricordiamo che il Regolamento precisa:

Due o più Stati membri, le autorità competenti di detti Stati o gli organismi designati da tali autorità possono prevedere di comune accordo, nell'interesse di determinate categorie di persone o di determinate persone, eccezioni alle disposizioni del presente Regolamento.

Una seconda importante previsione stabilisce che la persona, la quale eserciti un'attività subordinata a bordo di una nave che batte bandiera di uno Stato membro (nel nostro caso, Lussemburgo) ed è retribuita per tale attività da un'impresa o da una persona avente la propria sede o il proprio domicilio nel territorio di un altro Stato mem-

bro (Italia), è soggetta alla legislazione di quest'ultimo Stato, purché vi risieda. Dunque, nel nostro caso, solo ed esclusivamente a patto che i marittimi risultassero residenti in Italia, gli stessi rientrerebbero nella specifica eccezione alla norma generale, e non sarebbero più soggetti alla giurisdizione del Lussemburgo, ma a quella italiana. Detta ultima previsione appare particolarmente importante perché, in genere, si è sempre propensi a definire come competenza previdenziale la nazione di bandiera. Viceversa, in ipotesi intra-UE, occorre avere riguardo alla residenza dei marittimi.

Tornando, però, al nostro esempio, possiamo concludere che la giurisdizione previdenziale competente è quella del Lussemburgo, Paese di bandiera della nave.

Appare inoltre opportuno precisare che non si può eccepire un'eventuale doppia potestà legislativa, atteso che il diritto unionale prevede la necessità di assoggettare le persone che si spostano all'interno della Comunità al regime di sicurezza sociale di un unico Stato membro, in modo da evitare il sovrapporsi di legislazioni nazionali applicabili e le complicazioni che ne possono derivare:

“Le persone alle quali si applica il presente Regolamento sono soggette alla legislazione di un singolo Stato membro.”

Dopo di che, allo scopo di garantire nel modo migliore la parità di trattamento di tutte le persone occupate nel territorio di uno Stato membro, quale regola generale, si è ritenuto opportuno stabilire come legislazione applicabile, quella dello Stato membro nel cui territorio l'interessato esercita la sua attività subordinata o autonoma (principio dello *ius loci laboris*).

A mero titolo informativo, ricordiamo che il regime di previdenza sociale lussemburghese include le seguenti prestazioni:

- ✓ malattia, maternità e assistenza a lungo termine;
- ✓ infortuni sul lavoro e malattie professionali;
- ✓ invalidità;
- ✓ vecchiaia e reversibilità;
- ✓ disoccupazione;
- ✓ familiari;
- ✓ indennità di prepensionamento.

A completamento, resta ora da valutare la competenza fiscale.

In ottica datore di lavoro, il modello convenzionale OCSE stabilisce che, per quanto concerne gli utili derivanti dall'esercizio in traffico internazionale di navi, detti redditi sono imponibili soltanto nello Stato in cui è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa (nel nostro caso, Italia).

Riguardo ai dipendenti, giova previamente tenere presente che la regola generale relativa al superamento dei 183 giorni nell'anno ai fini dell'individuazione del luogo di produzione del reddito da lavoro subordinato, in tutti i modelli convenzionali subisce una specifica eccezione proprio quando si ha a che fare col lavoro svolto dai marittimi a bordo di navi in traffico internazionale. Si rammenta che, per "traffico internazionale", s'intende qualsiasi attività di trasporto effettuato per mezzo di una nave gestita da un'impresa la cui sede di direzione effettiva è situata in uno Stato contraente, a eccezione del caso in cui la nave sia utilizzata esclusivamente tra località situate nell'altro Stato contraente.

Nell'esempio che qui ci occupa, abbiamo ipotizzato che i marittimi risiedano in Polonia. Tale Stato adotta (come pure l'Italia) il noto *World Wide Principle Taxation* (principio della tassazione mondiale). Pertanto, i

suoi residenti dichiarano in Polonia i redditi ovunque prodotti nel mondo, salvo metodo di compensazione per le imposte eventualmente già versate nel Paese in cui i redditi esteri sono stati acquisiti. Sembrerebbe, dunque, che i "nostri" marittimi debbano dichiarare i redditi e pagare le imposte in Polonia (aliquota: 18%). Prima però di fornire in proposito una risposta definitiva, è indispensabile verificare gli accordi fiscali internazionali in essere tra le tre giurisdizioni interessate.

Orbene, posto che la bandiera della nave dove i dipendenti prestano servizio è lussemburghese, il Lussemburgo è la nazione estera in cui viene svolto il lavoro da parte dei marittimi polacchi. Si impone, dunque, innanzitutto l'obbligo di analizzare la convenzione contro le doppie imposizioni tra la Polonia e il Lussemburgo. Il trattato in parola stabilisce che:

"Le remunerazioni percepite in relazione a un lavoro subordinato svolto a bordo di navi in traffico internazionale, sono imponibili nello Stato Contraente nel quale è situata la sede effettiva dell'impresa."

In sostanza, Lussemburgo e Polonia sono d'accordo nel prescrivere che i loro residenti marittimi che lavorano a bordo di navi in traffico internazionale, siano tassati esclusivamente nel Paese in cui ha la sede effettiva l'impresa / datore di lavoro. Nella fattispecie che ci interessa, questo vuol dire che il reddito dei marittimi non potrà essere tassato: né in Polonia, né in Lussemburgo, posto che la sede del datore di lavoro è in una terza nazione: l'Italia.

Attenzione, però, che le convenzioni – come dice il nome stesso – sono previste per evitare casi di doppia imposizione; non per consentire casi di doppia non-imposizione. Conseguentemente, la nostra analisi non può concludersi qui, ma necessita di essere ampliata tramite l'esame degli accordi bila-

terali internazionali che interessano anche l'Italia.

Nello specifico, la convenzione Italia / Lussemburgo, in pedissequa applicazione della prima citata norma del modello convenzionale OCSE, stabilisce che gli utili derivanti dall'esercizio in traffico internazionale di navi siano imponibili soltanto nello Stato contraente in cui è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa (Italia). Da ciò deriva che è prevista la potestà impositiva esclusiva dello Stato italiano (Agenzia delle entrate), che avrà ogni diritto di accertamento sull'attività stessa e potrà, conseguentemente, appurare nel contempo la corresponsione di salari (che concorrono alla formazione di quel reddito d'impresa da cui si ritraggono gli utili anzidetti) nei confronti dei marittimi residenti in Polonia.

Esaminando la convenzione Italia / Polonia al fine di identificare la corretta tassazione dei redditi in parola, scopriamo che il tenore letterale usato in detta seconda convenzione è differente da quello già visto a proposito del trattato tra il Lussemburgo e la Polonia per quanto attiene ai redditi di lavoro dipendente dei marittimi:

*“Le remunerazioni percepite in relazione a un lavoro subordinato svolto a bordo di navi in traffico internazionale, possono essere tassate nello Stato contraente nel quale è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa” (il c. d. *place of effective management*).*

Orbene, come più volte illustrato dall'Agenzia delle entrate (Circolare 304/1997; Circolare 41/2003) la locuzione “possono essere tassate” (in luogo di “sono imponibili”) sta a indicare che entrambi i Paesi contraenti possono esercitare una potestà impositiva per tali redditi, in capo ai propri residenti. In sostanza, si verifica, nonostante la Convenzione, un concorso di pretese impositive, in quanto entrambi gli Stati mantengo-

no la loro potestà tributaria non esclusiva in relazione a quel reddito transnazionale. Tali interpretazioni sono state recentemente ribadite anche dalla Direzione Regionale Agenzia Entrate Campania: Interpello 914-134/2019, personalmente proposto da chi scrive. Pertanto, se la normativa interna recasse delle regole contrastanti con la convenzione, nella gerarchia delle fonti non vi sarebbe più una prevalenza della stessa convenzione sulla legge dello Stato. Dobbiamo, allora, esaminare le disposizioni fiscali interne in merito alla tassazione del reddito di lavoro dipendente in capo a soggetti non residenti.

Ebbene, la norma generale stabilisce una tassazione solamente nel caso in cui il reddito di lavoro dipendente sia “prestato nel territorio dello Stato”; e non è questo il nostro caso, posto che il territorio presso cui viene prestato il reddito di lavoro dipendente in parola corrisponde al Lussemburgo (bandiera della nave). Costituiscono eccezione solamente indennità di fine rapporto e pensioni, se corrisposte da soggetti residenti nel territorio dello Stato.

La conclusione, dunque (per quanto riguarda la vicenda in ottica italiana), è che, seppure la convenzione prevede la possibilità di assoggettare a tassazione in Italia le retribuzioni erogate dal datore di lavoro nazionale ai marittimi polacchi, considerato che tali redditi di lavoro dipendente sono prodotti fuori dal territorio italiano, non esiste al momento una specifica previsione normativa tributaria interna che, in proposito, ne preveda la tassazione in Italia.

Da ciò ne consegue che i marittimi polacchi, per quanto concerne il reddito in argomento, potrebbero andare incontro a tassazione soltanto nel loro Paese di residenza.

Tirando le somme, dato a titolo di esempio il seguente caso:

Marittimi polacchi che prestano il loro lav

ro a bordo di nave in traffico internazionale battente bandiera lussemburghese, di proprietà di un armatore italiano.

Le risultanze sono:

- ✓ il rapporto di lavoro deve rispettare le regole normative e retributive fissate nel contratto internazionale (ITF), in osservanza della MLC-2006;
- ✓ la potestà di controllo al riguardo compete alle autorità presenti in ogni porto in cui approda la nave;
- ✓ la giurisdizione competente in materia contributiva è quella del Lussemburgo, Registro in cui risulta iscritta la nave (aliquota agevolata a carico

del datore di lavoro pari al 10%, posto che i marittimi non risultano ivi residenti; controlli eseguiti dagli istituti lussemburghesi e tutela previdenziale garantita ai marittimi da tali enti in ossequio al Regolamento UE);

- ✓ la tassazione sul reddito prodotto dalla società armatoriale avviene in Italia (aliquote ordinarie; controllo dell'Agenzia delle entrate);
- ✓ la tassazione sul reddito di lavoro dipendente percepito dai marittimi è in Polonia (aliquota 18%; obbligo del *Common Reporting Standard* Italia/Polonia).



Autotutela tributaria: diniego espresso, diniego tacito e loro impugnabilità

di Andrea Nenci
Dottore in Economia

Il riconoscimento dell'impugnabilità del diniego, sia esso espresso sia esso tacito, di annullamento in autotutela, in materia tributaria, è stato interessato da una evoluzione giurisprudenziale, non del tutto lineare¹, connessa strettamente alle questioni relative alla giurisdizione competente a conoscere dell'impugnazione e conseguentemente al tipo di sindacato che il giudice può effettuare su tale provvedimento.²

Proprio dalle predette questioni prenderà avvio l'analisi del percorso evolutivo.

- Il percorso evolutivo giurisprudenziale sul tema dell'impugnabilità del diniego di autotutela

Tra la fine degli anni novanta ed i primi anni duemila, dopo diversi anni di incertezza e di sentenze dall'esito contrastante, si è assistito ad un deciso orientamento dei Tribunali amministrativi regionali (TAR) volto ad affermare il difetto di giurisdizione in materia, di autotutela tributaria, del giudice amministrativo.³

Nelle due occasioni in cui ebbe modo di pronunciarsi, sul tema, nel 2000 e nel 2001, il TAR Lombardia⁴, infatti, aveva negato la propria giurisdizione concludendo per la "competenza" (*rectius* giurisdizione) delle Commissioni Tributarie "non essendo ipotizzabile uno spostamento di competenza ad opera di un artificioso meccanismo di diffide, trattandosi sempre di esaminare la legittimità dell'imposizione fiscale".⁵

In precedenza, il TAR Toscana⁶ si era pre-

1 G.M. Taranto, L'impugnabilità del provvedimento espresso di diniego di annullamento in autotutela: novità importanti dalla Corte di Cassazione, in, www.diritto.it, 2019, 1.

2 M. Villani, P. Rizzelli, L'autotutela nel contenzioso tributario, Maggioli Editore, Rimini, 2013, 35 e ss.

3 Circolare del Consiglio Nazionale dei Dottori Com-

mercialisti e degli Esperti Contabili n. 7/IR del 10 novembre 2008, 7 e ss.

4 TAR Lombardia, sezione I, sentenza 26 gennaio 2000, n. 250; TAR Lombardia, sezione I, sentenza 27 marzo 2001, n. 2681.

5 TAR Lombardia, sezione I, sentenza 27 marzo 2001, n. 2681.

6 TAR Toscana, sezione I, sentenza 22 ottobre 1999,

occupato, invece, di fornire un esaustivo inquadramento del tema, e nel farlo non solo aveva affermato la propria giurisdizione, ma, sul presupposto della peculiarità dell'autotutela tributaria rispetto a quella generale amministrativa,⁷ era sceso anche all'esame del merito della controversia con ciò sostituendosi al ruolo giurisdizionale che era proprio delle Commissioni Tributarie.⁸

A parere del TAR Toscana *“mentre il legislatore ha inteso mantenere l'autotutela fiscale, nella sua forma spontanea, nell'ambito tradizionale dell'istituto dell'annullamento d'ufficio, e quindi con le caratteristiche tipiche dell'intrinseca discrezionalità”*, accanto a questa, con disposizione innovativa, ha previsto un'autotutela su istanza di parte, che, proprio perché espressamente prevista (art. 5 del Regolamento n. 37 del 1997) porta a ritenere che, almeno in questa ipotesi, *“l'amministrazione non goda della discrezionalità che può vantare quando procede in via spontanea, ma sia tenuta a concludere il procedimento pronunciandosi in modo espresso sull'istanza del privato”*.⁹

Con la normativa citata, sempre secondo il TAR Toscana, il legislatore ha quindi sancito la peculiarità dell'autotutela tributaria rispetto a quella ordinaria amministrativa, in quanto l'istanza di parte, per il solo fatto di essere stata prevista e disciplinata *“conduce inevitabilmente alla conclusione che in questo caso l'amministrazione non possa esimersi dal decidere sulla stessa”*.

Il TAR Toscana ha, poi, concluso affermando la propria giurisdizione in materia, *“che non si concretizza nel solo obbligo di esaminare l'istanza di parte, ma arriva a conoscere della determinazione di esercitare o meno il potere di autotutela”*, nonché a scendere all'esame del merito della controversia.

Nonostante questa “invasione” realizzata dai giudici toscani, anche negli anni successivi ha prevalso quell'orientamento dei TAR di varie Regioni, che affermava il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo.¹⁰

Sulla questione della giurisdizione competente a conoscere dell'impugnazione del diniego di autotutela, anche la Corte di Cassazione si è ripetutamente espressa, nel corso degli anni, all'interno della più ampia questione dell'impugnabilità del diniego, espresso o tacito, di autotutela.

Nelle sue prime pronunce sull'argomento la Corte di Cassazione, dopo averne sottolineato il carattere discrezionale, ha ripetutamente sostenuto che il mancato esercizio del potere di autotutela non era passibile di alcun tipo di sindacato in sede di processo tributario.¹¹

n. 767.

7 Il tema è stato trattato al paragrafo 1.5.

8 Storicamente l'istituzione delle commissioni tributarie si fa risalire alla legge 14 luglio 1864, n. 1836. Non nascono come organi giurisdizionali, bensì come organi amministrativi appartenenti all'Amministrazione finanziaria, e la loro competenza era inizialmente limitata alle imposte dirette, mentre per le imposte indirette era possibile il ricorso amministrativo o l'azione dinanzi al giudice ordinario.

9 Come avremo modo di constatare questo è uno dei pochi casi in cui la giurisprudenza si esprime sostenendo che l'amministrazione non gode di discrezionalità.

10 TAR Emilia Romagna-Bologna, ordinanza 28 gennaio 2005, n. 114; TAR Campania-Napoli, sentenza 11 marzo 2004, n. 2839; TAR Campania-Napoli, sentenza 8 aprile 2005, n. 519; TAR Lazio Latina, sentenza 31 maggio 2005, n. 478; TAR Toscana-Firenze, sentenza 13 aprile 2006, n. 1256; TAR Campania-Salerno, sentenza 4 luglio 2006, n. 942; TAR Umbria, sentenza 29 settembre 2006, n. 490; TAR Lombardia-Milano, sentenza 7 febbraio 2007, n. 191; TAR Basilicata-Potenza, sentenza 12 luglio 2007, n. 498; TAR Sicilia-Palermo, sentenza 19 dicembre 2007, n. 3473; TAR Liguria-Genova, sentenza 25 gennaio 2008, n. 931; Consiglio di Stato, sentenza 21 maggio 2008, n. 2396; TAR Liguria-Genova, sentenza 23 maggio 2008, n. 1074; TAR Lazio-Roma, sentenza 28 luglio 2008, n. 750.

11 Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza 4 ottobre 1996, n. 8685; Corte di Cassazione, sentenza 11 novembre 1998, n. 11364; Corte di Cassazione, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412; Corte di Cassazione, sentenza 26 ottobre 2001, n. 13208; Corte di Cassazione, sentenza 5 febbraio 2002, n. 1547; Corte di Cassazione, sentenza 1 dicembre 2004, n. 22564. Tutte sentenze, queste, in cui la Corte di Cassazione si è limitata ad affermare che il potere di autotutela costituisce una facoltà dell'Amministrazione finanziaria.

A parte la considerazione relativa al carattere discrezionale nelle prime sentenze in cui ha avuto modo di pronunciarsi sull'tema¹², la Corte di Cassazione ha concluso per la non impugnabilità dell'atto di diniego emesso dall'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, anche perché, con l'istanza di autotutela il contribuente chiedeva l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari e tale giudizio sarebbe finito fatalmente per essere assorbito nella più ampia indagine sulla legittimità o meno dell'originario atto impositivo.

Tale orientamento della Corte di Cassazione trovava il proprio fondamento nella necessità di impedire un'indebita "duplicazione" di tutela a favore del contribuente. Ciò in quanto, se il rifiuto di ritirare l'atto di imposizione non è altro che una conferma della pretesa in esso contenuta, il contribuente ha l'onere di far valere i vizi che inficiano la pretesa entro il termine di impugnazione dell'atto di primo grado, senza poter beneficiare di una sorta di "rimessione in termini" che, invece, deriverebbe dalla possibilità di impugnare anche l'atto di conferma.¹³

Questo orientamento, però, privava il contribuente di qualsiasi tutela nei riguardi del provvedimento di secondo grado dell'Amministrazione finanziaria e lo obbligava ad indirizzare le sue doglianze nei confronti dell'atto di primo grado.

La sentenza n. 16776 del 10 agosto 2005, delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione ha segnato un significativo punto di svolta nel sistema di tutela del contribuente avverso gli atti di diniego di agire in autotutela.

La Suprema Corte di Cassazione, infatti, chiamata a pronunciarsi sulla questione del difetto di giurisdizione del giudice tributario,

ha respinto l'eccezione sollevata dall'Amministrazione finanziaria e si è espressa a favore della giurisdizione delle Commissioni tributarie in tema di rifiuto (espresso o tacito) di autotutela, in quanto, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 12, comma 2, della L. n. 448/2001¹⁴, anche tale diniego era da annoverare nella generale materia delle controversie sul rapporto d'imposta, di spettanza del giudice tributario.

Di conseguenza, secondo l'interpretazione della Corte di Cassazione, contenuta nella sentenza n. 16776 del 10 agosto 2005, sarebbe stato modificato l'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, potendo il contribuente rivolgersi al giudice tributario ogniqualvolta manifesti interesse a contestare la convinzione espressa dall'Amministrazione finanziaria in ordine alla disciplina del rapporto tributario; in altre parole l'estensione della giurisdizione tributaria a tutti i tributi comporterebbe l'implicita abrogazione del principio del *numerus clausus* degli atti avverso i quali sia ammesso ricor-

14 Si riporta il testo dell'art. 12, comma 2, della L. n. 448/2001: "Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario, l'articolo 2, concernente l'oggetto della giurisdizione tributaria, è sostituito dal seguente: «Art. 2. - (Oggetto della giurisdizione tributaria). - 1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica. - 2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. - 3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio»".

12 Vedi nota precedente.

13 M. Villani, P. Rizzelli, *L'autotutela nel contenzioso tributario*, Maggioli Editore, Rimini, 2013, 36.

so alle Commissioni tributarie, secondo le previsioni dello stesso art. 19 del D.Lgs. n. 546/92.¹⁵

Dopo aver risolto il problema della giurisdizione, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione lasciano, però, senza risposta la questione più rilevante, quella relativa al “se” il diniego di autotutela sia o meno, concretamente un atto impugnabile, e una volta ammessa tale impugnabilità, per quale tipologia di vizio tale diniego sia censurabile, limitandosi ad affermare che *“altra e diversa questione, di competenza del giudice tributario, è quella di stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l’istanza di autotutela il contribuente chieda l’annullamento dell’atto impositivo per vizi originari di tale atto (...) o per eventi sopravvenuti”*.

Se, dunque, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza suddetta, si sono pronunziate circa l’organo competente a jus dicere, circa la sindacabilità dei provvedimenti assunti in materia e le condizioni dell’azione si sono limitate ad affermare che la risposta è di competenza del giudice tributario.¹⁶

Chiamate nuovamente a pronunziarsi, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7388 del 27 marzo 2007, (ri) affermando la giurisdizione delle Commissioni Tributarie in tutte le controversie in materia di tributi e, quindi, anche in quelle relative agli atti di esercizio dell’autotutela a prescindere dal tipo di atto/silenzio attraverso cui il giudizio è instaurato, specificano che *“la natura discrezionale dell’esercizio dell’autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi*

atti al giudice naturale, (...), per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati” e che *“la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto in detto articolo¹⁷ comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113¹⁸ della Costituzione”*.

I giudici, poi, con la medesima sentenza introducono importanti elementi di novità rispetto alla precedente posizione della stessa giurisprudenza di legittimità, in tema di impugnabilità concreta del diniego di autotutela.

Infatti nonostante questi, come appena visto, attribuiscono nuovamente carattere discrezionale al potere di autotutela, ne conseguono che il sindacato che il giudice tributario potrà esperire sui relativi atti avrà ad oggetto la verifica dell’esistenza e dell’ammontare del credito vantato dall’Amministrazione finanziaria solo nelle ipotesi in cui l’atto di rigetto dell’annullamento d’ufficio contenga una conferma motivata della fondatezza della pretesa tributaria¹⁹, mentre sarà limitato al solo controllo della legittimità del rifiuto nel caso di giudizio instaurato contro il mero, ed espresso, rifiuto di agire in autotutela,

¹⁷ Riferito all’art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

¹⁸ Si riporta il testo dell’art. 24 della Costituzione: *“Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari. Si riporta il testo dell’art. 113 della Costituzione: “Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa. Tale tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti. La legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa.”*

¹⁹ Anzi, nel caso in cui l’amministrazione non si sia adeguata alla pronuncia di merito del giudice tributario, il contribuente potrà esperire il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all’art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992.

¹⁵ E. Manoni, Luci ed ombre sulla natura del procedimento di autotutela e sulla giustiziabilità del silenzio-rifiuto, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2018, 2054.

¹⁶ Circolare del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili n. 7/IR del 10 novembre 2008.

pena un'indebita sostituzione del giudice in attività tipicamente amministrative.

In quest'ottica, allora, solo nel caso di diniego espresso e motivato, il giudice può scendere all'esame del merito della pretesa che, se ritenuta infondata, porta all'annullamento del diniego, da cui sorge poi l'obbligo dell'amministrazione di adeguarsi al deciso.

La Circolare n. 7/IR del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del 10 novembre 2008, analizzando la sentenza n. 7388 del 27 marzo 2007 deduce, poi, che se nel caso di rifiuto "mero, ed esplicito" il giudice deve limitarsi alla mera declaratoria dell'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di provvedere sull'istanza del privato, senza mai estendersi ad una verifica della pretesa sostanziale, in quanto il potere di annullare o sostituire l'atto resta una prerogativa riservata alla discrezionalità dell'amministrazione che non può mai essere privata della sua potestas decidendi,²⁰ ciò varrà anche dinanzi al silenzio dell'amministrazione sull'istanza²¹, in caso, dunque, del cosiddetto rifiuto "implicito".

Nel 2009 a distanza di pochi mesi la Corte di Cassazione, con le sentenze nn. 2870 del 6 febbraio, 3698 del 16 febbraio e con la sentenza n. 9669 del 23 aprile 2009 torna ad esprimersi sul tema del giudice competente a conoscere dell'impugnazione del provvedimento diniego (o del diniego tacito) dell'Amministrazione finanziaria, ponendo fine definitivamente al dibattito sulla questione che si era sviluppata negli anni precedenti e sulla concreta impugnabilità di questo.

In dottrina i sostenitori della giurisdizione del giudice amministrativo, fino a quel

momento, nonostante come riportato precedentemente la Corte di Cassazione si fosse più volte espressa, avevano fondato il proprio convincimento sulla potestà discrezionale della Pubblica Amministrazione, da intendersi come facoltà di scelta tra più comportamenti giuridicamente leciti, in relazione ai quali il contribuente assume una posizione soggettiva di interesse legittimo.

Il giudizio su cui il giudice amministrativo è chiamato a pronunciarsi avrebbe avuto quindi ad oggetto, secondo i fautori di tale tesi, non il rapporto giuridico sottostante l'atto impositivo, bensì il sindacato di eventuali vizi nella comparazione degli interessi pubblici coinvolti nella vicenda.

L'autotutela in diritto tributario, secondo De Mita, *"non è cosa diversa da quella generale del diritto amministrativo: si fonda sulla sussistenza di un interesse pubblico alla rimozione dell'atto illegittimo. Il non corretto esercizio di essa è censurabile solo davanti al giudice amministrativo per eccesso di potere"*.²²

A sostegno di tale tesi, va rilevato che l'art. 7, comma 4, dello Statuto del contribuente, L. 212/2000, del resto afferma espressamente che *"la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa"*.

Decisamente maggioritaria era la tesi, poi confermata dalla giurisprudenza, che propendeva per la giurisdizione delle Commissioni Tributarie, basata sulla considerazione che l'autotutela tributaria si distingue da quella amministrativa in quanto, a differenza di quest'ultima, non si sostanzia nell'esercizio di un potere discrezionale, che richiede la comparazione di più interessi, bensì in un potere-dovere, diretto alla rimozione di atti impositivi invalidi.²³

20 Facoltà di decidere.

21 Lo stesso si potrebbe affermare nel caso di diniego espresso, ma mancante di motivazione.

22 E. De Mita, La Cassazione inciampa sul rifiuto dell'autotutela, in, *Il sole* 24 ore, 2005, 23.

23 G. Palumbo, L'autotutela nel diritto tributario, in,

Nelle sentenze nn. 2870 del 6 febbraio e 3698 del 16 febbraio 2009 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, esprimendo una certa continuità, descrivono il potere di riesame in sede di autotutela come un'attività "discrezionale", giungendo alla conclusione che questo rappresenta un limite (pressoché insuperabile) alla impugnabilità del provvedimento denegativo, in quanto il contribuente non vanterebbe una posizione giuridica soggettiva rilevante (*id est*, mero interesse di fatto²⁴), ritornando di fatto a quello che era stato l'orientamento della stessa nelle prime pronunce sul tema negli anni novanta ed i primi anni duemila.²⁵

Inoltre con la sentenza n. 2870 del 6 febbraio 2009, i giudici della Suprema Corte di Cassazione, precisano che l'atto impugnato (e, quindi, l'oggetto del processo in tema di diniego di autotutela) è costituito dal diniego di autotutela e non, perlomeno direttamente, dal provvedimento impositivo (inopponibile) a monte, "perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo".

Del resto, se così non fosse, risulterebbe irrimediabilmente violato il principio secondo il quale l'atto è soggetto ad impugnazione esclusivamente per "vizi propri"²⁶; altrimenti, il contribuente impugnerebbe il diniego ma rileverebbe vizi dell'avviso di accertamento (usufruendo inammissibilmente di una sostanziale *reintegratio terminis*).

La disciplina dell'autotutela (a cura di Pasquale Gianniti), CEDAM, Padova, 2010, 502.

24 Gli interessi di fatto possono essere definiti come quelle situazioni giuridiche soggettive non protette, cui, cioè, l'ordinamento non accorda alcuna tutela. Tipici interessi di fatto sono quelli vantati da tutti all'osservanza da parte dell'amministrazione dei doveri pubblici posti a vantaggio della collettività indifferenziata (es.: illuminazione, manutenzione delle strade). Sono interessi, dunque, che, essendo privi del carattere della differenziazione, tipico dell'interesse legittimo, non ricevono alcun tipo di tutela.

25 Vedi nota 225.

26 Art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546 del 1992.

A pochi mesi di distanza, nel 2009, la Corte di Cassazione, con la sentenza del 23 aprile, n. 9669, ribadisce, per l'ennesima volta, che il potere esercitato dall'Amministrazione finanziaria si esprime mediante "forme discrezionali" e che "l'esercizio del potere di autotutela non costituisce un mezzo di tutela del contribuente", ma porta anche un forte elemento di discontinuità con le altre sentenze del 2009 precedentemente citate, ammettendo il sindacato "sulla legittimità del rifiuto" a tutela dell'interesse (legittimo) del contribuente alla regolarità, buon andamento ed imparzialità dell'agire amministrativo.

Secondo Muscarà è evidente come i contenuti da ultimo espressi siano coerenti con la sentenza n. 7388 del 27 marzo 2007, difatti citando proprio quest'ultima, nella sentenza del 23 aprile 2009, n. 9669, si legge che "nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato – nelle forme ammesse sugli atti discrezionali – soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria".²⁷

Sui medesimi concetti si fondano l'ordinanza n. 10020 del 18 giugno 2012 e la sentenza n. 25563 del 3 dicembre 2014, della Corte di Cassazione.

Emerge dunque, a questo punto del percorso evolutivo che l'orientamento prevalente, della giurisprudenza, è quello che prevede che il diniego di autotutela dell'amministrazione sia impugnabile anche se gli atti sono medio-tempore divenuti definitivi, a condizione che il ricorrente non contesti la fondatezza della pretesa tributaria, bensì la legittimità del rifiuto ed ove si riscontri un interesse generale alla rimozione dell'atto.

Con la sentenza n. 14243 dell'8 luglio 2015,

27 S. Muscarà, Le Sezioni Unite scrivono un ulteriore capitolo in tema di impugnabilità del diniego di autotutela, in Bollettino tributario, 2009, 837.

la Corte di Cassazione ha introdotto una prospettazione diversa per ammettere l'impugnabilità del rifiuto di autotutela, fondata sulla pronuncia delle Sezioni Unite, della medesima Corte, n. 16776/2005, che, come sopra si è visto, rappresenta il punto di partenza, per il consentito accesso al sindacato del diniego di autotutela davanti al giudice tributario. E' stato infatti affermato che, in caso di annullamento parziale in autotutela di un atto impositivo, non può essere negato al contribuente di impugnare il relativo provvedimento, *“privandosi altrimenti il contribuente della possibilità di difesa relativamente a tale atto, ancorché ridotto dell'originaria pretesa”*, proprio in forza della *“possibilità”* di ricorrere avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore *“contenenti la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria, come nel caso del provvedimento di autotutela”*.

Con le sentenze 15 aprile 2016, n. 7511 e 6 luglio 2016, n. 13757, la Corte di Cassazione, richiamandosi all'orientamento espresso con le decisioni delle Sezioni Unite n. 2870 e n. 3698 del 2009, che come già detto, era stato precedentemente abbandonato, a favore della sindacabilità esclusivamente circoscritta al profilo della legittimità del diniego di autotutela, nettamente separato dal merito dell'imposizione,²⁸ ha espressamente disatteso le conclusioni cui la sentenza n. 14243 dell'8 luglio 2015 era pervenuta, focalizzandosi, invece, sulla manifestazione della pretesa. Si è, infatti, rilevato che, in caso di annullamento parziale in autotutela, non vi è manifestazione di alcuna nuova diversa pretesa lesiva degli interessi del contribuente, rispetto a quella già esternata con l'atto autoritativo divenuto definitivo, tale da legittimare l'impugnazione davanti al giudice, essendo stata, anzi ridotta quella originaria, mentre questo potrebbe veri-

ficarsi solo se la pretesa fosse stata accresciuta. Nel contempo la Corte di Cassazione ha, però, ribadito l'impugnabilità del diniego parziale sotto il profilo dell'illegittimità del rifiuto, in relazione a rilevanti ragioni di interesse generale alla rimozione dell'atto, che, ai sensi dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994, e delle disposizioni del D.m. n. 37/1997, giustificano l'annullamento in autotutela e vanno specificatamente prospettate dal ricorrente.²⁹

Il legislatore, nel frattempo³⁰, era intervenuto con l'art. 11 del D.Lgs. n. 159 del 24 settembre 2015, che prevedeva l'aggiunta all'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994, del comma 1-*octies*, il quale dispone che *“l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente”*.³¹ Nella Relazione illustrativa si legge che detta previsione deriva dal fatto che l'autotutela parziale costituisce *“una rettifica dell'originaria pretesa impositiva”* e non si estrinseca, quindi, in un nuovo atto, sostitutivo del precedente annullato, che invece, risulta impugnabile ai sensi del comma 1-*quinquies* del medesimo articolo.³²

- L'intervento nel percorso evolutivo della Corte Costituzionale e le ultime pronunce sul tema

²⁹ Esattamente come nel caso di diniego di autotutela *“totale”*.

³⁰ Tra la sentenza n. 14243 dell'8 luglio 2015 e le sentenze 15 aprile 2016, n. 7511 e 6 luglio 2016, n. 13757 della Corte di cassazione.

³¹ G. Glendi, Questioni aperte sull'impugnabilità del diniego di autotutela – Processo tributario – Incertezze sui rimedi esperibili avverso il diniego parziale e tacito di autotutela, in, Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2017, 48.

³² Il comma 1-*quinquies* dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994 statuisce che la sospensione degli effetti dell'atto impositivo, disposta dall'Amministrazione, nell'esercizio del potere di autotutela, prima della scadenza dei termini per la proposizione del ricorso, cessa con la notificazione da parte dello stesso ente di un nuovo atto modificativo o confermativo di quello sospeso, che il contribuente può impugnare, come può impugnare quello originario, unitamente al nuovo.

²⁸ Con le sentenze nn. 7388 del 27 marzo 2007, 9666 del 23 aprile 2009, con l'ordinanza n. 10020 del 18 giugno 2012 e la sentenza n. 25563 del 3 dicembre 2014.

della Corte di Cassazione

Recentemente la Corte Costituzionale è intervenuta segnando in modo rilevante il tema dell'impugnabilità del diniego tacito di autotutela; con la sentenza n. 181 del 13 luglio 2017 i giudici della Consulta, hanno dichiarato non fondate le eccezioni di legittimità costituzionale dell'art. 2-*quater*, comma 1, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 *“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 31 dicembre 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”*.³³

La sentenza del giudice delle leggi, in concreto, non ha fatto altro che confermare il prevalente orientamento della Corte di Cassazione, visto nelle sentenze precedentemente citate. Infatti sulla base dell'orientamento della Corte di Cassazione, secondo il quale l'autotutela tributaria costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni *“largamente discrezionali”* e non, invece uno strumento di protezione del contribuente,³⁴ la Corte Costituzionale ha precisato che il soggetto passivo d'imposta che si ritenga meritevole di ricevere un atto (in autotutela) a lui favorevole *“può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimi-*

tà 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”.³⁵

In base alla citata sentenza si evince che secondo la Corte Costituzionale se l'avvio del procedimento di riesame in sede di autotutela e la conclusione di questo con un provvedimento costituissero un obbligo, anche in relazione ad atti impositivi divenuti definitivi, verrebbe ad essere compromesso il principio della certezza del diritto³⁶ 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.

Dunque non esiste un dovere dell'amministrazione fiscale di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tal dovere, il silenzio non equivale ad inadempimento o ad un diniego³⁷, con la conseguenza che il

35 M. Procopio, Il contrasto in tema di autotutela tra i principi costituzionali ed i poteri riconosciuti all'Amministrazione finanziaria, in *Rassegna Tributaria*, 2019, 92.

36 Principio in base al quale ogni persona deve essere posta in condizione di valutare e prevedere, in base alle norme generali dell'ordinamento, le conseguenze giuridiche della propria condotta, e che costituisce un valore al quale lo Stato deve necessariamente tendere per garantire la libertà dell'individuo e l'eguaglianza dei cittadini davanti alla legge. Nell'applicazione, la certezza interferisce quindi con la positivizzazione del diritto, con l'alternativa tra rigidità e flessibilità delle norme, con l'interpretazione e in particolare con l'interpretazione evolutiva, con il sistema delle fonti e la tecnica della redazione degli atti normativi, con la retroattività della legge, con il divieto di discriminazione, con la effettività delle norme, anche in caso di violazione, con i tempi della giustizia. Estratto da www.treccani.it.

37 Sul piano generale, i casi in cui l'ordinamento tributario attribuisce rilevanza al silenzio-rifiuto, al fine di consentirne la tutela in sede contenziosa, sono disciplinati dagli artt. 19 e 21 D.Lgs. n. 546/92. In base a tali disposizioni normative, il ricorso può essere proposto avverso il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti (art. 19 lettera g. del D.Lgs. 546/92) e dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto (in mancanza di disposizioni specifi-

33 L'eccezione di legittimità costituzionale era stata sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti con ordinanza del 1 luglio 2016 nell'ambito di un processo instaurato da un contribuente avverso il *“silenzio-rifiuto”* formatosi sull'istanza di autotutela avente ad oggetto il riesame degli avvisi di accertamento, non impugnati in sede giudiziaria. La commissione sollevava, in particolare, alcune eccezioni di legittimità con riguardo alla violazione degli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 della Costituzione.

34 Vedi precedente giurisprudenza della Corte di Cassazione citata.

silenzio dell'amministrazione sulla domanda di autotutela non è impugnabile dinanzi ad alcun giudice.

La preoccupazione espressa dalla Corte Costituzionale è stata quella di evitare la riapertura di un sindacato giurisdizionale su atti divenuti definitivi, con conseguente stabilità degli effetti, e, pertanto, viene rilevato come il principio costituzionale di tutela della capacità contributiva, correlato all'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, debba essere bilanciato con quell'interesse pubblico costituito dalla certezza dei rapporti giuridici, riconoscendosi libertà di valutazione e di scelta all'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio dell'attività sua propria, su quale finalità privilegiare, senza che il contribuente possa dolersi di una lesione del suo diritto alla tutela giurisdizionale, qualora esso stesso non si sia avvalso degli strumenti ordinariamente previsti, proponendo ritualmente ricorso.

Nel giungere a siffatte conclusioni la Corte Costituzionale, non ha, però, tenuto conto che l'orientamento giurisprudenziale ammissivo di un sindacato giurisdizionale sul diniego espresso o tacito, all'istanza di autotutela, era già limitato ad una valutazione della legittimità del diniego, in base alla

disciplina che lo regola, e non certo finalizzato ad una valutazione di merito e ad una pronuncia di annullamento dell'atto sottostante di cui il contribuente aveva chiesto la rimozione all'Amministrazione finanziaria.³⁸

Inoltre seguendo l'orientamento, proprio della Corte di Cassazione, di un controllo giurisdizionale esclusivamente rivolto alla verifica della legittimità del diniego, si rileva un certo disallineamento con la visione della Consulta; difatti, a fronte del silenzio, pare assai difficile individuare quale sia il vizio che determina l'illegittimità, se non proprio l'omesso esame dell'istanza, che, con la sentenza in esame, la Corte Costituzionale, si assume, invece, essere scelta consentita all'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della sua valutazione sull'attendersi o meno, in quanto il mero eventuale sollecito da parte del contribuente non modifica il suo potere di esercizio dell'autotutela.

Riguardo, poi, il diniego espresso, alla luce della pronuncia della Consulta, risulta che se mai i giudici di merito dovessero ravvisare l'illegittimità del diniego di autotutela, perché non sono stati applicati i parametri normativi previsti per l'esercizio dell'autotutela (come ad esempio se l'atto impositivo di cui si è chiesto il denegato annullamento rientrasse con tutta evidenza in uno dei casi di illegittimità elencati dall'art. 2, del D.m. n. 97/1997) essendo ad essi precluso di pronunciare l'annullamento di quell'atto e potendo disporre solo l'annullamento del diniego, ne conseguirà che l'amministrazione, che non è tenuta a fornire alcuna risposta all'istanza di riesame del contribuente, potrà omettere il riesame anche a seguito

che, non oltre due anni dal pagamento ex art. 21, comma 2, D.Lgs. 546/92). Nell'ipotesi del silenzio-rifiuto, quindi, l'oggetto della domanda consiste nella restituzione di somme di denaro che si assumono indebitamente versate. Nel caso dell'istanza di autotutela, ciò che invece si chiede all'Amministrazione finanziaria è il riesame dell'atto impositivo, stante l'assenza, originaria o anche sopravvenuta, dei presupposti per la sua emanazione o il suo mantenimento. Nel secondo caso, a differenza del primo, l'oggetto dell'istanza è pertanto costituito dalla rimozione degli effetti pregiudizievoli di un atto e la restituzione delle somme costituisce soltanto un momento eventuale e successivo. Allo stato della legislazione vigente, non pare dunque sussistere, in effetti, la possibilità di equiparare, al fine di ottenere tutela in sede processuale, il diniego tacito di autotutela al silenzio-rifiuto.

38 Orientamento giurisprudenziale espresso tra le altre dalle seguenti pronunce della Corte di Cassazione: sentenza n. 7388 del 27 marzo 2007, sentenza del 23 aprile 2009, n. 9666 l'ordinanza n. 10020 del 18 giugno 2012 e la sentenza n. 25563 del 3 dicembre 2014.

della sentenza di annullamento del diniego espresso, rendendo di fatto la pronuncia del giudice tributario priva di effetti.

Pertanto il punto nodale è proprio quello della natura provvedimento del silenzio e della sua legittimità o meno, che se risolto nel senso che emerge dalla motivazione della pronuncia della Corte Costituzionale, comporta, in radice l'esclusione di qualsivoglia controllo giurisdizionale sull'esercizio del potere di autotutela.³⁹

La Corte Costituzionale, però, nell'anzidetta sentenza, dopo aver ritenuto non irragionevole una disciplina che consenta all'Amministrazione finanziaria di non pronunciarsi sulle istanze di autotutela, ha affermato che nulla esclude che ove il legislatore voglia provvedere diversamente, potrà disporre la previsione di casi di autotutela obbligatoria, in quanto l'ambito discrezionale dell'Amministrazione finanziaria all'annullamento di propri atti non gode di copertura costituzionale.

A riguardo di quest'ultimo punto, bisogna necessariamente sottolineare come l'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 e il Decreto ministeriale n. 37/1997, dettino regole precise per l'esercizio di siffatto potere, che anche se non sono volte a prevedere casi di autotutela obbligatoria, sono comunque precisamente dirette a demandare agli Uffici emittenti di verificare, se sollecitati da istanza del contribuente, previo esame di quanto richiesto, se un atto o l'imposizione siano legittimi; tanto è vero che, ai sensi dell'art. 1 del Decreto ministeriale n. 37 del 1997, in caso di "grave inerzia" il potere di annullamento spetta in via sostitutiva alla Direzione regionale dalla quale l'Ufficio stesso dipende.⁴⁰ Siffatta previsio-

ne sarebbe, evidentemente, allora priva di significato se l'Ufficio competente potesse legittimamente omettere qualsivoglia valutazione.

La mancata risposta, peraltro, ha sicuramente degli effetti, qualora il contribuente istante, non lasciando decorrere il termine per proporre ritualmente ricorso, la faccia valere in giudizio, non solo ai fini della condanna dell'autore dell'atto impositivo illegittimo alle spese del processo, ma anche, in caso di persistente resistenza all'eliminazione di quell'atto, ai fini della condanna al risarcimento del danno patrimoniale procuratogli per mezzo dell'atto illegittimo.⁴¹

In aggiunta a quanto disposto dall'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 e dal D.m. 37/1997, che dettano disposizioni specifiche in tema di autotutela tributaria, bisogna considerare quanto la Legge n. 241 del 7 agosto 1990 dispone, all'art. 2, comma 1.⁴²

La suddetta disposizione normativa impone alle Pubbliche Amministrazioni in generale, il dovere, in presenza di un procedimento che consegua obbligatoriamente ad un'istanza di parte o anche d'ufficio, di concludere mediante l'adozione di un provvedimento espresso, positivo o negativo, e ciò anche per consentire all'interessato di ricorrere in via giurisdizionale per la tutela delle proprie ragioni.⁴³

41 Tema approfondito al paragrafo 3.5.

42 Si riporta il testo del comma 1, dell'art. 2 della L. n.241/90: 1. Ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad un'istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, le pubbliche amministrazioni hanno il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso. Se ravvisano la manifesta irricevibilità, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza della domanda, le pubbliche amministrazioni concludono il procedimento con un provvedimento espresso redatto in forma semplificata, la cui motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo.

43 G. Palumbo, L'autotutela nel diritto tributario, in, La disciplina dell'autotutela (a cura di Pasquale Gianniti), CEDAM, Padova, 2010, 501.

Così si era espresso anche il TAR Salerno, sez. I, nella sentenza n. 674 del 3 luglio 2002 ed il Consiglio di Stato, sez. VI, con la sentenza n. 3492 del 4 giugno 2004.

39 G. Glendi, Esercizabile d'ufficio l'autotutela tributaria – Processo tributario – E' davvero legittima e insindacabile l'omessa risposta dell'Amministrazione finanziaria all'istanza di autotutela?, in, Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2017, 853.

40 Per maggiore chiarezza si rimanda al paragrafo 2.2.

Alla luce delle disposizioni della legge sul procedimento amministrativo del 1990 e delle specifiche previsioni normative in tema di autotutela tributaria, va allora considerato che il silenzio sull'istanza si potrebbe appalesare illegittimo, non tanto perché l'Amministrazione finanziaria non abbia accolto l'istanza, ma perché non abbia neppure provveduto a riesaminarla concludendo tale procedimento con un provvedimento.

Giungendo, adesso, verso il termine del percorso evolutivo intrapreso arriviamo alle ultime pronunce della Corte di Cassazione.

Con la sentenza n. 18999 del 17 luglio 2018 gli "ermellini" della Suprema Corte sono tornati ad esprimersi, ancora una volta, sostenendo che *"il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo"*, richiamando in tal senso anche le pronunce della medesima, n. 20314 del 2017, e nn. 1965 e 7616 del 2018.

Non portano niente di innovativo, sul versante dell'orientamento sul tema dell'impugnabilità del diniego, neanche, la recente ordinanza n. 1803 del 23 gennaio 2019 e la recentissima sentenza 16 luglio 2019 n. 18992 della Corte di Cassazione la quale come si legge sostiene che *"le ragioni di illegittimità del rifiuto non possono essere confuse con le ragioni di (pretesa) illegittimità dell'atto di accertamento divenuto definitivo, né identificate con una generica pretesa alla legalità dell'azione amministrativa, correlata pur sempre alla dedotta illegitti-*

mità dell'atto impositivo. Si tratta infatti di un interesse generico ed astratto, mentre per contestare la legittimità del rifiuto occorre dedurre un interesse concreto e specifico, ma anche di carattere generale, cioè travalicante quello individuale della parte in causa (Cass. 4937/2019); diversamente, si violerebbe non solo la regola della non ingerenza nella sfera della discrezionalità della pubblica amministrazione ma anche quello della certezza dei rapporti, perché in tal modo, senza limiti temporali definiti, la parte potrebbe sempre rimettere in discussione l'avviso, sollecitando il potere di autotutela e poi impugnando il rifiuto".

- Considerazioni finali sul tema del diniego di autotutela

L'orientamento sviluppato nel corso degli anni dalla Corte di Cassazione prima e dalla Corte Costituzionale poi, con la controversa sentenza n. 181 del 2017, riguardo l'impugnabilità del diniego di autotutela, è sembrato a buona parte della dottrina porsi in contrasto evidente con gli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 della Costituzione.

Seconda la dottrina tributaristica, infatti, il riconoscimento di ampi poteri discrezionali a favore dell'Amministrazione finanziaria non risulterebbe, aderente ai richiamati precetti costituzionali.⁴⁴

Se ricerchiamo la finalità dell'istituto in rassegna,⁴⁵ nel generico interesse pubblico ad una giusta imposizione, conformemente, ai principi di eguaglianza, di riserva di legge, di capacità contributiva e di esercizio imparziale della funzione tributaria, di cui rispettivamente agli artt. 3, 23, 53, della Costituzione, ed ai principi di legalità e di buon

44 M. Procopio, Il contrasto in tema di autotutela tra i principi costituzionali ed i poteri riconosciuti all'Amministrazione finanziaria, in, *Rassegna Tributaria*, 2019, 92.

45 Individuata al paragrafo 2.3.

andamento della Pubblica Amministrazione, di cui all'art. 97 della Costituzione, si comprende come proprio questo generico interesse sia realizzabile solamente attraverso l'assunzione di provvedimenti conformi a legge;⁴⁶ con la conseguenza che la valutazione rimessa all'Amministrazione finanziaria nel riesame d'ufficio o su istanza del contribuente dovrà necessariamente essere diretta a stabilire se l'obbligazione tributaria, ancorché risultante da atto inoppugnabile o da un giudicato, sia o meno conforme a giustizia non potendo essere adottata una decisione diversa da quella imposta dalle disposizioni dell'ordinamento giuridico.

Sembra infatti innegabile che in sede di riesame il solo interesse da valutare sia quello individuato poc'anzi; ed è proprio per questa ragione che l'esercizio dell'autotutela, da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, non può che avere carattere vincolato.

Inoltre contro gli atti della Pubblica Amministrazione è sempre ammessa, ai sensi dell'art. 113 Cost., nello specifico, ed ai sensi dell'art. 24 Cost., a livello generale, la tutela giurisdizionale. Dunque non si comprende come il diniego, sia questo espresso o tacito, dell'Amministrazione finanziaria non possa formare oggetto di ricorso presso il competente giudice tributario il quale dovrebbe esser tenuto ad esercitare il proprio sindacato emettendo il relativo giudizio provvedendo, come opportunamente osservato in dottrina, *“all'accoglimento ovvero al rigetto del ricorso e quindi all'annullamento o al non annullamento del provvedimento stesso”*⁴⁷.

46 F. Cerioni, L'autotutela tra diritto "morente" e diritto "vivente", in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2009, 591.

47 C. Glendi, Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2009, 473.

Il termine per il deposito del condono fiscale è ordinatorio

Commento a Corte di cassazione, Ordinanza n. 29790 del 15 novembre 2019



di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

Secondo la costante prassi della Corte di Cassazione, la mera circostanza della presentazione della documentazione di sanatoria oltre il termine del 10 giugno 2019, previsto dal comma 10 dell'art. 6 del D.L. n. 119 del 2018, non costituisce ragione sufficiente per il rifiuto della sospensione richiesta.

Da questo indirizzo si è discostata la recente ordinanza n. 28493 della Sezione 6-5 della Corte di Cassazione, depositata in data 6 novembre 2019, che decidendo su ricorso per Cassazione del contribuente avverso sentenza della Commissione Tributaria Regionale che aveva accolto l'appello dell'Amministrazione finanziaria, confermando l'avviso di accertamento volto al recupero di imposte dirette e di I.V.A. ha respinto l'istanza di sospensione pervenuta via posta presso la Cancelleria in data 11 giugno 2019, ritenendo che *«per espressa previsione di legge, al fine di ottenere l'effetto sospensivo ex art. 6 D.L. 119 del 2018 sino al 31 dicembre 2020, deve essere depositata avanti l'autorità giudiziaria avanti alla quale pende il processo la copia della domanda di definizione e del versamento, entro il termine perentorio del 10.6.2019»*.

Si impone, quindi, di verificare se il mancato rispetto del termine del 10 giugno 2019 previsto dal comma 10 dell'art. 6 del D.L. n. 119 del 2018 sia ostativo all'accoglimento delle istanze di sospensione.

La soluzione di tale questione richiede di valutare se il termine previsto per il deposito dell'istanza di sospensione presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia abbia natura perentoria o, piuttosto, ordinatoria.

Costituisce principio generale, derivante da quello di legalità, che i termini stabiliti dalla legge sono di principio ordinatori, salvo che la legge stessa espressamente li dichiari perentori o colleghi esplicitamente al loro decorso un qualche effetto decadenziale o comunque restrittivo (Cons. Stato, sez. VI, 13/3/2013, n. 1511; Cons. Stato 7/7/2014, n. 3431).

Tale principio trova sicura applicazione nel diritto pubblico sia nell'ambito dei poteri dell'amministrazione (Cons. Stato sez. V, 23/4/1982, n. 304, sui poteri sostitutivi in materia urbanistica), sia nell'ambito di procedimenti diretti ad ottenere provvedimenti espansivi ed accrescitivi della posizione giuridica del soggetto privato (Cons. Stato, sez. III, 26/5/2016, n. 2230, in tema di rinnovo del permesso di soggiorno).

Anche nel diritto tributario, che dal diritto pubblico mutua taluni aspetti regolatori in assenza di specifiche disposizioni, valgono i medesimi principi, sia riguardo all'azione del fisco presidiata dai principi costituzionali di capacità contributiva e buona amministrazione (Cass. sez. V, 5/10/2012, n. 17002 e Cass. 6-5, ord. 27/4/2017, n. 10481, sul termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente; Cass. sez. V, 3/4/2013, n. 8055 e Cass. Sez. U., 12/11/2004, n. 21498, sul termine annuale per rettifica cd. formale; Cass. sez. V, 30/6/2010, n. 15542 e Cass. sez. 6-5, ord. 19/3/2014, n. 6411, sulla trasmissione del certificato catastale attestante l'avvenuta iscrizione con attribuzione di rendita), sia riguardo alla posizione del contribuente.

Infatti, in materia tributaria, in mancanza di un'esplicita previsione, il termine normativamente stabilito per il compimento di un atto ha efficacia meramente ordinatoria ed esortativa o acceleratoria, cioè costituisce un invito a non indugiare, e l'atto può essere compiuto dall'interessato o dalla stessa Amministrazione fino a quando ciò non venga altrimenti precluso (Cass., sez. 5, 8/05/2013, n. 10761).

Ciò vale a maggior ragione riguardo alla posizione del contribuente in tema di condono fiscale, laddove è ancor più evidente il favor del legislatore per la definizione agevolata, il quale postula una valutazione non già letterale e formalistica, ma sostanziale della domanda, ossia l'individuazione degli effetti che il contribuente abbia inteso conseguire (Cass., sez. 5, 22/1/2007, n. 1289; Cass, sez. 5, 17/5/2006, n. 11570).

Alla luce delle considerazioni che precedono, appare manifesta la necessità di approfondire il significato da attribuire alle regole dettate dal comma 10 dell'art. 6 citato, il quale prevede, al primo periodo, che «le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019» e, al secondo periodo, che «*Se entro tale data il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento*

degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020».

Va in proposito osservato che il termine del 10 giugno 2019 ha natura processuale, in quanto volto a fissare il momento entro il quale si può presentare l'istanza all'organo giurisdizionale dinanzi al quale pende la controversia al fine di ottenere la sospensione del processo, sicché ad esso si applica il secondo comma dell'art. 152 cod. proc. civ., secondo il quale «*i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiara espressamente perentori*».

In mancanza di una espressa disposizione che lo dichiara perentorio, il termine normativamente fissato per il compimento di un atto ha natura ordinatoria, quale invito a non indugiare, e il suo mancato rispetto non comporta alcuna decadenza e non impedisce che l'atto possa essere compiuto fino a quando ciò non venga precluso altrimenti.

Nella fattispecie sospensiva in esame, mancando una esplicita previsione, lo spirare del termine del 10 giugno 2019 non determina la decadenza del contribuente dalla facoltà di chiedere la sospensione del processo, in quanto ogni decadenza, anche in materia processuale, deve essere testuale ed essere espressamente sancita dalla legge (analogamente a quanto previsto da Cass. sez. L, 23/11/2012, n. 20777, sui termini di cui all'art. 327 cod. proc. civ.; da Cass. sez. III, 18/4/2011, n. 8857, sul termine di cui all'art. 588 cod. proc. civ.; da Cass. sez. III, 29/11/2005, n. 26039, sul termine di cui all'art. 415, comma 4, cod. proc. civ.).

In tal senso, ultimamente, si è pronunciata la Corte di Cassazione – Quinta Sezione Civile – con l'ordinanza interlocutoria n. 29790 depositata in cancelleria il 15/11/2019.

Peraltro, l'effetto sospensivo deriva dalla legge e non abbisogna di una scelta provvedimentoale, dovendo il giudice limitarsi a prendere atto dell'istanza avanzata dal contribuente.

Ciò in quanto la funzione della sospensione è quella di raccordare la procedura amministrativa di definizione agevolata della lite con quella processuale pendente, posto che, da una parte, permette al contribuente di evitare di venirsi a trovare in una situazione pregiudizievole nel processo pendente e di ottenere il tempestivo disbrigo della relativa procedura dinanzi agli uffici giudiziari e, dall'altra, all'Amministrazione finanziaria di poter svolgere l'attività istruttoria necessaria ai fini delle successive determinazioni sulla domanda di definizione presentata dal contribuente - dovendo l'Agenzia delle Entrate entro il 31 luglio 2020 notificare al contribuente l'eventuale diniego della definizione agevolata nel caso in cui ritenga la controversia non definibile o comunque non valida la definizione per insufficiente versamento dell'importo dovuto.

La sospensione, in sostanza, svolge una funzione «protettiva» e non «preclusiva», dato che assolve all'esigenza di avere uno stato di temporanea quiescenza del processo in attesa della

definizione della procedura amministrativa che presuppone la non prosecuzione *medio tempore* dell'ordinario svolgimento dell'attività processuale.

Tale finalità trova giustificazione nel normale intento del legislatore di favorire l'estinzione del processo a seguito della sanatoria intervenuta nelle more del giudizio ed è strettamente connessa ai riflessi di ordine pubblico nascenti dalla legge di condono, che, derogando alla pretesa impositiva, stabilisce un sistema d'imposizione diversificato per quelle esigenze di salvaguardia di regolarità e speditezza del gettito ritenute meritevoli di tutela anche dalla Corte Costituzionale (Cass. Sez. U, 27/1/2016, n. 1518, sulla rilevabilità d'ufficio della sanatoria fiscale).

Non sanzionabilità delle violazioni meramente formali

Commento a Comm. Trib. Reg. Per la Sicilia, XV sezione, Sentenza n. 5526/15 del 27 settembre 2019



di Luca Labano
Dottore Commercialista

La violazione per tardiva comunicazione della variazione iva è formale e non punibile qualora non arrechi pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incida sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (Cass. 5897/2013). In base a tale insegnamento della Suprema Corte la CTR siciliana ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate ricordando come il principio euro-unitario di proporzionalità abbia assunto pieno valore in ambito sanzionatorio e trovi piena esplicazione nell'art. 10 dello Statuto del contribuente laddove sancisce la regola di non punibilità delle violazioni meramente formali. Nel caso di specie i giudici hanno, dunque, ritenuto che i 10 giorni di ritardo nella comunicazione dei dati non possano aver determinato un pregiudizio all'azione di accertamento.

Le sanzioni amministrative tributarie possono o meno essere collegate a comportamenti che incidono sull'imponibile o sull'imposta dichiarata (o da dichiarare, o accertata, o versata). In determinati casi, le sanzioni colpiscono solamente dei comportamenti (omessi / tardivi / irregolari adempimenti) previsti dal legislatore ma inidonei ad influire sulla "sostanza" del rapporto tributario.

Occorre però distinguere tra violazioni (e relative sanzioni) formali e "meramente formali".

Come si è detto, la natura "meramente formale" della violazione è motivo di non punibilità degli autori della stessa (art. 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997).

Questo tipo di sanzioni (solitamente previste in misura fissa) riguarda i comportamenti che si traducono in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta (circolare dell'Agenzia delle Entrate 3.8.2001, n. 77/E, par. 3.1).

Causa di non punibilità è ritenuta inapplicabile in presenza di omessa presentazione della

dichiarazione dei redditi in assenza di imposte (le imposte potrebbero risultare dovute anche se i relativi imponibili non sono stati dichiarati).

Rimangono inoltre sanzionabili le violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio all'attività di controllo è ritenuta palese (es.: mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente; inottemperanza all'invito a comparire in ufficio...).

Se il contribuente non ha rimosso tutte le irregolarità commesse, ai fini del perfezionamento della definizione agevolata delle irregolarità formali, si consente, in presenza di un giustificato motivo, di provvedervi entro 30 giorni dalla ricezione di invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. Lo ha chiarito l'Agenzia con la circolare n. 11/E del 2019 in tema di definizione agevolata delle irregolarità formali, in cui ha specificato taluni aspetti della normativa, che è rivolta a tutti i contribuenti, indipendentemente dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica.

Se il contribuente non ha rimosso tutte le irregolarità commesse, ai fini del perfezionamento della definizione agevolata delle irregolarità formali stesse, si consente, in presenza di un giustificato motivo, di provvedervi entro 30 giorni dalla ricezione di invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. Lo ha chiarito l'Agenzia con la circolare n. 11/E del 2019 in tema di definizione agevolata delle irregolarità formali, in cui ha specificato taluni aspetti della normativa, che è rivolta a tutti i contribuenti, indipendentemente dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica.

Con la circolare n. 11/E del 2019 arrivano i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulla definizione agevolata delle irregolarità formali.

L'art. 9, D.L. n. 119/2018 ha previsto la possibilità di definire le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'iva e dell'Irap e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018 con il pagamento di 200 euro per ciascun periodo d'imposta, si tratta per l'appunto delle irregolarità formali.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 62274 del 15 marzo 2019 ha disciplinato le modalità di attuazione della definizione agevolata in questione, la nuova circolare fornisce invece i chiarimenti in merito all'ambito di applicazione.

L'Agenzia dell'Entrate ha chiarito che tutti i contribuenti, indipendentemente dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica, possono regolarizzare infrazioni, inosservanze o omissioni aventi natura formale, commesse in materia di imposta sul valore aggiunto, di imposta sulle attività produttive, imposte dirette e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte e crediti d'imposta.

Dal punto di vista oggettivo possono essere definite le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, commesse entro il 24 ottobre 2018, purché le stesse non rilevino sulla determinazione della base imponibile, sulla liquidazione e sul pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sulle attività produttive, delle imposte dirette e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta.

Si tratta di inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di controllo, anche solo in via potenziale; poiché diversamente le stesse costituirebbero violazioni "meramente formali".

L'art. 9, D.L. n. 119/2018 consente di definire le irregolarità anche se oggetto di controversia tributaria pendente. Va da sé che nelle ipotesi di controversie aventi ad oggetto atti che contestano violazioni commesse ai sensi dell'art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997, sia per tardiva trasmissione delle dichiarazioni (violazioni formali) sia per omessa trasmissione (violazioni sostanziali), la sanatoria è consentita solo per le violazioni formali, dovendosi ricorrere alla definizione di cui all'art. 6 per sanare le violazioni sostanziali. Nel caso di adesione alla definizione di cui all'art. 9 in pendenza di causa, il contribuente dovrà comunicare la rinuncia al giudizio a seguito del perfezionamento della definizione.

Il legislatore ha introdotto la proroga di due anni dei termini di decadenza dell'attività sanzionatoria con riferimento alle violazioni formali constatate in un processo verbale, commesse fino al 31 dicembre 2015.

Il D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, approvato dal Senato, ha perso la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa speciale. Tale possibilità è stata sostituita con la definizione degli errori formali eventualmente commessi dal contribuente. Il costo è assai modesto essendo pari a 200 euro per ciascuna annualità definita. Tuttavia sono esclusi gli errori collegati al possesso di attività all'estero con l'omessa compilazione del quadro RW e collegati alla procedura di collaborazione volontaria.

Non è più possibile presentare la dichiarazione integrativa speciale di cui all'art. 9. La disposizione è risultata di fatto inattuata ed ora cancellata dal testo definitivo del Decreto Legge collegato alla Manovra economica 2019. Uno degli emendamenti approvati prevede ora, però, la possibilità di regolarizzare le violazioni formali.

Si tratta delle irregolarità che non hanno dato luogo al versamento di minori imposte o alla determinazione di una minor base imponibile, e per tali ragioni regolarizzabili secondo il nuovo testo normativo in rassegna. La data spartiacque è quella del 24 ottobre, cioè la data di entrata in vigore del D.L. in

commento. La norma prevede il pagamento di 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.

La disposizione modificata così prevede: *“Le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'iva e dell'Irap e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.”*

È evidente come la nuova disposizione non riguardi le violazioni meramente formali. L'articolo 6, comma 5-bis del D.Lgs. n. 472 del 1997 stabilisce che non sono punibili le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Resta, invece, punibile ogni altra violazione che sia di ostacolo all'attività di controllo.

In buona sostanza, se l'attività di controllo non risulta ostacolata, il contribuente non potrà essere destinatario di alcuna sanzione. In tale ipotesi, non essendo possibile richiedere alcuna somma, il contribuente non sarà interessato alla nuova possibilità di definizione di cui all'articolo 9 in rassegna.

La natura meramente formale è più spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legata cioè all'ammontare del tributo, anche se non sarà sempre così.

In relazione a tali violazioni, è stato posto il problema circa l'individuazione del momento in cui occorre stabilire se esse siano state o meno di ostacolo all'esercizio del potere di accertamento. In altre parole, se il giudizio sulla natura meramente formale della violazione debba essere compiuto in astratto (vale a dire a priori sulla sola base delle caratteristiche proprie di un fatto illecito) ovvero in concreto (vale a dire a posteriori in base all'effettiva incidenza dell'illecito sulla determinazione del tributo o sull'attività di controllo).

In proposito può ritenersi che gli uffici debbano valutare in concreto (a posteriori), nei singoli casi specifici, se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo.

Può dunque verificarsi che violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come ad esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione di controllo dell'ufficio.

Invece il tardivo invio di una dichiarazione, sia pure entro i novanta giorni successivi rispetto alla scadenza originaria, renderà più difficile l'attività di controllo. D'altra parte se il contribuente intende rimuovere l'irregolarità deve ricorrere al ravvedimento operoso anche laddove la dichiarazione non presenti imposte da versare. La tempistica nell'invio dei modelli dichiarativi è fondamentale anche per consentire all'Agenzia delle Entrate di effettuare il controllo formale dei modelli e dei relativi oneri.

Il contribuente dovrà effettuare una verifica caso per caso degli errori commessi. Ad esempio l'errata compilazione del quadro RV del modello società di capitali, cioè riguardanti il disallineamento dei valori civilistici rispetto quelli fiscali non determina alcun effetto né sulla base imponibile, né sul tributo. Pertanto le predette violazioni rientrano con certezza nel perimetro applicativo della disposizione.

Per ciò che riguarda le persone fisiche, la mancata compilazione del prospetto relativo alla rivalutazione dei terreni e delle quote di partecipazioni rappresenta un'irregolarità formale in grado di incidere sull'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate. A tal proposito è stato precisato che la regolarità della rivalutazione è collegata al pagamento dell'imposta sostitutiva e al pagamento della prima rata nell'ipotesi di versamento rateale. Conseguentemente anche questa regolarizzazione è riconducibile nell'ambito di applicazione della definizione in rassegna.

Sono comprese nella sanatoria in rassegna anche le violazioni commesse con riferimento alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle liquidazioni periodiche o allo "spesometro", o ancora ai modelli Intrastat. In alcuni casi la verifica deve essere effettuata caso per caso. La compilazione "infedele" del quadro relativo al c.d. test di operatività potrebbe non alterare il risultato. Ad esempio la società interessata, nonostante l'errore commesso, potrebbe risultare comunque operativa. Questa violazione può sicuramente essere regolarizzata con il versamento annuale di 200 euro. Invece se l'errore commesso ha determinato l'alterazione del risultato in quanto la società non avrebbe superato il test di operatività, la violazione è di tipo sostanziale e non può essere regolarizzata alla luce della nuova disposizione approvata.

In molti casi la mancata compilazione o le omissioni relative alla compilazione del quadro RW, relativo al monitoraggio fiscale, sono formali, ma incidono sull'attività di controllo degli uffici. Trattandosi di un quadro della dichiarazione la cui compilazione è proprio finalizzata a consentire l'attività di controllo del fisco riguardante le attività che sono detenute all'estero, sembrava, inizialmente, ci fosse la possibilità di regolarizzare, con il versamento annuale di 200 euro, le eventuali omissioni.

La compilazione del quadro RW è completamente scollegata dalla circostanza che l'attività detenuta all'estero sia effettivamente produttiva di un reddito. Se l'attività estera non produce un reddito, la violazione è formale, ma ostacola l'attività di controllo.

In particolare, l'articolo 5, comma 2, D.L. 28 giugno 1990, n. 167, stabilisce che per le violazioni degli obblighi sul monitoraggio fiscale è irrogata una sanzione dal 3% al 15% dell'importo non dichiarato.

Qualora le attività estere di natura finanziaria o gli investimenti siano detenuti in "paradisi fiscali", la sanzione, ai sensi del medesimo articolo 5, D.L. n. 167/1990, va dal 6% al 30% degli importi non dichiarati.

L'ultima versione dell'emendamento ha però escluso la possibilità di "sanare" le omissioni commesse con riferimento alle "attività estere" che avrebbero determinato l'obbligo di compilazione del predetto quadro RW.

In base ad un'interpretazione letterale del testo finale dell'emendamento, il contribuente non può far emergere attività estere precedentemente non dichiarate. I primi commentatori, però, hanno rilevato che forse potrebbe essere possibile regolarizzare gli errori commessi con riferimento ai valori indicati.

Sono esclusi dalla regolarizzazione gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria. Sono parimenti escluse le violazioni già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del Decreto Legge in rassegna e quindi al 24 ottobre 2018.

La prassi dell’Agenzia riconosce la non solidarietà tra sostituito e sostituto di imposta in caso di mancato versamento delle ritenute operate da quest’ultimo

Commento a Agenzia delle Entrate - Risposta ad interpello n. 499 del 26 novembre 2019



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

La risposta a interpello n. 499 del 2019, del 26 novembre 2019, torna sulla questione della sostituzione tributaria, pur nell’ambito dell’applicazione di un regime sostitutivo e di favore.

Due parole allora occorre forse spendere su questa specifica tematica visto che l’Agenzia fa espresso riferimento ad una importante sentenza, la n. 10378 del 12 aprile 2019 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

La predetta pronuncia si è resa necessaria per anni di giurisprudenza non allineata sul punto La Corte di Cassazione, infatti, qualche volta si è mostrata favorevole ad escludere la responsabilità del sostituito (cfr. Sentenze n. 12911/1999 e n.14138 del 2017), altre volte, invece, è stata di parere completamente contrario, affermando che *“il sostituito d’imposta debba considerarsi obbligato in solido con il sostituto, essendo la solidarietà tributaria correlata al momento stesso di emersione del reddito imponibile e non limitata alla sola fase della riscossione come, previsto dal citato articolo 35 del Dpr 602/1973. Il percettore sostituito rimane pertanto, al pari del sostituto, sottoposto al potere di accertamento e a tutti i correlati oneri, fermo restando il suo diritto di regresso verso il sostituto che abbia omesso di versare gli importi trattenuti”*. (Cfr. Sentenze n. 12076 del 13 giugno 2016 e n. 9933 del 14 maggio 2015).

Con l’intervento delle Sezioni Unite allora dovrebbe essere andato verso la soluzione l’annoso problema se, a fronte di ritenute regolarmente effettuate dal sostituto e tuttavia da questi non versate al Fisco, il sostituito possa essere obbligato, in solido con lo stesso sostituto, al pagamento dell’imposta corrispondente alla trattenuta subita.

È noto al riguardo come la disposizione di riferimento, sulla quale la sentenza costruisce il proprio schema argomentativo, si trovi nell’art. 35 del D.P.R. n. 602/1973. Quindi occorre richiamare la norma per cui *“Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse*

e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido”.

E' evidente che, per la lettera dell'articolo, la regola si applica alle sole ritenute a titolo di imposta, ovvero alle cosiddette ritenute "secche" o definitive.

Cionondimeno la sentenza citata si occupa, nello specifico, di ritenute d'acconto quando effettua un collegamento tra l'articolo 35 citato e l'articolo 22 del TUIR: *“la speciale fattispecie di solidarietà del sostituto per l'obbligazione di versamento dell'acconto d'imposta, in caso di inadempimento del sostituto, viene dall'art. 35 D.P.R. n. 602/1973 espressamente condizionata alla circostanza che non siano state operate le ritenute”* (par. 4.3). Ed ancora *“L'appena veduta condizione è in perfetta coerenza con quanto previsto dall'art. 22 D.P.R. n. 917/1986 che, in modo esattamente speculare, riconosce al sostituto il contrapposto diritto allo scomputo delle ritenute operate dal primo; in effetti, sarebbe stato legislativamente contraddittorio riconoscere il diritto allo scomputo, ma assoggettare il sostituto in via solidale alla riscossione delle somme scomputate”*(par. 4.4.).

Quindi la risposta ad interpello 499 cita una sentenza che ha lasciato qualche dubbio, a dire il vero¹, ma che, pur riferendosi ad un dato normativo forse non del tutto appropriato elabora il principio per cui *“Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però **operato le ritenute d'acconto**, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35 D.P.R. n. 602 cit. è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute”.*

Quindi, citando il principio conclusivo della motivazione della sentenza si nota che esso, senza alcun dubbio, si applica alle *“ritenute d'acconto”* letteralmente considerate. D'altro canto è altrettanto evidente che il principio riguarda ritenute operate e non versate. Anche questo riferimento testuale compare nella sentenza citata. Il che, come già accennato, non convince, almeno se la regola a cui si fa riferimento è l'articolo del decreto sulla riscossione che, abbiamo visto, si occupa di ritenute d'imposta e assolutamente non di ritenute d'acconto.

In sostanza se la trasposizione generalizzata operata dalle Sezioni Unite della generalità delle ritenute (d'acconto e d'imposta) nel riferimento all'articolo 35 citato lascia la questione inalterata per le ritenute d'acconto operate, che giustamente alla fine non implicano la solidarietà sostituto/sostituito, se parliamo invece di ritenute d'acconto non operate o non certificate e se questo genere di fattispecie non fosse ugualmente tutelato, la questione del riferimento non corretto all'articolo 35 andrebbe a porsi con forza.

¹ Cfr. Ad esempio: *Il sostituto non è responsabile se il sostituto non versa la ritenuta d'acconto - Riscossione - Ancora incerto il perimetro della solidarietà tributaria tra sostituto e sostituito di Mauro Beghin (in “GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria” n. 7 del 2019, pag. 574)*

Sul piano concreto siamo tuttavia d'accordo che le due fattispecie non coincidano. Infatti laddove la ritenuta non fosse operata, il sostituto non si troverebbe certo in una posizione sostanzialmente tutelabile, giacché l'imposta non gli è stata decurtata. La questione rimane aperta però sotto il profilo del diritto giacché il riferimento all'articolo 35 pare non del tutto corretto.

Maggiori elementi sono stati reperiti da taluna dottrina e giurisprudenza² nell'articolo 22 del T.U.I.R. il quale prevede che *"Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine: c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente"*.

Altra regola che troviamo menzionata, sulla specifica questione, è l'articolo 23 del Decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi (DPR 600/73) per il quale i soggetti citati al primo comma *"devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti"*.

Quindi potremmo concludere questa breve disamina che ha preso per spunto la risposta n. 499/2019 dell'Agenzia di qualche giorno fa con un brevissimo schema di riferimento per il quale:

L'Agenzia delle Entrate riconosce oggi ufficialmente il fatto che la ritenuta d'acconto operata possa essere scomputata dal sostituto a prescindere dall'effettivo versamento di essa da parte del sostituto;

Il riferimento è la recente sentenza delle Sezioni Unite n. 10378 del 12 aprile 2019:

La predetta sentenza fa riferimento all'articolo 35 del DPR 602/73 che menziona le sole ritenute d'imposta, ma nella pronuncia si elabora comunque un principio specifico per le ritenute d'acconto;

Parlando la sentenza di ritenute "operate" si deve pensare (indipendentemente dalla certificazione delle stesse) al caso in cui si è verificata la trattenuta all'atto del pagamento;

Per le ritenute non operate la sentenza e l'Agenzia non dicono nulla;

In relazione a questo caso, come detto, l'articolo 35 dovrebbe portare alle stesse conclusioni. Altre norme dell'ordinamento (art. 22 del TUIR e art. 23 del DPR 600/73, oltre che l'articolo 53 della Costituzione) potrebbero però far escludere l'assimilazione della ritenuta non operata al caso della ritenuta operata e non versata dal sostituto.

² Responsabilità solidale del sostituto: quali i mezzi di tutela dalle omissioni del sostituto? di Saverio Capolupo (in "il fisco" n. 21 del 2017, pag. 1-2007)

Corte di cassazione, Ordinanza n. 29790 del 15 novembre 2019

sul ricorso iscritto al n. 21953/15 R.G. proposto da:

F. di F. ORSOLAE C. S.A.S., in persona del legale rappresentante, F. ORSOLA e F. ACHILLE, tutti rappresentati e difesi, in forza di delega in calce al ricorso, dall'avv. G.S., con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. A.B. Barile, in Roma, alla via Castelbianco, n. 8;

- ricorrenti –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12 è elettivamente domiciliata

- controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Campania n. 1889/32/15 depositata in data 20 febbraio 2015 udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 8 novembre 2019 dal Consigliere dott. ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle Entrate, a seguito di acquisizione di documentazione esibita in risposta al questionario, notificava alla società F. di F. Orsola e C. s.a.s. ed ai soci Orsola F. e Achille F. distinti avvisi di accertamento per l'anno 2007, con i quali, disconoscendo la deducibilità di costi, recuperava a tassazione maggiori imposte ai fini IRES, IRAP e I.V.A. a carico della società e maggiore IRPEF a carico dei soci;
2. proposti distinti ricorsi dalla società e dai soci, che deducevano violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, nullità degli atti impositivi per omessa redazione del processo verbale di contestazione, violazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 e contestavano nel merito le riprese a tassazione, la Commissione tributaria provinciale, previa riunione, li accoglieva parzialmente, ritenendo giustificati e inerenti solo costi per euro 32.588,00 (su un totale non riconosciuto di euro 83.254,70);
3. la sentenza veniva impugnata dalla società e dai soci dinanzi alla Commissione tributaria regionale, la quale, disattese le eccezioni preliminari di nullità degli atti impositivi, rilevava, con riguardo ai lavori asseveramente svolti dalla società Corema s.a.s. presso il cantiere di Vitulano, che la documentazione prodotta dalla contribuente non fosse idonea a dimostrare la effettiva esecuzione e, dunque, la deducibilità dei costi fatturati;
4. avverso la suddetta decisione hanno proposto ricorso per cassazione la società contribuente e i soci, affidato a tre motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate mediante controricorso;

5. in prossimità dell'adunanza camerale le parti ricorrenti hanno depositato distinte istanze, con le quali, dichiarando di essersi avvalse della cd. «definizione agevolata» di cui all'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 136 del 2018, chiedono la sospensione del processo sino al 31 dicembre 2020 e, in assenza di ulteriori istanze di trattazione da presentare entro tale ultima data, la estinzione del medesimo processo per cessazione della materia del contendere, con compensazione delle spese di lite.

Considerato che:

1. Pregiudiziale all'esame dei motivi di ricorso risulta la decisione sulle istanze di sospensione depositate presso la Cancelleria di questa Corte in data 23 ottobre 2019, alle quali sono state allegate le domande di definizione agevolata della controversia presentate dai ricorrenti in via telematica all'Agenzia delle Entrate in data 27 maggio 2019, con copia di avvenuta ricezione delle stesse protocollata dallo stesso Ufficio, e le copie dei versamenti delle rate effettuati in pari data.

Secondo la costante prassi di questa Sezione, la mera circostanza della presentazione della documentazione di sanatoria oltre il termine del 10 giugno 2019 previsto dal comma 10 dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018 non costituisce ragione sufficiente per il rifiuto della sospensione richiesta.

Da questo indirizzo si è discostata la recente ordinanza n. 28493 della Sezione 6-5 di questa Corte, depositata in data 6 novembre 2019, che — decidendo su ricorso per cassazione del contribuente avverso sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva accolto l'appello dell'Amministrazione finanziaria, confermando l'avviso di accertamento volto al recupero di imposte dirette e di I.V.A. — ha respinto l'istanza di sospensione pervenuta via posta presso la Cancelleria in data 11 giugno 2019, ritenendo che «per espressa previsione di legge, al fine di ottenere l'effetto sospensivo ex art. 6 d.l. 119 del 2018 sino al 31 dicembre 2020, deve essere depositata avanti l'autorità giudiziaria avanti alla quale pende il processo la copia della domanda di definizione e del versamento, entro il termine perentorio del 10.6.2019».

2. Si impone, quindi, di verificare se il mancato rispetto del termine del 10 giugno 2019 previsto dal comma 10 dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018 sia ostativo all'accoglimento delle istanze di sospensione.

La soluzione di tale questione richiede di valutare se il termine previsto per il deposito dell'istanza di sospensione presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia abbia natura perentoria o, piuttosto, ordinatoria.

2.1. Costituisce principio generale, derivante da quello di legalità, che i termini stabiliti dalla legge sono di principio ordinatori, salvo che la legge stessa espressamente li dichiari perentori o colleghi esplicitamente al loro decorso un qualche effetto decadenziale o comunque restrittivo (Cons. Stato, sez. VI, 13/3/2013, n. 1511; Cons. Stato 7/7/2014, n. 3431).

Tale principio trova sicura applicazione nel diritto pubblico sia nell'ambito dei poteri dell'amministrazione (Cons. Stato sez. V, 23/4/1982, n. 304, sui poteri sostitutivo in materia urbanistica), sia nell'ambito di procedimenti diretti ad ottenere provvedimenti espansivi ed accrescitivi della posizione giuridica del soggetto privato (Cons. Stato, sez. III, 26/5/2016, n. 2230, in tema di rinnovo del permesso di soggiorno).

2.2. Anche nel diritto tributario, che dal diritto pubblico mutua taluni aspetti regolatori in assenza di specifiche disposizioni, valgono i medesimi principi, sia riguardo all'azione del fisco presidiata dai principi costituzionali di capacità contributiva e buona amministrazione (Cass. sez. V, 5/10/2012, n. 17002 e Cass. 6-5, ord. 27/4/2017, n. 10481, sul termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente; Cass. sez. V, 3/4/2013, n. 8055 e Cass. Sez. U, 12/11/2004, n. 21498, sul termine annuale per rettifica cd. formale; Cass. sez. V, 30/6/2010, n. 15542 e Cass. sez. 6-5, ord. 19/3/2014, n. 6411, sulla trasmissione del certificato catastale attestante l'avvenuta iscrizione con attribuzione di rendita), sia riguardo alla posizione del contribuente.

Infatti, in materia tributaria, in mancanza di un'esplicita previsione, il termine normativamente stabilito per il compimento di un atto ha efficacia meramente ordinatoria ed esortativa o acceleratoria, cioè costituisce un invito a non indugiare, e l'atto può essere compiuto dall'interessato o dalla stessa Amministrazione fino a quando ciò non venga altrimenti precluso (Cass., sez. 5, 8/05/2013, n. 10761).

Ciò vale a maggior ragione riguardo alla posizione del contribuente in tema di condono fiscale, laddove è ancor più evidente il favor del legislatore per la definizione agevolata, il quale postula una valutazione non già letterale e formalistica, ma sostanziale della domanda, ossia l'individuazione degli effetti che il contribuente abbia inteso

conseguire (Cass., sez. 5, 22/1/2007, n. 1289; Cass, sez. 5, 17/5/2006, n. 11570).

3. Alla luce delle considerazioni che precedono appare manifesta la necessità di approfondire il significato da attribuire alle regole dettate dal comma 10 dell'art. 6 citato, il quale prevede, al primo periodo, che *«le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019»* e, al secondo periodo, che *«Se entro tale data il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020»*.

3.1. Va in proposito osservato che il termine del 10 giugno 2019 ha natura processuale, in quanto volto a fissare il momento entro il quale si può presentare l'istanza all'organo giurisdizionale dinanzi al quale pende la controversia al fine di ottenere la sospensione del processo, sicché ad esso si applica il secondo comma dell'art. 152 cod. proc. civ., secondo il quale *«i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiari espressamente perentori»*.

In mancanza di una espressa disposizione che lo dichiari perentorio, il termine normativamente fissato per il compimento di un atto ha natura ordinatoria, quale invito a non indugiare, e il suo mancato rispetto non comporta alcuna decadenza e non impedisce che l'atto possa essere compiuto fino a quando ciò non venga precluso altrimenti.

Nella fattispecie sospensiva in esame, mancando una esplicita previsione, lo spirare del termine del 10 giugno 2019 non determina la decadenza del contribuente dalla facoltà di chiedere la sospensione del processo, in quanto ogni decadenza, anche in materia processuale, deve essere testuale ed essere espressamente sancita dalla legge (analogamente a quanto previsto da Cass. sez. L, 23/11/2012, n. 20777, sui termini di cui all'art. 327 cod. proc. civ.; da Cass. sez. III, 18/4/2011, n. 8857, sul termine di cui all'art. 588 cod. proc. civ.; da Cass. sez. III, 29/11/2005, n. 26039, sul termine di cui all'art. 415, comma 4, cod. proc. civ.).

3.2. Peraltro, l'effetto sospensivo deriva dalla legge e non abbisogna di una scelta provvedimentoale, dovendo il giudice limitarsi a prendere atto dell'istanza avanzata dal contribuente.

Ciò in quanto la funzione della sospensione è quella di raccordare la procedura amministrativa di definizione agevolata della lite con quella processuale pendente, posto che, da una parte, permette al contribuente di evitare di venirsi a trovare in una situazione pregiudizievole nel processo pendente e di ottenere il tempestivo disbrigo della relativa procedura dinanzi agli uffici giudiziari e, dall'altra, all'Amministrazione finanziaria di poter svolgere l'attività istruttoria necessaria ai fini delle successive determinazioni sulla domanda di definizione presentata dal contribuente (dovendo l'Agenzia delle Entrate entro il 31 luglio 2020 notificare al contribuente l'eventuale diniego della definizione agevolata nel caso in cui ritenga la controversia non definibile o comunque non valida la definizione per insufficiente versamento dell'importo dovuto).

La sospensione, in sostanza, svolge una funzione «protettiva» e non «preclusiva», dato che assolve all'esigenza di avere uno stato di temporanea quiescenza del processo in attesa della definizione della procedura amministrativa che presuppone la non prosecuzione medio tempore dell'ordinario svolgimento dell'attività processuale.

Tale finalità trova giustificazione nel normale intento del legislatore di favorire l'estinzione del processo a seguito della sanatoria intervenuta nelle more del giudizio ed è strettamente connessa ai riflessi di ordine pubblico nascenti dalla legge di condono, che, derogando alla pretesa impositiva, stabilisce un sistema d'imposizione diversificato per quelle esigenze di salvaguardia di regolarità e speditezza del gettito ritenute meritevoli di tutela anche dalla Corte Costituzionale (Cass. Sez. U, 27/1/2016, n. 1518, sulla rilevabilità d'ufficio della sanatoria fiscale). La natura ordinatoria del termine del 10 giugno 2019 per la presentazione da parte del contribuente della documentazione di sanatoria • consente, dunque, l'accoglimento delle istanze di sospensione avanzate dalle odierne parti ricorrenti.

P. Q. M.

La Corte sospende il processo, ai sensi dell'art. 6, comma 10, del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, nella legge n. 136 del 2018

Comm. Trib. Reg. Per la Sicilia, XV sezione, Sentenza n. 5526/15 del 27 settembre 2019

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
COMM. TRIB. REG. PER LA SICILIA
QUINDICESIMA SEZIONE/COLLEGIO

FATTO

Agenzia delle Entrate appellante e resistente in primo grado, impugna e chiede la riforma della sentenza n. 196/3/13, pronunciata il 21.1.2013 dalla CTP di Ragusa Sezione III, le cui motivazioni sono state depositate il successivo 27.5.2013, con cui era stato accolto il ricorso avverso l'irrogazione di sanzione amministrativa a carico di XXXX, in relazione alla tardiva comunicazione della variazione dati IVA. La sentenza impugnata, accoglieva il ricorso, ritenendo come il ritardo non avesse recato alcun pregiudizio all'azione di accertamento tributario non incidendo sul debito erariale.

Con l'atto d'impugnazione, l'appellante insisteva nelle argomentazioni di diritto già svolte in primo grado che si sostanziavano nella difficoltà sull'accertamento che era derivato dalla tardiva ricognizione dei dati IVA da parte della contribuente. XXX S.r.l., ritualmente citata, restava contumace;

ed infatti, avendo eletto domicilio presso il suo procuratore e non avendo quest'ultimo comunicato la variazione del suo studio professionale, la notifica deve intendersi perfezionata con l'invio dell'atto al domicilio eletto e mai modificato.

MOTIVI DELLA DECISIONE

l'appello è infondato e va rigettato.

Nel settore tributario, il principio di proporzionalità, tramandato dalla normativa EU, ha assunto peculiare valenza in ambito sanzionatorio, trovando piena esplicazione nell'art. 10 del cd. Statuto del contribuente, laddove sancisce la regola di non punibilità delle violazioni meramente formali. A riguardo la Suprema Corte ha chiarito che la violazione formale non punibile, ossia la violazione meramente formale, deve rispondere a due concorrenti requisiti:

- a) non deve arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo;
- b) non deve incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (Sez. T, n. 5897/2013, Perrino, Rv. 625953-01). Orbene quanto al requisito di cui al punto b) la sua ricorrenza pacificamente ammessa dalla stessa parte appellante. In relazione al punto a), invece, le argomentazioni di Agenzia delle Entrate sono del tutto generiche e non spiegano, in concreto, come il modesto ritardo nella comunicazione dei dati (dieci giorni, secondo quanto riportato nella sentenza impugnata, senza trovare smentita nell'atto di appello), possa avere determinato un pregiudizio all'azione di accertamento, secondo un

Proc. n. 754/2014 principio di buona fede nell'interpretazione delle relazioni con la PA che deve governare la materia. Ne deriva, dunque, la conferma della sentenza impugnata, con il rigetto dell'appello. Nulla sulle spese.

P. Q. M.

La Commissione Tributaria Regionale per la Sicilia, Sezione Staccata di Catania, Sezione XV, definitivamente pronunciando, rigetta l'appello proposto da Agenzia delle Entrate e conferma la sentenza n. 196/3/13, della CTP di Ragusa Sezione III. Nulla sulle spese.

Così deciso in Catania il 18 settembre 2019.

Agenzia delle entrate - Risposta ad interpello n. 499 del 26 novembre 2019

Risposte a istanza di interpello dell'Agencia delle entrate - Divisione Contribuenti - Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212

Ritenute d'acconto non operate dal sostituto d'imposta

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], di seguito istante, ha esposto quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, che svolge la funzione di [...], all'inizio del 2019, ritenendo erroneamente di avere i requisiti per beneficiare del regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha emesso quattro fatture senza addebitare l'Iva e senza esporre la ritenuta d'acconto. Le predette fatture sono state pagate dalla [...].

Dopo essersi avveduto dell'errore, l'istante ha emesso, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e trasmesso alla [...], alcune note di variazione in diminuzione elettroniche a storno delle predette fatture, nonché le nuove fatture elettroniche, in sostituzione delle precedenti, tutte rifiutate dalla [...].

L'istante, quindi, chiede chiarimenti in merito alla possibilità di compensare, nella prossima dichiarazione dei redditi, il proprio credito per ritenute d'acconto non versate dal sostituto d'imposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non propone alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il regime forfetario, disciplinato all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n.190 del 2014, è destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni.

Possono accedere al regime forfetario sia i contribuenti che iniziano una nuova attività di impresa, arte o professione e presumono di conseguire ricavi o compensi non superiori a 65.000 euro, sia coloro che già sono in attività e, nell'anno precedente all'applicazione del regime forfetario, hanno conseguito ricavi o compensi entro la soglia indicata.

Chi applica il regime forfetario beneficia di una serie di semplificazioni contabili, tra le quali, per quel che qui rileva, la possibilità di non esercitare la rivalsa ai fini Iva e di non essere soggetti alla ritenuta d'acconto.

Nel caso in esame l'istante, nei primi mesi dell'anno 2019, ritenendo erroneamente di avere i requisiti per beneficiare del regime forfetario, ha quindi emesso quattro fatture, per la sua attività di [...], senza addebitare l'Iva e senza esporre la ritenuta d'acconto.

Tale errore può essere rettificato adottando una delle seguenti modalità:

a) emettendo, ai sensi dell'[articolo 26](#), comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, e trasmettendo al committente note di variazione in aumento, ad integrazione delle fatture originarie, addebitando a titolo di rivalsa l'Iva da versare all'erario ed esponendo la ritenuta d'acconto;

b) emettendo, ai sensi dell'[articolo 26](#), comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, e trasmettendo al committente note di variazione in diminuzione a storno delle fatture originarie ed emettendo nuove fatture, in sostituzione delle precedenti, addebitando a titolo di rivalsa l'Iva da versare all'erario ed esponendo la ritenuta d'acconto.

Tanto premesso, l'istante, in base a quanto riferito sommariamente nell'istanza, sembra avere correttamente adottato la soluzione sub b) e, conseguentemente, il rifiuto della [...] non sembra trovare una giustificazione nella normativa tributaria.

Con specifico riferimento alla ritenuta d'acconto, l'[articolo 64](#), primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, pone l'onere del versamento della ritenuta d'acconto a carico del sostituto d'imposta.

In proposito, le sezioni unite della Corte di cassazione, con sentenza n. 10378 del 12 aprile 2019, hanno chiarito che "Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'[art. 35 D.P.R. n. 602](#) cit. è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute".

Alla luce del principio recentemente espresso dalle sezioni unite, si deve ritenere che, in presenza di omesso versamento della ritenuta da parte del sostituto d'imposta, la responsabilità solidale del sostituto vada esclusa qualora sia documentato che quest'ultimo l'ha effettivamente subita.

Peraltro, come chiarito dalla risoluzione [n. 68/E](#) del 19 marzo 2009, anche in assenza della certificazione rilasciata dal sostituto, il sostituto può scomputare dall'imposta sul reddito delle persone fisiche le ritenute subite sui redditi di lavoro autonomo o d'impresa, a condizione che "sia in grado di documentare l'effettivo assoggettamento a ritenuta".

Tale posizione interpretativa è stata avallata anche dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha enunciato il seguente principio di diritto: "In tema di imposte sui redditi, ai fini dello scomputo della ritenuta d'acconto, l'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta attestante la ritenuta operata non preclude al contribuente sostituto di provare la ritenuta stessa con mezzi equipollenti, onde evitare un duplice prelievo" (cfr. [Cass., sentenze n. 14138 del 7 giugno 2017](#) e [n. 18910 del 17 luglio 2018](#)).

Nel caso in esame, tuttavia, in base a quanto riferisce l'istante, la [...] non ha operato la ritenuta, posto che ha rifiutato le note di variazione in diminuzione emesse a storno delle fatture originarie, nonché le nuove fatture su cui è stata esposta la ritenuta d'acconto.

Conseguentemente, non avendo subito le ritenute a titolo di acconto, l'istante non può vantare alcun credito ai fini dell'imposta sul reddito.

itributo.it
associazione

per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

