

#60 1.2020



approfondimento  
in materia di  
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Ritenute sugli stipendi: il Legislatore ha toccato il fondo
- › Abuso del diritto dopo la decisione 31772/2019 della Cassazione
- › L'applicazione del principio di autotutela nell'ordinamento tributario - profili generali
- › Le società di comodo
- › Legittimo affidamento. Una breve rassegna giurisprudenziale
- › Cartella di pagamento: giurisdizione del Tribunale e non del giudice tributario sulla eccezione di prescrizione in sede di fallimento. Con qualche riflessione critica
- › Recenti evoluzioni giurisprudenziali in tema di rilevanza penale delle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini delle imposte



#60.2020

## Approfondimento *online* - Anno 6

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](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



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

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

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

### CHIEDE DI RICEVERE **DEL TUTTO GRATUITAMENTE:**

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

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

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

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

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

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

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

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

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

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

**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





Ritenute sugli stipendi: il Legislatore ha toccato il fondo . . . .02

*di Paolo Soro*

## Approfondimento

Abuso del diritto dopo la decisione 31772/2019 della Cassazione . . . .10

*di Paolo Comuzzi*

L'applicazione del principio di autotutela  
nell'ordinamento tributario - profili generali . . . .16

*di Andrea Quercetelli*

Le società di comodo . . . .29

*di Maurizio Villani*

Legittimo affidamento. Una breve rassegna giurisprudenziale . . . .32

*di Luca Labano*

## Giurisprudenza - Commento

### Corte di Cassazione

*Cartella di pagamento: giurisdizione del Tribunale e non del giudice tributario sulla eccezione di prescrizione in sede di fallimento.  
Con qualche riflessione critica* . . . . 38

(Corte di Cassazione Civile, Sez. UU, Sentenza n.34447 del 24 dicembre 2019)


*commento di Luca Mariotti*


*Recenti evoluzioni giurisprudenziali in tema di rilevanza penale delle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini delle imposte dirette* . . . . 44


(Corte di Cassazione, Sez.III, Sentenza n.16768 del 17 aprile 2019 e Sentenza n.50362 del 12 dicembre 2019)

*commento di Martina Urban*

## Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione Civile, Sez. UU, Sentenza n.34447 del 24 dicembre 2019 . . . . 49

 Corte di Cassazione, Sez. III Penale, Sentenza n.16768 del 17 aprile 2019 . . . . 54

 Corte di Cassazione, Sez. III Penale, Sentenza n.50362 del 12 dicembre 2019 . . . . 57

## Il Punto

### Ritenute sugli stipendi: il Legislatore ha toccato il fondo

di Paolo Soro



Il Parlamento discute la nuova normativa concernente le ritenute fiscali sugli stipendi dei dipendenti nei contratti di appalto e/o subappalto; ennesima puntata del tragicomico teatro politico dell'assurdo, che peraltro non sembra essere riuscita a conquistare le luci della ribalta come meriterebbe. Intendiamo riferirci all'art. 4 del Decreto Fiscale (DL 124/2019): una norma talmente illuminata che, non appena pubblicata nella Gazzetta Ufficiale, i cataletti dei Padri costituenti han preso fuoco per auto-combustione.

L'intenzione del Legislatore era sostanzialmente quella di ripristinare la responsabilità solidale del committente, resa obbligatoria dal DL 223/2006 e successivamente abrogata col DLGS 175/2014. Il testo inizialmente varato nell'odierno Decreto Fiscale, però, è andato ben oltre, prevedendo un sistema cervelotico e di pressoché impossibile attuazione pratica, che parrebbe partorito da una mente disturbata. Oltre tutto, circostanza non da poco, la norma non concerne solo appalti e subappalti, ma, più in generale, tutti i rapporti negoziali comunque denominati, che vengono svolti con il prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo, o riconducibili a esso - non sarebbe male capire se devono necessariamente sussistere entrambe le condizioni: prevalente uso di manodopera del commissionario e di beni strumentali del committente; da quanto scritto, così parrebbe.

A ogni buon conto, riportiamo, di seguito, il testo originale - anche perché tradurlo in maniera comprensibile da mente umana, appare impresa ardua.

*“I soggetti residenti che affidano il compimento di un’opera o di un servizio a un’impresa, sono tenuti al versamento delle ritenute trattenute dall’impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici, ai lavoratori direttamente impiegati nell’esecuzione dell’opera o del servizio.*

*L’obbligo è relativo a tutte le ritenute fiscali operate dall’impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici, nel corso di durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell’esecuzione delle opere o dei servizi affidati.*

*L’importo corrispondente all’ammontare complessivo del versamento dovuto è versato dall’impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici, al committente con almeno 5 giorni lavorativi di anticipo rispetto alla scadenza del versamento stesso, su specifico conto corrente bancario o postale comunicato dal committente all’impresa affidataria o appaltatrice, e da quest’ultima alle imprese subappaltatrici.*

*Il committente che ha ricevuto le somme necessarie all'effettuazione del versamento lo esegue, senza possibilità di utilizzare in compensazione proprie posizioni creditorie, entro il termine ordinario di scadenza, in luogo del soggetto che ha effettuato le ritenute, indicando nella delega di pagamento il codice fiscale dello stesso quale soggetto per conto del quale il versamento è eseguito.*

*Sempre nei cinque giorni antecedenti la scadenza, al fine di consentire il riscontro da parte del committente, le imprese interessate gli trasmettono, tramite posta elettronica certificata:*

- ✓ un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione, il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di detto lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente;*
- ✓ tutti i dati utili alla compilazione delle deleghe di pagamento necessarie per l'effettuazione dei versamenti;*
- ✓ i dati identificativi del pagamento effettuato.*

*Nel caso in cui alla data del pagamento sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidataria, quest'ultima può allegare la richiesta di compensazione totale o parziale delle somme necessarie all'esecuzione del versamento delle ritenute.*

*Le imprese appaltatrici e subappaltatrici restano responsabili per la corretta determinazione delle ritenute e per la corretta esecuzione delle stesse, nonché per il versamento.*

*I committenti sono responsabili per il tempestivo versamento delle ritenute effettuate dalle imprese appaltatrici e subappaltatrici entro il limite della somma dell'ammontare dei bonifici ricevuti, nonché integralmente nel caso in cui non abbiano tempestivamente comunicato all'impresa appaltatrice o affidataria gli estremi del conto corrente bancario o postale su cui effettuare i versamenti, o abbiano eseguito pagamenti alle imprese affidatarie, appaltatrici o subappaltatrici, inadempienti.*

*Nel caso in cui le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici non adempiano, il committente deve sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati, dando comunicazione entro 90 giorni all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente*

*Laddove, viceversa, entro 90 giorni le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici effettuino il versamento, il committente procede al versamento delle somme, perfezionando, su richiesta del soggetto che ha effettuato le ritenute, il ravvedimento operoso e addebitando gli interessi e le sanzioni versati.*

*Il committente che ha effettuato il pagamento per conto delle imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici, comunica entro 5 giorni mediante posta elettronica certificata l'effettuazione del pagamento. Le imprese che hanno provveduto al versamento delle ritenute al committente e non hanno ricevuto evidenza dell'effettuazione del versamento delle ritenute*

da parte di quest'ultimo, comunicano tale situazione all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

*Le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici possono eseguire direttamente il versamento delle ritenute secondo le procedure ordinarie, comunicando al committente tale opzione entro il solito termine dei 5 giorni antecedenti la scadenza di legge, allegando una certificazione dei requisiti necessari, qualora nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza:*

- ✓ *risultino in attività da almeno 5 anni ovvero abbiano eseguito nel corso dei 2 anni precedenti, complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo superiore a euro 2 milioni;*
- ✓ *non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione relativi a tributi e contributi previdenziali, per importi superiori a euro 50.000,00, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.*

*Per le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici, è esclusa la facoltà di avvalersi dell'istituto della compensazione. Detta esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali, assistenziali e ai premi assicurativi maturati nel corso di durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati. Le disposizioni si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020”.*

Per i casi di inadempienza, naturalmente sono previste sanzioni sia amministrative che penali (nelle note ipotesi di superamento delle soglie di punibilità).

Venuto a più miti consigli, il Legislatore ha successivamente predisposto una serie di emendamenti che tendono a restringere la platea dei destinatari e a modificare in parte gli obblighi a carico dei committenti, ma che non semplificano più di tanto la procedura (come viceversa sarebbe stato lecito attendersi), concernente l'impianto originario di una disposizione destinata a sortire i suoi effetti fin dal 1° gennaio 2020.

Vediamo meglio di che si tratta.

Innanzitutto, viene posto il paletto dei 200.000 euro relativamente ai contratti interessati. Pertanto, l'obbligo scatterà solo se le commesse superano detto limite.

Il versamento delle ritenute è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione. Entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, tali imprese devono trasmettere al committente le deleghe e un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Mettiamo il caso dell'impresa ALFA che ha assunto 5 commesse differenti, del valore di oltre 200.000 euro ciascuna, da altrettanti diversi committenti. Ogni mese, ALFA non può più limitarsi a erogare gli stipendi ai propri dipendenti e versare loro le ritenute, ma deve predisporre differenti cedolini retributivi per ciascun dipendente, indicando separatamente gli importi

delle ritenute versate rispettivamente di competenza di ogni commessa, da cui scaturiranno i relativi F24 di pagamento.

È evidente che simili obblighi necessitano di un'organizzazione amministrativa e gestionale interna ben strutturata e particolarmente costosa, che la stragrande maggioranza delle PMI non ha. Dunque, le immediate conseguenze di questa norma saranno: maggiore complessità operativa e un enorme volume di costi straordinari da sostenere se si vuole lavorare. Il tutto, senza contare il problema legato ai tempi strettissimi entro cui le software-house devono predisporre i programmi che consentono di svolgere gli adempimenti.

Ebbene, un Legislatore che vara un simile decreto è un Legislatore miope che non conosce il tessuto imprenditoriale nazionale e che si dimostra finanche dispotico verso i propri cittadini (per meglio dire, sudditi), ai quali impone notevoli esborsi di denaro per sopperire alla sua palese incapacità di svolgere adeguati controlli fiscali e previdenziali, i cui costi dovrebbero viceversa essere a carico delle casse statali; non certo dei contribuenti che hanno già corrisposto imposte, tasse, accise, tributi, contributi etc. O, almeno, così avviene in ogni Paese normale.

Insomma, l'ennesima bastonata al mondo del lavoro: una tegola pesantissima che si abbatte sulla stagnante economia italiana e, fate attenzione, sul precariato; ma non solo, o tanto, per la citate questioni connesse ai maggiori oneri a carico dei datori di lavoro (e, di conseguenza, dei loro dipendenti).

A ben vedere, infatti, la legge concerne soltanto i soggetti residenti. Ergo, è l'ennesimo invito all'esodo, da intendersi in una doppia accezione:

- ✓ agevolare progetti di delocalizzazione all'estero di entità economiche italiane;
- ✓ far propendere le scelte dei committenti italiani verso appaltatrici (o subappaltatrici) estere, pur di evitare determinati complessi adempimenti, nonché i correlati rischi sanzionatori.

Lapalissiano che tutto ciò causerà un'ovvia diminuzione del personale italiano impiegato. Siccome già "brilliamo" particolarmente come livello di disoccupazione, possiamo ampiamente permettercelo: tutto, pur di mettere alla gogna chi non riesce a versare 50.000 euro, magari proprio perché, dovendo scegliere, ha preferito garantire lo stipendio alle famiglie dei suoi dipendenti.

È mai possibile che prima di varare una nuova normativa, il Parlamento non si ponga nemmeno minimamente il pensiero di capire quali saranno le conseguenze che la sua sete di propaganda elettorale comporterà agli Italiani? Per non parlare dei combattivi e feroci sindacati: dove sono? Sotto quale sasso si stanno nascondendo?

A tutto ciò si aggiungono ovvi problemi pratici. I dipendenti dell'impresa ALFA lavorano regolarmente (anche all'interno della stessa giornata) in più di una sola commessa. Non potrebbe essere altrimenti, posto che il costo della manodopera è quello che è, e bisogna necessariamente ottimizzare il parametro ora/lavoro. Conseguentemente, appare fin troppo aleatorio pensare di potere effettivamente distinguere quanto di stretta competenza della commessa 1, rispetto a quanto realmente concernente la commessa 2.

Ma, tutto sommato, l'impresa ALFA è ancora tra quelle "fortunate". Mettiamo il caso dell'impresa BETA che ha ricevuto anch'essa 5 commesse, delle quali però 2 fanno capo allo stesso committente e sono rispettivamente: una per 150.000 euro (esempio: manutenzione del ser-

batoio X) e una per 500.000 euro (esempio: manutenzione del serbatoio Y, situato a fianco al serbatoio X). Orbene, se ALFA aveva serissime difficoltà nel riuscire a scindere le ore/lavoro dei propri dipendenti tra le varie commesse, per BETA il compito diventa improbo.

A ben vedere, quindi, oltre a non essere affatto consono rispetto alla realtà imprenditoriale nazionale, il nuovo limite dei 200.000 euro imposto dalla novella, dimostra al lato pratico di essere solamente un ulteriore elemento di disturbo rispetto a quanto inizialmente stabilito dalla legge. Certo, nulla vieta a BETA di eseguire l'adempimento prescritto anche per la commessa da soli 150.000 euro; ma sarebbe come dire a un contribuente di versare le imposte anche al di sotto dei limiti entro cui la normativa lo richiede, posto che viene preclusa la compensazione dei crediti legittimi.

In effetti, la legge dispone che le imprese appaltatrici o subappaltatrici non possono avvalersi dell'istituto della compensazione, quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, con riguardo alle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati. Anche in questo caso, il Legislatore ha dimostrato una volta di più che gli interessa solo spremere i cittadini, infischiandosene altamente degli effetti che la norma varata andrà ad avere nella pratica. Se, da un lato, appare di fatto impossibile identificare con precisione la parte di ritenute relative ai dipendenti interessati dalle commesse, da altro verso, ne discende che l'istituto della compensazione non potrà essere utilizzato neppure per quella parte di ritenute non inerenti alle commesse di cui sopra (ulteriore tremenda mazzata per le aziende, le quali, di fatto, non potranno praticamente più compensare debiti e crediti). E, poi: come si dovrebbe procedere? Con diversi modelli F24 inerenti alla stessa posizione per ogni mese? Un tripudio di richieste e avvisi più o meno bonari da parte dell'Erario e dell'INPS!

Ma andiamo avanti.

Viene posto un novo limite anche per la compensazione dei crediti vantati verso il committente nel caso in cui le imprese appaltatrici o subappaltatrici non adempiano ai precedenti obblighi. Il committente deve infatti sospendere, finché perdura l'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, dandone comunicazione entro 90 giorni all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti.

In caso di inadempimento da parte del committente a tali obblighi, viene attenuata rispetto al testo iniziale la responsabilità in capo allo stesso committente, limitandola al pagamento di una somma pari alle sanzioni addebitate all'impresa appaltatrice o subappaltatrice, per il mancato o ritardato versamento. Qui, dunque, lo Stato va ben oltre all'usuale responsabilità solidale dei coobbligati e, a fronte di un unico inadempimento, incassa direttamente il doppio delle sanzioni di regola ivi previste. Evidentemente, in questa specifica fattispecie, i nostri governanti non se la sentono di aumentare le tasse, che andrebbero a gravare sui dipendenti; si limitano a raddoppiare le sanzioni, anche se qui non si può certo parlare di "grandi evasori".

Viene diminuito anche uno dei due parametri previsti al fine di affrancarsi dall'irragionevole e contorto meccanismo in argomento. Le imprese, entro l'ultimo giorno del mese precedente, dovranno trasmettere al committente una certificazione dalla quale si evidenzia che posseggono entrambi i seguenti requisiti:

- ✓ essere in attività da almeno 3 anni (primo dubbio: cosa significa "essere in attività"?)

Esempio: una società che ha sostenuto costi, ma risulta in camera di commercio ancora “impresa inattiva”, può essere considerata “in attività”?); essere in regola con gli obblighi dichiarativi (secondo dubbio: quali dichiarazioni e quali eventuali ritenute? Esempio: un’impresa che, a seguito di un accertamento da parte dell’Enasarco, risulta non avere compilato 3 anni prima l’apposito quadro del modello 770, perché riteneva corretto tale comportamento nonostante quanto rilevato dall’ente, può essere comunque considerata “in regola con gli obblighi dichiarativi”?); avere eseguito nel corso dei periodi d’imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell’ultimo triennio, complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell’ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime. Questo, non solo è irragionevole, ma – a parere di chi scrive – incostituzionale (potenziale violazione degli artt. 3 e 53): lo Stato qui sta di fatto affermando che le imposte non devono più essere versate in base al reddito imponibile prodotto, ma sulla base di un’aliquota fissa pari al 10% del fatturato; le imprese che non lo fanno, sono discriminate rispetto a quelle che si comportano in tal modo (i principi di uguaglianza, progressività del sistema impositivo e capacità contributiva, vanno a farsi benedire);

- ✓ non avere iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione, relativi alle imposte sui redditi, all’imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali, per importi superiori a euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione o di rateizzazioni non scadute. Dunque, il Legislatore qui ci sta dicendo che, se un’impresa ha ricevuto un avviso di accertamento (notoriamente, “infallibile”) da parte dell’Ufficio imposte e si è azzardata a fare ricorso (anche perché la famigerata “autotutela” è deceduta prima ancora di venire partorita – unico caso di negazione della legge di natura), posto che il primo terzo dell’importo accertato va subito in riscossione, o l’impresa provvede immediatamente al pagamento – per quanto ingiusto – o non ha diritto di esimersi dagli obblighi prescritti nella normativa qui in esame.

Il certificato di sana e robusta contribuzione, prosegue la norma, avrà validità temporale per 4 mesi e sarà messo a disposizione fin da subito a opera dell’Agenzia delle entrate. Permetteteci di dubitare che tali attestazioni saranno disponibili fin dal 1° gennaio, considerati anche i noti tempi per il rilascio del DURC da parte di INPS e INAIL; ammesso e non concesso che, da un punto di vista operativo, improvvisamente folgorati sulla via di Damasco, gli “esperti” (a seguito del consueto brainstorming Agenzia/Sogei) riescano – per una volta – a predisporre una procedura semplice e rapida per le richieste che riceveranno dalle imprese interessate.

E a tal riguardo, si fa largo un’altra possibile incomprensione insita nella legge che dice semplicemente: “Le disposizioni si applicano a decorrere dal 1° gennaio”.

Quali disposizioni? Tutte? Il meccanismo in questione riguarderà le ritenute da versare a gennaio o quelle che si riferiscono agli stipendi erogati a gennaio?

Siamo propensi a optare per la seconda ipotesi, anche perché la legge prevede troppe incombenze (come nel caso di quest’ultima certificazione), i cui termini non consentirebbero mai – manco entrasse in gioco mago Merlino – di far fronte agli adempimenti previsti già con le ritenute in scadenza a gennaio 2020. Cionondimeno, una precisazione ufficiale sul punto (visto che la legge è particolarmente taccagna in proposito), eviterebbe notevoli episodi di improvvi-

sa tachicardia in tutti i soggetti coinvolti.

In conclusione, una legge che colpisce imprenditori e lavoratori, crea una confusione ingestibile, danneggia seriamente il mondo del lavoro e l'economia nazionale (che pure stanno già ora alla canna del gas), e genera inevitabilmente uno spaventoso aumento del contenzioso, con conseguente incremento dei fringe benefit appannaggio dei funzionari dell'Agenzia e dei "gettoni" di causa per i giudici tributari. In cauda venenum, a fronte di queste ultime maggiori uscite, frenando il lavoro, non si potrà mai realizzare l'aumento di gettito previsto nel bilancio dello Stato; semmai, le entrate diminuiranno ancora (studiate almeno i primi rudimenti di economia keynesiana).

In compenso, però, il governo Django potrà segnare un'altra tacca sulla sua Colt anti-evasione... e chi si contenta, gode!



*“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”*

**PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI**

**GBSOFTWARE**

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA  
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

**Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.**

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:  
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.  
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

**SCOPRI DI PIÙ**



## Abuso del diritto dopo la decisione 31772/2019 della Cassazione

di Paolo Comuzzi

*Dottore Commercialista*

---

### Premessa

L'abuso del diritto, inteso questo come uno strumento che consente di ottenere dei vantaggi fiscali indebiti in assenza di una qualsiasi valenza economica e gestionale delle operazioni poste in essere<sup>1</sup> è oggetto di questa sentenza della Cassazione che, lo diciamo subito, rischia di segnare un pericoloso punto di non ritorno e questo anche con riferimento ai principi della libera iniziativa in campo economico<sup>2</sup>.

Tenuto conto che detta sentenza ha prodotto ben più di qualche strascico sulla stampa specializzata, luogo ove i commenti critici si

sono espressi anche con un certo vigore, è sorto il nostro interesse per questa decisione che certamente presenta dei profili che meritano una grande attenzione ed in primo luogo vogliamo riferirci a quello relativo al diritto (diciamo subito "presunto e non reale") dell'Amministrazione Finanziaria di sindacare una operazione posta in essere dal contribuente proponendo una operazione alternativa ovviamente meno favorevole sul piano tributario<sup>3</sup>.

Se poi guardiamo con attenzione la decisione potremo notare che non viene contestata la operazione complessiva posta in essere ma viene contestato un passaggio specifico della stessa operazione complessiva (secondo motivo del ricorso) e qui incide la Cassazione che bocchia la sentenza del-

---

1 Trattasi un in linguaggio usato dal vecchio SECIT i cui atti meritano comunque di essere rilette considerato le problematiche attuali del giudizio in tema di elusione fiscale.

2 E' ovvio che la materia diventa problematica dovendo il contribuente chiedersi quale può essere il costo fiscale del suo agire se viene considerato elusivo.

---

3 Nel caso di specie poi viene sindacata una operazione posta in essere come step nell'ambito di una operazione complessiva che in se stessa non pare essere contestata.

la CTR Lombardia e che pertanto commette una serie di errori che andiamo a evidenziare nel seguito.

## - La sentenza

### a. Linee generali della decisione

Il nocciolo della sentenza è abbastanza semplice solo che si abbia cura di leggerla nel dettaglio e si riassume nel dire che *“... L’Ufficio - pur riconoscendo sia la liceità dei singoli atti con i quali l’operazione complessiva era stata realizzata, sia la finalità di necessaria riorganizzazione globale del Gruppo che in parte l’aveva giustificata- contestava tuttavia che il medesimo risultato avrebbe potuto essere raggiunto attraverso un diverso procedimento alternativo (acquisto, da parte della capogruppo Sogefi s.p.a., del capitale sociale della Filtrauto Italia s.r.l., interamente detenuto dalla Filtrauto s.a.; fusione “orizzontale”, per concambio, tra Filtrauto Italia s.r.l. e “vecchia” Sogefi Filtration s.p.a., soggetti tra loro indipendenti e non legati da rapporti di partecipazione) che, tuttavia, non avrebbe generato, a titolo di differenza, analogo disavanzo gratuitamente affrancabile ai fini fiscali. Pertanto, l’Agenzia riteneva che la sola ragione della scelta delle concrete modalità di realizzazione dell’operazione complessiva in questione era il risparmio d’imposta che esse garantivano e ne assumeva quindi l’inopponibilità all’amministrazione finanziaria, riconoscendo i vantaggi tributari che ne erano conseguiti, ai sensi dell’art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 ...”*.

Questa la contestazione dell’Amministrazione Finanziaria che giustamente era respinta in primo e secondo grado e possiamo immaginare che questo sia avvenuto guardando agli aspetti di fatto della operazione complessiva [ovvero possiamo immaginare che la riorganizzazione sia stata valutata

e considerata come apprezzabile sul piano economico nel suo complesso e quindi tale da consentire una fuoriuscita dal mondo della elusione fiscale].

Il punto nodale della sentenza è nelle parole *“... il risultato avrebbe potuto essere raggiunto attraverso un procedimento alternativo ...”* e siccome questo procedimento non produceva vantaggi fiscali allora è lecito dire che *“... la sola ragione della scelta delle concrete modalità di realizzazione dell’operazione complessiva in questione era il risparmio d’imposta che esse garantivano ...”*.

Sono queste le due frasi della sentenza che non esitiamo a definire, in modo esplicito e molto chiaro, come frasi drammatiche alla luce di quella che: 1) è oggi la norma in materia di elusione fiscale e che avrebbe dovuto essere presa in considerazione dalla Cassazione per formulare il suo giudizio sulla sentenza della CTR Lombardia (confermativa di una precedente CTP), sentenza che era stata appellata dall’Agenzia delle Entrate<sup>4</sup>; 2) deve essere la interpretazione costituzionalmente orientata della norma stessa in qualsiasi tempo formulata (ovvero il principio del rispetto e della tutela della iniziativa economica in rapporto al principio della capacità contributiva che ovviamente è un valore costituzionale che non possiamo mettere in discussione e che ha rango uguale e certamente non superiore rispetto al precedente<sup>5</sup>).

Tenendo conto di questo elemento possiamo procedere in merito a due step che la Cassazione avrebbe dovuto fare per formulare il suo giudizio e quindi concludere sul perché la “cassazione” della sentenza formulata dalla CTR Lombardia che ha confermato la CTP sia da considerare come un

4 Trattasi di cosa del tutto evidente che ogni caso di elusione fiscale non passato in giudicato deve essere valutato alla luce dei principi portati nella nuova norma.

5 Uguale e non superiore considerato che senza imprenditori non ci sono neppure le imposte.

errore.

**b. Cosa avrebbe dovuto fare la Cassazione: primo step**

La Cassazione avrebbe dovuto accertare in primo luogo la esistenza di una esimente, esimente rispetto alla elusione fiscale, ovvero avrebbe dovuto prendere in considerazione il dettato normativo secondo cui “... *Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente ...*” e lo avrebbe dovuto fare per stabilire se la norma in tema di abuso fosse applicabile o meno e questo a priori considerata la chiarezza del dettato normativo.

Appare facile dire che è questo il primo dei passaggi logici che si devono sempre fare nella formulazione di una sentenza ovvero la Corte deve sempre capire se esistono vere e pregnanti ragioni extrafiscali per porre in essere una certa operazione.

Se queste ragioni esistono allora l’indagine non deve proseguire in quanto non interessa determinare quali vantaggi fiscali possa aver conseguito il contribuente considerato che egli ha agito nel rispetto di un valido motivo economico.

In questo senso bene ha fatto la CTP che avrebbe concluso accogliendo i ricorsi del contribuente stabilendo che “... *la contribuente ha certamente agito ottenendo un risparmio fiscale, che tuttavia non è di per sé illegittimo e non integra la fattispecie elusiva contestata, non avendo l’Ufficio «saputo motivare quale fosse il carattere indebito dei risultati ottenuti dalla contribuente ...*”, decisione questa confermata dalla CTR.

Questo accertamento sulla valenza econo-

mico gestionale (per usare parole del SECIT o sulle non marginali ragioni extrafiscali) è certamente un accertamento preliminare ed assorbente ed ha certamente il carattere di accertamento di fatto.

Questa valutazione quindi deve essere svolta nel corso del giudizio di primo e secondo grado ed ovviamente non può essere oggetto di giudizio di Cassazione (che deve limitarsi a stabilire la coerenza della motivazione portata nella decisione della CTR).

**c. Cosa avrebbe dovuto fare la Cassazione: secondo step**

La Cassazione avrebbe dovuto anche prendere in considerazione il fatto che la norma aggiunge in modo chiaro ed esplicito un concetto importante ovvero che “... *resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale ...*”.

In sostanza la norma dice in modo esplicito che, in presenza di una operazione che potrebbe eseguirsi con modalità alternative, non interessa e non deve interessare alla Amministrazione Finanziaria la modalità concreta che viene seguita dal contribuente ed invece è proprio questo che viene contestato dalla Amministrazione Finanziaria ovvero il *modus operandi* del contribuente<sup>6</sup> e quindi la Corte avrebbe dovuto bocciare immediatamente la richiesta della Amministrazione Finanziaria in quanto tesa a cercare un nuovo giudizio sul fatto (la riorganizzazione nel suo complesso).

Se le parole hanno un senso è ovvio che il contribuente è libero di porre in essere le

<sup>6</sup> In sostanza una operazione economicamente valida non diventa elusiva in ragione del modo in cui viene posta in essere. Di fronte all’economicamente valido l’Amministrazione Finanziaria e la capacità contributiva cedono il passo al diritto della iniziativa economica.

operazioni che desidera (tutte senza eccezioni) per raggiungere lo scopo extrafiscale e quindi nel suo agire può anche ottenere un risparmio fiscale (sia esse voluto o meno).

Il divieto previsto nella norma concerne il compiere operazioni tese al mero risparmio fiscale ma, questo deve essere evidente e chiaro, non è illecito raggiungere un obiettivo extrafiscale mediante una strada che comporta anche un risparmio fiscale e quindi la conclusione è la seguente: nel momento in cui si accerta che esiste una valida ragione economica che sostiene la operazione nel suo complesso nulla può essere eccepito anche se il contribuente ha potuto ottenere dei vantaggi fiscali da singole operazioni che gli hanno consentito di raggiungere quella operazione generale che abbiamo giudicato come avente una valenza economica e gestionale.

L'equivoco dell'Amministrazione Finanziaria prima e della Cassazione poi è proprio qui ovvero nel dire che quando il contribuente pone in essere una operazione valida ma riesce, mediante un singolo step nel complesso delle operazioni, anche ad ottenere un vantaggio fiscale vi è elusione.

Questo è completamente falso perché vi è elusione solo al verificarsi della condizione di assenza di ragioni extrafiscali riferite alla operazione nel suo complesso mentre non esiste elusione sul modo di porre in essere la operazione complessiva.

In sostanza mentre può esistere elusione sulla operazione in quanto tale (nel nostro caso la operazione in quanto tale è la riorganizzazione complessiva del gruppo che appare congruamente motivata considerato che in primo e secondo grado il giudizio – nel complesso sei giudici - ha respinto l'accertamento) non esiste elusione sul modo di procedere.

Questo invece ha detto la Cassazione e nel seguito vediamo in dettaglio l'errore compiuto.

*d. La ragione per cui la sentenza viene cassata: un errore evidente*

Si deve premettere che la operazione di riorganizzazione non viene contestata come tale ma viene mossa una critica ad uno degli step della operazione stessa.

Il punto specifico che viene contestato dalla Amministrazione Finanziaria si riassume nel *"... finanziamento concesso dalla Sogefi s.p.a. alla Filtrauto Italia s.r.l. affinché quest'ultima acquistasse, dalla stessa capogruppo e finanziante Sogefi s.p.a., l'intero capitale dell'incorporata "vecchia" Sogefi Filtration s.p.a. . Sottolinea la ricorrente che tale segmento della più ampia operazione controversa, per come si è concretamente realizzato, non evidenzia una finalità coerente con una normale logica economica, in quanto la società capogruppo si è privata del controllo su di una partecipata a favore di altra partecipata, previamente finanziandola (ma senza effettivo spostamento di denaro) a tal fine, per poi rinunciare alla restituzione del finanziamento e tornare in breve tempo in possesso della partecipazione appena ceduta. Secondo la ricorrente, attese tali connotazioni dei fatti, non emergono, le ragioni, ulteriori rispetto alla finalità del risparmio fiscale derivante dall'esito finale della complessiva operazione, per le quali la controricorrente dovesse finanziare per quasi venti milioni di euro la propria controllata indiretta Filtrauto Italia s.r.l., rinunciando poi alla restituzione ..."*

Sono molto importanti le parole "per tale segmento" che vogliono semplicemente dire che una operazione specifica tra le tante non è in se stessa spiegabile con valide ragioni extrafiscali e quindi potrebbe

esserci elusione.

Affermare questo concetto è un errore importante e se pensiamo che detto errore a) conduce alla cassazione della sentenza citata e b) consente di dire che sia lecito il comportamento della Amministrazione Finanziaria e che pertanto la stessa può sindacare il *modus operandi* del contribuente sui singoli step di una operazione nel complesso assistita da valide ragioni extrafiscali possiamo capire come la sentenza sia una sentenza grave e che non dobbiamo ignorare.

Quando si parla di elusione fiscale, torniamo a dire, si deve essere chiari nei passaggi logici che sono: 1) determinazione delle ragioni extrafiscali e quindi della loro non marginalità alla luce della operazione nel suo complesso e non delle singole operazioni necessarie per raggiungere lo scopo finale (quindi nel nostro caso il giudizio doveva essere sulla riorganizzazione complessiva); 2) se queste ragioni extrafiscali esistono la strada della contestazione è chiusa a priori nel senso che non posso comprimere la libera iniziativa economica anche se l'azione del contribuente porta dei vantaggi fiscali in ragione di alcuni passaggi scelti per raggiungere il risultato finale; 3) se queste ragioni economiche invece non esistono allora è necessario capire come viene posta in essere la operazione nel suo complesso e nel caso si producano vantaggi fiscali (anche in singoli step) si deve determinare la loro eventuale illiceità sul piano amministrativo.

Nel caso di specie abbiamo: 1) un errore a priori in quanto viene sindacato un punto della operazione (un singolo punto tra i tanti) e non viene sindacata la operazione nel suo complesso (nessuno dice che la riorganizzazione non aveva senso alcuno) e 2) un secondo errore ovvero che da questo specifico passaggio si pretende di trarre la conclusione che la intera vicenda fiscale

concernente la operazione nel suo complesso deve essere rivisitata sul piano del merito [in buona sostanza è come dire che ogni singolo step deve trovare delle valide ragioni extrafiscali cosa che invece non è nella norma attuale ma non è nello spirito di qualsiasi norma in tema di elusione fiscale che venga interpretata in senso costituzionalmente orientato<sup>7</sup>].

### - Ulteriori considerazioni critiche

L'errore che viene commesso dalla Cassazione appare evidente solo che si leggano i passi della sentenza ed in particolare quando la Corte dice che *"... è stato quindi escluso che la mera astratta configurabilità di un vantaggio fiscale sia sufficiente ad integrare la fattispecie abusiva, poiché è richiesta la concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche diverse dal semplice risparmio di imposta e l'accertamento della effettiva volontà dei contraenti di conseguire un indebito vantaggio fiscale (Cass., 05/12/2014, n. 25758) ..."*.

Esiste quindi un preciso e non equivoco precedente che indica con chiarezza alla Corte la strada da seguire: 1) accertare sempre a priori le ragioni extrafiscali di una certa operazione nel suo complesso; 2) concludere sul punto e se la conclusione è positiva chiudere l'indagine in quanto *"... il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta ..."*.

Non possiamo ignorare che con la sentenza che qui si commenta la Cassazione apre anche ad una limitazione della iniziativa economica privata e rischia di creare un

<sup>7</sup> Il bilanciamento tra il diritto di fare in modo libero ed il principio della capacità contributiva è essenziale.

vulnus nell'articolo 41 della Costituzione stessa consentendo alla Amministrazione Finanziaria un "dirigismo fiscale" delle operazioni possibili e di quelle "vietate" anche quando le operazioni nel loro complesso sono sorrette da ragioni extrafiscali.

In buona sostanza viene completamente ribaltata la struttura della norma in materia di elusione fiscale, una norma che è costruita con il preciso intendo di bilanciare il diritto di libertà connesso alla iniziativa economica con quello della capacità contributiva.

E' evidente che la limitazione della iniziativa privata si ottiene impedendo che siano poste in essere operazioni senza alcun senso economico e tese solo al risparmio fiscale ma, da altro lato, la stessa norma è anche tesa a permettere che operazioni economicamente valide possano portare ad un risparmio fiscale (e se così non fosse in buona sostanza avremmo una limitazione dell'azione economica non a tutela del principio costituzionale ma per ragioni del tutto discrezionali ed ignote).

Possiamo dire che è lecito limitare la libertà di agire (garantita nella Costituzione) per tutelare un valore costituzionale di pari livello (il concorrere alla spesa pubblica) ma è certamente illecito pretendere che in presenza di valide ragioni economiche per optare una certa scelta non si possa incrociare anche un risparmio di imposta (che può nascere dalla operazione nel suo complesso o da singoli step).

### **- Conclusione**

A nostro modo di vedere le considerazioni critiche emerse sulla stampa specializzata (*in primis* a firma di Dario Deotto) sono corrette e devono essere valutate con

grande attenzione e molta considerazione da parte degli addetti ai lavori.

La ragione è che la decisione della Corte di Cassazione, pur citando precedenti importanti in tema di elusione fiscale, sembra poi scordarsi della considerazioni portate in queste decisioni e quindi prende una strada rigorista e lo fa errando circa il modo in cui la norma in tema di elusione fiscale deve essere interpretata.



## L'applicazione del principio di autotutela nell'ordinamento tributario - profili generali

di Andrea Quercetelli

*Dottore Commercialista*

---

### L'autotutela in generale

Il principio di autotutela è un principio proprio del diritto amministrativo, dove viene definito come il potere dell'amministrazione di modificare o annullare un provvedimento affetto da vizi di legittimità o di merito, in via autonoma, senza cioè la necessità che vi sia un'autorizzazione giudiziale e senza che il destinatario del provvedimento debba ricorrere al giudice per "avere giustizia". Nell'ambito del diritto amministrativo, l'autotutela è un potere ad iniziativa d'ufficio ed assolutamente discrezionale. Il procedimento termina con l'adozione di un provvedimento di secondo grado con cui la pubblica amministrazione risolve un conflitto potenziale o attuale con il desti-

natario dell'atto di primo grado; è un atto discrezionale; se assunto obbligatoriamente motivato, dovendo risultare l'interesse pubblico perseguito.

Nell'ambito del diritto amministrativo il potere di autotutela si affianca a quelli di autonomia (cioè di autorganizzazione degli uffici) e di autarchia (che è attività di amministrazione attiva preposta al raggiungimento del fine pubblico) per formare la triade dei poteri caratterizzanti l'attività della pubblica amministrazione.

In quanto principio del diritto amministrativo, esso ha sempre trovato piena cittadinanza nel diritto tributario, ancor prima cioè della sua codificazione legale avvenuta soltanto nel 1992. Rilevano a tale propo-

sito i rapporti tra il diritto tributario ed il diritto amministrativo. Ricordando quanto studiato nel manuale del professor Rastello, il diritto tributario appartiene al diritto amministrativo, o meglio appartiene al diritto pubblico, ma si inquadra all'interno del diritto amministrativo, del quale costituisce una parte. Questo perché i rapporti giuridici tra il titolare del diritto al tributo ed il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria sono di indole amministrativa. Il principio fondamentale che deriva dall'appartenenza del diritto tributario al diritto amministrativo è la validità di tutte le disposizioni ed i principi di questo ramo del diritto non espressamente derogate dalle singole leggi tributarie ovvero non incompatibili con esso, tra cui appunto il principio di autotutela.

In ambito tributario il principio di autotutela assume caratteristiche peculiari rispetto al diritto amministrativo. Nel rapporto tributario, infatti, tutti gli elementi caratterizzanti, dalla nascita alla estinzione dell'obbligazione tributaria, sono regolati dalla legge. Ciò attribuisce all'istituto dell'autotutela una caratteristica particolare e, cioè, non un potere discrezionale da parte del soggetto attivo dell'obbligazione tributaria, ma un potere-dovere. E non potrebbe essere altrimenti. Infatti, essendo il titolare del diritto al tributo vincolato alla legge in tutti i suoi atti, ma soprattutto, per quel che qui interessa, nella funzione di accertamento, non può non applicare la legge nell'accertamento del tributo. Allorquando, quindi, il soggetto passivo dimostri che nell'accertamento non è stata correttamente applicata la norma tributaria, (per esempio nella determinazione della base imponibile, piuttosto che nell'individuazione dell'aliquota), oppure anche quando autonomamente il titolare del diritto al tributo si avveda di non aver correttamente applicato la norma tributaria, non solo è un suo potere, ma anche un dovere, rettificare o annullare l'accertamento errato in quanto non conforme alla

norma.

Questa peculiarità dell'istituto dell'autotutela in ambito tributario, quale potere/dovere del soggetto attivo del rapporto tributario, deriva dai principi costituzionali che regolano la materia. In particolare, i principi fondanti dell'autotutela tributaria sono contenuti negli articoli 23 e 53 della Costituzione. Nello specifico, il principio di legalità, per cui nessun tributo può essere imposto se non in base alla legge, il principio di capacità contributiva, per cui ciascun è tenuto a concorrere alle spese pubbliche secondo le proprie disponibilità e dalla loro unione il principio della giusta tassazione, da correlare anche con il principio di buona amministrazione, contenuto nell'articolo 97, nelle diverse declinazioni di derivazione comunitaria: buona fede, trasparenza, non discriminazione.

L'articolo 53, in particolare, non solo individua l'interesse pubblico nell'esigenza che tutti partecipino alla spesa pubblica, ma anche l'interesse privato a non subire un pregiudizio da atti impositivi illegittimi che superino il limite dell'attitudine del soggetto passivo alla contribuzione a tale spesa. L'articolo 23, d'altro canto, vincola rigidamente alla legge l'amministrazione finanziaria nell'esercizio del potere di applicare il tributo, non lasciandole alcun margine di valutazione discrezionale.

L'autotutela nel diritto tributario è connotata, quindi, dalla caratteristica peculiare di un doveroso potere da parte dell'amministrazione finanziaria perché finalizzato al corretto accertamento dell'obbligazione tributaria che, come detto, è sui generis, trovando nella legge la sua genesi e la sua disciplina.

Al di fuori di questi principi, non si comprenderebbe il motivo per cui il soggetto attivo dovrebbe annullare in autotutela l'atto impositivo, rinunciando alla posizione di vantaggio consistente nel poter esigere

o nel poter trattenere (in caso di diniego al rimborso) l'entrata tributaria, sia pure illegittimamente richiesta. Ma l'amministrazione finanziaria non è un soggetto privato e soprattutto l'obbligazione tributaria è un'obbligazione ex lege. Nel quadro di questi principi costituzionali, quindi, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova un limite nel principio di legalità del potere di accertamento del tributo, cioè nel carattere strettamente vincolato alla legge del rapporto tributario in tutte le sue fasi ed in particolare nell'attività di accertamento.

In altri termini, i vincoli legali che governano l'azione del titolare del diritto al tributo nell'accertamento del tributo non possono venire meno qualora in seconda istanza, esercitando il potere di autotutela, il soggetto attivo del rapporto tributario riveda la sua azione ed eventualmente annulli o confermi l'atto precedentemente adottato.

La differenza fondamentale, quindi, tra l'autotutela amministrativa e tributaria è rappresentata dal carattere assolutamente discrezionale dell'attività della pubblica amministrazione in sede amministrativa ed invece strettamente vincolata alla legge nel rapporto giuridico tributario.

Purtroppo, non si può non rilevare che né il legislatore né la giurisprudenza hanno avuto il coraggio di affermare pienamente i suddetti principi. Anzi, quando si ha a che fare con i principi generali dell'ordinamento, l'intervento del legislatore a disciplinarne la vita è spesso controproducente.

### **La disciplina normativa in tema di autotutela**

In tema di autotutela tributaria, la prima norma è rappresentata dall'articolo 68 del DPR 287/1992. Una norma non certo esau-

stiva, contenente diciamo il minimo sindacale<sup>1</sup>, introdotta nell'ordinamento per sopperire alla riottosità degli uffici ad intervenire in autotutela, abrogata ad opera del DPR 107/2001.

Successivamente, il legislatore è tornato a disciplinare l'istituto con l'articolo 2 *quater* del decreto legge 564/1994, con una norma in parte delegante che demanda a decreti del ministro delle finanze per quanto riguarda l'indicazione degli organi dell'amministrazione finanziaria competenti all'esercizio del potere e la fissazione dei criteri di economicità per l'inizio o l'abbandono dell'attività dell'amministrazione. Con la stessa norma, nella parte dispositiva, è stato opportunamente previsto che l'esercizio del potere di autotutela comporta, oltre all'annullamento d'ufficio, la revoca degli atti illegittimi o infondati, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, con ciò escludendo che la definitività dell'atto espliciti un effetto sanante sulla sua eventuale illegittimità.

L'articolazione dell'autotutela nelle due principali categorie dell'annullamento e della revoca dell'atto viziato comporta l'utilità di distinguere i vizi secondo le categorie della "illegittimità" e della "infondatezza". Nella prima vi rientra la violazione delle regole che disciplinano l'esercizio del potere (vizi formali o procedimentali) cui consegue l'annullamento dell'atto; la seconda è da intendersi come la non conformità dell'atto alla corretta rappresentazione della realtà giuridica (esempio vizio di contenuto) cui consegue la revoca dell'atto stesso.

La disciplina normativa specifica dell'esercizio del potere di autotutela tuttora in vigore è contenuta nel decreto ministeriale

<sup>1</sup> Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto stesso.

delegato 37/1997. In tale regolamento si disciplina:

- ✓ l'organo competente all'esercizio del potere di autotutela rappresentato dallo stesso ufficio che ha emanato l'atto o in caso di inerzia dalla direzione regionale da cui l'ufficio dipende;
- ✓ l'elenco dei vizi per i quali può essere disposto l'annullamento, da considerarsi non tassativo. Tra i principali, ricordo l'errore sul presupposto dell'imposta ed i casi di doppia imposizione. In generale, si tratta di vizi riconducibili nella sostanza alla mancanza del presupposto dell'imposta (infondatezza della pretesa o non debenza del tributo). Si tende ad escludere dal novero dei vizi rilevanti ai fini dell'annullamento d'ufficio i vizi di legittimità che si esauriscono in vizi meramente formali che non incidono sull'an e sul quantum della pretesa tributaria. Ciò analogamente a quanto è previsto per l'autotutela amministrativa dall'articolo 2 octies della Legge 241/1990, per cui non è annullabile l'atto nullo che ha comunque raggiunto lo scopo al quale era preordinato (*utile per inutile non vitiatur*);
- ✓ l'improcedibilità dell'esercizio del potere di autotutela per motivi per i quali sia intervenuta sentenza definitiva favorevole all'amministrazione finanziaria. Con ciò però prevedendo che deve trattarsi di pronuncia giudiziale su questioni sostanziali e non su questioni di rito. Più precisamente l'atto sarà revocabile in autotutela anche per vizi sui quali non si è pronunciato l'organo giurisdizionale;
- ✓ i criteri di economicità per l'inizio o l'abbandono della fase contenziosa, sulla base della valutazione delle probabilità di soccombenza e della conse-

guente condanna alle spese;

- ✓ i criteri di economicità per l'inizio o l'abbandono della fase amministrativa rimessi a successivi decreti ministeriali ad oggi ancora non emanati!

Il decreto ministeriale si limita a dettare una disciplina generale alquanto generica che rappresenta il minimo sindacale nella materia. In particolare, non chiarisce assolutamente se l'autotutela sia un potere-dovere, il cui esercizio è, quindi, obbligatorio per l'amministrazione finanziaria e vincolato ai presupposti di legge ovvero un potere discrezionale che l'amministrazione può esercitare.

#### **La natura del potere di autotutela**

E si ritorna, quindi, al nocciolo della questione se il potere di autotutela tributaria sia un potere vincolato o discrezionale. Come ho già evidenziato, a mio avviso, il carattere vincolato alla legge dell'azione amministrativa in tutte le fasi del rapporto tributario contraddistingue anche l'esercizio del potere di autotutela che pertanto si prospetta, più propriamente, come un potere-dovere.

E' vero che l'articolo 2 del DM 37/1997 usa senza mezzi termini il verbo potere affinché l'amministrazione finanziaria proceda all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, ma, da un lato, caratterizza tale potere all'assenza di istanza di parte; dall'altro, a monte di questa norma vi è quella sovraordinata dell'articolo 2 della Legge 241/1990 che prevede espressamente un obbligo di procedere da parte della pubblica amministrazione in presenza di istanza della parte e di concludere il procedimento mediante l'adozione di un provvedimento espresso.

A conferma di questa tesi, vi è il fatto che

mentre nell'autotutela amministrativa sia la revoca che l'annullamento sono subordinati alla valutazione dell'interesse pubblico attuale e concreto alla rimozione dell'atto, che l'amministrazione deve motivare nel provvedimento di ritiro (articoli 21 *quinquies* e 21 *nonies* della Legge 241/1990), nell'autotutela tributaria, invece, l'articolo 2 *quater* del DL 564/1994 non menziona l'interesse pubblico ed incentra l'esercizio dell'autotutela nella verifica della illegittimità o infondatezza dell'atto impositivo. Ne consegue che se il titolare del diritto al tributo riscontra tale illegittimità, che incide sull'an o sul quantum della pretesa tributaria, deve annullare l'atto senza procedere alla valutazione dell'interesse pubblico, attuale e concreto, all'annullamento.

Ne consegue anche che, di fronte all'istanza del contribuente che segnali vizi dell'atto impositivo, l'amministrazione finanziaria deve procedere alla verifica e concludere il procedimento di secondo grado con un provvedimento espresso. La discrezionalità rimane circoscritta al quid del provvedimento che potrà essere, secondo i casi, di conferma, ove si ritenga il vizio insussistente ovvero di annullamento.

Non solo, la tesi della natura discrezionale del potere di autotutela tributaria non sarebbe coerente con un sistema normativo che da un lato prevede e disciplina espressamente l'autotutela nel caso di atto illegittimo posto in essere dall'amministrazione finanziaria, dall'altro rimetterebbe l'esercizio di tale potere alla piena discrezionalità della stessa pubblica amministrazione.

Inoltre, a ben vedere, oltre ai principi costituzionali, sono rinvenibili nell'ordinamento ulteriori elementi a sostegno della natura di potere-dovere dell'autotutela tributaria:

- ✓ il fatto che l'autotutela tributaria è sganciata dalla valutazione dell'interesse pubblico e collegata all'illegitti-

mità o infondatezza dell'atto impositivo ed è altresì sganciata da ogni limite temporale a differenza dell'articolo 21 *nonies* della Legge 241/1990<sup>2</sup>, come modificato dalla Legge 124/2015 (riforma Madia);

- ✓ l'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria debbono indicare l'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame in autotutela dell'atto;
- ✓ l'articolo 13 della stessa legge che attribuisce al garante dei diritti del contribuente poteri di iniziativa in materia di autotutela nei confronti di atti di accertamento o di riscossione, con poteri di supervisione degli uffici finanziari e di relazione ai superiori gerarchici;
- ✓ il potere di avocazione della direzione regionale, in caso di grave inerzia dell'ufficio che ha emesso l'atto (art. 1 DM 37/1997);
- ✓ l'articolo 2 *quater* comma 1 *octies* del DL 564/1994 che prevede espressamente la non impugnabilità autonoma degli atti di annullamento o revoca parziali. Questa norma, sulla cui legittimità costituzionale si potrebbe dubitare, è stata interpretata da alcuni in dottrina<sup>3</sup> nel senso che, se non è ammissibile il ricorso avverso il diniego parziale,

2 Il provvedimento amministrativo illegittimo può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole, comunque non superiore a diciotto mesi dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si sia formato ai sensi dell'articolo 20, e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge. Rimangono ferme le responsabilità connesse all'adozione e al mancato annullamento del provvedimento illegittimo.

3 Graziella Glendi, Incertezze sui rimedi esperibili avverso il diniego parziale e tacito di autotutela, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 1/2017.

in quanto a differenza dell'autotutela sostitutiva non vi è alcun nuovo atto, ne deriverebbe che non sia ammissibile neppure l'impugnazione avverso il diniego totale di annullamento, perché interamente confermativo dell'atto originario. A mio avviso questa interpretazione non convince in quanto non conforme alla lettera della legge e non costituzionalmente orientata in quanto andrebbe a comprimere il diritto di difesa del soggetto passivo ad adire il giudice tributario. A mio avviso, anzi, la norma offre un argomento, al contrario, a sostegno della vincolatività dell'istituto dell'autotutela tributaria: se il diniego parziale non è autonomamente impugnabile, il diniego totale o il silenzio possono essere impugnati.

Ritengo quindi potersi concludere che in presenza di un atto suscettibile di impugnativa giurisdizionale, il diritto soggettivo ad un'imposizione fiscale rispettosa del principio di capacità contributiva e la natura vincolata del potere di accertamento autorizzano a ritenere che l'amministrazione finanziaria sia obbligata a rivedere il proprio atto, onde evitare di ledere il soggetto passivo destinatario. Qualora siano scaduti i termini di impugnativa, del pari sussiste un obbligo per l'amministrazione finanziaria di agire nell'accertamento del tributo conformemente alla legge e perciò di esercitare l'autotutela in presenza di quegli elementi resi noti dal contribuente per cui risulti dubbia la legittimità degli atti di primo grado.

### La tutela del contribuente

La disciplina legislativa non affronta il tema della tutela del soggetto passivo de-

stinatario di un atto di cui contesti la legittimità e per il quale l'amministrazione finanziaria non eserciti l'autotutela o la eserciti illegittimamente. Il problema si pone evidentemente di fronte alla definitività dell'atto di accertamento.

La posizione del soggetto passivo si pone in termini parzialmente diversi nel caso di mancato esercizio del potere-dovere di autotutela da parte del titolare del diritto al tributo e nel caso di vizi nell'esercizio dello stesso.

Nel primo caso, ritengo sussista un diritto del soggetto passivo ad ottenere una pronuncia sulla illegittimità del rifiuto ed, all'esito, di condanna dell'amministrazione finanziaria al riesame dell'atto da parte del giudice tributario. Questa tesi della natura vincolata dell'autotutela tributaria è quella che meglio garantisce il rispetto dei principi costituzionali. La conseguenza, sul piano della tutela giurisdizionale, è che se vi è l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di procedere in caso di istanza di autotutela del soggetto passivo, la relativa inerzia è qualificabile come silenzio inadempimento. Il relativo diritto del soggetto passivo ad una risposta alla propria istanza dovrebbe essere tutelabile di fronte al giudice tributario, anche se rimane incerto il tipo di azione esperibile, mancando nell'ordinamento processuale tributario un'azione analoga all'articolo 32 del codice del processo amministrativo.<sup>4</sup>

Nel secondo caso, la giurisprudenza della cassazione ha affermato il principio che non possa escludersi *“che - trattandosi di attività procedimentalizzata - anche il provvedimento emesso in autotutela possa essere affetto dai vizi di legittimità propri*

<sup>4</sup> Art. 32 D.Lgs 104/2010 Decorsi i termini per la conclusione del procedimento amministrativo e negli altri casi previsti dalla legge chi vi ha interesse può chiedere l'accertamento dell'obbligo dell'amministrazione di provvedere.

*degli atti amministrativi, non essendovi ragioni per precludere al privato la possibilità di esperire i mezzi di tutela per far valere tali vizi di legittimità, ma, da un lato, il vizio di violazione di legge e quello di eccesso di potere non possono evidentemente sovrapporsi agli stessi vizi di validità o di merito fatti valere con i motivi del ricorso introduttivo proposto avverso l'atto impositivo (ove tempestivamente impugnato), venendosi altrimenti a determinare una inammissibile duplicazione di tutele"* (Cass. 22253/2015).

### Riferimenti giurisprudenziali

#### - Cass. SS.UU. 27.3.2007 n. 7388

Sui limiti del sindacato giurisdizionale sugli atti di autotutela, il cui superamento comporta un'invasione in una sfera estranea a quella della giurisdizione tributaria, le Sezioni Unite ritengono utile il riferimento ai principi affermati dalla giurisprudenza amministrativa (*ex plurimis*, Consiglio di Stato, sentenze n. 6758 e n. 7287 del 2004), in quanto, in base alla disciplina contenuta nell'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, nella L. 30 novembre 1994, n. 656, e nel regolamento di esecuzione, approvato con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, i poteri di annullamento d'ufficio e di revoca dell'Amministrazione finanziaria possono essere esercitati soltanto nel perseguimento di interessi pubblici. L'art. 3 del regolamento stabilisce che, nell'esercizio di tali poteri, deve essere data priorità *"alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso"*.

È quindi evidente che l'esercizio del potere in questione, che non richiede alcuna istanza di parte (art. 2 del regolamento), non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi

giurisdizionali che non siano stati esperiti, anche se lo stesso finisce con l'incidere sul rapporto tributario e, quindi, sulla posizione giuridica del contribuente. Dai principi sopra enunciati consegue, inoltre, 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, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione dal giudice nell'attività amministrativa. Ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. In difetto potrà essere esperito il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992...

#### - Cass. 6.2.2009 n. 2870

secondo la giurisprudenza ormai consolidata di queste Sezioni Unite, le cause aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di procedere ad autotutela debbono essere proposte davanti alle Commissioni Tributarie, in quanto a seguito della riforma operata dall'art. 12 della legge n. 448/2001, la giurisdizione di queste ultime ha acquisito carattere generale, nel senso che dipende dalla materia, per cui sussiste ogni qual volta si discuta di uno specifico rapporto tributario...

Come già stabilito da queste Sezioni Unite nella causa S./Ministero delle Finanze, *"avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo... non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diver-*

samente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”.

**- Cass. 16.2.2009 n. 3698**

... avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo (come è nella fattispecie) non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

**- Cass. SS.UU. 9.7.2009 n. 16097**

... l'eventuale presentazione, da parte del contribuente, di “deduzioni difensive” (non previste dalla legge) in riferimento ad un atto (non irrogativo di sanzione ma) proprio del “procedimento” di accertamento e/o di liquidazione dell'imposizione tributaria, deve ritenersi idonea unicamente a sollecitare l'esercizio (di “natura discrezionale”: cfr., Cass. SS.UU., 27 marzo 2007 n. 7388), da parte dell'amministrazione, dei propri “poteri” di “annullamento d' ufficio” e/o di “revoca” dell'atto contestato: la presentazione di “deduzioni difensive” al di fuori dei casi regolati, quindi, produce unicamente l'effetto proprio di una istanza di (sollecitazione dell'esercizio del potere di) autotutela rivolta all'ente impositore.

Il concreto ed effettivo esercizio di tal potere, però, come avvertito nella stessa sentenza n. 7388 del 2007, “non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti”: a maggior ragione non può considerarsi sostitutivo dei rimedi giurisdizio-

nali l'atto con il quale come nel caso, l'ente impositore, sollecitato dal contribuente, non annulla né revoca (quindi ritiene di non esercitare il potere di autotutela) ma conferma (foss'anche a seguito di ulteriore istruzione) l'atto per il quale era stato invocato detto esercizio perché (Cass. un., 16 febbraio 2009 n. 3698, da cui gli excerpta, e 6 febbraio 2009 n. 2870) “avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta” comunque “il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”.

**- Cass. SS.UU. 23.4.2009 n. 9669**

... l'attribuzione al giudice tributario, da parte della L. n. 448 del 2001, art.12, comma 2, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendente dalla specie dell'atto impugnato ed alla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria.

... l'esercizio del potere di autotutela “**non costituisce un mezzo di tutela del contribuente**” e 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*”.

**- Cass. 12.5.2010 n. 11457**

Le Sezioni unite di questa Corte hanno recentemente più volte affermato il principio secondo il quale avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe in ammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cass., Sez. un., nn. 2870/2009, 3698/2009; il principio è stato da ultimo confermato da Cass., Sez. un., n. 16097/2009, nella quale si è anche ribadito, più in generale, che il concreto ed effettivo esercizio, da parte dell'Amministrazione, del potere di annullamento d'ufficio e/o di revoca dell'atto contestato non costituisce un mezzo di tutela del contribuente sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti).

Né, contrariamente a quanto sostiene il ricorrente, è idonea a indurre a diversa conclusione la sentenza delle Sezioni unite Cass. n. 9669/2009.

**- Cass. 29.12.2010 n. 26313**

Come ritenuto nella sentenza di questa Corte a sez. Unite n. 7388 del 2007, la estensione della Giurisdizione Tributaria alla controversie concernenti l'esercizio della autotutela tributaria, come già affermata da Cass. S.U. n. 16788 del 2005, in forza dell'art. 12, comma 2, L. n. 448 del 2001, non toglie che la attività in questione, come regolata dalle disposizioni di legge esposte sopra, ha natura eminentemente discrezionale ed esercitabile esclusivamente nel perseguimento di interessi pubblici.

Pertanto, la posizione del contribuente in

ordine ad un atto di autotutela non costituisce diritto soggettivo perfetto ma interesse legittimo, che potrà trovare tutela nell'ambito della Giurisdizione Tributaria, e non amministrativa, per effetto della riserva di legge sopra menzionata, rimanendo tuttavia sottoposta ai limiti di sindacabilità degli atti discrezionali, ovvero nell'ambito della legittimità dell'operato della Amministrazione (anche in caso di inerzia) e non del merito, non essendo ammissibile la sostituzione del Giudice Tributario alla Amministrazione nella adozione di un atto di autotutela.

Ne consegue che il sindacato del mero rifiuto dell'esercizio di autotutela deve limitarsi all'esame della legittimità della condotta omissiva, e non può estendersi al merito, ovvero a valutare la fondatezza della pretesa tributaria del contribuente. Dagli enunciati principi discende che:

- 1) l'esercizio del sindacato sulla attività di autotutela costituisce procedimento autonomo e ben distinto dal procedimento di impugnazione di un atto impositivo, con cui non interferisce;
- 2) in ogni caso non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti.

Deriva da quanto sopra che una eccezione fondata su un difetto di attività di autotutela da parte della Amministrazione non è idonea a svolgere efficacia nei confronti della validità di un atto impositivo (nella specie, un atto esecutivo conseguente ad un atto impositivo) essendo estranea al sistema giurisdizionale applicabile alla fattispecie.

**- Cass. 8.7.2015 n. 14243**

Va, quindi, riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente im-

positore anche in caso di provvedimenti adottati in autotutela che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa Tributaria, essendo legittimato ad invocare una tutela giurisdizionale - ormai, allo stato, esclusiva del giudice tributario - comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (Cass., SS.UU., 27.3.2007 n. [7388](#)), tutela che altrimenti, non potrebbe mai più invocare in quanto non consegue alcun ulteriore atto impositivo a seguito del provvedimento di autotutela e, pena, quindi, la violazione del diritto di difesa, si deve riconoscere la ricorribilità di provvedimenti davanti al giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti dell'Amministrazione e rapporto tributario, ove tali provvedimenti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario.

Pertanto, nonostante l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art.19 del DLgs. n. 546 del 1992, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa Tributaria, quale il provvedimento di autotutela.

**- Cass. 20.2.2015 n. 3442**

... nel giudizio instaurato, come nella specie, contro il rifiuto espresso di esercizio dell'autotutela (ma anche contro il silenzio rifiuto formatosi su un'istanza volta a sollecitarlo) il sindacato giurisdizionale può esercitarsi soltanto sulla legittimità del rifiuto stesso da parte dell'Amministrazione finanziaria, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che, ai sensi dell'art. 2-*quater* del decreto-legge 20 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'art.

3 del DM 11 febbraio 1997, n. 37, ne giustificano l'esercizio, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, ...

Diversamente opinando, o si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa, o si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo, che sia divenuto definitivo (da ultimo Cass. n. 15220 del 2012; e *cf.* Cass. SU. n. 16097 del 2009, nella quale si è anche ribadito, più in generale, che il concreto ed effettivo esercizio, da parte dell'Amministrazione, del potere di annullamento d'ufficio e/o di revoca dell'atto contestato non costituisce un mezzo di tutela del contribuente sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti).

**- Cass. 30.10.2015 n. 22253**

... l'istanza del contribuente di adozione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un provvedimento di autotutela sulla base di eventi sopravvenuti all'atto impositivo, è cosa diversa dalla domanda di annullamento dell'atto stesso per suoi vizi originali, con la conseguenza che il ricorso proposto al giudice tributario avverso il diniego parziale o totale di autotutela non può mai risolversi in una inammissibile impugnazione di atti impositivi in ordine ai quali siano già decorsi i termini per esperire la tutela giurisdizionale (*cf.* Corte Cass. 5 sez. 20.2.2006 n. 3608; id. 5 sez. 12.5.2010 n. 11457) (...).

Non può dunque escludersi che - trattandosi di attività procedimentalizzata - anche il provvedimento emesso in autotutela possa essere affetto dai vizi di legittimità propri degli atti amministrativi, non essendovi ragioni per precludere al privato la possibilità di esperire i mezzi di tutela per far valere tali vizi di legittimità, ma, da un lato, il vizio di violazione di legge e quello di eccesso di potere non possono evidentemente sovrapporsi.

porsi agli stessi vizi di validità o di merito fatti valere con i motivi del ricorso introduttivo proposto avverso l'atto impositivo (ove tempestivamente impugnato), venendosi altrimenti a determinare una inammissibile duplicazione di tutele, in palese contrasto con i principi di efficienza dell'amministrazione della giustizia (art. 97 Cost.), di speditezza e ragionevole durata dei processi (art. 111 co.2 Cost.) e di economia dei giudizi la proliferazione di pronunce sul medesimo oggetto non risponde al principio del "giusto processo": art. 111 co.1 Cost.); dall'altro la impugnazione del diniego di autotutela -espresso o tacito non si sottrae alla condizione necessaria dell'interesse ad agire, che non può che essere riferito all'interesse sostanziale che il privato intende "indirettamente" (atteso che la potestà di autotutela è attribuita dalla legge nell'esclusivo interesse della Amministrazione) soddisfare attraverso il provvedimento che chiede di adottare alla PA nell'esercizio dei poteri di autotutela.

Ne segue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11457 del 12.5.2010; id. Sez. 6 -5, Ordinanza n. 15194 del 3.7.2014; id. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25524 del 2.12.2014; id. Sez. 5, Sentenza n. 25563 del 3.12.2014; id. Sez. 5, Sentenza n. 3442 del 20.2.2015), diversamente attraverso la impugnazione del diniego di esercizio di autotutela si consentirebbe l'aggiramento del termine di decadenza previsto, a garanzia del principio di certezza del diritto e di tendenziale stabilità dei rapporti giuridici, per la impugnazione degli atti impositivi che rimarrebbero quindi esposti a riesame a tempo indeterminato tutte le volte che

il contribuente, pur divenuto definitivo l'avviso di accertamento o rettifica, presenti istanza di revisione in autotutela e ritenga di impugnare il provvedimento espresso o tacito non soddisfacente del proprio interesse rivolto alla rimozione dell'atto impositivo definitivo.

#### - Cass. 14.12.2016 n. 25705

... questa Corte, a Sezioni Unite, ha già avuto modo di affermare (Cass. SSUU nn. 16778/05, 7388/07, 9669/2009, 3774/2014) che l'attribuzione al giudice tributario, da parte della L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendente dalla specie dell'atto impugnato, ed alla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria. Ne consegue che la decisione impugnata va emendata in questi sensi, restando assorbita anche la disamina della prospettata questione di legittimità costituzionale.

Quindi, per quanto riguarda lo specifico tema della proponibilità della domanda, si deve ricordare che l'esercizio del potere di autotutela "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente" e che nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto che giustifichino l'esercizio di tale potere e non sulla 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, né l'impugnazione del diniego di provvedere in autotutela può ridondare direttamente i suoi effetti sull'atto al quale si riferisce, oramai definitivo (Cass. SSUU nn. 7388/2007, 9669/2009; Cass. nn. 22524/2014, 26087/2014, 3442/2015, 16769/2016).

Ne consegue che il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di agire in autotutela, come nel caso in esame, non può dedurre eventuali vizi dell'atto impositivo, la cartella, il cui esame deve ritenersi definitivamente precluso dalla mancata impugnazione della stessa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto che, ai sensi del D.L. 20 settembre 1994, n. 564, art. 2 - *quater* convertito con modificazioni dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, e del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, art. 3, ne giustifichino l'esercizio, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria.

Diversamente opinando, o si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa, o si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo, che è divenuto definitivo (Cass. nn. 15220/2012, 3442/2015; *cfr.* Cass. SS.UU. n. 16097/2009, nella quale si è proprio ribadito, più in generale, che il concreto ed effettivo esercizio, da parte dell'Amministrazione, del potere di annullamento d'ufficio e/o di revoca dell'atto contestato non costituisce un mezzo di tutela del contribuente sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti).

#### - Cass. ord. 23634 del 9/10/2017

la giurisprudenza di questa Corte è infatti univoca nel rilevare che l'autotutela tributaria (analogamente a quella del diritto am-

ministrativo generale) costituisce un potere discrezionale esercitabile d'ufficio, non già uno strumento di protezione del contribuente (*ex multis*, Cass. sez. 5<sup>^</sup>, 7511/16, 23765/15, 3442/15, 24058/14, 12930/13, 26313/10, 15451/10, 11457/10; S.U. 16097/09, 7388/07, 1547/02, 8685/96), di cui quest'ultimo può solo sollecitare l'esercizio, ai fini della rimozione di una pretesa illegittimità dell'atto impositivo, senza che ciò attivi automaticamente un procedimento da definire con provvedimento espresso; da ciò consegue che, non sussistendo un obbligo dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, l'eventuale silenzio su di essa non può qualificarsi giuridicamente, per gli effetti che qui ne occupano, un diniego, come tale contestabile in sede giudiziale (*cfr.* Cass. SU, 7388/07; Cass. Sez. 5<sup>^</sup>, 13412/00).

#### - Cass. ord. 8947 dell'11/4/2018

secondo la giurisprudenza della Corte (*cfr.* Cass. S.U.3698/2009; Cass. n. 3248/2016 ord.; n. 3442/2015; n. 25524/2014; n.1457/2010) il ricorso avverso il diniego di autotutela opposto dal Fisco è certamente ammissibile (diversamente da quanto affermato dalla CTR), ma il sindacato sullo stesso può esercitarsi, nelle forme ammesse sugli atti discrezionali, soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria;

... il contribuente, pertanto, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa a seguito della sua intervenuta definitività, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto; ciò in quanto non è dato al Giudice tributario di invadere la sfera discrezionale collegata ed esercitata dalla Pubblica amministrazione nell'eserci-

zio del potere di annullamento dell'atto amministrativo in autotutela, pena il superamento dei limiti esterni della giurisdizione medesima.

... ne consegue che non possa ritenersi che tale potere di annullamento dell'atto in autotutela costituisca un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti, poiché nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio di autotutela può esercitarsi, invero, un sindacato solo sulla legittimità di rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria.

**- Cass. ord 7616 del 28/3/2018**

- è orientamento pacifico di questa Suprema Corte che il ricorso avverso il diniego di autotutela opposto dal Fisco è certamente ammissibile, ma il sindacato può esercitarsi, nelle forme ammesse sugli atti discrezionali, soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria;

- pertanto, il contribuente non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa a seguito della sua intervenuta definitività, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto: ciò in quanto non è dato al giudice tributario di invadere la sfera discrezionale collegata ed esercitata dalla Pubblica amministrazione nell'esercizio del potere di annullamento dell'atto amministrativo in autotutela, pena il superamento dei limiti esterni della giurisdizione medesima;

- tanto spiega perché non possa ritenersi che tale potere di annullamento dell'atto in autotutela costituisca un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti;

- il principio è espresso in questi termini *“è impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie il diniego di autotutela in quanto l'attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie in materia di tributi comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, incidendo sul rapporto obbligatorio tributario, sono devolute al giudice indipendentemente dall'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria. Nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio di autotutela può esercitarsi un sindacato solo sulla legittimità di rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria”* (Cass. S.U. 9669/09; conf. Cass. n. 3442/15; n. 25524/14; n. 1457/10).



## Le società di comodo

di Maurizio Villani

*Avvocato tributarista*

***In merito alla speciale normativa fiscale delle società di comodo, la Corte di Cassazione ha stabilito importanti principi con varie sentenze.***

---

E' stato chiarito che, in materia di società di comodo, i parametri previsti dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, convertito nella legge n. 248 del 2006, sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società, spettando, poi, al contribuente fornire la prova contraria e dimostrare l'esistenza di situazioni oggettive e straordinarie, specifiche ed indipendenti dalla sua volontà, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto (Cass., 21/10/2015, n. 21358).

E' stato poi ulteriormente precisato che i parametri previsti dall'art. 30 della L. n. 724 del 1994, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, convertito nella L. n. 248 del 2006, sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, sicché la determinazione dell'imponibile è effettuata sulla base di precisi criteri di legge, che escludono qualsiasi discrezionalità deduttiva, imponendosi in sede sia di accertamento, sia di determinazione giudiziale, salva la prova contraria da parte del contribuente (Cass., 05/07/2016, n. 13699).

L' art. 30 della L. n. 724 del 1994 è stato, quindi, qualificato come una presunzione legale relativa, in base alla quale una

società si considera “non operativa” se la somma di ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi (esclusi quelli straordinari) imputati nel conto economico è inferiore a un ricavo presunto, calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli *asset* patrimoniali intestati alla società (cd. “test di operatività dei ricavi”), senza che abbiano rilievo le intenzioni e il comportamento dei soci, ma poi, al successivo comma 4-*bis*, consente la presentazione dell’istanza di interpello (chiedendo la disapplicazione delle disposizioni antielusive), in presenza di situazioni oggettive (ossia non dipendenti da una scelta consapevole dell’imprenditore), che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito di cui al precedente comma 1.

Così rispondendo all’esigenza di dare piena attuazione al principio di capacità contributiva, di cui la disciplina antielusiva è espressione, lasciando nel contempo spazio al diritto di difesa del contribuente, sufficientemente garantito dagli strumenti del contraddittorio e dalla necessità di una motivazione puntuale della condotta elusiva nell’avviso di accertamento (Cass., 20/04/2018, n. 9852; ultimamente, Corte di Cassazione – Quinta Sezione Civile – Ordinanza n. 31626, depositata in cancelleria il 04/12/2019).

Ed è stato, peraltro, escluso che il meccanismo di determinazione presuntiva del reddito di cui all’art. 30 della L. n. 724 del 1994, superabile mediante prova contraria, si ponga in contrasto con il principio di proporzionalità, rispetto al quale, la Corte di Giustizia dell’Unione Europea (sentenza 13 marzo 2007, causa C-524/04) ha affermato che una normativa nazionale che si fondi sull’esame di elementi oggettivi e verificabili per stabilire se un’operazione consista in una costruzione di puro artificio ai soli fini fiscali, e quindi elusiva, va considera-

ta come non eccedente quanto necessario per prevenire pratiche abusive, ove il contribuente sia messo in grado, senza oneri eccessivi, di dimostrare le eventuali ragioni commerciali che giustificano detta operazione (Cass., 20/06/2018, n. 16204).

Pertanto, la presunzione de qua, in ordine alla qualificazione della contribuente come non operativa ed alla conseguente determinazione del reddito minimo imponibile, trova la sua fonte direttamente nella norma applicata, per cui il giudice del merito, verificata la ricorrenza dei presupposti oggettivi valorizzati dal legislatore, non è tenuto ad illustrare ulteriori e diverse massime di esperienza che la sorreggessero.

L’applicabilità della presunzione legale di cui all’art. 30 della L. n. 724 del 1994 deriva necessariamente (fatta salva la possibilità di prova contraria) dal mancato superamento del cd. “test di operatività dei ricavi” e non è esclusa, di per sé sola, dalla circostanza che il contribuente, per esempio, svolge, nel rispetto del proprio statuto, attività di carattere indubbiamente commerciale, di natura alberghiera, per la quale ha ottenuto licenza e redige bilancio annuale.

Invero, il disposto della norma non consente discrezionalità deduttiva, né prende in considerazione la specie di attività esercitata dalla società non in linea con la correlazione - tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi - dettata dal legislatore (salva, si ribadisce, la possibilità di interpello e prova contraria di cui al comma 4-*bis* del predetto art. 30).

Inoltre, deve considerarsi che, secondo l’orientamento della Corte di Cassazione, in materia di società di comodo, “l’impossibilità”, per situazioni oggettive di carattere straordinario, di conseguire il reddito presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui all’art. 30 della L. n. 724 del

1994, la cui prova è a carico del contribuente, non va intesa in termini assoluti bensì economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato (Cass., 20/06/2018, n. 16204; Cass., 12/02/2019, n. 4019).

Le condizioni del mercato, quindi, costituiscono, nella fattispecie legale astratta, un fatto la cui allegazione e prova è sempre onere della contribuente.

Infine, la Corte di Cassazione ha già avuto modo di precisare che, in tema di accertamento fondato su studi di settore, la causa di esclusione della presunzione di non operatività delle società di mero godimen-

to (cd. società di comodo) prevista dall'art. 30, comma 1, n. 6-*sexies* della L. n. 724 del 1994, è una norma sostanziale, idonea ad incidere direttamente sulla decisione di merito, sicché è priva di efficacia retroattiva (Cass., 17/07/2018, n. 18912).

Infatti, la causa di esclusione della congruità e coerenza delle società ai fini degli studi di settore, prevista dall'art. 30, comma 1, num. 6-*sexies*, introdotta dall'art. 1, comma 128, lett. c), della legge 24 dicembre 2006, n. 244, con effetto dall'1 gennaio 2008, non ha natura neppure *latu sensu* processuale.



## Legittimo affidamento. Una breve rassegna giurisprudenziale

di Luca Labano

*Dottore Commercialista*

Il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma I, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa. (Cass., Sez. V, n. 21513 del 2006).

*“La previsione dell'art. 10 dello Statuto - a differenza di altre che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente - è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima*

*della legge, sicché essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione secondo Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'amministrazione finanziaria dello Stato, sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni e interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del detto art. 10 riguardano situazioni meramente esemplificative, legate a ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti”* (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 21513 del 06/10/2006).

Più recentemente la Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 370 del 09/11/2019 ha affermato che *«In tema di sanzioni tributarie la*

*tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dall'art. 10, commi 1 e 2, della L. n. 212 del 2000, costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. ed, in materia di tributi armonizzati, in quelli dell'ordinamento dell'Unione europea, sicché deve ritenersi che la situazione di incertezza interpretativa, ingenerata da risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria, anche se non influisce sulla debenza dell'imposta, deve essere valutata ai fini dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni».*

In diverse pronunce della Suprema Corte si afferma che costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. «*Si è quindi ulteriormente precisato (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10195 del 18/05/2016) che proprio le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della L. n. 212 del 2000».*

Ne segue, logicamente, che l'acquisizione delle informazioni richieste alla Amministrazione finanziaria deve necessariamente precedere la condotta tenuta dal contribuente nell'esercizio della propria attività econo-

mica (come peraltro è dato evincere anche dalla locuzione "interpretazione o comportamento prospettato dal richiedente" - art. 11, comma 2 della Legge 212/2000 - e dalla esenzione da sanzione pecuniaria del comportamento attuato dal contribuente successivamente alla scadenza del termine stabilito per ricevere la risposta, quando questa sia poi risultata negativa), solo in tal caso potendo giustificarsi una efficacia vincolante, per entrambe le parti del rapporto tributario, dell'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria delle norme applicabili alla specifica fattispecie concreta specifica che il contribuente può chiarire «Il contribuente è tenuto a proporre interpello ex art.11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, prima di porre in essere, nell'esercizio della propria attività economica, la condotta oggetto della richiesta di informazioni all'Amministrazione finanziaria, atteso che, diversamente, non si giustificerebbe l'efficacia vincolante, per entrambe le parti del rapporto tributario, dell'interpretazione fornita dall'Amministrazione medesima delle norme applicabili alla specifica fattispecie concreta».

In tale ottica si inserisce il problema del rapporto di collaborazione e buona fede tra contribuente e amministrazione finanziaria, che consiste nel verificare se quest'ultima debba esercitare i propri poteri in base al principio generale di buona fede, senza tradire quella situazione soggettiva di fiducia (affidamento) ingenerata nei contribuenti con le sue determinazioni. Il principio di buona fede (da intendersi in senso "oggettivo"), secondo la felice sintesi contenuta nella più approfondita ricostruzione riferita al diritto amministrativo, esprime: 1) l'obbligo di correttezza, in forza del quale l'amministrazione deve comportarsi con lealtà e trasparenza, guidando e facilitando l'adempimento dei doveri da parte dei privati; 2) l'obbligo di non venire contra factum proprium, cioè di comportarsi in modo coerente e non contraddittorio al

proprio precedente orientamento. Il principio di buona fede oggettiva, desumibile dai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost. e di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., trova quindi la sua massima concretizzazione nella tutela dell'affidamento del contribuente, il quale può legittimamente confidare nel fatto che l'amministrazione finanziaria si comporti con correttezza e coerenza, osservando le sue precedenti determinazioni.

La giurisprudenza costituzionale, sia pur con riguardo alle leggi di interpretazione autentica, ha riconosciuto tra i principi costituzionali non scritti quello del legittimo affidamento da parte dei contribuenti nella certezza dell'ordinamento giuridico. In questo senso si inserisce la regola di cui all'art. 10, secondo comma, Statuto, L. n. 212/2000 secondo cui *"Non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima"*.

L'affidamento rappresenta una situazione giuridica soggettiva che è preliminare ed autonoma rispetto al principio di buona fede, anche se la sua tutela si incentra proprio sull'esistenza di tale principio. Esso rappresenta quindi un criterio normativo di errata conoscenza della legge, la cui ratio va ravvisata nella provenienza delle indicazioni da parte dell'organo a cui compete il controllo degli adempimenti fiscali.

In materia tributaria, le circolari assumono una rilevanza che va ben al di là di quella che viene loro usualmente attribuita (atto meramente interno all'amministrazione). Tali atti, sia pur indirettamente, manifestano una rilevanza esterna che investe i privati, giacché gli uffici fiscali, sulla base di essi, emanano provvedimenti destinati ad incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente. Questa rilevanza esterna delle

circolari interpretative è oggi riconosciuta e valorizzata dallo Statuto dei diritti del contribuente, che, da una parte, prevede che l'amministrazione, in adempimento del dovere di informazione, "deve portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente e con mezzi idonei, tutte le circolari e risoluzioni da essa emanate" (art. 5, Statuto), e, dall'altra, tutela l'affidamento riposto dal contribuente nell'interpretazione erronea di fonte pubblica, escludendo sanzioni ed interessi moratori.

In buona sostanza, la presenza di una circolare "interpretativa" o, comunque, di un atto dell'amministrazione, che, difformemente al dato normativo, richiede un certo comportamento, è circostanza sufficiente a giustificare non solo l'erronea valutazione giuridica, ma anche l'ignoranza della stessa legge in quanto causata da un fattore esterno all'agente, oggettivamente apprezzabile. Insomma, se è scusabile l'erronea applicazione della legge dovuta all'obiettiva incertezza della normativa, a fortiori deve ritenersi scusabile la mancata o erronea conoscenza della legge determinata dagli organi deputati a controllarne l'applicazione da parte dei privati.

Il principio della buona fede è direttamente connesso a quello di legalità, poiché dal dovere di buona fede in capo all'amministrazione pubblica si desume l'unitarietà sostanziale dell'ordinamento giuridico e l'imparzialità amministrativa.

L'urgenza di una nuova dimensione relazionale dell'amministrazione, nonché di ricerca di un "assetto teorico idoneo a spiegare il dato fenomenico e metagiuridico rappresentato dal cambiamento qualitativo e quantitativo delle relazioni che si instaurano tra cittadino e apparato burocratico", porta ad ammettere non soltanto il bisogno di una prospettiva relazionale dell'amministrazione pubblica, ma anche e soprattutto la valorizzazione della protezione della fi-

ducia dei cittadini nei confronti della medesima.

Nell'esercizio della discrezionalità amministrativa si intensifica il profilo della comparazione degli interessi pubblici con gli interessi (privati, ma protetti) dei terzi. Il principio di proporzionalità che si configura come particolare declinazione del principio di ragionevolezza sempre più viene ad incidere sulle scelte discrezionali dell'amministrazione in modo tale che esse a loro volta non incidano su interessi di cittadini, di soggetti terzi, al di là dello stretto necessario per la tutela e la soddisfazione di interessi della collettività

E qui emerge nei rapporti con le pubbliche amministrazioni, il principio del legittimo affidamento.

Esso deriva dal principio di buona fede oggettiva (come regola di condotta: comportarsi correttamente, ciò che invero è regola insuperabile nell'esercizio del potere, in virtù dei predetti principi) ma si sostanzia attraverso la buona fede soggettiva (come situazione psicologica di ignoranza od errore circa la legittimità o la liceità di propri atti o comportamenti, in cui un soggetto senza sua colpa si trova in virtù del comportamento dell'altra parte). È principio generale che permea tutto l'ordinamento e domina i rapporti civili, com'è noto, ma, nell'esperienza più recente, entra a pieno titolo tra i principi generali dell'azione amministrativa. E al di là dei rapporti amministrativi, investe come principio di rango costituzionale la legittimità di scelte legislative che irragionevolmente intervengano a modificare situazioni pregresse, con effetto retroattivo.

È noto che il divieto di retroattività delle leggi, secondo la Corte Costituzionale, è limitato alla materia penale (art. 25 Cost.) e perciò al legislatore «non è inibito emanare norme con efficacia retroattiva a condizio-

ne, però, che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti (Corte cost. n. 229/99)», tra i quali «*l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica che, quale essenziale elemento dello stato di diritto, non può essere leso da disposizioni retroattive*» (Corte cost. n. 416/99).

Con riguardo ai rapporti di durata, la Corte riconosce che il legislatore possa intervenire apportando alle precedenti discipline modificazioni anche significative, segnatamente laddove si tratta di armonizzare dette discipline a sopravvenute e preminenti esigenze di armonizzazione normativa e di equilibrio finanziario

In ogni caso la violazione del principio del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, che trova «copertura costituzionale nell'art. 3 Cost.» quale «elemento fondante dello stato di diritto» (Corte cost. n. 302/010, n. 236, 206/09) si verifica soltanto laddove venga lesa la consolidata «*fiducia nella permanenza nel tempo di un determinato assetto regolatorio (dato dai caratteri propri di esso nel contesto dell'ordinamento vigente) in presenza di un intervento normativo incidente su tale fiducia in modo del tutto sproporzionato*» (Corte cost. n. 166/012).

E in un caso più recente del 2013, a fronte di una domanda di condono, l'amministrazione aveva ommesso di rispondere all'istanza del contribuente ingenerando un legittimo affidamento circa la correttezza della domanda stessa, successivamente ignorata nell'intimazione di pagamento notificata. La Corte rileva che «*se è vero che spetta al contribuente la prova di aver definito la controversia per condono, di fronte alla descritta situazione, tenuto conto della reiterazione da parte dell'amministrazione di una sostanziale mancata risposta in ordine*

*alla questione del condono (amministrazione che dichiara, peraltro, di “non essere in grado” di rispondere adeguatamente “non avendo il fascicolo cartaceo”) ... non può non riconoscersi un valore determinante al rilevante “indizio di prova” fornito dai contribuenti, in attuazione del principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dalla l. 27.7.2000 n. 212» (Cass. n. 9308/013). A fronte di circolari ministeriali successivamente modificate, la Corte esclude l’irraggiungibilità delle sanzioni conseguenti «qualora il contribuente si sia conformato ad un’interpretazione erronea data dall’amministrazione in una circolare successivamente modificata ... proprio in base al principio del legittimo affidamento espressamente sancito dall’art. 10» (Cass. n. 2133/02).*

Nella giurisprudenza amministrativa l’asserita inerzia dell’ufficio nel liquidare le sanzioni insieme all’imposta è solo un pretesto a fronte di una condotta fiscale elusiva e quindi socialmente scorretta

La vicenda è quella di una società raggiunta da un avviso di rettifica con la quale il Comune competente aveva accertato il mancato pagamento annuale dell’Ici. L’Amministrazione, però, non aveva più determinato, in seguito, l’importo delle sanzioni, essendo stata omessa la quantificazione, in sede di liquidazione, di capitali e interessi. Cosicché, nell’impugnazione dell’atto, il contribuente sosteneva che, in forza dell’inerzia dell’ufficio, fosse maturato il “legittimo affidamento” – ex articolo 10, comma 1, della legge 212/2000, che disciplina nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente i principi della buona fede e della collaborazione nonché quello dell’affidamento – a che non gli venisse più chiesto il pagamento delle somme “fantasma”.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso, la cui pronuncia veni-

va confermata in appello. In questa sede, il giudice del riesame riteneva applicabile l’articolo 10 dello Statuto del contribuente in base alla considerazione che, nella specie, il comportamento sanzionatorio fosse conseguenza di atti riconducibili a responsabilità dell’Amministrazione locale, cui il contribuente si era uniformato.

Il Comune impugna la sentenza del riesame per violazione di legge (articoli 10 della legge 212/2000, e 11 del Dlgs 504/1992) e vizi di motivazione.

La Corte di cassazione sovverte i giudicati di merito e, nell’accogliere il ricorso dell’ente, afferma che la pretesa del contribuente poggia su un presupposto errato, visto che l’omesso pagamento dell’Ici “era da ritenersi in contrasto con il richiesto dovere di correttezza e tale da escludere il particolare requisito soggettivo della buona fede”.

Non solo, ma l’asserita inerzia dell’ufficio, che non aveva provveduto a liquidare le sanzioni contestualmente all’imposta e agli interessi (e che il contribuente vorrebbe dirottare a proprio favore), appariva chiaramente contro la legge e, quindi, non in grado di ingenerare nello stesso contribuente l’insorgere di legittime aspettative.

Questa è la prospettiva che ha colpito il giudice di legittimità nella valutazione delle posizioni delle parti, ossia che il comportamento del contribuente, a sua volta, non fosse connotato da buona fede o, comunque, che fosse veicolato a distrarre a proprio vantaggio un atteggiamento non scorretto dell’Amministrazione comunale. Ciò, perché l’obbligo del pagamento di interessi e sanzioni conseguiva per legge e non per “volontà” amministrativa (Cass. Sent. 14782/2001 e 2133/2002).

Pertanto, nel cassare la sentenza di secondo grado, la sezione tributaria della Cassazio-

ne ha ribadito il principio di diritto vigente in materia (sentenza 17576/2002), secondo cui *“in tema di “legittimo affidamento” del contribuente di fronte all’azione dell’Amministrazione finanziaria, ai sensi dell’art. 10, commi primo e secondo, legge n. 212 del 2000 “Statuto del contribuente”, che tale tutela ha voluto esplicitamente offrire, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un’apparente legittimità e coerenza dell’attività dell’Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente, rilevabile dalla sua condotta; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall’assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall’eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono”*.

In questo contesto, la Cassazione valorizza la buona fede come fondamento di un divieto di abuso del diritto, atteso che, in materia tributaria, tale divieto si traduce in un principio generale antielusivo che comporta l’inopponibilità del negozio all’Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio fiscale che il contribuente pretenda di far discendere dall’operazione elusiva (Cassazione, 16431/2011).

Sicché, in ultima analisi, la “buona fede” implica – a carico di entrambe le parti – non solo un atteggiamento leale, non capzioso e non contraddittorio, ma anche la necessità di operare per un rapporto fiscale semplice nei modi d’attuazione, trasparente nelle procedure e ampiamente condiviso (Cassazione, 5358/2006).

## ***Cartella di pagamento: giurisdizione del Tribunale e non del giudice tributario sulla eccezione di prescrizione in sede di fallimento. Con qualche riflessione critica***

*Commento a Corte di Cassazione Civile, Sez. UU, Sentenza n.34447 del 24 dicembre 2019*



di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

### **La questione**

La sentenza n. 34447, pubblicata il 24 dicembre 2019, della Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili (Pres. Virgilio, Rel. Lamorgese) risolve una questione di conflitto di giurisdizione tra magistratura tributaria e ordinaria in un contesto nel quale si discuteva di prescrizione di crediti erariali in ambito fallimentare.

Il Tribunale di Palermo, in un giudizio di opposizione allo stato passivo (ai sensi dell'articolo 98 della Legge Fallimentare) instaurato dall'agente della riscossione, aveva ammesso solo parzialmente alcuni crediti esattoriali e non altri, prescritti in ragione del tempo trascorso dopo la notifica delle cartelle non opposte.

Giunta la causa in Cassazione, sulla questione della giurisdizione, con ordinanza interlocutoria n. 20050 del 24 luglio 2019 la Prima Sezione ha trasmesso gli atti al Primo Presidente per l'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

Per il ricorrente il decreto del Tribunale di Palermo ha violato l'art. 2 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c..

E non vi è dubbio che a norma del citato principio processuale tributario appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, restando escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento.

Dunque la violazione di legge predetta è sollevata per avere il tribunale dichiarato la parziale estinzione dei crediti erariali fatti valere dal concessionario per l'avvenuto decorso del termine prescrizione, pur essendo privo di giurisdizione in materia. Quindi il giudice delegato e successivamente il tribunale, investito dell'opposizione ex art. 98 legge fall. avrebbero debordato dai limiti della giurisdizione propria.

Poichè la cartella o il sollecito di pagamento non possono essere qualificati come atti dell'esecuzione forzata, il tema dell'opposizione verte allora sulla questione se siano riservate alla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti, tra i fatti estintivi dell'obbligazione tributaria, la prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento.

### **L'ordinanza di rinvio**

Va detto che la Prima Sezione, nella richiamata ordinanza interlocutoria, aveva espresso dubbi sulla perdurante validità dell'orientamento, espresso anche dalle Sezioni Unite (n. 14648 del 2017, sez. I. n. 15717 del 2019, sez. VI-I n. 21483 del 2015), secondo cui qualora, in sede di ammissione al passivo fallimentare, il curatore eccepisca la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione che involge l'an ed il quantum del tributo, sicché la giurisdizione sulla relativa controversia spetta al giudice tributario, con la conseguenza che il giudice delegato deve ammettere il credito in oggetto con riserva, anche in assenza di una richiesta di parte in tal senso.

Nell'ordinanza si osservava che la sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a), del dPR 29 settembre 1973 n.602, come sostituito dall'art. 16 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n.46 nella parte in cui prevede che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del dPR n. 602 del 1973, non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cpc. Quindi le questioni e i fatti successivi alla notifica della cartella (come la prescrizione) possono adesso trovare la corretta collocazione nelle forme del codice processual civilistico.

### **Il precedente orientamento e la sua criticità**

Per le Sezioni Unite la tesi dell'orientamento predetto è ispirata al principio per cui il giudice tributario, la cui giurisdizione si estende a «*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere o specie*» (art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992), sia l'unico giudice competente a decidere ogni controversia relativa all'an e al quantum del tributo dovuto, ivi compresa la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla formazione del titolo

esecutivo racchiuso nella cartella esattoriale (Cass. SU n. 23832 del 2007, richiamata da SU n. 14648 del 2017 e n. 8770 del 2016).

Ma i Giudici di Legittimità ricordano come in verità l'art. 2 del d. lgs. n. 546 del 1992, come sostituito dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, prevede che *«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 [...]»*.

Di conseguenza la Corte rileva che la notifica della cartella di pagamento non impugnata (o vanamente impugnata) dal contribuente nel giudizio tributario determina il consolidamento della pretesa fiscale e l'apertura di una fase che, per espressa disposizione normativa, sfugge alla giurisdizione del giudice tributario, non essendo più in discussione l'esistenza dell'obbligazione tributaria né il potere impositivo sussunibile nello schema potestà-soggezione che è proprio del rapporto tributario.

Si osserva altresì che nelle caratteristiche del processo tributario è quella di essere un giudizio di «impugnazione-merito» poiché pur essendo diretto alla pronuncia di una decisione sul merito della pretesa tributaria, postula pur sempre l'esistenza di un atto da impugnare in un termine perentorio e da eliminare dal mondo giuridico (art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992). Ebbene non si può ravvisare un vero e proprio atto da impugnare quando il debitore intenda far valere fatti estintivi della pretesa erariale maturati successivamente alla notifica della cartella di pagamento, come la prescrizione, al solo fine di paralizzare la pretesa esecutiva dell'ente creditore. Non è questo atto identificabile nell'estratto di ruolo, ritenuto appunto impugnabile nel caso in cui della cartella di pagamento non si sia avuta conoscenza a causa della invalidità o mancanza della relativa notifica (Cass. SU n. 19704 del 2015, sez. V n. 22507 del 2019).

Nel caso in cui la cartella sia stata invece regolarmente notificata e la relativa pretesa tributaria sia divenuta definitiva, dei successivi fatti estintivi della pretesa tributaria competente a giudicare dovrà essere il giudice ordinario, quale giudice dell'esecuzione, cui spetta l'ordinaria verifica dell'attualità del diritto dell'ente creditore di procedere all'esecuzione forzata.

### **Argomentazioni a favore di una revisione dell'interpretazione pregressa**

Viene ricordato come la sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018, già citata, fornisca altri elemento a conferma di una revisione del precedente orientamento.

La Corte premette che «*la linea di demarcazione della giurisdizione [è] posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al **giudice dell'esecuzione***».

Osserva altresì che «*È questo un criterio di riparto della giurisdizione; ma la sommatoria della tutela innanzi al giudice tributario e di quella innanzi al giudice (ordinario) dell'esecuzione deve realizzare per il contribuente una garanzia giurisdizionale a tutto tondo: in ogni caso deve esserci una risposta di giustizia perché siano rispettati gli artt. 24 e 113 Cost.*».

E il profilo per cui l'impianto normativo ritenuto illegittimo costituzionalmente non ha retto il vaglio di costituzionalità era proprio il fatto che l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. è una tutela che non ricade nella giurisdizione del giudice tributario e dunque non è attivabile con il ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, perché la giurisdizione del giudice tributario non è ormai configurabile perché si è a valle dell'area di quest'ultima. Quindi «*c'è una carenza di tutela giurisdizionale*» giudicata costituzionalmente non tollerabile «*perché il censurato art. 57 non ammette siffatta opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione e non sarebbe possibile il ricorso al giudice tributario perché, in tesi, carente di giurisdizione*».

Per i principi espressi in quella sede dalla Corte Costituzionale, allora, occorre concludere che la giurisdizione del giudice ordinario sussiste in tutte le controversie che si collocano «*a valle della notifica della cartella di pagamento*», dove non v'è spazio per la giurisdizione del giudice tributario ex art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 e l'azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione, che non riguardi la mera regolarità formale del titolo esecutivo o di atti della procedura, «*deve qualificarsi come opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ., essendo contestato il diritto di procedere a riscossione coattiva*» (sentenza n. 114 del 2018).

Quindi, tornando al criterio base del giudizio tributario (ovvero all'impugnazione-merito) per la Corte non c'è un atto impositivo da impugnare una volta regolarmente notificata la cartella di pagamento, ma il giudizio diviene una opposizione agli atti esecutivi ex articolo 615 c.p.c. Esclusa dalla giurisdizione tributaria per espressa previsione dell'articolo 2 del D.Lgs 564/92.

La Cassazione ricorda poi come tra le «*altre evenienze che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, in cui la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva*» mediante l'opposizione ex art. 615 c.p.c., la Corte costituzionale menziona le «*ipotesi dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l'eliminazione del contenzioso tributario, quale, ad esempio, la cosiddetta "rottamazione" [...]*». Conclude quindi che in tale novero non v'è ragione di non ricomprendere l'estinzione del credito tributario per intervenuta prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella.

In conclusione dunque, per la Cassazione, il Tribunale di Palermo (e prima ancora il Giudice Delegato) avrebbero correttamente operato decidendo sulla questione della intervenuta prescrizione dei crediti erariali.

### **Qualche spunto di riflessione critica**

A ben vedere il ragionamento della Corte (contenuto prima ancora che nella sentenza, nell'ordinanza di rinvio alle Sezioni Unite) è quello per cui dopo la regolare notifica della cartella di pagamento la giurisdizione tributaria trova il suo limite. E sulla conseguenza, non del tutto convincente, per cui ogni successiva eccezione in merito alla esistenza del debito tributario diviene di fatto, opposizione alla esecuzione.

In realtà riteniamo che questo passaggio motivazionale sia da indagare forse in maniera più approfondita visto che sembra essere in conflitto aperto con l'attribuzione alle commissioni tributarie - a norma dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come sostituito dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 - della cognizione di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e speciesi estende ad ogni questione relativa all'*an* o al *quantum* del tributo.

Vero che tale regola si arresta (unicamente e tassativamente) di fronte agli atti della esecuzione tributaria. Ma il riferimento è agli atti. Non ad una eccezione che va ad impattare sulla stessa esistenza dell'obbligazione tributaria, ovvero quella della prescrizione del credito.

Ed infatti seguendo questa regola, di maggior rigore letterale le Sezioni Unite (Sentenza 14648 del 13 giugno 2017 Pres. Amoroso, Rel. Di Virgilio) avevano affermato che *“anche l'eccezione di prescrizione, quale fatto estintivo dell'obbligazione tributaria, rientra nella giurisdizione del giudice che abbia giurisdizione in merito alla predetta obbligazione”*. Nel caso specifico il fatto estintivo opposto era sopravvenuto alla formazione del titolo esecutivo costituito dalla cartella esattoriale ed è stata inoltre esclusa l'appartenenza del sollecito di pagamento inviato al contribuente agli atti dell'esecuzione forzata, potendosi assimilare invece all'avviso di mora di cui all'art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, che è impugnabile davanti alle commissioni tributarie.

Ci pare di poter dire, allora, che si intravedono due soluzioni ermeneutiche contrapposte in un ambito in cui i dubbi interpretativi possono dirsi tutt'altro che risolti. Una che si focalizza sulle fasi delle tutele concesse al contribuente, identificandone due: ovvero quella che arriva fino alla notifica della cartella, e una successiva che coinvolge, assieme agli atti dell'esecuzione, anche i profili legati alla prescrizione del credito tributario, in quanto fase – quest'ultima – che si colloca “a valle” dell'atto impositivo. Una seconda lettura che fissa invece il discrimine,

in linea con l'articolo 2 del decreto sul processo tributario, sugli "atti dell'esecuzione". E tra questi, evidentemente, non rinvengono riferimenti alla contestazione in tema di prescrizione, che attiene all'esistenza stessa del debito tributario e che si lega naturalmente alla impugnazione dell'estratto di ruolo, dell'avviso di mora o del semplice sollecito di pagamento. Tutti atti non appartenenti alla sfera delle esecuzioni.

Dobbiamo dire che al momento questa ultima impostazione, più fedele alla lettera dell'articolo 2 del D.Lgs. 546/92, ci risulta maggiormente convincente.

## ***Recenti evoluzioni giurisprudenziali in tema di rilevanza penale delle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini delle imposte dirette***

*Commento a Corte di Cassazione, Sez.III, Sentenza n.16768 del 17 aprile 2019 e Sentenza n.50362 del 12 dicembre 2019*



di Martina Urban

*Avvocato Penalista*

Nell'anno che sta per concludersi, la Suprema Corte ha affrontato in due diverse pronunce il tema della rilevanza penale dell'utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini delle imposte dirette.

In linea generale, in base all'attuale formulazione dell'art. 2 del D. Lgs n. 74/2000, così come modificato dal D.L. n. 124/2019, *"è punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi"*, prevedendo poi una ipotesi attenuata nel caso in cui detti elementi passivi fittizi siano inferiori ad euro centomila.

La norma in questione, che mantiene il suo impianto originario, essendo stata modificata solo in relazione al trattamento sanzionatorio, non distingue tra inesistenza "oggettiva" (qualora l'operazione descritta in fattura non sia stata effettuata in realtà, o sia stata realizzata solo parzialmente) e inesistenza "soggettiva" (laddove la prestazione sia stata effettuata nei termini descritti in fattura, ma tra soggetti diversi da quelli indicati).

Inoltre, si rileva che, ai fini dell'applicabilità di tale norma, il Legislatore, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), del medesimo D.Lgs n. 74/2000, ha espressamente previsto che *"per 'fatture o altri documenti per operazioni inesistenti' si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi"*.

Per tale ragione, ai fini penali, sembrerebbe indifferente la distinzione tra operazioni inesistenti dal punto di vista oggettivo o soggettivo, che avrebbe quindi rilevanza unicamente sul piano tributario.

Innanzitutto, in riferimento all'IVA, la normativa tributaria prevede che anche in riferimento alle fatture passive soggettivamente inesistenti, l'imposta sul valore aggiunto sia indetraibile, a meno che il contribuente non dimostri la sua buona fede e, quindi, l'estraneità alla frode.

Di conseguenza, l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti determina comunque una evasione ai fini IVA e, quindi, comporta la responsabilità penale, a prescindere dal fatto che l'operazione non sia stata oggettivamente posta in essere ovvero che sia stata realizzata tra soggetti diversi.

In base a tali considerazioni, si potrebbe quindi pensare che, sussistendo comunque una responsabilità penale connessa all'evasione dell'IVA, tale questione non rivesta particolare interesse.

Al contrario, la questione ha immediati riflessi pratici in tema di determinazione del profitto del reato, che potrebbe essere limitato all'evasione IVA, con conseguente riduzione degli importi oggetto di confisca.

Proprio in tema di sequestro finalizzato alla confisca, recentemente, all'attenzione della Suprema Corte è stato riproposto il problema della configurabilità o meno del delitto in questione in relazione all'IRES, in relazione a operazioni ritenute inesistenti solo sotto un profilo soggettivo.

In tale caso, la "fittizietà" riguarda unicamente l'indicazione dei soggetti economici tra i quali è avvenuta la cessione di beni o la prestazione di servizi, ma l'operazione in sé è stata realmente effettuata, nei termini e nelle quantità documentate.

Per tale ragione, ci si domanda se tali costi costituiscano elementi passivi fittizi, rilevanti ai fini penali, qualora siano stati effettivamente sostenuti dall'azienda e siano certi e inerenti, cioè *"si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi"*, ai sensi dell'art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986.

Infatti, si potrebbe sostenere che, se tali costi fossero ritenuti correttamente deducibili dal punto di vista tributario, l'inesistenza soggettiva non darebbe luogo ad evasione limitatamente alle imposte dirette.

Ciò nondimeno, l'uso di fatture soggettivamente inesistenti, costituisce violazione tributaria che assume anche rilevanza ai fini penali e, quindi, occorre innanzitutto valutare se tali costi

non siano indeducibili, in virtù del fatto che si tratta di operazioni connesse alla commissione di un delitto non colposo.

Ai sensi dell'art. 14, comma 4 *bis*, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, *“nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo”* in relazione al quale sia stata esercitata l'azione penale.

L'attuale formulazione della norma prevede l'ineducibilità dei costi da reato direttamente utilizzati per realizzare la condotta criminosa e non può essere applicata estensivamente a tutti gli elementi passivi in qualche modo connessi alla realizzazione del delitto contestato.

Pertanto, se un dato costo è stato sostenuto per l'acquisto di fattori della produzione destinati al compimento dell'attività di impresa e, quindi, alla produzione di ricavi, dal punto di vista tributario tale costo è correttamente deducibile.

Di conseguenza, i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, se non sono stati utilizzati per il compimento di alcun reato, risulteranno deducibili dal reddito d'impresa, qualora ovviamente ricorrano i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dall'articolo 109, comma 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (ossia la competenza, l'inerenza, la certezza e l'obiettiva determinabilità delle spese sostenute).

In tema di indeducibilità di costi da reato, nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E/2012 afferma che *“quel che rileva, infatti, ai fini della contestazione di indeducibilità del relativo costo, è che il fattore produttivo acquisito sia utilizzato direttamente, ancorché non esclusivamente, per il compimento del reato”*.

In riferimento alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti la suddetta Circolare dell'Agenzia delle Entrate precisa che *“poiché, agli effetti della nuova disposizione, l'ineducibilità del costo opera ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili, ove, ovviamente, ricorrano i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*.

Di conseguenza il costo esposto nella fattura c.d. «soggettivamente inesistente» non

rappresenta, solo per tale motivo, un costo direttamente utilizzato per la commissione del reato stesso, per cui potrebbe essere ritenuto deducibile, qualora sussistano i requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.

In tema di profitto da reato tributario, al contrario, la Suprema Corte ha ritenuto che devono considerarsi indeducibili i costi comunque 'riconducibili' alla condotta criminosa, conseguendone che i costi sostenuti per la realizzazione della frode, essendo essi stessi lo strumento per realizzare l'evasione di imposta, sono indeducibili e non possono essere considerati per ridurre il quantum dell'imposta evasa (Cass. Pen. Sez. III, 26 giugno 2018, n. 53637).

Ciò sulla base della considerazione per cui i principi enunciati sopra si applicano unicamente alla procedura di accertamento tributario e non rilevano ai fini della determinazione del profitto di reato.

Tuttavia, contrariamente a tale orientamento, la Cassazione ha recentemente affermato che *"il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo all'evasione delle imposte sui redditi, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni, ove si ha diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre non è ravvisabile nell'ipotesi di inesistenza soggettiva, ove l'operazione oggetto di imposizione fiscale è stata effettivamente eseguita, rilevando la mancata corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato in fattura e il soggetto che abbia erogato la prestazione solo ai fini Iva"* (Cass. Pen., Sez. III, 17 aprile 2019, n. 16768).

Tale pronuncia riprende un orientamento risalente e si basa sulla ritenuta deducibilità di costi realmente sostenuti, purché inerenti all'attività di impresa.

Tale impostazione appare condivisibile, non solo perché è coerente con le norme dell'accertamento tributario, ma anche perché rispetta i principi di fondo del diritto penale tributario, per cui il delitto di dichiarazione fraudolenta è configurabile laddove vi sia un effettivo pregiudizio per l'Erario.

In aperto contrasto con tale decisione, in una recentissima pronuncia, depositata il 12 dicembre 2019, la Suprema Corte ha ribaltato tale impostazione, affermando che la fattispecie incriminatrice e la prevalente giurisprudenza ritengono inesistente una differenziazione tra imposte dirette e IVA.

In motivazione, si ribadisce l'indeducibilità dei costi anche ai fini IRES, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa.

In particolare, nel caso di specie *“oltre all’ammontare dell’IVA indebitamente detratta per effetto delle fatture per operazioni passive soggettivamente inesistenti, sussiste altresì l’evasione dell’IRES in quanto la regola dell’indeducibilità dei componenti negativi del reddito, relativi a beni o servizi utilizzati per il compimento di delitti non colposi, trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell’ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa. In tal senso, opportunamente, i giudici del riesame richiamano la giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di reati tributari, la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dalla L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, come modificato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, conv. in L. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell’ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa”*.

Inoltre, la Corte non accoglie la tesi difensiva, ritenendo che *“non può non convenirsi con l’affermazione per la quale i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell’attività dell’impresa, comportando la cessazione dell’inedefettibile requisito dell’inerenza tra i costi medesimi e l’attività imprenditoriale”* (Cass. Pen. Sez. III, 12 dicembre 2019, n. 50362).

A parere di chi scrive, tale impostazione non è coerente con i principi relativi alla deducibilità dei costi da reato, dal momento che gli elementi passivi fittizi relativi a fatture soggettivamente inesistenti non sono costi direttamente connessi alla realizzazione del delitto e, quindi, non rappresentano il corrispettivo per commettere il reato.

Sul punto è tuttavia auspicabile un intervento delle Sezioni Unite, trattandosi di questione particolarmente rilevante ai fini pratici, indispensabile per la determinazione del profitto di reato ai fini della confisca.

## **Corte di Cassazione Civile, Sez. UU, Sentenza n.34447 del 24 dicembre 2019**

### **FATTI DI CAUSA**

1.- La Riscossione Sicilia s.p.a., già Serit Sicilia s.p.a., ha proposto ricorso per cassazione avverso il decreto del 18 febbraio 2014 con cui il Tribunale di Palermo, nel giudizio ex art. 98 legge fall. instaurato dal concessionario per la riscossione, confermando la statuizione del giudice delegato, ha ammesso i propri crediti al passivo del Fallimento di Gargano Giuseppe solo parzialmente, essendo taluni prescritti (alcuni dei quali relativi a tasse automobilistiche), visto il tempo trascorso dopo la notifica delle cartelle non opposte.

2.- La curatela del Fallimento Gargano Giuseppe ha resistito con controricorso e memoria.

3.- Con ordinanza interlocutoria n. 20050 del 24 luglio 2019 la Prima Sezione ha trasmesso gli atti al Primo Presidente per l'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite sulla questione di giurisdizione posta nel primo motivo.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1.- La Riscossione Sicilia denuncia con il primo motivo di ricorso violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per avere il tribunale dichiarato la parziale estinzione dei crediti erariali fatti valere dal concessionario per l'avvenuto decorso del termine prescrizione, pur essendo privo di giurisdizione in materia.

La ricorrente deduce in tal modo una questione attinente alla giurisdizione, potenzialmente assorbente rispetto all'esame del secondo motivo: il giudice delegato e successivamente il tribunale, investito dell'opposizione ex art. 98 legge fall., conoscendo dell'eccezione di prescrizione sollevata dalla curatela fallimentare, avrebbero debordato dai limiti della giurisdizione propria, discostandosi dal principio secondo cui spetta al giudice tributario, che è fornito di giurisdizione sull'obbligazione tributaria, conoscere dell'eccezione di prescrizione, anche se maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, quale fatto estintivo dell'obbligazione stessa, ipotesi non riconducibile all'esenzione prevista dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 (che riserva alla giurisdizione del giudice ordinario, e quindi fallimentare, le

«controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria

successivi alla notifica della cartella di pagamento»), atteso che la cartella o il sollecito di pagamento non possono essere qualificati come atti dell'esecuzione forzata.

Il motivo pone dunque la questione se siano riservate alla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti, tra i fatti estintivi dell'obbligazione tributaria, la prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento.

2.- La Prima Sezione con la richiamata ordinanza interlocutoria dubita della persistente validità dell'orientamento, espresso anche dalle Sezioni Unite (n. 14648 del 2017, sez. I. n. 15717 del 2019, sez. VI-I n. 21483 del 2015), secondo cui qualora, in sede di ammissione al passivo fallimentare, il curatore eccepisca la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione che involge l'an ed il quantum del tributo, sicché la

giurisdizione sulla relativa controversia spetta al giudice tributario, con la conseguenza che il giudice delegato deve ammettere il credito in oggetto con riserva, anche in assenza di una richiesta di parte in tal senso.

La Sezione osserva, in sintesi, che, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a), del DPR 29 settembre 1973 n.602, come sostituito dall'art. 16 del d.lgs. 26 febbraio 1999,

n.46 - nella parte in cui prevede che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del DPR n. 602 del 1973, non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cpc -, non vi sarebbe più quel vuoto di tutela che aveva indotto la giurisprudenza ad indirizzare verso la giurisdizione tributaria le controversie aventi ad oggetto questioni e fatti successivi alla notifica della cartella (come la prescrizione), quindi a valle della notifica della cartella, che segna il limite della giurisdizione del giudice tributario, a norma dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il quesito posto dall'ordinanza di rimessione è, quindi, se rientri

nella giurisdizione del giudice delegato in sede di verifica dei crediti e del tribunale in sede di opposizione allo stato passivo, ovvero del giudice tributario (nel qual caso il credito dovrebbe essere ammesso al passivo del fallimento con riserva), giudicare sulla fondatezza dell'eccezione di prescrizione dei crediti tributari sollevata dal curatore, verificatasi successivamente alla notifica della cartella di pagamento.

3.- Il Collegio ritiene di non poter dare continuità all'orientamento sopra menzionato per le seguenti considerazioni.

3.1.- La tesi cui si ispira detto orientamento è che il giudice tributario, la cui giurisdizione si estende a «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere o specie» (art. 2 del d.lgs. n.

546 del 1992), sia l'unico giudice competente a decidere ogni controversia relativa all'an e al quantum del tributo dovuto, ivi compresa la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla formazione del titolo esecutivo racchiuso nella cartella esattoriale (Cass. SU n. 23832 del 2007, richiamata da SU n. 14648 del 2017 e n. 8770 del 2016).

Al suddetto giudice si assume riservata, quale giudice esclusivo del rapporto tributario, ogni controversia sulla interpretazione e applicazione delle leggi tributarie, tra le quali implicitamente dovrebbero rientrare quelle concernenti la ricognizione dei termini legali di prescrizione dei diversi tributi e la verifica in concreto del loro decorso ai fini dell'estinzione di ogni pretesa fiscale, così come in via consequenziale la verifica della eventuale e successiva soddisfazione del credito tributario (Cass. n. 10668 del 2019), sul presupposto che ad essere in discussione sia, in definitiva, pur sempre la debenza del tributo. In logica coerenza con questa impostazione è il principio secondo cui la giurisdizione del giudice tributario include anche la controversia relativa all'opposizione all'esecuzione attuata con il pignoramento presso terzi, quando oggetto del giudizio sia la perdurante fondatezza del titolo esecutivo, non rilevando la formale qualificazione del pignoramento come atto dell'esecuzione (Cass. SU n. 14667 del 2011, in tema di tasse automobilistiche).

4.- Questa tesi potrebbe condividersi se l'art. 2 del d. lgs. n. 546 del 1992, come sostituito dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, non prevedesse che «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 [...]», in disparte la questione della vigenza dell'art. 9 cod. proc. civ.

La notifica della cartella di pagamento non impugnata (o vanamente impugnata) dal contribuente nel giudizio tributario determina il consolidamento della pretesa fiscale e l'apertura di una fase che, per chiara disposizione normativa, sfugge alla giurisdizione del giudice tributario, non essendo più in discussione l'esistenza dell'obbligazione tributaria né il potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione che è proprio del rapporto tributario (non tutte le controversie nelle quali abbia incidenza una norma fiscale si trasformano in controversie tributarie di competenza delle relative commissioni, come rilevato da Cass. SU n. 7526 del 2013).

Il processo tributario è annoverabile tra processi di «impugnazione-merito», in quanto, pur essendo diretto alla pronuncia di una decisione sul merito della pretesa tributaria, postula pur sempre l'esistenza di un atto da impugnare in un termine perentorio e da eliminare dal mondo giuridico (art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992), che sarebbe arduo ricercare quando il debitore intenda far valere fatti estintivi della pretesa erariale maturati successivamente alla notifica della cartella di pagamento, come la prescrizione, al

solo fine di paralizzare la pretesa esecutiva dell'ente creditore.

Neppure si potrebbe individuare l'atto da impugnare, come sostenuto dalla ricorrente, nell'estratto di ruolo rilasciato dal concessionario della riscossione su richiesta del contribuente, la cui impugnazione è stata ammessa per consentire a quest'ultimo di impugnare la cartella di pagamento di cui non abbia avuto conoscenza a causa della invalidità o mancanza della relativa notifica (Cass. SU n. 19704 del 2015, sez. V n. 22507 del 2019). Quando, invece, la cartella sia stata notificata e la relativa pretesa tributaria sia divenuta definitiva, dei successivi fatti estintivi della pretesa tributaria competente a giudicare è il giudice ordinario, quale giudice dell'esecuzione, cui spetta l'ordinaria verifica dell'attualità del diritto dell'ente creditore di procedere all'esecuzione forzata.

4.1.- Argomenti a conferma dell'impostazione cui si aderisce provengono dalla sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a), dPR n.602 del 1973, come sostituito dall'art. 16 del d.lgs.

n. 46 del 1999, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, siano ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.

La Corte premette che «la linea di demarcazione della giurisdizione [è] posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione»; quindi osserva che «È questo un criterio di riparto della giurisdizione; ma la sommatoria della tutela innanzi al giudice tributario e di quella innanzi al giudice (ordinario) dell'esecuzione deve realizzare per il contribuente una garanzia giurisdizionale a tutto tondo: in ogni caso deve esserci una risposta di giustizia perché siano rispettati gli artt. 24 e 113 Cost.».

La Corte, quindi, si interroga se il divieto del rimedio di cui all'art. 615 c.p.c. (ferma l'ammissibilità dell'opposizione riguardante la pignorabilità dei beni) sia compatibile con la Costituzione ed offre al quesito una duplice risposta, una in termini affermativi, un'altra in termini negativi:

la prima si giustifica quando «la prevista inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione, [riguardando] atti che radicano la giurisdizione del giudice tributario, non segna una carenza di tutela del contribuente assoggettato a riscossione esattoriale, perché questa c'è comunque innanzi ad un giudice, quello tributario», assicurandosi in tal modo «la continuità della tutela giurisdizionale»; ed infatti «In questa parte l'art. 57 va ricordato con l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che demanda alla giurisdizione del giudice tributario le contestazioni del titolo (normalmente, la cartella di pagamento) su cui si fonda la riscossione esattoriale. Se il contribuente contesta il titolo della riscossione coattiva, la controversia così introdotta appartiene alla giurisdizione del giudice tributario e l'atto processuale di impulso è il ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, proponibile avverso "il ruolo e la cartella di pagamento": e non già l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. [...]»;

«Altrimenti detto, l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. - che non è soggetta a termine di decadenza - in tanto non è ammissibile, come prescrive l'art. 57 citato, in quanto non ha, e non può avere, una funzione recuperatoria di un ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non proposto affatto o non proposto nel prescritto termine di decadenza (di sessanta giorni)»;

la seconda risposta, in termini negativi, si spiega in ragione del fatto che «l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. è inammissibile non solo nell'ipotesi in cui la tutela invocata dal contribuente, che contesti il diritto di procedere a riscossione esattoriale, ricada nella giurisdizione del giudice tributario e la tutela stessa sia attivabile con il ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma anche allorché la giurisdizione del giudice tributario non siainvece affatto configurabile e non venga in rilievo perché si è a valle dell'area di quest'ultima [...]»: in tal caso «c'è una carenza di tutela giurisdizionale» giudicata costituzionalmente non tollerabile «perché il censurato art. 57 non ammette siffatta opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione e non sarebbe possibile il ricorso al giudice tributario perché, in tesi, carente di giurisdizione».

4.2.- Per quanto interessa in questa sede, la giurisdizione del giudice ordinario sussiste dunque in tutte le controversie che si collocano «a valle della notifica della cartella di pagamento», dove non v'è spazio per la giurisdizione del giudice tributario ex art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 e l'azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione, che non riguardi la mera regolarità formale del titolo esecutivo o di atti della procedura, «deve qualificarsi come opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ., essendo contestato il diritto di procedere a riscossione coattiva» (sentenza n. 114 del 2018). E' questo il modo per colmare la

carenza di tutela giurisdizionale che è all'origine della incostituzionalità dell'art. 57 del dPR n. 602 del 1973, che si spiega in ragione del fatto che non «era» ammessa siffatta opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione, pur non essendo ammissibile il ricorso al giudice tributario, in quanto privo di giurisdizione.

4.3.- Tra le «altre evenienze che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, in cui la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva» mediante l'opposizione ex art. 615 c.p.c., la Corte costituzionale menziona le «ipotesi dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l'eliminazione del contenzioso tributario, quale, ad esempio, la cosiddetta "rottamazione" [...]» e non v'è ragione di non ricomprendervi l'estinzione del credito tributario per intervenuta prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella.

4.4.- L'ammissibilità delle opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. (tra le quali è compresa anche l'opposizione a precetto) dinanzi al giudice dell'esecuzione per contestare il diritto di procedere alla riscossione coattiva, sulla base di fatti estintivi sopravvenuti alla formazione del titolo e, quindi, a valle della notifica della cartella di pagamento, è coerente con la natura di quest'ultima che, a norma dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, assolve in un solo atto le funzioni svolte dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica (tra le tante, Cass., sez. III, n.3021 del 2018).

Se è vero che la cartella è configurabile come atto di riscossione e non di esecuzione forzata (Cass. SU n. 5994 del 2012) e che la giurisdizione tributaria si arresta solo di fronte agli atti di esecuzione forzata tra i quali non rientrano né le cartelle esattoriali né gli avvisi di mora (Cass. SU n. 17943 del 2009), è anche vero che per espressa disposizione normativa (art. 2 d. lgs. n. 546 del 1992) la notifica della cartella è un dato rilevante ai fini della giurisdizione, determinando il sorgere della giurisdizione del giudice ordinario, l'unico competente a giudicare dei fatti, successivamente intervenuti, estintivi e modificativi del credito tributario cristallizzato nella cartella.

4.5.- Pertanto, accogliendo l'eccezione di prescrizione del credito azionato da Riscossione Sicilia, il giudice delegato in sede di verifica dei crediti e il tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva, non hanno debordato dalla giurisdizione propria, non dubitandosi della natura di procedura esecutiva di carattere universale della procedura concorsuale. Come rilevato nell'ordinanza di rimessione, «E' dunque in sede fallimentare, nel procedimento di verifica del passivo, che vengono definite le questioni inerenti i fatti sopravvenuti alla formazione del titolo esecutivo (nel caso di specie cartella esattoriale) posto a fondamento del credito insinuato, le quali nell'esecuzione individuale vengono fatte valere con lo strumento dell'opposizione all'esecuzione, ai sensi dell'art. 615 c.p.c.».

4.6.- Il primo motivo di ricorso è dunque rigettato, alla luce del seguente principio: ove, in sede di ammissione al passivo fallimentare, sia eccepita dal curatore la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, che segna il consolidamento della pretesa fiscale e l'esaurimento del potere impositivo, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione tributaria di cui deve conoscere il giudice delegato in sede di verifica dei crediti e il tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva, e non il giudice tributario.

5.- Il secondo motivo di ricorso denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 78 del d.p.r. n. 131 del 26 aprile 1986 e 2946 e.e., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., per avere il tribunale omissivo di considerare che il termine prescrizione applicabile alla fattispecie de quo non era quello quinquennale, bensì quello decennale, essendo le cartelle state regolarmente notificate e non opposte e, quindi, essendo la pretesa tributaria divenuta definitiva.

5.1.- Il motivo è infondato. Esso ripropone una tesi difforme dall'orientamento seguito nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito ma, ove per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del suddetto termine non consente di ritenere applicabile il termine prescrizione decennale di cui all'art. 2953 e.e., tranne che in presenza di un accertamento divenuto definitivo per il passaggio in giudicato della sentenza (Cass. SU n. 23397 del 2016, sez. V n. 8105 del 2019).

6.- In conclusione, il ricorso è rigettato.

Le spese devono essere compensate, in considerazione della complessità della questione trattata e della novità del principio enunciato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del DPR n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, in misura pari a quello, ove dovuto, per il ricorso, a norma del comma 1 *bis* dello stesso art. 13.

Roma, 3 dicembre 2019

## Corte di Cassazione, Sez. III Penale, Sentenza n.16768 del 17 aprile 2019

### LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROSI Elisabetta - Presidente -

Dott. CERRONI Claudio - Consigliere -

Dott. NOVIELLO Giuseppe - Consigliere -

Dott. ANDRONIO Alessandro Mar - Consigliere -

Dott. ZUNICA Fabio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

### SENTENZA

sul ricorso proposto da:

B.A.F., nato a (OMISSIS);

avverso l'ordinanza del 10-09-2018 del Tribunale di Monza;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Fabio Zunica;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott.ssa FILIPPI Paola, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

udito per il ricorrente (omissis), che concludeva

per l'accoglimento del ricorso.

### RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 10 settembre 2018, il Tribunale del Riesame di Monza confermava il decreto del 25 giugno 2018, con cui il G.I.P. presso il Tribunale di Monza aveva disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del denaro nella diretta disponibilità di B.A.F., ovvero di qualunque bene mobile o immobile al medesimo appartenente, fino alla concorrenza della somma di Euro 20.148,58; la misura cautelare reale veniva imposta con riferimento al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, contestato a B. per avere indicato, nelle dichiarazioni fiscali relative agli anni 2013, 2014 e 2015, al fine di evadere le imposte sui redditi e avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti, elementi passivi fittizi costituiti da costi, in realtà mai sostenuti dal contribuente, per prestazioni di lavoro occasionale apparentemente svolte in suo favore da una pluralità di soggetti, ovvero M.A.S., L.P., L.A.G. ed R.E..

2. Avverso l'ordinanza del Tribunale brianzolo, B., tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione,

sollevando due motivi.

Con il primo, la difesa contesta la qualificazione giuridica del fatto, osservando che la condotta di B. non poteva farsi rientrare nel reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, posto che, negli anni cui si riferisce l'imputazione, l'indagato si era avvalso della sola collaborazione di A.M., il quale è stato l'unico ed effettivo percipiente dei compensi, per cui le ricevute emesse, sebbene riferite ad altre persone, erano relative a prestazioni realmente esistenti; dunque l'indagato si era limitato a sostituire il nominativo del vero percettore delle somme pagate con quelli di terze persone, senza tuttavia mai modificare il saldo delle poste passive al fine di conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Nè la condotta di B. poteva essere inquadrata nello schema dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 3 e 4, poichè, al di là della dubbia configurabilità dei presupposti oggettivi dei rispettivi reati, l'evasione commessa era al di sotto della soglia di punibilità prevista dalle norme in questione, difettando inoltre l'elemento soggettivo relativo alla volontà di frodare il fisco e di avvantaggiarsi patrimonialmente attraverso la creazione di poste passive fittizie.

Con il secondo motivo, il ricorrente censura la mancata remissione alla Corte Costituzionale della questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, in relazione all'art. 3 Cost., questione che, pur essendo stata ritenuta rilevante nel caso di specie, è stata dichiarata manifestamente infondata.

La difesa evidenzia che la fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, a differenza di quelle previste dagli artt. 3 e 4 del medesimo decreto, non prevede delle soglie di punibilità e, inoltre, vista la pena massima prevista, non è applicabile l'istituto ex art. 131 *bis* c.p., per cui la disciplina rivelerebbe profili di irragionevolezza, e ciò anche alla luce del fatto che i reati D.Lgs. n. 74 del 2000, ex artt. 2 e 3, sono equiparati in ordine al trattamento sanzionatorio.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

E' fondato il primo motivo sulla qualificazione giuridica della condotta, dal cui accoglimento consegue l'annullamento dell'ordinanza impugnata.

1. Deve premettersi che, dall'imputazione riportata nel decreto del G.I.P. impositivo del sequestro, si evince che l'accusa formulata a carico di B. è quella di aver commesso il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, per avere indicato, nelle dichiarazioni dei redditi inerenti gli anni 2013, 2014 e 2015, elementi passivi fittizi, ovvero dei corrispettivi per rapporti di lavoro occasionale, in realtà mai avvenuti, con una pluralità di soggetti, avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti al fine di evadere le imposte sui redditi.

Orbene, il tenore della contestazione provvisoria consente già di circoscrivere l'ambito di rilevanza penale della condotta, dovendosi al riguardo richiamare la costante affermazione di questa Corte (*cf.* Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017, dep. 2018, Rv. 272814 e Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Rv. 246327), secondo cui il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2) è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'iva, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura; in definitiva, la fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, deve ritenersi ravvisabile, con riferimento all'evasione delle imposte dirette, solo laddove vengano in rilievo operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero vengano esposti nelle dichiarazioni dei costi mai sostenuti, mentre è solo in ordine all'evasione dell'iva che rilevano, oltre alle operazioni oggettivamente inesistenti, anche quelle che integrino una simulazione soggettiva, cioè quando la fattura riporti l'indicazione di nominativi diversi rispetto agli effettivi partecipanti all'operazione imponente; l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura non è infatti circostanza indifferente ai fini dell'iva, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre, fondandosi il sistema dell'iva sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponenti, non entrando nel conteggio del dare ed avere ai fini iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, per cui esporre dati fittizi anche solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale non si ha diritto.

Ribadito dunque che, ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 2, in ordine all'evasione delle imposte

sui redditi, rilevano solo le operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero quelle relative alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, e non anche le operazioni soggettivamente inesistenti, quando cioè l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita e tuttavia non vi sia corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato nella fattura e il soggetto che abbia erogato la prestazione, occorre evidenziare che il Tribunale del Riesame non si è adeguatamente confrontato con la deduzione difensiva, secondo cui quelle ascrivibili a B. erano esclusivamente operazioni inesistenti dal punto di vista soggettivo, nel quale caso, come detto, andrebbe esclusa la rilevanza penale della condotta.

Tale aspetto risulta marginalmente affrontato in un passaggio dell'ordinanza impugnata (pag. 3) da cui sembra invero desumersi che, ai fini della sussistenza del reato, avrebbe invece rilievo anche l'inesistenza soggettiva delle operazioni. Su questo profilo si impone pertanto un più adeguato approfondimento da parte dei giudici cautelari, alla luce delle coordinate interpretative sin qui esposte.

2. Quanto alla dedotta incostituzionalità del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, deve rilevarsi che la relativa questione, sollevata dal Tribunale di Palermo con ordinanza del 13 luglio 2017, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 43 del 25 ottobre 2017, è stata trattata dalla Corte costituzionale in epoca successiva alla presente decisione (udienza del 5 febbraio 2019), per cui sul punto alcuna determinazione può essere assunta da questa Corte, in attesa della pronuncia della Consulta, avendo la difesa articolato le proprie doglianze sulla falsariga delle argomentazioni illustrate nel citato atto di promovimento della questione.

3. In conclusione, alla stregua delle considerazioni svolte, il provvedimento impugnato deve essere annullato, con rinvio al Tribunale di Monza per un nuovo esame.

P. Q. M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per un nuovo esame al Tribunale di Monza.

Così deciso in Roma, il 24 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 17 aprile 2019

## Corte di Cassazione, Sez. III Penale, Sentenza n.50362 del 12 dicembre 2019

### LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SARNO Giulio - Presidente -  
Dott. SOCCI Angelo Matteo - Consigliere -  
Dott. CORBETTA Stefano - Consigliere -  
Dott. SCARCELLA Alessio - rel. Consigliere -  
Dott. NOVIELLO Giuseppe - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

### SENTENZA

sul ricorso proposto da:

P.D., nato a (OMISSIS);

avverso l'ordinanza del 27/03/2019 del TRIB. LIBERTA' di IMPERIA;

udita la relazione svolta dal Consigliere Dott. ALESSIO SCARCELLA;

sentite le conclusioni del PG Dott. CORASANITI Giuseppe, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito il difensore presente, (omissis), che ha insistito nell'accoglimento del ricorso.

### RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza 27.03.2019, il tribunale del riesame di Imperia respingeva l'istanza di riesame, presentata nell'interesse del P., avverso il provvedimento con cui il GIP/tribunale di Imperia aveva convalidato il sequestro preventivo d'urgenza disposto dal PM e, contestualmente, emesso autonomo provvedimento di sequestro preventivo di somme di denaro, libretti di deposito, titoli, azioni, fondi ed altri simili strumenti di investimento o altri beni infungibili da intendersi quale profitto del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, contestato all'indagato quale L.R. della (OMISSIS) s.r.l. nonchè di L.R. e poi liquidatore della (OMISSIS) s.r.l. Detto sequestro veniva disposto in forma diretta sia nei confronti della (OMISSIS) s.r.l. (fino alla concorrenza di Euro 751.930,00) che nei confronti della (OMISSIS) s.r.l. (fino alla concorrenza di Euro 75.407,00) nonchè, per equivalente, in caso anche solo di parziale incapienza, nei confronti dell'attuale indagato, quale persona fisica, anche se nella disponibilità di interposta persona (fino alla concorrenza di Euro 827.337,00, pari all'ammontare integrale del profitto).

2. Contro la ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il difensore di fiducia, iscritto all'Albo speciale previsto dall'art. 613 c.p.p., articolando cinque motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari

per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p..

2.1. Deduce, con il primo motivo, violazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, in ogni caso instandosi ai sensi dell'art. 618 c.p.p. affinché la questione sia eventualmente rimessa alle Sezioni Unite.

In sintesi, la difesa lamenta che il Tribunale avrebbe errato nel leggere la sentenza 55102/2017 ed ha interpretato l'articolo in esame in modo difforme dai parametri della giurisprudenza consolidata. Infatti, ha ritenuto sussistente la fattispecie di reato a fronte di una contestazione che inerisce in via esclusiva all'inesistenza soggettiva e non oggettiva delle fatture relative alle annualità 2015, 2016 e 2017. La difesa richiama la sentenza n. 18768/2019 con cui questa Corte ha affermato che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è integrato dalla sola inesistenza "oggettiva" delle prestazioni indicate in fattura. Il Tribunale di Imperia, secondo la difesa, avrebbe letto quindi in modo parziale la sentenza in questione, che aveva voluto specificare la ineducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette del cessionario committente, documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti se sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse dall'attività di impresa, e comportano la cessazione del requisito di inerenza tra costi e attività imprenditoriale. Nel caso di specie, non vi sarebbe lesione del bene giuridico tutelato dalla norma e i costi documentati nelle fatture ineriscono a beni materiali realmente acquistati e commercializzati dalla (OMISSIS) e (OMISSIS) nel rispetto delle regole per la deducibilità degli stessi. Per la difesa, inoltre, il richiamo alla sentenza n. 30874/18 sarebbe fuorviante poichè essa ha ad oggetto la correlazione tra accusa e sentenza e sancisce che, evidentemente, la fattispecie in esame può essere integrata da qualsiasi documento contabile oggettivamente o soggettivamente falso, se lesivo del bene giuridico tutelato. Il Tribunale quindi ritiene applicabile l'art. 2 in violazione del sistema normativo, atteso che esso dovrebbe ritenersi configurabile in caso di inesistenza soggettiva solo se gli investimenti e i costi dedotti violano i requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza e determinabilità, circostanza non ipotizzata neppure dall'Ufficio inquirente. Nel caso in cui si voglia condividere l'indirizzo avallato dal Tribunale la difesa ravvisa un conflitto tra le pronunce della Corte di cassazione e, quindi, la necessità di una rimessione alle Sezioni unite ed in particolare il contrasto sarebbe ravvisabile tra l'orientamento consolidato n. 16768/2019 e quello di cui alla sentenza n. 55102/2017.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, violazione di legge in relazione all'art. 125 c.p.p., comma 3, e art. 321 c.p.p. e correlato vizio di mancanza della motivazione in ordine alla sussistenza dei reati in contestazione ai capi di imputazione sub lettere d), e), f), j), k) ed l) della rubrica.

In sintesi, la difesa contesta l'assoluta mancanza di motivazione da parte del Gip che non avrebbe potuto essere integrata dal Tribunale di Imperia, dal momento che egli si sarebbe acriticamente richiamato per relationem alla richiesta del PM senza valutare le posizioni dell'imputato in modo adeguato. Invero, il Gip non avrebbe valutato il ruolo della (OMISSIS) S.r.l., ma si sarebbe limitato a sancirne la riferibilità al ricorrente e a sottolineare il rapporto di fornitura commerciale con la società (OMISSIS). Pertanto, risulta non spiegato il ruolo della (OMISSIS) e, sul punto, anche la motivazione del Tribunale di Imperia appare confusa e non idonea: infatti, dopo aver dato atto della risibile entità del fatturato complessivo dei rapporti di fornitura con la (OMISSIS), si richiama ad una serie di anomalie inerenti ai documenti del ciclo passivo di vendita della merce dalla (OMISSIS) alla (OMISSIS), profilo oggettivo diverso da quello ipotizzato dall'ufficio inquirente. Il parallelismo tra le due società appare quindi privo di riscontro, violando l'art. 125 c.p.p., comma 3 e art. 321 c.p.p. ed imporrebbe l'annullamento dell'ordinanza.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, violazione di legge in relazione all'art. 125 c.p.p. e correlato vizio di mancanza della motivazione ovvero per aver adottato una motivazione intrinsecamente contraddittoria sui punti decisivi per l'accertamento del fatto su cui si è fondata l'emissione del provvedimento di sequestro. In sintesi, si sostiene che il Tribunale del riesame avrebbe reso una motivazione contraddittoria nella misura in cui non considera correttamente l'indagine svolta dalla Guardia di Finanza in cui non vi è niente di appurato e il ciclo commerciale, rappresentato dalla polizia giudiziaria, con riferimento alla (OMISSIS) s.r.l., non presenterebbe nessuno degli elementi caratteristici del meccanismo "carosello". Il giudice invero rinviene questi ultimi da una lettura distorta dei documenti, non considerando che il pagamento avvenuto a ben sei mesi dalla data di emissione della fattura e consegna della merce non è sorprendentemente celere e che questo è avvenuto ad un prezzo in linea con quello di mercato. Inoltre, un pagamento superiore ai trenta giorni è ben dilazionato e uno con scadenze superiori è flessibile e giustifica un costo di acquisto superiore, come nel caso di specie. Inoltre, il Tribunale avrebbe errato nella ricostruzione del fatto e, dunque, l'ordinanza risulta quindi abnorme e errata nel considerare gli elementi posti alla base del fumus, sembrando tentare di ricondurre forzatamente il ruolo di filtro alla società in esame riferendosi ad una struttura minimale di cui il tribunale non dà atto se non nel riferirsi ad una dotazione di minime strutture materiali di uomini e mezzi.

2.4. Deduce, con il quarto motivo, violazione di legge in relazione art. 125 c.p.p., comma 3, art. 321 c.p.p. e all'art. 2 del decreto in esame con particolare riferimento alla insussistenza dell'elemento soggettivo dei reati contestati.

In sintesi, la difesa lamenta sia il fatto che il Tribunale di Imperia ha effettuato una disamina della documentazione lontana dalla realtà, sia il fatto che ha basato la sua valutazione circa l'esistenza del dolo specifico su elementi non idonei. Invero, il Tribunale ha richiamato l'esistenza di un controllo stradale dell'aprile 2012 durante il quale il P. sarebbe stato in compagnia dei signori S. e T. denunciati per precedenti specifici e ha considerato il rinvenimento di documentazione di un diverso procedimento penale a carico di una delle società fornitrici della (OMISSIS) S.r.l., la (OMISSIS) S.p.A., la quale aveva come legale rappresentante il S.. La difesa sottolinea che l'abituale frequentazione con pregiudicati avrebbe potuto avere rilevanza solo in sede di esecuzione e che il Tribunale avrebbe dovuto verificare che il signor S. è il socio di maggioranza della (OMISSIS), circostanza che sarebbe stata sufficiente per giustificare la frequentazione nonché la presenza di tale documentazione. Secondo la giurisprudenza di legittimità il dolo specifico deve sussistere al momento della presentazione della dichiarazione. Ed invero l'elemento costitutivo del reato è la consapevolezza del prenditore della fattura di relazionarsi con entità commerciali fittizie. In altre parole, ai fini della rimproverabilità, è necessaria la conoscibilità da parte del cessionario che l'Iva da questi corrisposta al cedente non sarà versata all'erario (in questo senso la difesa cita: Cass., Sez. III, n. 30874/2018; Cass., Sez. III, n. 39541/2017; Cass., Sez. III, n. 13498/2016; Cass., Sez. III, n. 19012/2015). Il ricorrente quindi avrebbe dovuto essere perfettamente consapevole della natura fraudolenta della (OMISSIS) e della circostanza che questa si sottraesse al pagamento IVA e delle altre imposte con meccanismi criminali, circostanze che tuttavia non emergono dall'ordinanza. Inoltre, mancherebbe nel caso in esame la prova principe delle violazioni fiscali che consiste nella esiguità del prezzo di acquisto della merce rispetto a quello corrente: infatti, dalle risultanze probatorie, era emerso che i prezzi praticati erano in linea, se non superiori, a quelli di mercato. Per quanto attiene al passaggio sul dominio internet (OMISSIS) esso è decontestualizzato e frutto di pregiudizio e neppure sufficienti appaiono le evidenze documentali della G.d.F.: infatti il patrimonio conoscitivo del ricorrente, alla luce dell'insussistenza di obblighi cogenti di verifica dell'emittente, non poteva che arricchirsi dalle sole informazioni rese disponibili dai suoi interlocutori che attestavano l'aderenza al vero di ciascuna transazione. Non si potrebbe, infatti, per la difesa gravare il ricorrente di un onere conoscitivo di tale portata e, non essendo sufficiente ai fini del sequestro preventivo la mera attribuzione di un reato, la responsabilità dell'imputato non appare integrata.

2.5. Deduce, con il quinto motivo, violazione di legge in relazione all'art. 191 c.p.p., art. 405 c.p.p., comma 2, art. 406 c.p.p., comma 8 e art. 407 c.p.p., comma 3 per avere il tribunale del Riesame di Imperia incluso in modo illegittimo nel compendio probatorio, disponibile ai fini della decisione, atti istruttori ab initio inutilizzabili poichè compiuti dopo la scadenza del termine ordinario di durata delle indagini preliminari e in assenza di un provvedimento di proroga del Gip. Si deduce altresì, violazione di legge in relazione all'art. 125 c.p.p., comma 3 per difetto assoluto della motivazione, per non aver offerto alcuna risposta decisoria in ordine alle censure difensive articolate in sede di riesame, inerenti alla inutilizzabilità degli atti di indagine depositati successivamente al 26 gennaio 2019 (in sintesi, la difesa ritiene che il Tribunale abbia utilizzato risultanze istruttorie che, per l'epoca di formazione, risultavano inutilizzabili. Ed invero, nonostante nel fascicolo figurino la richiesta di proroga del termine di fase in data 24 gennaio 2019, non risulta alcun provvedimento di proroga emesso dal Gip di Imperia. Pertanto, gli atti successivi al 26 gennaio 2019 ed, in particolare, la relazione interlocutoria G.d.F. contenente gli esiti di attività delegata del 6 febbraio 2019 e gli esiti di attività delegata sul conto di C.A. del 7 febbraio 2019, sono successivi alla scadenza del termine, non autorizzati ed inutilizzabili ex art. 406 c.p.p., comma 8. Del resto, per la difesa tale inutilizzabilità assoluta e generale non può essere sanata neppure dalla successiva annotazione nel registro delle persone sottoposte alle indagini dei signori B., Bo. e C.. Per la difesa, inoltre anche se si considerasse tale inutilizzabilità di carattere intermedio, soggetta quindi al regime di deducibilità ex art. 182 c.p.p., dovrebbe essere considerato che questa è già stata sollevata in sede di riesame ma non è stata in alcun modo analizzata dal Tribunale che, invece, si è servito di tali elementi che considera decisivi. Invero, il giudice del merito si riferisce alla nota del nucleo di polizia economico finanziaria della Guardia di Finanza del 6 febbraio 2019 e, senza questi atti, non avrebbe potuto esplicitare il medesimo convincimento circa l'astratta configurabilità del reato. Secondo l'assunto della difesa, del resto, senza tali elementi la motivazione appare priva di completezza e quindi censurabile. Infatti, il fumus dell'illecito si arresterebbe alla mera petizione di principio poichè il giudicante non chiarisce le ragioni per le quali il materiale probatorio residuo sarebbe di per sé sufficiente a giustificare la tesi accusatoria. In altre parole, per la difesa, la motivazione non spiegherebbe come la natura di cartiera della società (OMISSIS) S.r.l. sia intellegibile dal residuo materiale probatorio.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è complessivamente infondato e deve essere rigettato per le ragioni di seguito esposte.

4. E' infondato anzitutto il primo motivo.

4.1. Ed invero, deve premettersi che, in senso concorde, le pronunce di questa Corte ritengono integrato il reato in esame con riguardo all'Iva nel caso di fatture soggettivamente inesistenti. Invero, nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la falsità può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione. Per soggetti diversi da quelli effettivi si devono quindi intendere coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (così Cass. Sez. 3, Sentenza n. 27392 del 27/04/2012). Per quanto attiene, invece, anche le imposte dirette, la giurisprudenza prevalente di questa Corte ritiene che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (sul punto: Cass., Sez. 3, sentenza n. 4236 del 18/10/2018; Cass., Sez. 3, sentenza n. 30874 del 02/03/2018; Cass., Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018 - dep. 29/01/2019, Di Napoli, Rv. 275692). La giurisprudenza prevalente ritiene quindi inesistente una differenziazione tra imposte dirette e indirette.

4.2. Deve, peraltro, rilevarsi l'esistenza di isolate pronunce che, seppur incidentalmente, nel dichiarare i ricorsi inammissibili, effettuano tale distinzione, invero affermando che tale reato è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (in tal senso si esprimono: Cass. Sez. 3, Sentenza n. del 23/11/2017; Cass., sez. III, 53146/2017; Cass., Sez. III, n. 16768 del 17.04.2019).

4.3. In ogni caso, la questione sarebbe parzialmente rilevante, considerato che, nel caso di specie, come emerge chiaramente dalla lettura della pag. 3 dell'ordinanza impugnata, la contestazione ipotizzata riguarda l'esistenza di un complesso ciclo commerciale finalizzato ad evadere anche l'imposta sul valore aggiunto, eseguito mediante meccanismi riconducibili agli schemi caratteristici della c.d. frodi carosello. Ne discende, dunque, che, sul punto, trattandosi di inesistenza soggettiva delle operazioni in relazione anche ad un'ipotesi di evasione IVA, nessun contrasto giurisprudenziale sarebbe ravvisabile su tale profilo, venendo quindi meno qualsivoglia ipotesi di rimessione alle Sezioni Unite.

4.4. Tuttavia, non solo tenuto conto della più recente giurisprudenza di questa Corte, ma soprattutto alla luce della particolarità della vicenda processuale in esame, la questione prospettata dal ricorrente con riferimento all'IRES, non giustifica alcuna rimessione alla Sezioni Unite. Ed invero, è la stessa ordinanza impugnata a chiarire come, oltre all'ammontare dell'IVA indebitamente detratta per effetto delle fatture per operazioni passive soggettivamente inesistenti, sussiste altresì l'evasione dell'IRES in quanto la regola dell'ineducibilità dei componenti negativi del reddito, relativi a beni o servizi utilizzati per il compimento di delitti non colposi, trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa. In tal senso, opportunamente, i giudici del riesame richiamano la giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di reati tributari, la regola della ineducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dalla L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, come modificato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, conv. in L. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa (In motivazione, questa Corte ha ribadito che la disposizione richiamata si limita a precisare una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2: Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015 - dep. 26/10/2015, De Angelis, Rv. 26515401; conf. sent. n. 43393/15, non massimata).

4.5. Ed invero, non può non convenirsi con l'affermazione per la quale i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'infedeltà requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. In questo senso, corretto deve ritenersi il

richiamo operato dal tribunale alla richiamata giurisprudenza, atteso che, dalle emergenze processuali - non suscettibili di valutazione da parte di questa Corte, attesa l'insindacabilità degli argomenti fattuali trattandosi di questioni attinenti al merito - risulta che la (OMISSIS) s.r.l., soggetto giuridico privo di effettiva sede legale, di uffici commerciali ed amministrativi, di personale operante, e tuttavia attivo in scambi commerciali di volumi considerevoli (anche solo considerando quelli intervenuti con le società del P. che, come evidenzia il tribunale del riesame, ne costituiscono presumibilmente solo una quota), in realtà sia una cartiera il cui scopo è quello di emettere fatture per operazioni "quantomeno soggettivamente inesistenti", per consentire a terzi, oltre agli indubbi vantaggi commerciali derivanti dal meccanismo delle frodi carosello, comunque l'evasione dell'IVA e delle imposte dirette (IRES).

4.6. Orbene, alla luce di quanto sopra argomentato, proprio tenuto conto della giurisprudenza citata (sentenza n. 42994/2015; sentenza n. 43393/2015) e della struttura del meccanismo fraudolento descritto nell'ordinanza impugnata, attuato a beneficio della (OMISSIS) e della (OMISSIS) facenti capo all'attuale ricorrente, i costi documentati nelle contestate fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non potevano essere dedotti ai fini delle imposte dirette dalle società utilizzatrici (che, si noti, hanno sempre sostenuto di averli sempre consapevolmente sostenuti), in quanto espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'ineffettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. Viene, quindi, meno, proprio per la particolarità della vicenda concreta, la tradizionale obiezione opposta alla rilevanza penale del delitto di frode fiscale dell'utilizzatore di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini dell'evasione IRES. Si sostiene, infatti, che quando la falsità concerne semplicemente l'identità del soggetto emittente, ma sia vera la realtà sottostante all'operazione, l'utilizzatore della fattura, pur essendo la stessa soggettivamente inesistente, giusta la definizione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, non indicherebbe nella dichiarazione costi fittizi, essendo l'operazione documentata in fattura effettivamente stata svolta, e quindi non farebbe emergere nella dichiarazione una imposta minore rispetto a quella dovuta effettivamente. In sostanza, secondo la tesi del ricorrente - sostenuta da quella giurisprudenza di legittimità che esclude la configurabilità del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, in caso di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti a fini di evasione IRES - a fronte di costi realmente sostenuti, la condotta di utilizzazione di fatture relative ad operazioni realmente sostenute, ma realizzate da un soggetto diverso dall'emittente, non violerebbe il dettato dell'art. 2, in quanto non si farebbe luogo alla indicazione in dichiarazione di costi non effettivamente sostenuti. Diversamente, come chiaramente evidenziato dalle decisioni richiamate i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti (come sostenuto dal ricorrente nella presente vicenda processuale), in quanto essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'ineffettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale.

4.7. Ne consegue che la condotta dolosa o consapevole del cessionario, così come impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione dell'Iva per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo, nel caso di specie, l'apparente cedente l'effettivo fornitore della prestazione, allo stesso modo comporta l'ineducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi, sicché il delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 è configurabile anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa sia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che ai fini dell'imposta sui redditi.

4.8. Da qui, la convinta adesione di questo Collegio all'orientamento giurisprudenziale, cui deve essere data continuità, secondo cui l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (da ultimo, la già citata, Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018 - dep. 29/01/2019, Di Napoli, Rv. 275692).

5. Il secondo motivo è invece inammissibile.

5.1. E' opportuno preliminarmente osservare che il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio è ammesso solo per violazione di legge. In tale nozione devono essere ricompresi gli errores in iudicando o in procedendo, e i vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento o del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (sul punto, tra le tante: Cass., Sez. 5, sentenza n. 43068 del 13/10/2009). In altre parole, è ammissibile il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo,

solo quando la motivazione del provvedimento impugnato sia del tutto assente o meramente apparente, perchè sprovvista dei requisiti minimi per rendere comprensibile la vicenda contestata e "l'iter" logico seguito dal giudice nel provvedimento impugnato (così, ex *multis*: Cass., Sez. 6, sentenza n. 6589 del 10/01/2013).

5.2. Nel caso di specie, il Tribunale del riesame motiva adeguatamente circa l'esistenza del *fumus del reato* in esame ed, in particolare, quanto al ruolo della (OMISSIS) S.r.l. sottolinea che i documenti di trasporto del ciclo passivo apparivano intestati alla (OMISSIS) S.r.l. e recavano come indirizzo di destinazione la (OMISSIS) S.r.l. Inoltre, i pagamenti venivano effettuati in un periodo breve rispetto all'emissione della fattura non superiore ai 120 giorni. Per il Tribunale del riesame, quindi l'(OMISSIS), inserendo in contabilità ed utilizzando ai fini fiscali come componenti negativi del reddito le fatture emesse dalla cartiera (OMISSIS) S.r.l., otteneva i benefici dell'evasione dell'Iva e delle imposte dirette.

5.3. Nè, peraltro, può ritenersi illegittima l'integrazione della motivazione da parte dei giudici del riesame quanto alla sussistenza del reato di frode fiscale relativamente all'utilizzo nelle dichiarazioni IVA/IRES della (OMISSIS) s.r.l., relativamente ai periodi di imposta in contestazione. Ed invero, va ricordato che, in tema di motivazione dei provvedimenti cautelari reali, la prescrizione della necessaria autonoma valutazione degli elementi che ne costituiscono il necessario fondamento, nonchè di quelli forniti dalla difesa (evincibile dal rinvio operato dall'art. 324 c.p.p., comma 7, alle disposizioni concernenti il potere di annullamento del tribunale del riesame, introdotte dalla L. 16 aprile 2015, n. 47 al comma 9 dell'art. 309 stesso codice), impone al giudice di esplicitare, anche eventualmente "per relationem", le ragioni per le quali ritiene di poter attribuire, al compendio indiziario, un significato coerente alla integrazione dei presupposti normativi per l'adozione della misura. Con la conseguenza che la mancanza di un apprezzamento indipendente, rispetto agli atti valutativi espressi dai diversi attori processuali, è equiparata alla omessa motivazione ed integra, pertanto, il vizio di violazione di legge (tra le tante: Sez. 3, n. 2257 del 18/10/2016 - dep. 18/01/2017, P.M. in proc. Burani, Rv. 268800).

5.4. Orbene, nel caso di specie, attingendo l'impugnazione in questa sede la presunta mancanza di motivazione del decreto genetico emesso dal GIP in data 13.02.2019, è necessario verificare se, dal complesso argomentativo dell'impugnata ordinanza, fossero desumibili elementi di valutazione sulla configurabilità dei predetti illeciti da parte del giudice monocratico della cautela, onde verificare se ciò potesse giustificare la legittima integrazione da parte dei giudici del riesame.

5.5. Sul punto, il GIP non si limita a citare - come invece sostiene il ricorrente - la circostanza che le società facenti capo al P. avessero intrattenuto traffici commerciali con la società (OMISSIS) s.r.l. con sede in Bologna, dal 2015 al 2017, per volumi di acquisti rilevanti, ma richiama, oltre che la richiesta del P.M. - anche la nota della GDF del 15.06.2018, l'annotazione di PG dell'8.08.2018 nonchè la nota della GDF del 6.02.2019 inerente i successivi elementi acquisiti attraverso le perquisizioni ed i sequestri eseguiti in data 30.01.2019 (nota sulla cui utilizzabilità, come infra si dirà, non vi è alcun dubbio). E' quindi sulla base di un rinvio "per relationem" a tali atti che il GIP mostra di esprimere il proprio convincimento in ordine al coinvolgimento nel meccanismo fraudolento delle due società facenti capo all'attuale ricorrente, donde non può ritenersi illegittimo l'esercizio del potere di integrazione da parte del tribunale del riesame sul punto. Ed invero, deve essere richiamata la consolidata giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di misure cautelari, le modifiche introdotte negli artt. 292 e 309 c.p.p. a seguito della L. 16 aprile 2015, n. 47 non hanno carattere innovativo, essendovi solo esplicitata la necessità che dall'ordinanza emerga l'effettiva valutazione della vicenda da parte del giudicante. Ne consegue che, anche alla luce della nuova succitata disciplina, sussiste il potere-dovere del tribunale del riesame di integrazione delle insufficienze motivazionali del provvedimento impugnato, salvo che ricorra il caso di motivazione mancante sotto il profilo grafico o inesistente per inadeguatezza argomentativa, ciò che nel caso di specie non è ravvisabile (tra le tante, v.: Sez. 5, n. 3581 del 15/10/2015 - dep. 27/01/2016, Carpentieri, Rv. 266050). Deve, infatti, ritenersi del tutto legittima la motivazione "per relationem" del decreto di sequestro preventivo quando in esso il giudice faccia richiamo alle richieste del pubblico ministero ed alle relazioni di servizio della polizia giudiziaria, ponendo così in evidenza, per il fatto d'averle prese in esame e fatte proprie, l'"iter" cognitivo e valutativo seguito per giustificare l'adozione del particolare mezzo di ricerca della prova. Peraltro, e ad abundantiam, si noti comunque che la più recente giurisprudenza sembra orientarsi verso una valutazione meno rigorosa del requisito dell'autonoma valutazione in tema di misure cautelari reali (v., ad esempio, in relazione ai reati edilizi, quanto affermato da Sez. 3, n. 51604 del 18/09/2018 - dep. 15/11/2018, Monfrecola, Rv. 274423, secondo cui in tema di sequestro preventivo per il reato di costruzione in assenza di titolo, la necessaria valutazione degli indizi è soddisfatta in caso di indicazione della circostanza dell'edificazione abusiva pur attraverso il richiamo alla incolpazione cautelare).

6. Anche il terzo motivo non si sottrae al giudizio di inammissibilità.

6.1. Ed invero, quanto alla possibilità di censurare la motivazione di una misura cautelare reale in Cassazione

valgono le considerazioni già svolte in relazione al secondo motivo. Inoltre, sul punto è opportuno considerare che la motivazione appare congrua e completa. Ed invero, i giudici del merito ritengono sussistente il fumus del reato sulla base dell'analisi del ciclo commerciale che presenta gli schemi tipici delle frodi carosello volti ad abbattere il costo di acquisto dei beni commercializzati, creando una lunga filiera di fatturazione. Nello specifico, la (OMISSIS) S.r.l. rivestiva il ruolo di cartiera, con cui le due società riconducibili al P. avevano intrattenuto rapporti commerciali nelle annualità 2015, 2016 e 2017. La società, invero, era priva di una sede legale e di un legale rappresentante dotato di professionalità: infatti, C.G. è chiaramente un soggetto prestanome che versa in condizioni economiche disagiate tanto che venne ritrovato mentre dormiva all'interno della propria autovettura. Con tale società, gli scambi della (OMISSIS) S.r.l. erano di grande rilevanza, il trasporto dei beni venduti dalla (OMISSIS) S.r.l. avveniva presso i magazzini della società del P. e i pagamenti attraverso bonifico erano effettuati in un breve lasso di tempo. Gli scambi erano quindi continuativi e il volume della (OMISSIS) S.r.l. era notevolmente aumentato, come denunciato in sede dichiarazione annuale IVA, senza che questo avesse comportato un incremento dell'imposta dovuta, circostanza che si giustifica per il tribunale solo in ragione della veste di società filtro da essa rivestito. La Corte, inoltre, sottolinea che tale società con una struttura industriale semplice sia a livello di personale che patrimoniale operava su volumi di scambi notevoli, presumibilmente proprio al fine di allungare la filiera di fatturazione.

7. Parimenti inammissibile è il quarto motivo.

7.1. Ed invero, per quanto attiene al reato in esame, il dolo nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, è ravvisabile nella consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo in tal modo un indebito vantaggio fiscale in quanto l'Iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima.

7.2. Orbene, tanto premesso, il giudice del riesame fornisce un'adeguata motivazione circa la possibile esistenza o comunque la mancanza di elementi volti ad escludere in toto l'elemento soggettivo. Del resto, è opportuno ricordare che in sede di riesame dei provvedimenti che dispongono misure cautelari reali al giudice è demandata una valutazione sommaria in ordine al "fumus" del reato ipotizzato relativamente alla sussistenza di tutti gli elementi costitutivi della fattispecie contestata, compreso quello soggettivo. Il giudice del riesame deve quindi dare atto dei dati di fatto che non permettono di escludere "ictu oculi" la sussistenza di tale elemento (sul tema: Cass., Sez. III, n. 26007/2019). Il controllo del giudice sulla concreta fondatezza dell'accusa non deve quindi essere meramente cartolare, ma si deve basare sul singolo caso concreto, secondo il parametro del "fumus" del reato ipotizzato, con riferimento anche all'eventuale difetto dell'elemento soggettivo, purchè di immediato rilievo (in questo senso: Cass., Sez. 6, sentenza n. 16153 del 06/02/2014; Cass., Sez. 3, sentenza n. 19012 del 11/02/2015).

7.3. Invero, il Tribunale del riesame sostiene che, nonostante la (OMISSIS) inviasse periodicamente e-mail aventi ad oggetto offerte commerciali, ordini di merci e spedizioni, estratti conto e relative scadenze non saldate e comunicazioni riguardo alla logistica per la partenza della merce acquistata, in tali e-mail non veniva indicato alcun recapito o nome e le firme apposte risultano del tutto generiche. Del resto, il Tribunale sottolinea che le firme sono un elemento indispensabile in una realtà economica in cui i contratti vengono conclusi a distanza e on line e ogni contraente deve conoscere il proprio interlocutore per verificarne la potestà a concludere contratti. Il giudice del merito ritiene quindi improbabile che una società con un siffatto volume di affari invii e-mail anonime per concludere contratti importanti con grande celerità. Inoltre, considera il fatto che una dipendente ha dichiarato di aver sentito il P. interfacciarsi con G. e S., da considerarsi mere teste di legno, e ritiene inverosimile che l'imputato non si fosse avveduto delle anomalie commerciali della propria controparte negoziale.

7.4. Non sussiste, pertanto, alcuna delle violazioni ipotizzate, dovendosi peraltro rilevare che quanto argomentato dal ricorrente prospetta una diversa valutazione delle emergenze probatorie, così chiedendo a questa Corte di svolgere un apprezzamento in fatto, inibito non solo in questa fase incidentale di legittimità dall'art. 325 c.p.p., ma, in generale, dal limitato sindacato cognitivo di questa Corte, limitato alla sola legittimità e che non potrebbe mai estendersi ad una valutazione del merito del materiale probatorio od indiziario oggetto di esame da parte del giudice di merito.

8. Resta da esaminare, infine, il quinto ed ultimo motivo, che il Collegio giudica inammissibile.

8.1. Ed invero, dal fascicolo risulta la presenza della richiesta di proroga di sei mesi del termine di scadenza per il compimento di indagini preliminari del pubblico ministero del 24 gennaio 2019. Attesa la mancanza agli atti del procedimento dei provvedimenti di proroga, questa Corte, in adempimento del proprio potere-dovere di verifica del fatto processuale oggetto di censura (posto che, in tema di impugnazioni, allorchè sia dedotto,

mediante ricorso per cassazione, un “error in procedendo” ai sensi dell’art. 606 c.p.p., comma 1, lett. c), la Corte di cassazione è giudice anche del fatto e, per risolvere la relativa questione, può accedere all’esame diretto degli atti processuali, che resta, invece, precluso dal riferimento al testo del provvedimento impugnato contenuto nella lett. e), del citato articolo, quando risulti denunciata la mancanza o la manifesta illogicità della motivazione: Sez. U, n. 42792 del 31/10/2001 - dep. 28/11/2001, Policastro e altri, Rv. 220092 che, in applicazione di tale principio, in una fattispecie relativa alla denuncia di inutilizzabilità, in procedimento incidentale “de libertate”, di intercettazioni di comunicazioni tra presenti, ha provveduto all’esame diretto dei decreti autorizzativi del giudice per le indagini preliminari e di quelli esecutivi del pubblico ministero), riscontrata l’assenza in atti del decreto di proroga, ha richiesto al giudice competente la trasmissione del decreto di proroga.

8.2. L’ufficio GIP competente ha quindi provveduto a trasmettere alla cancelleria di questa Corte, copia dei decreti di proroga depositati in data 28.10.2019, in evasione all’istanza di prima proroga indagini del PM (datata e depositata il 24.01.2019) nonché all’istanza di seconda proroga indagini del PM (datata 14.06.2019 e depositata il 17.06.2019). I provvedimenti di proroga indagini, peraltro, danno atto che nè in relazione alla prima richiesta di proroga, nè in relazione alla seconda richiesta, la difesa aveva presentato memorie nè aveva proposto opposizione alle richieste del PM.

8.3. Orbene, rileva il collegio come, per giurisprudenza consolidata, ai fini della legittimità della proroga del termine per il completamento delle indagini preliminari, ai sensi dell’art. 406 c.p.p., è necessario soltanto che la relativa richiesta, da parte del pubblico ministero, sia anteriore alla scadenza del termine anzidetto, mentre l’ordinanza con la quale la stessa proroga è disposta può essere anche successiva a quella scadenza, avendo essa poi un effetto retroattivo sanante sugli atti d’indagine nel frattempo effettuati (Sez. 1, n. 2219 del 12/05/1994 -dep. 15/06/1994, Aleo, Rv. 198143). Nella specie, pertanto, non si è verificata alcuna ipotesi di inutilizzabilità del materiale acquisito nel corso dell’attività di indagine, essendo intervenuta la decisione del giudice del riesame, seppure a distanza di tempo, esplicando efficacia sanante sugli atti d’indagine nel frattempo effettuati.

Nè, peraltro, la mancata pronuncia dell’ordinanza di proroga indagini, al momento della decisione dei giudici del riesame, aveva inficiato il provvedimento impugnato, atteso che è lo stesso art. 406 c.p.p., comma 8, a precisare che “Gli atti di indagine compiuti dopo la presentazione della richiesta di proroga e prima della comunicazione del provvedimento del giudice sono comunque utilizzabili sempre che, nel caso di provvedimento negativo, non siano successivi alla data di scadenza del termine originariamente previsto per le indagini”. Nella specie, dunque, detti atti di indagine, pur compiuti dopo la presentazione della richiesta di proroga e prima della comunicazione del provvedimento del giudice, erano “comunque utilizzabili”, con conseguente insussistenza della violazione di legge evocata dalla difesa.

8.4. Quanto, poi, al dedotto vizio di motivazione, per non aver il tribunale del riesame esaminato la censura tempestivamente dedotta, lo stesso, pur emergendo dal provvedimento impugnato, non inficia l’ordinanza dei giudici del riesame, attesa la manifesta infondatezza originaria del motivo, alla luce del richiamato disposto dell’art. 406, comma 8, citato. Trova, quindi, applicazione il principio per cui in tema di motivazione, in sede di impugnazione il giudice non è obbligato a motivare in ordine al mancato accoglimento di istanze, nel caso in cui esse appaiano improponibili sia per genericità, sia per manifesta infondatezza (tra le tante: Sez. 2, n. 49007 del 16/09/2014 - dep. 25/11/2014, lussi e altri, Rv. 261423).

9. Al rigetto del ricorso segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 29 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 dicembre 2019

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

