

#10.2015



- › Voluntary Disclosure tra questioni irrisolte e dubbi interpretativi: lo stato dell'arte a poco più di un mese dalla chiusura della procedura
- › Consulta: 60 giorni per l'avviso di accertamento, anche nelle ipotesi di abuso del diritto
- › Errori del consulente e riflessi sanzionatori sul cliente: questioni ancora aperte dopo (soltanto...) diciotto anni dalla riforma
- › Articolo 20 DPR 131/86. Riqualificazione delle operazioni ai fini dell'imposta di registro. Giurisprudenza recente e rapporti con la disciplina antielusiva
- › E' il giudice tributario competente nelle controversie su classamento e rendite



#10.2015

## Approfondimento online - Anno 1

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

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

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

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

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

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



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,  
per ricevere l'approfondimento e le news  
direttamente nella tua casella di posta!

**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 al suo indirizzo e-mail
- 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 garantire 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 TRAMITE FAX al nr. 055.5002282 OPPURE SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Tirez sur le pianiste! <i>di Luca Mariotti</i>	....02
---	--------

## Approfondimento

<b>Voluntary Disclosure</b> tra questioni irrisolte e dubbi interpretativi: lo stato dell'arte a poco più di un mese dalla chiusura della procedura <i>di Elio Palmitessa</i>	....04
--	--------

<b>Consulta: 60 giorni per l'avviso di accertamento, anche nelle ipotesi di abuso del diritto</b> <i>di Paolo Soro</i>	....11
---	--------

<b>Errori del consulente e riflessi sanzionatori sul cliente: questioni ancora aperte dopo (soltanto...) diciotto anni dalla riforma</b> <i>di Luca Mariotti</i>	....19
---	--------

<b>Articolo 20 DPR 131/86. Riqualificazione delle operazioni ai fini dell'imposta di registro. Giurisprudenza recente e rapporti con la disciplina antielusiva</b> <i>di Patrik Angelone</i>	....25
---	--------

## Giurisprudenza - Commento

### Corte di Cassazione

<i>E' il giudice tributario competente nelle controversie su classamento e rendite</i> .....28 (Corte di Cassazione – Sezioni civili unite – ordinanza n. 15201 del 21 luglio 2015) <b>commento di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi</b>
--

## Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione – Sezioni civili unite – ordinanza n. 15201 del 21 luglio 2015	....31
--	--------



Il numero dieci dell'approfondimento ha preso vita nel pieno del periodo di vacanza, con contatti diretti con gli amici e collaboratori che - con grande disponibilità - hanno cercato di dar vita comunque ad un'uscita agostana minimamente decente. Si tratta della undicesima in undici mesi, considerato il numero zero del settembre scorso. E' un risultato insperato e di questo li ringraziamo.

Gli argomenti che riguardano la nostra materia sono fermi alle ultime e importanti disposizioni normative e di prassi di fine luglio - primi di agosto. Noi stessi tutti abbiamo tirato il fiato e siamo in attesa di ripartire con i consueti impegni. Ci sia consentito allora di attingere, per una volta, l'argomento dell'editoriale da qualche considerazione di carattere autoreferenziale.

Ad oggi "Il Tributo" conta circa 9.000 contatti sui social. Oltre 500 iscritti al sito. Chi abbia la bontà di sostenerci si colleghi quindi via *Facebook*, *Linkedin*, *Twitter* o direttamente sul sito alle nostre pagine e ai nostri gruppi. E' lo strumento odierno per una rapida diffusione dei contatti. Quanto alle collaborazioni è nostro desiderio allargare il più possibile il gruppo delle persone che ci inviano contributi: che siano sempre approfonditi, meditati, scritti bene è una ovvia necessità. Non ci chiedete come inviarli, cosa abbiamo da proporre relativamente agli argomenti, la lunghezza necessaria ecc. E' tutto scritto sul sito alla voce "collabora con noi". Non assegniamo argomenti, non commissioniamo ricerche a casa: i temi devono scaturire dalla pratica professionale e dai propri personali interessi.

Ci piacerebbe strutturare una redazione se pur molto essenziale (l'essenza dell'essenza, se ci è consentito il gioco di parole, anche con una sola persona che smisti i contributi, impagini, corregga le bozze, tenga i contatti con gli autori...). Per far questo occorre una minima autonomia finanziaria. Per questo stiamo cercando aziende che, a condizioni oggi economicamente convenienti, vogliano inserire degli spazi pubblicitari sul sito e sul nostro approfondimento. L'ultimo numero ha avuto circa 25.000 visualizzazioni tracciabili. Non chiediamo quindi la luna, ma proponiamo un serio e vantaggioso contratto pubblicitario. Chi conoscesse aziende potenzialmente idonee ci aiuti a segnalare questa richiesta e dia pure i nostri contatti. Vorremmo con ciò anche attribuire un meritato riconoscimento economico agli autori, pur restando, dal lato della diffusione, un'iniziativa da inquadrare rigorosamente nella *free press*.

I numeri che abbiamo fornito ci fanno piacere, ma dobbiamo prima considerare la variabile più importante. Ovvero la qualità dei contenuti. Da questo lato ci sono arrivate molte attestazioni di apprezzamento e di stima, ci hanno inviato loro scritti importanti docenti di diritto tributario, magistrati e professionisti di studi primari. Questa è, a onor del vero, la nostra maggiore ragione di soddisfazione.

La facilità di contatti odierna ci ha anche esposto a proposte e contributi di varia natura. Altre

---

associazioni e alcune testate del web ci hanno proposto collaborazioni. Non escludiamo niente in tal senso, anche se preferiamo, prima di dar vita ad eventuali iniziative congiunte, camminare bene con le nostre gambe.

Molto simpatici sono stati i tentativi di coinvolgere il nostro lavoro - o alcuni di coloro che collaborano ad esso - in questioni politiche. Chi ci ha interpellato vedendo in quel che facciamo un'iniziativa di stampo liberista. Chi ha distinto i tratti netti del progressismo illuminato. Insomma, non siamo al "negro, ebreo comunista" di *gucciniana* memoria, ma quasi.

Vorrei essere chiaro in tal senso. L'idea de "Il tributo" ha un valore (se lo ha) solo ed esclusivamente scientifico. La nostra linea è quella di un sano e sereno confronto sui temi tributari con tutti coloro che sono interessati alla materia. Non è possibile, lo sappiamo, scindere del tutto le tematiche fiscali dalle analisi politiche. L'importante è che le opinioni, anche diverse, siano supportate da valutazioni tecniche e giuridiche mai da posizioni ideologiche.

Così come abbiamo escluso *a priori* la politica abbiamo tagliato fuori anche i contributi dichiaratamente polemici e di contrapposizione. Ben consapevoli che taluni di questi vengono da persone anche stimate ed apprezzate dal punto di vista scientifico e professionale. E che la *vis* polemica spesso scaturisce dalla passione per la materia e per i suoi fondamenti. Ma abbiamo fatto una scelta di campo: ed è per il confronto tra tutti gli operatori del diritto tributario, i quali talvolta si contrappongono nella quotidianità, ma che possiedono comunque le conoscenze necessarie a contribuire al dibattito sulle fonti. E confronto è termine diverso da scontro. Per cui la porta è aperta a chiunque sia interessato a esprimere un pensiero: ma le pistole restano fuori dal locale.

E siccome questa breve sintesi del nostro lavoro reca con sé dei precisi intendimenti sul piano editoriale e di metodo, di questi dobbiamo e vogliamo rispondere. La scelta è da attribuire a chi partecipa all'iniziativa, ai membri dell'Associazione, ai collaboratori e al sottoscritto. Per cui, eventualmente, per dirla come il titolo di un vecchio film di François Truffaut in cui sul pianista si sparava davvero: *Tirez sur le pianiste!*...



## **Voluntary Disclosure tra questioni irrisolte e dubbi interpretativi: lo stato dell'arte a poco più di un mese dalla chiusura della procedura**

di Elio Palmitessa  
*Dottore Commercialista*

*La data del 30 settembre 2015, termine ultimo per aderire alla Voluntary Disclosure, si sta avvicinando. I dati (ufficiosi) sul numero di adesioni pervenute confermano il trend di incertezza che sta caratterizzando la procedura, rischiando di trasformare la nuova Legge 186/2014 in un flop. Non certo un dato incoraggiante a poco più di 30 giorni dalla chiusura della procedura. Un primo passo (importante) è stato fatto con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 190 del 18 agosto 2015 del Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015, con il quale possono beneficiare della riduzione delle sanzioni amministrative-tributarie e della non punibilità penale le attività e le imposte riferite ad annualità per le quali siano scaduti i termini per l'accertamento fiscale. Dopodiché, stante le condizioni di incertezza (normativa e non) che hanno contraddistinto questi mesi di lavoro, sarebbe proficuo valutare una proroga della scadenza che permetta a tutte le parti coinvolte (contribuenti, professionisti ed amministrazione finanziaria) di gestire al meglio una procedura quanto mai delicata, nata all'insegna della "pacificazione fiscale" ma che, di fatto, si sta trasformando nell'ennesima occasione per alimentare un clima di sospetto e diffidenza reciproca tra tutti i soggetti coinvolti.*

In un precedente intervento (si veda *Il Tributo*, numero 4/2015) abbiamo introdotto la nuova Legge 186/2014 recante disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, nonché delle violazioni dichiarative in materia di imposte sul reddito e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'Irap, dell'Iva ed eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta. In particolare abbiamo avuto modo di identificare i principali aspetti introdotti al DL 167/90 dai nuovi artt. 5-*quater* e 5-*quinquies*, e concernenti il

costo della procedura e gli effetti premiali (con particolare riguardo alla riduzione delle sanzioni per i capitali detenuti nei c.d. Paesi "Black-list con accordo"), nonché le criticità connesse al rientro dei capitali (con riferimento alle "formalità burocratiche" richieste nell'ambito della riemersione degli attivi detenuti all'estero). In questo successivo intervento vogliamo fare il punto della situazione su alcuni dei principali snodi che stanno rallentando la procedura e tenendo in *stand-by* sulle scrivanie di moltissimi studi professionali un numero rilevante di pratiche, pronte per l'invio ma frenate da tutta

quella serie di incertezze che presentano una particolare importanza e delicatezza all'interno della procedura.

A tal proposito l'attesa Circolare n. 27/E del 16 luglio u.s. e la successiva Circolare n. 30/E dell'11 agosto u.s. hanno provato a sbloccare l'*impasse* in cui ci troviamo, a poco meno di un mese dalla chiusura della procedura. Entrambe pubblicate in forma di *Faq*, constano di una serie di risposte su temi proposti dai professionisti, alcuni dei quali già parzialmente anticipati nel corso di una serie di incontri tra gli Ordini locali dei Dottori Commercialisti e le Direzioni Regionali del Piemonte e della Lombardia.

Ma vediamo nel proseguo di analizzare molto sinteticamente alcuni di questi aspetti.

### 1 - Crediti per imposte pagate all'estero: utilizzabilità ai fini della procedura

Come noto, nell'ambito della tassazione di redditi derivanti da fonti estere è in vigore un meccanismo di riconoscimento dei crediti per imposte versate su tali redditi, disciplinato dall'articolo 165 del TUIR. Tale meccanismo, permettendo di computare in diminuzione delle imposte dovute in Italia le imposte versate all'estero, risponde all'evidente scopo di evitare una doppia imposizione giuridica di detti redditi.

Ora, uno dei criteri che caratterizza il corretto funzionamento di tale metodo è rappresentato dalla presenza di **imposte pagate all'estero a titolo definitivo**. In tal senso riprendiamo quanto evidenziato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 50/E del 12 giugno 2012 e, ultima in ordine cronologico, la Circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, dove si chiarisce che *“le imposte estere devono considerarsi pagate a titolo definitivo nel periodo d'imposta in cui le stesse sono state versate al Fisco estero, a nulla rilevando il periodo d'imposta in cui il beneficiario del reddito estero è venuto in possesso della relativa certificazione”*. Ora, ritenendo che per la maggior parte dei redditi di fonte estera maturati

(o meglio pagati, assumendo rilevanza la data dell'incasso) nel periodo interessato ai fini della procedura il contribuente abbia già versato **a titolo definitivo** tali imposte nel paese estero, sorge il problema di un eventuale riconoscimento dei crediti per le imposte versate su tali redditi. A tal proposito, il comma 8 dell'articolo 165 del TUIR stabilisce l'irrecuperabilità di qualunque imposta versata all'estero su redditi di cui sia stata omessa indicazione in dichiarazione dei redditi (e, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, tale fattispecie si concretizza quando *“nella predetta dichiarazione non risulti indicato un reddito estero derivante dalla medesima fonte produttiva e appartenente alla medesima categoria reddituale”*).

Ora, partendo dalla Circolare n. 10/E del 10 marzo 2015, **nulla si afferma sulla possibilità di recuperare tali importi** ai fini della procedura di *voluntary disclosure*. Ecco che dobbiamo fare un passo leggermente indietro, e prestare attenzione alla Circolare n. 9/E del 5 marzo 2015 sul tema *“Disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero”*, laddove l'amministrazione finanziaria apre all'ipotesi di riconoscimento di crediti per imposte pagate all'estero emergenti a seguito di dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8 del DPR 322/1998). Ciò posto, un utilizzo congiunto di tale meccanismo con il *“nuovo”* istituto del ravvedimento operoso, che dal 1 gennaio 2015 prevede la possibilità di regolarizzare spontaneamente la propria posizione senza limiti di tempo, apre uno scenario che ai fini *voluntary* assume un *appeal* non indifferente: sanare la propria posizione con dichiarazione integrativa seguita da sanzioni ridotte con il *“nuovo”* ravvedimento, e far valere in una fase successiva l'esigibilità dei crediti pagati all'estero.

Nei fatti la situazione non è così immediata e semplice come può sembrare, perché il contribuente dovrà decidere quale strada percorrere. La prima passa attraverso il ravvedimento operoso e l'utilizzo di crediti per imposte pagate all'estero, l'altra attraverso la rinuncia ai crediti esteri (primi fra tutti, l'**Euroritenuta**) per

usufruire però della copertura che la procedura garantisce per i reati di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter* del decreto legislativo n. 74 del 2000.

Una strada confermata anche dalla DRE della Lombardia in risposta ad un quesito proveniente dall'Ordine dei Dottori Commercialisti di Monza, laddove si chiarisce che "la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata (c. 8, art. 165 del Tuir)".

## 2 - Prelievo contanti e trasporto al seguito

Un tema assai spigoloso è quello relativo ai prelievi sui conti correnti esteri, nel momento in cui si deve valutare se intendersi superata, anche in via presuntiva, la rilevanza fiscale dell'operazione di prelievo in sé, che potrebbe costituire indizio di redditi sottratti a tassazione ai sensi delle disposizioni del DPR 600/73.

La DRE della Lombardia sul tema è intervenuta prendendo una posizione "di difesa", ovvero tutti i prelievi devono essere (di base) giustificati. Poi, una valutazione caso per caso dovrà essere fatta per capire se siamo di fronte a prelievi di modesta (e non ricorrente) entità, utilizzati per scopi personali e (molto facilmente) non più documentabili.

Invero una distinzione deve essere fatta preliminarmente, quando i prelievi sono fatti da soggetti in esercizio di attività di impresa ovvero all'infuori. Questi ultimi, infatti, come anche evidenziato nella Circolare n. 27/E, "non sono gravati da presunzioni legali di reddito di alcun tipo". Tuttavia nella Relazione di accompagnamento all'Istanza VD, sussiste uno specifico obbligo **per tutti** di evidenziare, nella sezione IV "Redditi correlati alle attività estere", i redditi derivanti dall'**utilizzo** o **dismissione** delle attività oggetto di emersione (con i relativi giustificativi). Ciò significa che anche i soggetti che

hanno detenuto attività finanziarie all'estero non in esercizio d'attività d'impresa rientrano nel novero dei soggetti obbligati a dare evidenza dei prelievi di denaro.

Senza entrare nel merito di *quanto* possa essere tortuoso per il contribuente ricostruire a distanza di anni *dove* e *come* le somme prelevate sono state spese, la Circolare n. 27/E suggerisce una via al contribuente per dimostrare quale destinazione è stata data al denaro prelevato: tramite la **dichiarazione di trasporto al seguito** (decreto legislativo 195/2008).

La normativa sul trasporto al seguito prevede che chiunque entri/esca nel/dal territorio nazionale e trasporti denaro contante di importo pari o superiore a 10.000 Euro deve dichiarare tale somma all'Agenzia delle Dogane. Pena sanzionatoria (articolo 9, fatte salve le ipotesi di sanzioni ridotte di cui all'articolo 7) dal 10% al 30% dell'importo trasferito (o che si intenda trasferire) in eccedenza rispetto al limite di 10.000 Euro e fino a 20.000 Euro; sanzione dal 30% al 50% dell'importo trasferito (o che si intenda trasferire) in eccedenza rispetto al limite di 10.000 Euro (e comunque oltre i 20.000 Euro, considerato il punto precedente).

Tutto ciò per dire che anche qualora il contribuente possa giustificare i prelievi con delle spese fatte in Italia, il rischio sarebbe di cadere nelle **sanzioni** di cui al decreto legislativo 195/2008 per irregolarità nel trasporto di denaro al seguito eccedente i 10.000 Euro (mancata dichiarazione in Dogana). Salvo che il contribuente sia in grado di dimostrare che una parte del prelievo è stato effettivamente utilizzato per spese personali all'estero, e solo un ammontare residuale, comunque inferiore alla soglia di punibilità, è stata poi riportata in Italia.

Insomma, bisognerà fare molta attenzione a districarsi tra le "maglie" di una situazione, anche normativa, non semplice.



### 3 - Titolarità delle attività finanziarie e posizione dei soggetti collegati

Altro tema cruciale è quello relativo alla titolarità delle attività finanziarie e alla posizione dei soggetti collegati da indicare nella Sezione I del modello di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, in qualità di soggetti “(...) *che presentano un collegamento con l’attività o gli importi in relazione ai quali ci si intende avvalere della procedura di collaborazione volontaria*” e che, quindi, sono tenuti ad indicare tali attività nel quadro RW.

Sul tema è intervenuta la Circolare n. 10/E, stabilendo che:

- ✓ la procedura può riguardare anche attività illecitamente detenute all’estero **cointestate** a più soggetti o nella *disponibilità* di più soggetti;
- ✓ ai sensi dell’articolo 5-*quiquies*, comma 9 del DL 167/90 “*la disponibilità delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione si considera, salvo prova contraria, ripartita, per ciascun periodo d’imposta, in quote eguali tra tutti coloro che al termine degli stessi ne avevano la disponibilità*”;
- ✓ tenuto conto che il legislatore non definisce ulteriormente il perimetro giuridico entro cui si sostanzia la **disponibilità** (o **possibilità di movimentazione**, come specificato dalla Circolare n. 38/2013) di un’attività finanziaria o patrimoniale da parte di un soggetto cointestatario di tali attività, ecco che la presunzione di cui al comma 9 attrae nel novero dei *soggetti collegati* anche meri delegati (con firma) ad operare su un conto

Pensiamo, ad esempio, a conti correnti intestati ad un soggetto, in cui il coniuge ed i figli abbiamo procura/delega di firma ad operare per conto del titolare. Circostanza alquanto comune e che molte volte si sostanzia più come prassi che

non in un’effettiva delega ad operare per conto del titolare delle attività finanziarie. Le conseguenze di tale scelta, sulla base dell’attuale formulazione normativa ai fini della *voluntary disclosure*, sono:

- ✓ *monitoraggio RW* – come appena visto, ciascun delegato deve essere indicato nella Sezione I del modello e, a sua volta, presentare separata istanza (con ciò che ne consegue in quanto ad oneri da sostenere per completare l’iter);
- ✓ *fini reddituali* – nel caso il soggetto delegato non sia l’effettivo beneficiario economico delle attività sottostanti, non sussiste alcun ulteriore obbligo dichiarativo.

Sul tema osserviamo due interventi della DRE Piemonte e DRE Lombardia. La prima Direzione ha ribadito che “*l’effettivo assolvimento dell’onere della prova che la norma pone in capo al discloser non può che essere valutato nel singolo caso in base alle concrete circostanze che lo contraddistinguono*”. Inoltre “*in caso il mancato superamento della presunzione (nda: di cui al comma 9 dell’articolo 5-*quiquies*), i soggetti che, pur avendo la disponibilità delle attività estere non dovessero aver presentato autonoma istanza di collaborazione, sarebbero esposti alle ordinarie conseguenze dell’omessa presentazione del quadro RW*”. In altre parole, non sembra emergere un quadro particolarmente rassicurante per il contribuente, che si vedrebbe quasi obbligato ad autodenunciarsi quale *soggetto collegato* per evitare di incorrere in sanzioni, salvo poi, in sede di contraddittorio, provare a dimostrare la sussistenza dell’esimente per il superamento della presunzione di **disponibilità** delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione.

Sul tema la DRE Lombardia, ribadendo quanto già enunciato dalla Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013, osserva come vi sia:

- ✓ obbligo di indicazione nel quadro RW nel caso di *delega piena*, ovvero delega che consenta una piena *disponibilità* ad ope-

rare sul conto (prelievo);

- ✓ esonero dagli obblighi di monitoraggio nel caso di *delega ad operare per conto dell'intestatario*.

La Circolare n. 27/E ha provato a dipanare la matassa da ogni dubbio, scegliendo (ovviamente) la soluzione meno agevole e più intricata per il contribuente. Ecco che, nel caso di attivi finanziari sui quali i soggetti delegati abbiano la piena disponibilità (c.d. **procuratori passivi**), emergono gli **obblighi di compilazione** del quadro RW e quindi di accesso alla procedura con evidenza del codice fiscale nella Sezione I (colonna 1), all'opposto in presenza di mera delega ad operare **per conto** del titolare/beneficiario effettivo del conto **non sussiste alcun obbligo dichiarativo** in materia di monitoraggio fiscale.

#### 4 - Predisposizione dell'autorizzazione a trasmettere all'intermediario

Una problematica molto sentita è quella relativa alla presentazione dell'autorizzazione firmata dall'intermediario finanziario estero (c.d. *waiver*) presso cui le attività sono detenute, a trasmettere tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria a seguito di richiesta dell'amministrazione finanziaria.

Come già evidenziato dalla Circolare n. 10/E, l'autorizzazione deve essere allegata "*nel corredo informativo e documentale*" alla richiesta di collaborazione volontaria (più propriamente "*facendola pervenire (...) in tempo utile a consentire di tenerne conto nei corrispondenti atti: invito, atto di accertamento con adesione ovvero atto di contestazione*") per usufruire di un doppio beneficio in termini di:

- ✓ **riduzione delle sanzioni per violazione degli obblighi dichiarativi** (previsti dall'articolo 5-quinquies, comma 4, punto c) del DL 167/1990) della metà del minimo edittale (dal 3% all'1,5% se gli investimenti e le attività sono detenuti in Stati o Pa-

esi diversi da quelli a fiscalità privilegiata, ovvero dal 6% al 3% se gli investimenti e le attività sono detenuti in Paesi rientranti nel DM 4 maggio 1999 e nel DM 21 novembre 2001);

- ✓ **inapplicabilità della norma sul raddoppio dei termini** di cui all'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter del DL 78/2009 ed articolo 5-quater, comma 4 del DL 167/90, nel caso in cui le attività finanziarie vengano detenute o trasferite in Stati che hanno sottoscritto un accordo per lo scambio di informazioni in materia fiscale secondo gli standard OCSE "*entro sessanta giorni dalla entrata in vigore della presente disposizione*" (nda: Legge 186/2014).

A parere dello scrivente, emergono **caratteri di incertezza** dalla mera lettura delle istruzioni al Modello, unitariamente al disposto normativo di cui al comma 4 dell'articolo 5-quinquies, DL 167/1990. Nel merito, nella Sezione IV del Modello vengo esposte le attività finanziarie che, alla data di presentazione della domanda, sono ancora detenute all'estero. Separatamente dovranno essere indicate:

- ✓ le attività che vengono "*trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo*" (colonna 2),
- ✓ un *di cui* della quota-parte trasferita in Italia (colonna 3) e,
- ✓ il "*valore delle attività (...) in relazione alle quali (...) venga rilasciata, all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione a trasmettere*" (colonna 4)

Ora, parrebbe che le istruzioni all'Istanza (e, purtroppo, questa presunzione sembra rinvenibile solo dalla lettura di queste ultime) pongano un paletto, o meglio una causa di esclusione dall'obbligo di presentazione del *waiver*: se le attività sono trasferite in Italia (con compila-

zione della colonna 3), decade l'obbligo di presentazione dell'autorizzazione. Questo perché, come emerge dal comma 4 dell'articolo 5-*quinquies* del DL 167/90, la riduzione delle sanzioni per gli obblighi di monitoraggio alla metà del minimo edittale ci sarà se si realizza **almeno una** delle esimenti previste dalla norma. In particolare modo, la lettera c) prevede l'obbligo del *waiver* come **via alternativa** alle situazioni proposte nelle lettere a) e b). L'utilizzo di "ovvero" nel testo normativo non fa altro che confermare come, in situazioni all'infuori delle lettere a) e b), si renda **obbligatoria** la consegna in originale all'Agenzia delle Entrate dell'autorizzazione controfirmata dall'intermediario finanziario.

Ora, in quale **momento** le attività si considerano **trasferite in Italia**? Con il trasferimento fisico delle attività finanziarie presso un Istituto bancario italiano? Con la presentazione dell'istanza? Con la presentazione della relazione tecnica di accompagnamento? Con la notifica dell'atto di liquidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate?

In aiuto potrebbe giungere un chiarimento fornito dalla Direzione Regionale della Lombardia su uno specifico quesito pervenuto nel corso di un incontro con gli operatori del settore. Ovvero, se il primo momento valido per il rimpatrio delle attività in Italia viene identificato nel momento *"immediatamente successivo alla presentazione dell'istanza di VD"* e *"in questo caso nella sezione IV del modello (si) indicheranno nel campo 2 e 3 l'importo rimpatriato (...)"*, si ritiene confermato quanto dedotto dalla lettura della norma di cui all'articolo 5-*quinquies* del DL 167/1990 laddove la compilazione della sezione IV colonna 3 (attività estere alla data di emergenza trasferite in Italia) sia una causa di esclusione dalla compilazione della colonna 4 che rende obbligatoria la presentazione del *waiver*.

In altre parole (e ricollegandoci a quanto detto prima) l'**invio dell'istanza** (sempre previa compilazione della Sezione IV, colonna 3) può costituire **condizione sufficiente** per considerare **trasferite** le attività finanziarie in Italia al

momento in cui il contribuente si "autodenuncia" all'amministrazione finanziaria e beneficiare quindi della riduzione dalle sanzioni ai fini della violazione degli obblighi di monitoraggio e raddoppio dei termini ai sensi dell'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, DL 78/2009.

Tesi che parrebbe confermata anche dalla DRE Lombardia la quale, rispondendo ad un quesito proveniente dall'ODCEC di Como, ha affermato che il rilascio del *waiver* da parte di un Istituto di Credito *"configura una delle tre possibili alternative concesse al contribuente che ha presentato l'istanza di voluntary disclosure di beneficiare della riduzione delle sanzioni alla metà del minimo edittale"* e *"configura una delle due condizioni richieste per la non applicazione del raddoppio dei termini di accertamento in materia di imposte sui redditi sulle violazioni della disciplina sul monitoraggio fiscale"*

## 5 - Evidenza della quota di attività finanziarie e di reddito attribuibili al contribuente

Con riferimento al valore delle consistenze da indicare nell'Istanza ai fini del monitoraggio fiscale e dei maggiori redditi, nulla di particolare viene specificato nelle istruzioni fornite con l'Istanza. La Circolare n. 10/E si limita a ricordare che, ai sensi dell'articolo 5-*quinquies*, comma 9 del DL 167/90, la disponibilità si considera **ripartita in quote eguali** tra coloro che al termine di ciascun periodo d'imposta avevano la disponibilità delle attività.

La Circolare n. 27/E va oltre, evidenziando al punto 1.1 che *"ognuno dei soggetti che aveva la disponibilità dell'attività dovrà riportare nella Sezione II della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione il valore della propria quota-parte dell'attività (...)"*, fermo restando che *"le Sezioni III e IV dovranno essere compilate solo da coloro che risultano essere i titolari effettivi delle attività finanziarie detenute all'estero"*.

---

Di tutt'altro tenore è la Circolare n. 45/E del 13 settembre 2010, che ai fini del monitoraggio fiscale prevede l'indicazione dell'**intero valore della quota della attività** (non limitata alla propria quota di appartenenza) in tutti i casi in cui *“l'esercizio dei diritti relativi all'intero bene richiede un analogo atto di disposizione da parte degli altri cointestatari”*. Ovvero, qualora il soggetto abbia la *disponibilità piena* delle stesse. E, come detto in precedenza (paragrafo “Titolarità delle attività finanziarie e posizione dei soggetti collegati”), vi è una presunzione di *disponibilità piena* delle attività finanziarie

e patrimoniali oggetto di emersione per tutti i *soggetti* indicati come *collegati*, che rende opportuno indicare l'**intera quota** oggetto di emersione e non soltanto quella attribuibile al soggetto. Dello stesso parere la DRE Lombardia, per la quale l'evidenza dei maggiori valori ai fini del monitoraggio fiscale (Sezione II) dovrà avvenire per l'**intera quota** illecitamente detenuta all'estero, mentre ai fini reddituali (Sezione III e IV) dovrà avvenire **pro-quota** per il valore direttamente attribuibile al titolare.



## Consulta: 60 giorni per l'avviso di accertamento, anche nelle ipotesi di abuso del diritto

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

*L'obbligo del contraddittorio e del rispetto del termine dei 60 giorni a carico dell'Ufficio prima di emettere qualunque avviso di accertamento, ha ricevuto lo sdoganamento ufficiale e vincolante della Corte Costituzionale, la quale, con la sentenza N. 132 del 7 luglio 2015, si è espressa, nel caso concreto, riguardo alle disposizioni anti-elusive contenute nel 37-bis del DPR 600/1973.*

*La pronuncia merita un approfondimento, soprattutto in considerazione del fatto che il Governo ha appena licenziato il decreto (di cui alla Delega Fiscale), recante la nuova disciplina in materia di abuso del diritto.*

*Oltre a ciò, pare opportuno cogliere l'occasione per ricordare, seppure sinteticamente, quelle che sono state le principali decisioni giurisprudenziali con riferimento al principio del contraddittorio in generale, nonché al deprecabile comportamento dell'Agenzia delle Entrate, la quale, pure in svariate altre fattispecie normative, è solita emettere l'avviso di accertamento senza aspettare il decorso del termine (sicuramente perentorio) di 60 giorni, nonostante non esista in concreto alcun motivo d'urgenza.*

*Ma andiamo per ordine...*

Con ordinanza del 5 novembre 2013, la Corte di cassazione aveva sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

L'articolo 37-bis del Dpr 600/1973 contiene la

disciplina antielusiva secondo cui:

“1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i

*vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione".*

In particolare, la disposizione in argomento stabilisce che:

*"4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2".*

Con l'avviso di accertamento, che trae origine da un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate aveva sottoposto a tassazione, oltre al resto, la somma di 760.558,00 euro, dedotta quale perdita generata dalla cessione di crediti, in quanto operazione elusiva, ai sensi dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Con sentenza depositata il 12 luglio 2007, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in totale riforma della sentenza di Primo Grado, aveva annullato l'avviso di accertamento, giacché la sua notifica era avvenuta prima del decorso del termine di 60 giorni dal ricevimento della lettera di chiarimenti richiesti al contribuente, in violazione dell'art. 37-bis, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973.

La sentenza di Appello era stata, quindi, impugnata dall'Agenzia delle Entrate, lamentando la violazione e falsa applicazione dell'articolo 37-bis del Dpr 600/1973.

Francamente, anche agli occhi di qualunque profano, non si capisce in base a quale motivo si potesse eccepire una particolare soggettiva differente interpretazione della previsione in

argomento, la quale, come sopra riportato, appare essere (invero, una delle poche del nostro attuale sistema normativo tributario) molto chiara nel suo contenuto letterale:

*"L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni".*

Si tratta, dunque, di un chiaro termine perentorio: "a pena di nullità". Non pare proprio possano sussistere particolari dubbi di sorta.

D'altronde, ben difficilmente il Legislatore avrebbe potuto non imporre un obbligo di tempo per esperire il contraddittorio in una materia come quella dell'abuso del diritto, in cui appare particolarmente importante un confronto tra le ragioni economiche e di organizzazione che hanno convinto il contribuente a seguire una determinata strada e le potenziali eventuali eccezioni che l'Ufficio potrebbe voler manifestare al riguardo.

In proposito, si ricorda, a esempio, la Cassazione 1372/2011:

*"Il sindacato dell'Amministrazione Finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa da quelle giuridicamente possibili (...) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale".*

Occorre sempre verificare che l'operazione oggetto di accertamento rientri in una normale logica di mercato, escludendone il carattere abusivo in presenza di ragioni extra fiscali le quali non si identificano necessariamente nel conseguimento di una redditività in tempi brevi, potendo avere anche scopi di natura meramente organizzativa funzionali a un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa.

Ma anche assai più recentemente (439/2015), gli Ermellini si erano pronunciati sulla stessa linea, precisando che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano

spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta e manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico conseguito.

Ciononostante, in modo – spiace doverlo rimarcare – davvero inspiegabile, altri Giudici di Legittimità hanno ritenuto di dover adire la Corte Costituzionale in proposito.

Nella sentenza qui in esame della Consulta, si legge:

*“Ad avviso della rimettente, la questione sarebbe rilevante, in quanto l'avviso di accertamento impugnato nel giudizio principale è stato notificato cinquantaquattro giorni dopo il ricevimento della richiesta di chiarimenti, sicché dall'applicazione della norma censurata conseguirebbe la nullità dell'atto.*

*Quanto alla non manifesta infondatezza, la norma contrasterebbe in primo luogo con l'art. 3 Cost., per disparità di trattamento, perché è “distonica” rispetto al diritto vivente, costituito dalla costante giurisprudenza di legittimità secondo cui nel nostro ordinamento esiste un principio generale, ricavabile dall'art. 53 Cost., che vieta di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto.*

*Secondo la rimettente, solo l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, che ha natura speciale rispetto al generale divieto dell'abuso del diritto, prevede forme di contraddittorio preventivo con il contribuente da osservare a pena di nullità, sicché ne deriva una irragionevole disparità di trattamento con le fattispecie antielusive che non sono riconducibili alla norma denunciata, nonché con altre disposizioni che consentono l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria di negozi elusivi, come l'art. 20 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del Testo unico delle dispo-*

*sizioni concernenti l'imposta di registro), in relazione alle quali la legge non prevede analoga sanzione.*

*L'irragionevolezza della sanzione di nullità sarebbe resa evidente anche dal confronto con la natura officiosa della rilevabilità delle fattispecie elusive ad opera del giudice, che implica l'impossibilità di instaurare un contraddittorio preventivo tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente.*

*La norma violerebbe, in secondo luogo, il principio che impone a tutti l'adempimento delle obbligazioni tributarie, ai sensi dell'art. 53 Cost., giacché fa dipendere la nullità dell'avviso di accertamento da un mero vizio di forma del contraddittorio, il quale deve avere invece carattere di effettività sostanziale e non formalistico, come si desume dall'applicazione, nel ben più delicato campo processuale, della regola, riconosciuta dalla giurisprudenza, in base alla quale la nullità delle notificazioni degli atti fiscali è sanata per raggiungimento dello scopo, se il contribuente impugna correttamente l'atto, ai sensi degli artt. 156, terzo comma, del codice di procedura civile, e 60 del D.P.R. n. 600 del 1973.*

*La rimettente conclude rilevando che la norma non sembra suscettibile di interpretazioni adeguatrici, attesa la perentoria formulazione della comminatoria di nullità, diretta proprio a protezione delle forme del preventivo contraddittorio” (e meno male – N.d.R.).*

Tale anomalo comportamento della Cassazione aveva fatto immediatamente “gridare vittoria” all'Agenzia delle Entrate, la quale, tramite la propria rivista specializzata, era giunta a esprimersi in termini quali:

*“La Corte di cassazione dimostra di condividere il motivo di ricorso dell'Amministrazione”.*

*“La Corte di cassazione dà per scontato che non vi sia un obbligo di contraddittorio preventivo in caso di contestazione di abuso del diritto”*

*“La Cassazione ratifica in maniera netta la mancanza di un diritto di contraddittorio preventivo nel caso di fattispecie di abuso di diritto”.<sup>1</sup>*

Un vero “peccato”, dunque (per l’Ufficio e per la stessa Cassazione), che il Giudice delle Leggi la pensi in maniera diversa, come si evince da quanto di seguito riportato:

*“La questione sollevata in relazione all’art. 3 Cost. è infondata.*

*Il divieto di abuso del diritto in materia tributaria deve considerarsi operante nel nostro ordinamento fin da prima dell’entrata in vigore dell’art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, con la conseguenza che quest’ultima disposizione, introdotta dall’art. 7, comma 1, del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358 (Riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni), costituirebbe una norma speciale, con la quale il legislatore ha applicato la clausola generale antielusiva nel settore delle imposte sui redditi.*

*La sussistenza della violazione del principio di eguaglianza, nei termini prospettati dal giudice a quo, presuppone che, per le fattispecie elusive non riconducibili all’art. 37-bis e soggette al solo divieto generale di abuso del diritto, non operi la stessa sanzione della nullità dell’atto impositivo che risulti affetto dallo stesso vizio.*

*Tuttavia, non solo l’ordinanza di rimessione non offre alcuna particolare motivazione sul punto, limitandosi ad affermare che per le fattispecie elusive non disciplinate dall’art. 37-bis non operano regole analoghe, ma l’ipotesi dalla quale muove è contraddetta dalla stessa giurisprudenza di legittimità, secondo la quale l’amministrazione finanziaria che intenda contestare fattispecie elusive, anche se non riconducibi-*

*li alle ipotesi contemplate dall’art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, è tenuta, a pena di nullità dell’atto impositivo, a richiedere chiarimenti al contribuente e a osservare il termine dilatorio di sessanta giorni, prima di emettere l’avviso di accertamento, il quale dovrà essere specificamente motivato anche con riguardo alle osservazioni, ai chiarimenti e alle giustificazioni, eventualmente forniti dal contribuente (Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenze 14 gennaio 2015, n. 406 e 5 dicembre 2014, n. 25759).*

*In altri termini, il tertium comparationis indicato dal giudice a quo non corrisponde a un principio generale, rispetto al quale la disciplina denunciata rivesta un carattere ingiustificatamente derogatorio, come è invece necessario ai fini del giudizio sulla violazione del principio di eguaglianza (sentenze n. 43 del 1989 e n. 1064 del 1988).*

*Nemmeno l’art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, in tema di applicazione dell’imposta di registro, sulla base del quale: «L’imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente», costituisce un idoneo tertium comparationis. Secondo la rimettente, anche tale norma avrebbe natura antielusiva, ma la sua violazione non comporta una sanzione analoga a quella stabilita dalla norma denunciata.*

*Senza entrare nel merito della qualificazione della norma, è sufficiente osservare che la mancanza dell’espressa previsione, in essa, del contraddittorio anticipato non sarebbe comunque d’ostacolo all’applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento, di cui si è detto. Sicché nemmeno questo termine di riferimento assunto dalla rimettente è idoneo a dimostrare la denunciata disparità di trattamento”.*

<sup>1</sup> Si veda in proposito: <http://www.fiscooggi.it/giurisprudenza/articolo/parola-alla-consulta-sull-invaliditadell-accertamento-senza-confronto>

Riguardo all’eccezione di incostituzionalità concernente l’art. 53 della Costituzione, la Consul-



ta afferma che:

*“La nullità dell’avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza, come si è detto, di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l’intero lasso di tempo previsto dalla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti. Il rispetto del termine dilatorio assolve anche allo scopo di consentire che l’avviso di accertamento sia «specificamente motivato» dall’ufficio tributario, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, come prescrive, sempre a pena di nullità, il comma 5 dello stesso art. 37-bis.*

*Dalla considerazione unitaria delle prescrizioni dei commi 4 e 5, che scandiscono in modo rigoroso il procedimento preordinato all’assunzione dell’avviso di accertamento della fattispecie elusiva, emerge in modo ancora più evidente la funzione di tutela effettiva del contraddittorio propria del termine in questione. La sanzione della nullità dell’atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall’essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell’effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione.*

*La sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, come assume la rimettente, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell’effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l’avviso di accertamento emanato prematuramente. La necessità che al contribuente sia con-*

*sentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l’effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell’accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l’amministrazione è chiamata a compiere dell’esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate”.* (Elemento, molto immodestamente, da noi appunto evidenziato proprio all’inizio del presente commento).

Conclude, la Consulta:

*“È poi evidente che, ai fini della decisione della questione in esame, non può presentare alcun rilievo la circostanza, richiamata nell’ordinanza di rimessione a sostegno della pretesa irragionevolezza della norma censurata, che nel caso oggetto del giudizio a quo l’avviso fosse stato notificato poco prima dello spirare del termine dilatorio di sessanta giorni. Così come non è pertinente il richiamo, operato dalla rimettente, all’interpretazione giurisprudenziale della regola sulla sanatoria della nullità della notificazione degli atti, sia processuali che impositivi, per raggiungimento dello scopo. Il giudice a quo censura la norma in quanto prescrive la nullità dell’atto per violazione del termine dilatorio, non già perché il termine non sarebbe congruo o perché non sarebbe prevista la sanatoria della nullità così prodotta, sicché entrambi i menzionati argomenti sono da ritenere estranei ai termini della questione di legittimità costituzionale come sollevata.*

*La questione è, quindi, infondata anche in riferimento all’art. 53 Cost”.*

Su detti ultimi due punti, corre solo l’obbligo di osservare come appaia davvero singolare che la Corte di Cassazione abbia anche solo pensato di proporre simili argomentazioni.

Da tali motivazioni consegue l'inevitabile dispositivo della sentenza in commento:

*LA CORTE COSTITUZIONALE*

*Dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza indicata in epigrafe.*

Passando ora, brevemente, ad altre fattispecie di legge in cui rileva il termine dilatorio dei 60 giorni prima di legittimare l'emissione dell'avviso di accertamento, preme solo, molto succintamente, rammentare che, in passato, relativamente ad altra normativa tributaria, la Consulta aveva parimenti avuto modo di pronunciarsi su tale precetto giuridico di valenza generale.

Come, infatti, molti dei Cortesi Lettori ricorderanno, si era aperta una disputa dottrinale e giurisprudenziale relativamente al dover considerare perentorio o meno (con tutte le rilevanti conseguenze del caso), il termine dei 60 giorni di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti dei contribuenti (legge 27 luglio 2000, N. 212):

*“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.*

La norma, invero, pareva fin troppo chiara. Ciononostante, appare superfluo ricordare che l'Ufficio, spesso e volentieri, non rispettava i 60 giorni e che, purtroppo, certa Giurisprudenza di Legittimità, di fatto, avallava tale depre-

cabile e illecito comportamento, laconicamente motivando circa la natura non perentoria del predetto termine, ancora una volta, in sostanza, avocando a sé un potere legislativo che la Costituzione non le ha mai concesso.

Dobbiamo, a onor del vero, altresì riconoscere che, in svariate occasioni, i Giudici di piazza Cavour, viceversa, riconoscevano la natura perentoria del termine, necessario al corretto svolgimento del contraddittorio, determinando la nullità dell'avviso di accertamento emanato.

Ciò richiamato a mero titolo di cronaca, la Consulta, con l'ordinanza N. 244 del 24/07/2009, dichiarando la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, c. 7, Statuto dei Contribuenti, ha confermato l'interpretazione costituzionale orientata della norma che legittima la dichiarazione di nullità dell'atto nei casi in cui l'Ufficio non abbia esplicitato le ragioni di *“particolare e motivata urgenza”* che lo abbiano determinato, costituendo tale inosservanza una violazione dell'obbligo di motivazione degli atti amministrativi di cui alla L. 241/1990 e, come tale, da sanzionare in termini di invalidità dell'atto così emesso dall'Amministrazione Finanziaria.

Tale orientamento, era, peraltro, già stato in realtà espresso anche dalla S.C. nell'aprile del 2009 con la sentenza 9517/2009, la quale affermava che:

*“L'atto amministrativo finale di imposizione tributaria, il quale sia il risultato dell'esercizio di un potere frazionato anche in poteri istruttori attribuiti, in proprio o per delega, è legittimamente adottato solo quando, munendosi di un'adeguata motivazione, faccia propri i risultati conseguenti nelle precedenti fasi procedurali. Tale principio è desumibile sia dalle norme generali sull'attività amministrativa poste dalla L. 241/1990 (applicabili anche per il procedimento amministrativo tributario), sia dalle norme*

*tributarie generali di cui agli artt. 7 e 12 dello Statuto dei Contribuenti”.*

Qualche anno dopo, la Corte di Cassazione si era, poi, dovuta esprimere a Sezioni Unite per dirimere le contrastanti pronunce che, differenti Sezioni, avevano ritenuto di adottare. Con la sentenza 29/07/2013 n° 18184, le Sezioni Unite, ribadivano (si spera, a questo punto, in maniera definitiva) che:

*“L’inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell’atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”.*

Per gli Ermellini, dunque, lo svolgimento del contraddittorio risulta essere precetto di diritto imprescindibile, in assoluto.

Ciò diviene, inoltre, ancor più incontrovertibile laddove si vadano a leggere ulteriori successive sentenze della S. C., le quali precisano che, non solo l’Ufficio ha l’onere di specificare con chiarezza quali siano stati quei *“casi di particolare e motivata urgenza”* che non gli abbiano consentito di attendere lo spirare dei 60 giorni, ma anche che non possano rinvenirsi dette giustificazioni nella semplice circostanza che stia per decorrere il termine di decadenza dall’azione accertatrice, atteso che è onere dell’Ufficio espletare la propria attività istituzionale di controllo entro detta scadenza, ben conosciuta, fin dall’inizio del procedimento di verifica, e che, essendo il termine posto a tutela dell’esercizio di difesa del contribuente, certo non può assumere alcuna valenza una ragione concernente

la mera organizzazione interna dell’Amministrazione Finanziaria.

In particolare, preme, riportare la Corte di Cassazione, Sez. V, N. 7315, del 28 marzo 2014, secondo la quale, il vizio invalidante dell’avviso di accertamento emesso prima dello spirare del termine dei sessanta giorni consiste nell’effettiva mancanza del requisito esonerativo dall’osservanza del termine, la cui ricorrenza deve essere provata in giudizio dall’ufficio.

La necessità di evitare una decadenza dell’Ufficio dal poter intraprendere l’azione accertatrice non può integrare di per sé, contrariamente a quanto sostenuto dall’Agenzia, la ragione d’urgenza contemplata dalla norma. In caso contrario, si verrebbero a convalidare, in via generalizzata, tutti gli atti in scadenza. Viceversa, il requisito dell’urgenza deve riferirsi sempre a ciascuna singola fattispecie, oggetto della controversia (Cassaz. 1869/2014).

Richiamandosi alle precedenti Sezioni Unite, la Corte precisa che, in ordine alla ratio della norma, il rispetto del principio partecipativo non è questione formale, ma è posto a tutela del soggetto destinatario dell’azione accertativa. Ergo, nell’ottica del giusto procedimento, non è consentito di affermare delle ragioni di urgenza che siano riferibili a profili o a deficienze organizzative interne all’Amministrazione Finanziaria.

In pratica, l’urgenza è valida e idonea a giustificare l’anticipata emissione del provvedimento, se specifica e particolare; ossia, propriamente riferita al contribuente o al rapporto tributario di cui trattasi, non certo se concernente l’assetto organizzativo dell’Agenzia delle Entrate.

Senza voler divagare oltre in ulteriori particolari questioni di diritto, tale ultima questione, lungi dal parere poco confacente all’argomento trattato nel presente commento (abuso del di-

---

ritto), a parere di chi scrive, assume viceversa fondamentale importanza nell'evidenziare alcune basilari questioni:

- 1) la deplorevole consuetudine (di cui si è detto *ab initio*), sistematicamente adottata dall'Agenzia delle Entrate, quasi a voler scalare le fonti del diritto, auto-incensandosi di un non meglio definito potere legislativo;
- 2) la circostanza che, la stessa Corte di Cassazione non è affatto nuova a voler a volte forzare delle interpretazioni normative in modo quanto meno criticabile;
- 3) la fondamentale importanza del principio del contraddittorio tra Amministrazione e contribuente sempre e comunque, per qualsivoglia fattispecie normativa.

In conclusione, insomma (sempre a parere di chi scrive), non potrà mai essere compiutamente rispettato il principio costituzionale relativo alla garanzia della difesa in giudizio, allorché tutta l'attività endoprocedimentale (nonché gli eventuali atti prodromici emessi), non consentano, indipendentemente dalla particolare fattispecie normativa con cui si abbia a che fare nel caso specifico, lo svolgimento di un completo ed esaustivo contraddittorio preventivo tra Fisco e contribuente.

Orbene, osiamo ritenere che, con le sopra richiamate sue decisioni, anche la Corte Costituzionale dimostri di essere del nostro stesso modestissimo avviso.



## Errori del consulente e riflessi sanzionatori sul cliente: questioni ancora aperte dopo (soltanto...) diciotto anni dalla riforma

di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

*I rapporti tra sanzioni tributarie e autore materiale della violazione non sono ancora del tutto chiariti per le varie interpretazioni e per le modifiche normative che si sono inserite sulla riforma del 1997. Ciò rischia però in taluni casi di lasciare inattuati i principi ispiratori (personalità, colpevolzza,...) della riforma stessa. La riflessione che sviluppiamo in questo contributo riguarda le violazioni di norme tributarie causate da errori del consulente e il relativo riflesso sul piano sanzionatorio.*

Chi ha iniziato la professione parecchi anni fa, categoria alla quale (sfortunatamente...) appartiene chi scrive, ha per lungo tempo avuto a che fare con un sistema sanzionatorio tributario non penale di impronta rigorosamente amministrativista. Violazione significava necessariamente sanzione e solo la vecchia pena pecuniaria aveva una modulabilità tra un minimo e un massimo (poco sfruttata per la verità dagli uffici dell'Amministrazione Finanziaria, mancando criteri precisi per la ponderazione). Le basi, manco a dirlo, erano quelle della vecchia Legge 4 del 1929. Vecchia ma longeva e dunque con qualche elemento di massima sicuramente valido, almeno nel contesto in cui era stata concepita e per lungo tempo applicata.

Poi la riforma del 1997. Personalità, colpevolzza, forza maggiore, valutazione della condotta, incertezza della norma, violazioni formali... Tutti criteri, principi, istituti che, risultando di provenienza penalistica sin dalla delega<sup>1</sup> richie-

dono evidentemente un apprezzamento caso per caso - con motivazione obbligatoria ai sensi dell'articolo 3 della Legge 7 agosto 1990, n. 241 (e dell'articolo 7, primo comma, dello "Statuto"<sup>2</sup> che lo richiama) – della situazione concreta, dell'autore materiale della violazione, del suo comportamento e delle circostanze esterne eventualmente da valutare ai fini dell'irrogazione della sanzione.

Tutto chiaro? Nemmeno per idea. Anche in questo caso, infatti, c'è stata una rivoluzione copernicana. In senso rigorosamente astronomico e non filosofico, però: ovvero quello per cui si fa un lungo percorso per tornare infine al punto di partenza. I *software* dell'Agenzia non considerano infatti le cause di un omesso versamento. Che, ammettiamolo, possono essere oscure e misconosciute per l'Amministrazione che potrebbe quindi avere delle incertezze nella

1 Il comma 133 della Legge 26 dicembre 1996, n. 662 prevede alla lettera d) che nei nuovi decreti sulle sanzioni

tributarie sia contenuta la "disciplina delle cause di esclusione della responsabilità tenendo conto dei principi dettati dal codice penale e delle ipotesi di errore incolpevole".

2 Legge 27 luglio 2000, n. 212.

valutazione. Ma le recentissime sentenze della Cassazione ci dicono che neppure occorre il preavviso di irregolarità in questi casi<sup>3</sup>: l'incertezza del 36-*bis* o 36-*ter* è infatti intesa come incertezza nei calcoli o nei documenti. La sanzione è quindi sempre certa. E siamo di fatto tornati alla vecchia soprattassa, con buona pace di chi, diciotto anni fa, ha inteso operare una significativa riforma. Idem per gli accertamenti, "spartati" a computer e mai tarati, almeno sotto il profilo sanzionatorio, sulla singola fattispecie.

I casi possono essere moltissimi e la recente giurisprudenza non manca, fortunatamente, di considerarli con maggiore attenzione di chi dovrebbe applicare le sanzioni in linea con la Legge.

In questa sede vorremmo solo analizzare una questione. Quella del contribuente che affida i propri adempimenti tributari a un consulente e questi commette un errore (sembrerà strano, ma può capitare anche ai professionisti, sempre più pressati dagli adempimenti e sempre meno retribuiti...). Magari non legge bene la documentazione di un onere, o non considera adeguatamente un costo non del tutto deducibile, oppure spedisce in qualità di intermediario 999 dichiarazioni su 1000, "bucandone" una....

Ecco allora: come impattano i predetti principi di personalità, colpevolezza, ..... sulle sanzioni a carico del cliente? Il problema non è da risolvere sul piano civilistico come risarcimento danni, infatti, come qualcuno sostiene. Perché stiamo parlando dell'applicazione di norme tributarie afflittive pensate proprio per gravare sull'autore materiale della violazione.

## 1 - I termini giuridici della questione

Dobbiamo per prima cosa allora stabilire un

collegamento di tipo logico-giuridico: quello tra il professionista e l'elemento "responsabilità". Quando questo collegamento è stato identificato dobbiamo poi cercare la norma che sanziona la responsabilità, appunto. Ma già questo minimo processo deduttivo non è semplice. Nella prassi e nella normativa possiamo infatti delimitare alcuni diversi tipi di responsabilità.

In primo luogo c'è la responsabilità diretta esclusiva del professionista. Essa è ben tradotta in termini giuridici dall'art. 2, comma 2 del D.Lgs. n. 472/97. Secondo tale norma allora *"la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione"*. Sembra che il principio di personalità sia chiaro e non ammetta deroghe: se un soggetto pone in essere la violazione, è a tale soggetto (e solo a lui) che va riferita la responsabilità e di conseguenza la sanzione. Il concetto trova conferma, del resto, nell'art. 5, comma 1 del D.Lgs. n. 472/97 il quale specifica che *"nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa"*. Pertanto, se l'azione è stata commessa dal consulente tributario sarà questi a rispondere sul piano sanzionatorio, a meno che non si tratti di prestazioni aventi ad oggetto la *"soluzione di problemi di speciale difficoltà"*<sup>4</sup>.

Alcuni fatti di cronaca verificatisi negli anni a carico anche di alcuni noti esponenti del *jet set* nostrano hanno poi richiesto una norma specifica per delimitare le conseguenze negative per il contribuente che venga raggirato dal consulente. La responsabilità in questo caso viene normativamente attribuita al professionista, anche se la violazione rimane a carico del contribuente. La classica situazione si ha quando il debitore d'imposta ne affida il pagamento al consulente il quale si appropria della somma non eseguendo il versamento. L'omesso versamento

<sup>3</sup> Cfr. sentenza n. 8154 del 22 aprile 2015; Ordinanza n. 5334 del 18 marzo 2015; Sentenza n. 1563 del 28 gennaio 2015; e da ultimo, Sentenza 10 giugno 2015 n. 12023, "postata" nelle news del sito [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) il 15 giugno scorso.

<sup>4</sup> Lo stesso articolo 5 recita infatti: *"Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave"*.

rimane imputabile al soggetto passivi d'imposta (che difatti dovrà corrispondere il tributo con gli interessi) ma al professionista compete la responsabilità dei fatti, al punto da tenere indenne il contribuente dalla sanzione. L'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 472/97, prevede infatti che *"il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi"*.

Stessa situazione sul piano giuridico quando il contribuente viene indotto in errore incolpevole da parte di terzi. In questo caso, sulla base dell'articolo 10 del D.Lgs. 472/97, la sanzione è comminata all'autore della violazione, identificato in colui che ha indotto in errore.

Riepilogando quindi, le due forme di responsabilità che identificano l'agire del consulente sono essenzialmente due. La responsabilità esclusiva, diretta e personale, basata proprio sull'articolo 2, comma 2 e sull'articolo 5 comma 1 del D.Lgs. n. 472/97 e che opera in tutti i casi in cui il comportamento del consulente ha causato la violazione. Con l'unico limite dei problemi di speciale difficoltà, stante la previsione in tal senso dello stesso articolo 5. C'è poi la responsabilità indiretta, in luogo dell'autore della violazione, nei casi in cui, per un raggio subito (art. 6, comma 3) o per l'induzione in errore (Art. 10), il contribuente debba essere tenuto indenne dalla responsabilità e dalla relativa sanzione.

Il quadro quindi è sufficientemente chiaro.

In tutti i casi che abbiamo ipotizzato all'inizio, nei quali la violazione tributaria è causata dal consulente la sanzione tributaria si deve applicare una volta sola ed è, normativamente e senza ombra di dubbio, a carico del solo consulente. Il contribuente non può essere sanzionato per errori imputabili ad altri.

## 2- Norme che creano interferenze sui criteri generali. Soluzioni interpretative

Il sopra enunciato tessuto normativo, poggiato sui criteri di responsabilità, personalità, colpevolezza, ecc. deve però fare i conti con gli aspetti pratici della riscossione. Per venire incontro a tali necessità dell'apparato pubblico si sono istituiti dei riferimenti normativi ulteriori che, se male applicati, rischiano tuttavia di non ottemperare ai principi contenuti nella legge delega alla base della riforma del '97.

Si parla in particolare, dell'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 472/97. Tale norma, allo scopo evidente di non rendere necessaria una complessa istruttoria ogni volta che vada comminata una sanzione, stabilisce *"fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi"*.

Quindi l'Amministrazione, per evitare lungaggini, si rivolge direttamente al contribuente per riscuotere la sanzione. Quest'ultimo potrà eventualmente spiegare i fatti (documentandoli per quanto possibile) con una istanza in autotutela o con un ricorso giurisdizionale per veder applicati i principi della riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale.

Senza questa fase (del tutto successiva all'accertamento e dipendente dall'iniziativa del contribuente) i predetti principi rimangono allora lettera morta. Ma questa impostazione non tiene conto della evoluzione del concetto di contraddittorio endoprocedimentale e della sua funzione oggi ritenuta un vero e proprio obbligo. Anche nella fase di irrogazione delle sanzioni, dunque, dovrebbe essere necessario da parte dell'Amministrazione, sentire il contribuente elaborando con immediatezza le sue osservazioni in merito alle cause della violazione e a eventuali documenti forniti in contraddittorio.

Un'altra norma che, se letta male, può generare incertezze è l'articolo 9 del D.Lgs. n. 472/97 il

quale configura, in analogia a quanto in ambito penalistico stabilisce l'art. 110 c.p. il concorso di più soggetti nella (stessa) violazione. L'articolo 9 statuisce infatti che *“quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta”*.

La conclusione frettolosa e sbagliata potrebbe allora essere quella per cui nel caso di un errore del contribuente che si è affidato a un consulente la sanzione possa essere comminata ad entrambi. Ma il concetto di “concorso” è, come detto, esattamente quello penalistico. Ed è appunto legato ad una concatenazione di soggetti che generano, insieme e nel comune agire, la violazione e non dalla semplice riferibilità a più persone, magari sotto profili diversi, della responsabilità in senso astratto. Occorre quindi la partecipazione di ciascun concorrente alla determinazione dell'evento (il “concorso”, appunto, materiale o morale che esso sia) e un elemento soggettivo che non si limita alla coscienza e volontà del fatto criminoso, ma comprende anche la consapevolezza che la violazione viene commessa assieme ad altre persone.

La confusione normativa nel settore trova poi un'altra fonte di innesco dall'attuazione parziale della Legge 7 aprile 2003 n. 80, contenente all'epoca una delega per la riforma del sistema fiscale. Si è intervenuti, infatti, in parziale attuazione della delega stessa, sul principio della personalità della sanzione, di cui all'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 472/97 con la modifica operata dall'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269.

L'articolo comma 1 del D.L. n. 269/2003, modifica così il criterio di personalità relativamente alle società dotate di personalità giuridica prevedendo che in queste situazioni le sanzioni amministrative siano a carico solo della società. La conseguenza facilmente desumibile è allora quella per cui se la violazione tributaria riguarda una persona fisica o una società o ente senza personalità giuridica si dovrà comminare la sanzione all'effettivo autore della violazione, ma se la violazione attiene invece ad un soggetto con

personalità giuridica la sanzione relativa fa carico solo a quest'ultimo.

Al riguardo c'è da considerare però che il successivo comma 3 dello stesso articolo 7 prevede che

*“nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del D.Lgs. 472/1997 si applicano in quanto compatibili”*.

Per adattare quindi ai criteri del D.Lgs. 472/72 occorre riferirsi alla impostazione di fondo, presente nella delega del 2003, e precisamente nel comma 1 dell'art. 2 della legge 80. Lì si prevede il principio per cui la sanzione fiscale amministrativa deve essere concentrata (per motivi pratici come si legge nella relazione di accompagnamento) sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalle violazioni. Ecco quindi la dicotomia, in ambito di soggetto con personalità giuridica, tra chi commette materialmente la violazione (amministratore e/o legale rappresentante) e chi beneficia della stessa (la società). Ma la norma non riguarda soggetti esterni, come è il caso del consulente: ed allora si torna verosimilmente ai principi generali del D.Lgs. 472/97, applicabili in quanto compatibili.

La conclusione opposta condurrebbe ad affermare il principio per cui se un consulente commette per errore una violazione a carico di una s.n.c. viene sanzionato. Se lo sbaglio riguarda una s.r.l. viene sanzionata la società. Sarebbe difficile trovare una ratio che tenga sotto il profilo della logica sistematica e della costituzionalità...

### **3 - Le violazioni del professionista in qualità di intermediario. Un caso di facile soluzione**

La L. 27 dicembre 2006, n. 296, all'articolo 1, comma 33, contiene la *“Modifica del sistema sanzionatorio applicabile agli intermediari incaricati”*. Si prevede una sanzione specifica per gli



intermediari che su incarico del contribuente, inviano documenti all'Agenda delle Entrate attraverso i canali telematici.

Ma qual è la normativa modificata? Si tratta principalmente dell'articolo 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. E quali sono le modifiche di rilievo? Certo non quelle sugli importi delle sanzioni che vengono semplicemente tradotti in euro passando, nei casi più diffusi di violazione, da un minimo di lire cinquecentomila a un massimo di lire cinque milioni ai nuovi importi da euro 258 ad euro 2.582.

La novità fondamentale pare invece consistere nell'introduzione, dopo il comma 1, di un comma 1-bis. Tale norma recita testualmente: *“Nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'articolo 7-bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*. Cioè il legislatore del 2006 sente la necessità di estendere le regole generali sulle sanzioni, previste dai decreti delegati del 1997, a un testo che è nato pochi mesi prima della riforma (nel luglio dello stesso anno) e che contiene disposizioni sanzionatorie.

E allora, posto che non sia stata inviata per errore una dichiarazione dei redditi e che l'errore dipenda da una dimenticanza del consulente, bisogna tornare all'art. 2, comma 2 del D.Lgs. n. 472/97, norma con cui abbiamo aperto questo contributo.

E la regola generale contenuta in tale disposizione è che *“la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione”*.

Una violazione quindi (l'omesso invio) un responsabile (il professionista) e una sola sanzione (quella prevista dal riformato articolo 3 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. E' una soluzione che non ci pare ammetta dubbi o deroghe. Almeno nel quadro normativo armonizzato dalla Legge 296/2006.

In questo contesto è da rimuovere, con riferi-

mento alla specifica violazione, anche un altro dubbio già affrontato nel precedente paragrafo. Ovvero la novità introdotta dall'articolo comma 1 del D.L. n. 269/2003, per cui le sanzioni amministrative per violazioni di soggetti dotati di personalità giuridica siano a carico esclusivo di questi ultimi, prescindendo dall'autore materiale della violazione.

Come detto la norma nasce in base alla delega contenuta all'articolo 2 della Legge 7 aprile 2003 n. 80. Sul punto il motivo della delega, come già evidenziato, è da ricercare in una semplificazione del meccanismo sanzionatorio che eviti di perseguire il legale rappresentante dell'ente (con tutti i problemi relativi sul piano pratico) e tenga indenne dalla sanzione il soggetto che ha ottenuto i vantaggi economici dalla violazione tributaria. In questo caso armonizzando le norme specifiche coi principi del D.Lgs 472/1997 (come previsto sia dalla norma sanzionatoria sugli intermediari che dalla deroga al principio di personalità contenuta nella Legge del 2003) non si può non notare che a) il mancato invio formale di una dichiarazione non genera alcun vantaggio economico b) la dicotomia rappresentante/rappresentato non si adatta a un caso in cui l'autore della violazione è un soggetto terzo (il professionista).

Si deve quindi concludere che non esiste alcun motivo per derogare ai principi base della riforma del 1997. Incluso quello di personalità della violazione e della conseguente sanzione.

#### 4 - Conclusioni

Tutte le riflessioni svolte in questa breve disamina sono state condotte sul piano normativo. Abbiamo volutamente tagliato fuori i riferimenti di giurisprudenza e di prassi per più di un motivo. Innanzitutto per brevità ed in ossequio al taglio da dare a tutti i contributi dell'approfondimento. Poi perché la giurisprudenza non

---

è molta e non si presenta del tutto omogenea (per la verità negli ultimi anni appare propendere per le soluzioni interpretative delineate in questa sede), anche per il susseguirsi di leggi successive. Idem per la prassi, molto scarna e datata.

Una riflessione in chiusura.

Chi abbia la pazienza di leggere tutta questa elaborazione non potrà non notare i molti inciampi nel tessuto normativo, le ricorrenti sovrapposizioni di regole successive, la non facile lettura delle disposizioni, che abbiamo pensato bene di

risolvere risalendo alle Leggi delega e ai principi dell'ordinamento. Non vi è dubbio allora che un intervento organico, anche di semplice "ripulitura", sia auspicabile. Non crediamo sia oggi possibile rifuggire dai criteri base della riforma del '97 che indubbiamente conteneva elementi evidenti di civiltà giuridica, con l'introduzione nelle norme afflittive amministrative di criteri come la personalità, la forza maggiore, la colpevolezza, che ci sembrano minimi elementi di garanzia da salvaguardare. Per non tornare a un passato con regole da gabellieri, di cui nessuno sente il bisogno.



## Articolo 20 DPR 131/86. Riqualificazione delle operazioni ai fini dell'imposta di registro. Giurisprudenza recente e rapporti con la disciplina antielusiva.

di Patrik Angelone

Dottore Commercialista

*L'articolo 20 del Testo Unico del Registro, nato prima di qualunque disposizione antielusiva introdotta nel nostro ordinamento, è passato indenne dalle modifiche normative successive. E lo stesso succede oggi con le recentissime novità in tema di elusione e di abuso del diritto. Tentiamo di svolgere allora qualche riflessione sui rapporti tra tale articolo e la disciplina antielusiva dal lato della legislazione e della giurisprudenza in materia.*

L'art. 20 del D.P.R. 131/1986 che disciplina l'interpretazione degli atti, collega gli effetti giuridici dell'applicazione dell'imposta di registro alla natura dell'atto, prescindendo dalla forma o dal contenuto.

La recente giurisprudenza<sup>1</sup> si è soffermata più volte sulla funzione interpretativa dell'art. 20 e sul diritto alla difesa del contribuente.

E' stato a lungo dibattuto anche se la finalità di tale articolo sia quella antielusiva, come per l'art. 37-bis D.P.R. 600/1973.

Secondo la Sentenza di Cassazione n. 15319 si precisa quanto di seguito riportato *"quand'anche ispirata pure a finalità genericamente antielusive, non configura 'disposizione antielusiva'... Pertanto, nella prospettiva dell'art. 20 ... si procede alla ricostruzione dell'obiettivo portata, sul piano degli effetti giuridici, dell'attività negoziale posta in essere; ai fini dell'applicazione*

*dell'art. 37-bis D.P.R. 600/1973 si procede, invece, al riscontro della ricorrenza di circostanze ... sintomaticamente denunzianti lo sviamento di forme negoziali dalla propria specifica funzione ed il loro uso distorto al solo fine del conseguimento d'indebito vantaggio fiscale".*

L'art. 20, dunque, persegue la finalità di determinare l'intrinseca natura dell'atto o degli atti posti in essere, indipendentemente dal risparmio fiscale e non l'individuazione di una condotta elusiva del contribuente.

Valutazioni di convenienza fiscale, hanno portato a comportamenti elusivi verso l'imposta di registro il cui art. 20 è stato più volte richiamato come strumento di interpretazione legittimante la riconversione di fattispecie costruite artificialmente, all'interno di un procedimento di elusione di più ampia portata.

Le sentenze richiamate in questo articolo mettono in luce come l'attività dell'Amministrazione finanziaria sia stata raramente mossa esclu-

1 Sent. N. 21770 del 15 ottobre 2014.

sivamente da un'analisi sulla sostanzialità degli atti posti in essere a prescindere dalle conseguenze fiscali. L'obiettivo principale degli avvisi di accertamento è, invece stato, la ricerca di situazioni che potevano arrecare un indebito risparmio fiscale, utilizzando anche l'art. 20 come strumento di contrasto all'elusione.<sup>2</sup>

I contenuti più importanti della recente giurisprudenza sono:

Riqualificazione dell'attività elusiva esclusivamente in presenza di indizi gravi, precisi e concordanti tali da supportare un preordinato intento elusivo, sia pure attuato in tempi diversi e con fatti e negozi apparentemente autonomi ed indipendenti;<sup>3</sup>

Obbligo di motivare gli atti di accertamento, indicando esplicitamente le motivazioni instaurando il contraddittorio tra le parti, come recita il comma 4 dell'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973;<sup>4</sup>

Rilevanza procedurale dell'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973. Nella sentenza n. 5054 del 29 settembre 2014 si ritiene, infatti, che con l'art. 53-*bis* D.P.R. 131/1986<sup>5</sup>, il legislatore non ha voluto collegare l'imposta di registro, esclusivamente agli articoli 31,32,33 D.P.R. 600/1973, bensì ha voluto realizzare un collegamento anche con l'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973 a tutela del contribuente;

Onere della prova. Nel processo tributario, l'Amministrazione finanziaria deve indicare nell'atto di accertamento l'utilizzo corretto delle forme giuridiche che si sarebbero dovute utilizzare ed il comportamento tenuto dal contribuente,

mettendo in evidenza come le operazioni poste in atto dal contribuente siano tali da rendere evidente la loro irragionevolezza ed illogicità, se non per il mero fine di risparmio fiscale.<sup>6</sup>

A tutto ciò si aggiunge la rilevanza dei termini decadenziali per l'accertamento. Come ricordato da un discreto numero di sentenze,<sup>7</sup> i singoli atti che compongono il disegno elusivo non vanno considerati indipendentemente e nel momento in cui sono posti in essere, ma solo alla conclusione del procedimento stesso, di fatto allungando i tempi di decadenza per l'esercizio dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Non meno importante, è la riforma fiscale in tema di elusione e di abuso di diritto.<sup>8</sup>

In particolare, l'art. 5 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 tratta la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale.<sup>9</sup> Il Decreto del Governo è stato emanato all'inizio di agosto.<sup>10</sup> Nel primo

6 Sent. 1465/2009.

7 C.T. Prov. Reggio Emilia 8.2.2008 n. 10, C.T. Prov. Milano 19.5.2009 n.149.

8 La legge 11 marzo 2014, n. 23, conferisce una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita da attuare entro dodici mesi (27 marzo 2015). In considerazione dell'elevato numero di previsioni di delega non ancora attuate, e tenuto conto della complessità della materia, l'articolo 1, comma 2, della legge 24 marzo 2015, n. 34 (di conversione del decreto-legge n. 4 del 2015), ha prorogato di tre mesi il termine per l'esercizio della delega (vale a dire fino al 27 giugno 2015). Con l'introduzione all'articolo 1 di un nuovo comma 7-*bis* si prevede che, qualora il termine per l'espressione del parere parlamentare cada negli ultimi trenta giorni precedenti il termine finale di scadenza della delega, ovvero successivamente a tale termine, operi una proroga automatica di novanta giorni del predetto termine di delega (25 settembre 2015). La legge che persegue l'obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti si compone di 16 articoli.

9 Nell'esercizio della delega il Governo deve attenersi, oltre che ai singoli criteri direttivi esplicitati in ciascun articolo, al rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione (uguaglianza e capacità contributiva), nonché del diritto dell'Unione europea; al rispetto dei principi dello statuto dei diritti del contribuente, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie.

10 Si tratta del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5,

2 Si ricorda, in tal senso, la Sentenza n. 5054 del 29 settembre 2014 in cui, tra i motivi contestati in ricorso, vi era proprio l'errato richiamo all'art. 20 D.P.R. 131/1986 come fonte antielusiva da parte dell'Amministrazione finanziaria.

3 Sent. N. 5054 del 29 settembre 2014.

4 Sent. N. 5054 del 29 settembre 2014.

5 Art. 53 (Attribuzioni e poteri degli uffici). 1. Le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

articolo, il più importante in merito all'argomento qui trattato, viene prevista la modifica dello Statuto del Contribuente istituendo l'art. 10-bis. Vengono esplicitati i caratteri della condotta elusiva (o abusiva) ed i presupposti che devono ravvisarsi e che devono essere chiaramente indicati dall'Amministrazione finanziaria anche in riferimento all'abrogazione dell'art. 37-bis D.P.R. 600/1973 ed alla riconduzione alla disciplina dettata dall'art. 10-bis della legge 212/2000.

In conclusione, seppur l'art. 20 del D.P.R. 131/86 non ha in sé una finalità antielusiva diretta, le caratteristiche della norma e lo spazio all'interpretazione, per l'imposta di registro, saranno senz'altro uno strumento utilizzato dall'Amministrazione finanziaria per contrastare le operazioni costruite artificialmente.

Tanto più che adesso è ben precisato il perimetro dell'abuso del diritto e certo il riferimento alla "non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico

del loro insieme" non è molto distante dalla mancanza di corrispondenza tra la "intrinseca natura" degli atti da ravvisare, a norma dell'articolo 20 del D.P.R. 131/86, oltre il titolo o la forma apparente.

La scelta del Legislatore di abrogare la vecchia norma espressamente antielusiva (Art. 37-bis del D.P.R. 600/73) lasciando in vita quella di riqualificazione sostanziale contenuta nel Testo Unico del Registro sembra porre qualche problema di coordinamento in più. Assodato che finora, come detto, l'art. 20 non era formalmente considerato dai più vera e propria disposizione antielusiva, non può non rilevarsi oggi qualche necessità di coordinamento con il nuovo articolo 10-bis dello Statuto. Norma ordinaria "rafforzata" inserita in un testo contenente principi immanenti dell'ordinamento giuridico tributario.

La prassi e la giurisprudenza che verranno dovranno quindi sciogliere qualche dubbio di coordinamento.

---

6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23. Il decreto legislativo è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 190 del 18 agosto 2015. La sua entrata in vigore è quindi il 2 settembre 2015. Le osservazioni che seguono sono riferite al testo del decreto in corso di approvazione (ovvero quello approvato in via preliminare dal Consiglio de Ministri in data 21 aprile 2015, Atto n. 163 della VI commissione permanente finanze della Camera dei Deputati). Sul punto il testo definitivo non ha registrato variazioni [N.d.r]

## ***E' il giudice tributario competente nelle controversie su classamento e rendite***

*Commento a Corte di Cassazione – Sezioni civili unite – ordinanza n. 15201 del 21 luglio 2015*



di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

*Avvocati Tributaristi*

La recentissima decisione della Corte di Cassazione – Sezioni civili unite – ordinanza del 21 luglio 2015 n. 15201, secondo cui il Comune è legittimato a impugnare le rendite catastali presso il giudice tributario, in materia di classamento, ha stabilito la giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie e non dei giudici amministrativi. Ebbene tale decisione non può non destare attenzione perché stabilisce dei principi validi anche per la oramai nota vicenda degli estimi catastali a Lecce, dove il Comune e alcune associazioni hanno erroneamente adito il TAR di Lecce mentre il Consiglio di Stato sez. IV, con sentenza n. 1903 del 16 aprile 2014, aveva stabilito la competenza delle Commissioni tributarie. Ora la questione pende presso le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ma sicuramente saranno ribaditi i principi esposti (per un caso analogo) nella ordinanza in commento.

“Alla luce del dettato del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 2, prevedente la giurisdizione del giudice tributario sulle controversie concernenti - tra l'altro - la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale, ed escluso che l'inciso “promosse dai singoli possessori” sia idoneo a condizionare i limiti della giurisdizione riconosciuta al suddetto giudice, deve essere dichiarata la giurisdizione del giudice tributario anche nelle ipotesi in cui, come nella specie, la rendita o l'atto di classamento siano impugate dal Comune e non (o non solo) dal contribuente”.

E' quanto ha affermato la Suprema Corte, a Sezioni Unite con la ordinanza n. 15201 del 21 luglio 2015 secondo cui il legislatore ha pertanto individuato in maniera oggettiva ed univoca il giudice tributario come il giudice al quale appartiene la giurisdizione sulle controversie concernenti (per quanto nella specie rileva) il classamento degli immobili e l'attribuzione della rendita catastale. In una lettura letterale, logica, e sistematica nonché costituzionalmente orientata della norma in esame deve pertanto escludersi che l'inciso “promosse dai singoli possessori” di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 2 possa avere la funzione di contribuire (unitamente al profilo oggettivo) a delimitare la giurisdizione del giudice tributario in materia.

Ed infatti, se pur in passato la Suprema Corte aveva individuato nel Tar l'organo competente a decidere sulle impugnazioni promosse da enti locali, in linea con le Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 675 del 2010 (che riconosce un interesse del Comune nelle controversie aventi ad oggetto il classamento ov-

vero la rendita catastale di un immobile, sia pure identificando nel giudice amministrativo quello munito di giurisdizione in proposito) nonché a n. 18565 del 2009 ed a Cass. n. 8845 del 2010 (che riconoscono anch'esse la legittimazione del Comune a impugnare la rendita catastale attribuita ad un immobile) occorre evidenziare che la giurisprudenza di questo giudice di legittimità in materia è in rapida e continua evoluzione e, non senza esitazioni, comincia a mostrare la consapevolezza sia del fatto che il Comune in relazione al classamento ed alla rendita catastale è portatore di un proprio interesse ad agire sia del fatto che l'impugnazione dell'atto di classamento ovvero della rendita catastale deve essere valutata nel medesimo processo ed in relazione a tutti i potenziali interessati.

In particolare, la controversia concerne un contenzioso instaurato tra un Comune, l'Amministrazione provinciale ed il servizio catasto della Provincia.

Il Comune ha adito la Commissione Tributaria di 1° grado impugnando - nei confronti della Provincia Autonoma nonché del Servizio Catasto della Provincia e delle società proprietarie o concessionarie degli impianti per la produzione di energia elettrica siti nel Comune - la nuova rendita catastale attribuita ai beni facenti parte dell'impianto idroelettrico del resistente e situati nel Comune medesimo, rendita peraltro adottata dal Servizio Catasto della Provincia Autonoma dopo che il TRGA, adito dal Comune, aveva annullato la rendita precedente.

In pendenza del giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria, la Provincia Autonoma ricorreva in Cassazione proponendo regolamento preventivo di giurisdizione; il P.G. ha concluso per l'affermazione della giurisdizione del giudice amministrativo.

In sostanza i dubbi nascono in quanto l'articolo 2 del dlgs. n. 546/1992, che definisce l'oggetto della giurisdizione tributaria, fa riferimento tra l'altro a "controversie promosse dai singoli possessori" laddove invece le sezioni unite escludono che tale inciso possa far venire meno la competenza del giudice tributario quando a ricorrere sia un soggetto (in questo caso il comune) che pur non possedendo l'immobile gode comunque della relativa legittimazione sostanziale.

Ecco che, proseguono gli Ermellini, una lettura costituzionalmente orientata dell'inciso "promosse dai singoli possessori" di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 2 consente di affermare che esso non riveste nell'economia della norma citata la funzione di delimitare la giurisdizione del giudice tributario (oltre che sul piano oggettivo) anche in riferimento al soggetto che adisce il giudice, nel senso che eventuali altri soggetti portatori di interesse ad una decisione giurisdizionale in materia non potrebbero adire alcun giudice ovvero potrebbero adire solo un giudice appartenente ad altra giurisdizione, giacché una diversa interpretazione del suddetto inciso si porrebbe infatti (nella prima delle due possibili opzioni ermeneutiche) in contrasto, come sopra evidenziato, col diritto di azione costituzionalmente presidiato e (nella seconda) con alcuni dei valori fondanti del giusto processo, tra i quali vanno annoverati la stabilità delle decisioni, la funzionalità del processo e, innanzitutto, l'effettività della tutela giurisdizionale, che verrebbero di certo messi a repentaglio dalla concreta possibilità che sulla stessa questione

intervengano decisioni contrastanti provenienti da giudici appartenenti alle diverse giurisdizioni alle quali il legislatore abbia (in ipotesi) riconosciuto la possibilità di conoscere del medesimo oggetto, con l'effetto che, ad esempio, le decisioni sulla congruità della rendita potrebbero essere legittimamente più di una e quindi la rendita di un medesimo immobile potrebbe essere congrua per il giudice amministrativo adito dal Comune e non congrua per il giudice tributario adito dal possessore-contribuente, senza che peraltro, come già rilevato, risulti previsto alcun rimedio per un simile "impasse".

Alla luce di tali principi ne deriva la giurisdizione del giudice tributario.



## Corte di Cassazione – Sezioni civili unite – ordinanza n. 15201 del 21 luglio 2015

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROVELLI Luigi Antonio - Primo Presidente f.f. -

Dott. CICALA Mario - Presidente di Sez. -

Dott. RORDORF Renato - Presidente di Sez. -

Dott. RAGONESI Vittorio - Consigliere -

Dott. MAMMONE Giovanni - Consigliere -

Dott. TRAVAGLINO Giacomo - Consigliere -

Dott. DI IASI Camilla - rel. Consigliere -

Dott. PETITTI Stefano - Consigliere -

Dott. FRASCA Raffaele - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 9269-2014 proposto da:

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

- intimati -

per regolamento di giurisdizione in relazione al giudizio pendente n. 7/2014 della COMMISSIONE TRIBUTARIA DI 1 GRADO di TRENTO;

udito l'avvocato;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 10/03/2015;

Svolgimento del processo

Il Comune di Terragno ha adito la Commissione Tributaria di 1 grado di Trento impugnando - nei confronti della Provincia Autonoma di Trento nonché del Servizio Catasto della suddetta Provincia e delle società proprietarie o concessionarie degli impianti per la produzione di energia elettrica siti nel suddetto Comune - la nuova rendita catastale attribuita ai beni facenti parte dell'impianto idroelettrico di S. Colombano situati nel Comune medesimo, rendita peraltro adottata dal Servizio Catasto della Provincia Autonoma dopo che il TRGA di Trento, adito dal Comune di Trambileno, aveva annullato la rendita

precedente.

In pendenza del giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria, la Provincia Autonoma di Trento ricorre a questo giudice proponendo regolamento preventivo di giurisdizione ai sensi dell'art. 41 c.p.c..

Il Comune e le società intimare non hanno svolto attività difensiva; il P.G. ha concluso per l'affermazione della giurisdizione del giudice amministrativo.

Motivi della decisione

1. Il comma 2 dell'art. 2 prevede che "appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo tra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale".

Il legislatore ha pertanto individuato in maniera oggettiva ed univoca il giudice tributario come il giudice al quale appartiene la giurisdizione sulle controversie concernenti (per quanto nella specie rileva) il classamento degli immobili e l'attribuzione della rendita catastale.

E' vero che la disposizione fa riferimento a "controversie promosse dai singoli possessori", tuttavia la precisazione è da ritenersi irrilevante nell'economia della norma in questione ai fini dell'individuazione del giudice munito di giurisdizione, essendo da escludere che la precisazione in ordine al soggetto "promotore" della controversia concorra, unitamente all'oggetto della medesima, ad individuare il giudice munito di giurisdizione (e quindi a circoscrivere l'ampiezza di quest'ultima). E ciò per un triplice ordine di considerazioni.

1a) Sul piano logico, prima che giuridico, è agevole osservare che, ove l'oggetto della controversia fosse tale che solo un determinato soggetto può avere interesse a promuoverla, la delimitazione della giurisdizione di un determinato giudice non solo sotto il profilo oggettivo ma anche sotto il profilo soggettivo (nel senso di dare rilievo, ai fini della individuazione della giurisdizione, ad eventuali caratteristiche del soggetto "promotore" della controversia) sarebbe superflua.

Ove invece fosse ravvisabile (come nella specie è da ritenere) in capo a più soggetti l'interesse a promuovere le controversie oggettivamente individuate nella disposizione in esame, la norma che, ai fini della individuazione del giudice munito di giurisdizione, individuasse un limite non solo di tipo oggettivo ma anche di tipo soggettivo (segnatamente in relazione al soggetto che in concreto promuove la controversia) condurrebbe ad effetti di dubbia costituzionalità ed in ogni caso, a tacer d'altro, negativamente incidenti sulla funzionalità del sistema, ancor prima che sulla effettività della tutela giurisdizionale, posto che una norma siffatta potrebbe essere interpretata soltanto in due modi: a) nel senso che solo ai soggetti individuati nella norma medesima è dato adire il giudice in relazione a quel tipo di controversie, con evidente ed inammissibile sacrificio del diritto di azione (presidiato dall'art. 24 Cost., comma 1) degli altri soggetti non menzionati nella norma ma titolari anch'essi di un interesse proprio ad agire in giudizio; b) nel senso che non è escluso che altri soggetti portatori del relativo interesse possano agire in giudizio, ma ciò non potrà avvenire dinanzi al quel giudice, con l'effetto che su di una medesima questione (nella specie, la congruità della rendita catastale di un immobile) sarebbe possibile la formazione di decisioni contrastanti provenienti da giudici appartenenti a giurisdizioni diverse.

1b) Sul piano della tecnica di redazione degli atti legislativi, occorre osservare che il legislatore identifica sempre il giudice munito di giurisdizione (e i limiti della giurisdizione a detto giudice attribuita) sulla base di criteri di tipo oggettivo, ricorrendo (anche) a criteri di tipo soggettivo solo in relazione a particolari giudizi e, pure in questo caso, giammai con riferimento alle peculiarità del soggetto che "promuove" la controversia (come accadrebbe se si interpretasse in tal senso il citato comma due del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2) bensì solo con riguardo alle particolari caratteristiche del soggetto che "subisce" l'azione promossa da altri.

Nel nostro ordinamento infatti le uniche ipotesi in cui il giudice munito di giurisdizione viene individuato (anche) sulla base

di elementi soggettivi sono ravvisabili nei giudizi di responsabilità (contabile, con riguardo alla giurisdizione della Corte dei conti, disciplinare, con riguardo alla giurisdizione del Consiglio Superiore della Magistratura, penale, con riguardo alla giurisdizione dei Tribunali Militari), in cui vi è un soggetto che promuove l'azione di responsabilità ed un soggetto (con la caratteristica soggettiva di essere militare, magistrato ecc.) che la subisce.

Per contro, con riguardo alla giurisdizione ordinaria (civile), ma anche a quella amministrativa e tributaria (nonostante il carattere impugnatorio dei relativi processi) non risulta invece giammai previsto un criterio (anche) di tipo soggettivo per l'individuazione del giudice munito di giurisdizione, tanto meno con riferimento alle particolari caratteristiche del soggetto che promuove l'azione.

1c) Infine, sul piano della interpretazione sistematica e letterale della norma in esame, occorre evidenziare che, anche alla luce di quanto sopra precisato in ordine alle opzioni del legislatore circa i "criteri" di delimitazione della giurisdizione, il fatto che il giudice tributario sia il giudice adito dal contribuente non è l'effetto di una generale, precisa ed inequivoca opzione del legislatore in proposito bensì solo la conseguenza in fatto della previsione di appartenenza alla giurisdizione tributaria delle controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie (comma 1 art. 2 citato) e della previsione, tra gli atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie, innanzitutto degli atti impositivi e di quelli ad essi equiparati (nonchè dei rifiuti di restituzioni e dinieghi o revoche di agevolazioni o benefici), essendo ulteriormente da sottolineare che il fatto che il giudice tributario sia di norma il giudice adito dal contribuente non esclude perciò solo che, quando ne ricorrano le condizioni, possa essere anche legittimamente adito da altri soggetti.

E' infatti opportuno precisare che non risulta in alcun modo affermata, nella norma in esame complessivamente considerata (o in altra precedente, successiva o coeva) la necessità che siano devolute alla giurisdizione del giudice tributario tutte le controversie aventi ad oggetto le questioni e le materie specificate, sempre che (e solo se) siano introdotte dal contribuente, e non pare superfluo evidenziare che una simile disposizione, assai inusuale (per quanto riferito sub 1b), nonchè limitante e foriera delle "problematiche" conseguenze di cui si dirà in seguito, non potrebbe essere prevista se non in maniera espressa, chiara ed univoca.

Nella specie l'inciso "promosse dai singoli possessori" di città, non emergendone con evidenza l'intento di delimitare la giurisdizione del giudice tributario anche sotto il profilo soggettivo (in riferimento al soggetto che adisce il giudice) e risultandone più plausibile una funzione non ad escludendum (cioè per escludere la giurisdizione del giudice tributario tutte le volte che la controversia non sia introdotta da un contribuente-possessore) bensì di carattere esclusivamente "esplicativo-ricognitivo", siccome intesa a considerare l'ipotesi "tipica" del ricorso dinanzi alle commissioni tributarie (peraltro in simmetria con le previsioni del comma 1 della medesima norma), senza prendere in considerazione la possibilità che, rispetto alle controversie indicate nel secondo comma del citato art. 2, sia ipotizzabile la sussistenza di un interesse qualificato a promuovere la controversia anche in capo a soggetti diversi dal contribuente, ma, d'altro canto, come sarà più chiaro in prosieguo, anche la stessa giurisprudenza di questo giudice di legittimità solo recentemente (e non senza tentennamenti) ha riconosciuto in capo al Comune l'interesse ad impugnare il classamento o la rendita catastale attribuita ad un immobile sito nel territorio comunale.

2. In una lettura letterale, logica, e sistematica nonchè (per quanto più precisamente ribadito in prosieguo) costituzionalmente orientata della norma in esame deve pertanto escludersi che l'inciso "promosse dai singoli possessori" di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 2 possa avere la funzione di contribuire (unitamente al profilo oggettivo) a delimitare la giurisdizione del giudice tributario in materia.

Diversamente opinando occorrerebbe ritenere, come sopra rilevato, che il Comune (che potrebbe vedere ridotte le proprie entrate tributarie dalla attribuzione di una determinata rendita ad un immobile situato nel proprio territorio ovvero dall'accoglimento del ricorso proposto dal contribuente avverso l'attribuzione di una nuova e maggiore rendita catastale) non abbia alcuna possibilità di agire in giudizio a tutela del proprio interesse, e ciò in contrasto con l'art. 24 Cost., comma 1, oppure che, mentre il contribuente può impugnare la rendita catastale ricorrendo al giudice tributario, il Comune deve invece rivolgersi al giudice amministrativo, con l'effetto di dilapidare un bene prezioso come la giurisdizione (se della medesima questione debbono conoscere due diversi giudici), ma soprattutto con l'effetto di compromettere la certezza e la stabilità delle situazioni giuridiche nonchè la stessa funzionalità del processo, valori che verrebbero tutti inevitabilmente frustrati dalla possibilità che sulla medesima questione intervengano decisioni contrastanti. E, soprattutto, decisioni irrimediabilmente contrastanti.

Ciò in quanto la possibilità di giudicati contrastanti viene considerata e "risolta" dal sistema solo nell'ambito della medesima giurisdizione, mentre tra giurisdizioni diverse non è prevista alcuna "soluzione" del problema, non essendo contemplata la possibilità che si determini un effettivo contrasto tra decisioni di giudici appartenenti a giurisdizioni differenti, proprio perché non risulta neppure ipotizzata l'attribuzione della giurisdizione su di un medesimo oggetto a giudici appartenenti a diverse giurisdizioni solo sulla base delle diverse caratteristiche dei soggetti che adiscono il giudice.

Ed infatti, in via preventiva, non sarebbe possibile eccepire l'efficacia preclusiva del precedente giudicato, non foss'altro perché, a prescindere da ogni altra considerazione, non si tratterebbe di un giudicato "preclusivo" in senso tecnico, attese la parziale non coincidenza soggettiva. Quanto ai "rimedi" esperibili ex post, è sufficiente, tra l'altro, osservare che la disciplina della revocazione presuppone (v. art. 395 c.p.c. e art. 106 c.p.a.) che le decisioni in contrasto siano state pronunciate da giudici appartenenti alla medesima giurisdizione, ed è infine appena il caso di sottolineare che il previsto rimedio del ricorso alle sezioni unite della Corte di cassazione non riguarda l'ipotesi di contrasto tra giudicati bensì la diversa ipotesi di conflitto fra giudici (che ritengano entrambi di dover conoscere di una determinata controversia o di dover declinare la propria giurisdizione rispetto ad essa), conflitto che viene risolto individuando quale sia il giudice munito di giurisdizione, nell'ovvio presupposto che tale giudice esista e sia uno soltanto, e che pertanto uno dei giudici in conflitto abbia male interpretato le norme attributive della giurisdizione.

3. E' vero che, come sottolineato dalla ricorrente Provincia Autonoma di Trento e dal P.G. nella sua requisitoria scritta, le sezioni unite di questa Corte hanno tra l'altro avuto modo di affermare che la giurisdizione tributaria non ricorre quando non sia in discussione l'obbligazione tributaria né il potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione proprio del rapporto tributario (v. tra le altre, su n. 7526 del 2013); che il Comune, relativamente ai fabbricati iscritti in catasto, deve applicare l'imposta comunale sugli immobili attenendosi ai criteri fissati nel D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2, senza essere autonomamente legittimato all'impugnativa della rendita (v. cass. n. 17054 del 2010); che legittimata a contraddire in merito all'impugnativa del classamento è solo l'Agenzia del territorio, non il Comune (v. cass. 19872 del 2012), ed inoltre che spetta alla giurisdizione del giudice amministrativo l'impugnazione proposta da un Comune avverso il provvedimento di classamento di un immobile e di attribuzione della rendita catastale emesso dall'Agenzia del Territorio, qualora si denunciino i vizi tipici previsti dalla L. n. 1034 del 1971, artt. 2 e ss. (v. SU n. 675 del 2010).

Tuttavia occorre evidenziare che la giurisprudenza di questo giudice di legittimità in materia è in rapida e continua evoluzione e, non senza esitazioni, comincia a mostrare la consapevolezza sia del fatto che il Comune in relazione al classamento ed alla rendita catastale è portatore di un proprio interesse ad agire sia del fatto che l'impugnazione dell'atto di classamento ovvero della rendita catastale deve essere valutata nel medesimo processo ed in relazione a tutti i potenziali interessati, basti pensare in proposito alla già citata sentenza delle sezioni unite n. 675 del 2010 (che riconosce un interesse del Comune nelle controversie aventi ad oggetto il classamento ovvero la rendita catastale di un immobile, sia pure identificando nel giudice amministrativo quello munito di giurisdizione in proposito) nonché a SU n. 18565 del 2009 ed a cass. n. 8845 del 2010 (che riconoscono anch'esse la legittimazione del Comune ad impugnare la rendita catastale attribuita ad un immobile) oppure a cass. n. 15489 del 2010 (che riconosce l'esigenza del *silmultaneus processus* - sia pure in relazione ai diversi proprietari di un medesimo immobile - tra i legittimati ad impugnare il classamento, affermando che l'impugnazione dell'atto di classamento di un fondo di cui siano proprietari più soggetti da luogo ad un *litisconsorzio* necessario tra tutti i comproprietari, "non potendosi ammettere che tale accertamento - vincolante ai fini dell'esercizio del potere impositivo da parte del Comune in materia di imposta comunale sugli immobili -, possa condurre a valutazioni diverse in ordine alla natura dell'immobile medesimo"), o ancora a cass. n. 333 del 2014, che ammette l'intervento adesivo dipendente del Comune nella controversia tra contribuente ed Agenzia relativa ad accertamenti catastali, ordinanza, quest'ultima, che si pone nel solco di cass. n. 9567 del 2013 e n. 255 del 2012 (le quali, con interpretazione costituzionalmente orientata del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 3, hanno ritenuto ammissibile nel processo tributario l'intervento adesivo dipendente di terzi pur non destinatari dell'atto impositivo impugnato) nonché di cass. n. 20803 del 2013 (secondo la quale è legittima la partecipazione di una Regione alla controversia in materia di IRAP, ancorché la gestione del rapporto tributario sia devoluta esclusivamente all'Agenzia delle Entrate). 4. In conclusione, deve particolarmente ribadirsi che una lettura costituzionalmente orientata dell'inciso "promosse dai singoli possessori" di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 2 consente di affermare che esso non riveste nell'economia della norma citata la funzione di delimitare la giurisdizione del giudice tributario (oltre che sul piano oggettivo) anche in riferimento al soggetto che adisce il giudice, nel senso che eventuali altri soggetti portatori di interesse ad una decisione giurisdizionale in materia non potrebbero adire alcun giudice ovvero potrebbero adire solo un giudice appartenente ad altra giurisdizione, giacché una diversa interpretazione del suddetto inciso si porrebbe infatti (nella prima delle due possibili opzioni ermeneutiche) in contrasto, come sopra evidenziato, col diritto di azione costituzionalmente presidiato e (nella seconda) con alcuni dei valori fondanti del giusto processo, tra i quali vanno annoverati la stabilità delle decisioni, la funzionalità del processo e, innanzitutto, l'effettività della tutela giurisdizionale, che verrebbero di certo messi

---

a repentaglio dalla concreta possibilità che sulla stessa questione intervengano decisioni contrastanti provenienti da giudici appartenenti alle diverse giurisdizioni alle quali il legislatore abbia (in ipotesi) riconosciuto la possibilità di conoscere del medesimo oggetto, con l'effetto che, ad esempio, le decisioni sulla congruità della rendita potrebbero essere legittimamente più di una e quindi la rendita di un medesimo immobile potrebbe essere congrua per il giudice amministrativo adito dal Comune e non congrua per il giudice tributario adito dal possessore-contribuente, senza che peraltro, come già rilevato, risulti previsto alcun rimedio per un simile "impasse".

E' infine da sottolineare (come di recente evidenziato da queste sezioni unite con sentenza n. 12310 del 2015) che la previsione costituzionale di un processo "giusto" impone al giudice nella esegesi delle norme di verificare sempre che l'interpretazione adottata sia necessaria e idonea ad assicurare le garanzie fondamentali in funzione delle quali le norme oggetto di interpretazione sono state poste, evitando che il rispetto di una ermeneutica sottratta alla suddetta imprescindibile verifica si traduca in concreto in uno spreco di tempi e/o di risorse e comunque in una riduzione o perdita di effettività della tutela giurisdizionale.

Pertanto, alla luce del dettato del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 2, prevedente la giurisdizione del giudice tributario sulle controversie concernenti - tra l'altro - la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale, ed escluso che l'inciso "promosse dai singoli possessori" sia idoneo a condizionare i limiti della giurisdizione riconosciuta al suddetto giudice, deve essere dichiarata la giurisdizione del giudice tributario anche nelle ipotesi in cui, come nella specie, la rendita o l'atto di classamento siano impugnate dal Comune e non (o non solo) dal contribuente.

In assenza di attività difensiva nessuna decisione va assunta in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte a Sezioni Unite dichiara la giurisdizione del giudice tributario.

Così deciso in Roma, il 10 marzo 2015.

Depositato in Cancelleria il 21 luglio 2015

