

- › Statuto dei diritti del contribuente: norme imperative o regole morali?
- › *Voluntary Disclosure Bis*
- › Condoni fiscali e liti fiscali pendenti
- › Rottamazione delle cartelle: nuovi chiarimenti dall'agenzia delle entrate
- › Esterovestizione ed irrilevanza penale: prime applicazioni giurisprudenziali dei principi espressi dalla sentenza "Dolce&Gabbana"
- › Autotutela sì o autotutela no? Riflessioni sulla recente ordinanza della Sezione Civile n. 6791

#29.2017

## Approfondimento online - Anno 3

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

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

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

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



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

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

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

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

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

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

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

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

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

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

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

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

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

# Solida, conveniente, Mediolanum.

**CONTO A  
CANONE  
ZERO**

**PRINCIPALI  
OPERAZIONI  
GRATUITE**

**PRELIEVO  
DA TUTTI GLI  
SPORTELLI  
AUTOMATICI  
GRATIS**

**MASSIMO DORIS**  
Amministratore Delegato  
Banca Mediolanum

CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Scopri di più su [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it)

**mediolanum** BANCA  
costruita intorno a te

Messaggio pubblicitario. Conto Corrente Mediolanum Freedom One, canone zero se accrediti lo stipendio o la pensione. Per i pagamenti in modalità contactless, anche su circuito PagoBANCOMAT®, non occorre digitare il PIN per importi fino a 25 euro. Pagamenti effettuabili solo presso esercenti convenzionati e con POS abilitati anche con il circuito Maestro. Per le condizioni economiche e contrattuali leggi i Fogli Informativi e le Norme Contrattuali disponibili nella sezione Trasparenza del sito [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it) e presso i Family Banker®



Statuto dei diritti del contribuente: norme imperative o regole morali?	....02
<i>di Luca Mariotti</i>	

## Approfondimento

<b><i>Voluntary Disclosure Bis</i></b>	....04
<i>di Paolo Soro</i>	

<b>Condoni fiscali e liti fiscali pendenti - Giurisprudenza della Corte di Cassazione</b>	....12
<i>di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi</i>	

<b>Rottamazione delle cartelle: nuovi chiarimenti dall'agenzia delle entrate</b>	....21
<i>di Daniele Brancale</i>	

## Giurisprudenza - Commento

Tribunale di Macerata

<b><i>Esterovestizione ed irrilevanza penale: prime applicazioni giurisprudenziali dei principi espressi dalla sentenza "Dolce&amp;Gabbana"</i></b>	....24
---	--------

(Tribunale di Macerata, Richiesta di Archiviazione Proc.Pen. N.6298/2010 RGNR Mod.21, del 23.11.2015)  
***commento di Domenico Pignoloni***

## Corte di Cassazione

*Autotutela sì o autotutela no?*

*Riflessioni sulla recente ordinanza della Sezione Civile n. 6791*

. . . . 32

(Corte di Cassazione, Sez. VI Civile, Ordinanza n. 6791 del 15 marzo 2017)

*commento di Biagio Ferrentino, Giuseppe Trizzino e Luca Mariotti*

## Giurisprudenza - Fonti



TRIBUNALE DI MACERATA, Richiesta di Archiviazione Proc.Pen. N.6298/2010 RGNR Mod.21,  
del 23.11.2015

. . . . 39



Corte di Cassazione, Sez. VI Civile, Ordinanza n. 6791 del 15 marzo 2017

. . . . 42

GBsoftware S.p.A. presenta

# INTEGRATO GB

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



- ✓ Contabilità
- ✓ Dichiarazioni
- ✓ Antiriciclaggio

- ✓ Bilancio Europeo
- ✓ Comunicazioni
- ✓ Paghe

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

€ **96**<sup>a soli</sup>,00 al mese



## RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

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

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

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

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

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

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

**INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI**

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



WWW.FILIPPIBROKER.IT



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

## Il Punto

### Statuto dei diritti del contribuente: norme imperative o regole morali?

di Luca Mariotti



Tutti i nostri lettori avranno certo memoria dei primi capitoli dei manuali giuridici studiati in gioventù, laddove si descrivevano le norme in generale. Quelle facenti capo a regole morali o a convenzioni sociali da una parte e quelle che andavano a costituire il diritto positivo dall'altra. Le prime non previste da testi di legge, le seconde sì. Le prime da osservare per motivi di convivenza e di appartenenza a una comunità, le altre al cui mancato rispetto venivano ricollegati effetti negativi in capo all'autore della violazione.

Il titolo del presente editoriale è allora provocatorio, evidentemente. Ma pone una questione quanto mai attuale: se le regole previste dalla Legge 212/2000 dopo sedici anni e mezzo dalla loro approvazione sono scarsamente attuate (e persino poco conosciute, si ha l'impressione) dagli enti impositori e dai Giudici, davvero possiamo ancora parlare, nel loro caso, di principi immanenti dell'ordinamento giuridico tributario, ovvero criteri auto-adattativi in diretta attuazione degli articoli 3, 23, 53, 97 della Costituzione, come la Suprema Corte ci diceva all'indomani dell'approvazione del testo del 2000 (oggi assai raramente, per la verità..)? O invece sono rimaste semplici regole di buona convivenza il rispetto delle quali è lasciato alla buona volontà degli attori? E in tale ultimo caso, è opportuno a questo punto rafforzarle o semplicemente abrogarle, visto che far finta che esistano e non applicarle non pare una soluzione giuridicamente coerente?

Per caso dal sito della Giustizia Tributaria si è appreso che nella prossima settimana si svolgerà un convegno organizzato dall'ANTI della Calabria dal titolo "*L'evoluzione dello statuto dei diritti del contribuente*" con l'intervento introduttivo del Prof. Marongiu. Ebbene, l'iniziativa è senz'altro da apprezzare e diffondere: sembra infatti fondamentale che si parli il più possibile di questo testo che sta morendo per scarso utilizzo. Coinvolgendo chi dei principi si è occupato per decenni, ovvero gli studiosi del diritto tributario, chi deve giudicare sulla base dei principi medesimi e chi li deve normativamente migliorare e rendere più attuali, ovvero i rappresentanti della politica. Lascio volutamente fuori, e spero di non fare torto a nessuno, proprio gli enti impositori. I quali, a modesto avviso di chi scrive, dovrebbero solo applicare la legge e non prendere iniziativa alcuna per la sua futura determinazione.

Ad un incontro presso la Suprema Corte tenutosi recentemente sul tema dell'autotutela tributaria è capitato di sentir parlare di questo argomento in termini di vera e propria archeologia giuridica. Il relatore pareva sinceramente catapultato in un contesto non proprio, che aveva evidentemente studiato, ma non vissuto nei dibattiti, nella passione dei temi prima innovativi e poi innovati ed infine nei rapporti con i principi dello Statuto (quello di collaborazione e buona fede *in primis*). Eppure si trattava di un Consigliere della Corte. Cioè di chi alla fine decide, con buona pace dei maestri della materia. Di chi crea con ciò il precedente, dotato ormai, come sappiamo, di valore sacrale.

Che importanza possono allora avere la passione per il diritto tributario, la sensibilità per l'evoluzione della materia, la delicata calibratura del passaggio di un istituto dal diritto amministrativo alla tassa-

zione, il brillante superamento dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria giunto con geniali elaborazioni, le prime leggi sulla materia, le successive, il decreto attuativo, le circolari, gli affinamenti ulteriori, lo Statuto stesso coi principi fondamentali di correttezza e buona fede se poi alla fine chi decide ti dice, in due parole, che l'autotutela tributaria è un potere e mai un dovere e stop? I principi sarebbero di aiuto, come detto, ma se sono da tutti ignorati restano lettera morta.

Ed ecco quindi le sentenze come quella di pochi giorni fa sull'autotutela negata in relazione ad atti definitivi (che in questo numero troverete commentata) o quella, ancor più recente, sul ritardato invio delle dichiarazioni da parte di un intermediario che si è visto recapitare una sanzione di oltre quarantamila euro, uscita sul nostro sito. Nel primo caso vale tutto quanto fin qui detto: ovvero che la conclusione a cui giunge la Suprema Corte, fuor da facili formalismi, va certo meditata attentamente con riferimento a tutti i principi costituzionali alla base della corretta tassazione - oltre che con il dato normativo che porterebbe ad altre conclusioni.

Nell'altra vicenda la Corte qualifica la violazione come formale, applica la sanzione ridotta e il cumulo giuridico e poi compensa le spese in virtù del fatto che l'interpretazione favorevole alla possibilità del cumulo si sia solo di recente consolidata. Ma sappiamo invece che dal 2000 lo Statuto prevede al terzo comma dell'articolo 10 la non sanzionabilità in assoluto delle violazioni formali. Norma mai realmente applicata, letta in modo restrittivo e di comodo dalle circolari, le quali, partendo dal riferimento ai comportamenti *"che si traducono in mere violazioni formali senza debito di imposta"* presente nell'articolo 10 citato, ha coniato la sottocategoria delle violazioni *"meramente formali"*, ovvero l'unica priva di conseguenze in tema di provvedimenti afflittivi. Pressoché inesistente nella pratica e che rende di fatto inefficace un regola di garanzia la quale, in termini ben diversi e generali, risulterebbe tutt'ora presente nello Statuto.

Alcuni giorni fa chi scrive ha avuto l'occasione di chiedere in autotutela la corretta applicazione di una disposizione di legge. In una rettifica per annotazioni a matita sulle stampe di magazzino a fine anno per due annualità successive, ha domandato che nella seconda annualità si rettificasse il magazzino iniziale visto che nella prima si era accertato il magazzino finale. La risposta è stata negativa. Ma sappiamo che l'articolo 92 del TUIR al settimo comma prevede espressamente questa corrispondenza tra rimanenze finali e rimanenze iniziali dell'esercizio successivo. Posta la questione in termini di correttezza e buon fede (e quindi tornando ancora su regole statutarie) abbiamo allora cercato le circolari attuative per capire quali fossero le regole per gli uffici da sottolineare nella gestione di un diniego di revisione dell'accertamento non motivato.

Ebbene, l'Agenzia delle Entrate ha emanato circolari su tutti i grandi testi tributari. Persino sul processo e sulle sue successive riforme. Ma non si è mai occupata nella propria prassi, almeno a livello centrale, dello Statuto dei diritti del contribuente. Con una sintesi forse eccessiva si potrebbe allora concludere che tale ente impositore non sia, evidentemente, molto interessato ai diritti del contribuente.

Ed allora studiamo lo Statuto, verifichiamo se i principi che contiene siano rispettati dal Legislatore, controlliamo se le deroghe normative al suo contenuto, quando ci sono, sono espresse. Richiamiamo tali riferimenti negli atti, sollecitiamo dibattiti sul tema. Ciò se vogliamo salvare questo testo semplice e chiaro, dal contenuto garantista, partorito con fatica alla fine di un percorso che doveva portare alla creazione di un codice tributario di vanoniana memoria e che si è concretizzato infine in poche importanti regole, alla cui stesura hanno comunque collaborato alcuni maestri della materia. Che almeno quelle siano difese, studiate ed applicate, non subordinandole ai formalismi, alla burocrazia e alle mere esigenze di gettito.



## Voluntary Disclosure Bis

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

***La Voluntary Disclosure Bis (chiamata in gergo, Voluntary Disclosure 2.0) proposta dal governo consente, ora, la regolarizzazione anche di contanti e valori al portatore conservati in Italia.***

***Tra le misure contenute nel testo del Decreto Legge del 22 ottobre 2016 n. 193 (in vigore dal 24.10.2016), collegato alla Legge di Bilancio 2017, coordinato con la Legge di conversione 1° dicembre 2016, n. 225, pubblicata nella GU n. 282 del 02.12.2016 – Supplemento Ordinario n. 53, troviamo inserita anche la nuova procedura di Voluntary Disclosure (VD), letteralmente: rivelazione volontaria.***

Come noto, la VD è una misura che permette, a chi detiene in modo illecito (ovverossia, non correttamente dichiarato) dei capitali – beni e/o attività – all'estero, di regolarizzare la propria posizione attraverso una denuncia spontanea al Fisco (autodichiarazione).

Il primo requisito indispensabile per poter beneficiare dell'autodichiarazione è quello di non avere a proprio carico accertamenti già avviati per attività e patrimoni detenuti all'estero. Il dettato letterario della norma parla di "formale conoscenza":

*La collaborazione volontaria non è ammessa se*

*la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze è stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato.*

Le cause ostative possono essere, dunque, di-

stinte in:

- ✓ Cause di natura amministrativa, consistenti in attività di indagine (accessi, ispezioni e verifiche) dell'Amministrazione Finanziaria volte a constatare eventuali illeciti amministrativi connessi alla detenzione all'estero delle attività patrimoniali e/o finanziarie
- ✓ Cause di natura penale, costituite dall'avvio di procedimenti penali connessi alle predette violazioni

Con riferimento alle cause di natura amministrativa, pare appena il caso di rilevare come la formulazione appaia fin troppo generica; cosa che certo non aiuta i professionisti nella valutazione delle ipotesi relative agli inviti inoltrati dall'Ufficio per l'ordinaria attività di controllo. Inoltre, attesa detta citata genericità, a parere di chi scrive, l'elenco riportato non può essere inteso in senso restrittivo e specifico, ma a carattere meramente esemplificativo. Pertanto, in linea d'altronde con la normativa concernente il passato "scudo fiscale", da intendersi naturalmente richiamata per analogia, appaiono preclusivi anche gli atti di avvenuta constatazione, seppure non espressamente citati nell'odierna disposizione.

Altra causa ostativa di tipo amministrativo da tenere in debita considerazione deriva dall'aver già usufruito in precedenza della VD:

*La richiesta di accesso alla collaborazione volontaria non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona.*

Dunque, se ho già provveduto a "scudare" in passato, a mezzo di precedente VD, dei capitali illecitamente detenuti a San Marino, non posso ora ripresentare la VD *bis* per altri beni posseduti negli stessi anni (e non parimenti dichiarati), a esempio, a Dubai.

Si ritiene, viceversa, che questa preclusione non sussista nel caso in cui il titolare dei capitali

muoia dopo aver effettuato la VD solo per una parte degli stessi, e gli eredi vengano in possesso (e formalmente a conoscenza) di tali ulteriori beni, solo dopo il decesso del *de cuius*. In tali casi, peraltro, si rammenta che è sempre buona regola presentare la VD prima della denuncia di successione.

Quanto alle cause di natura penale, il problema si pone, a esempio, nel caso (purtroppo, non infrequente) in cui gli organi di stampa abbiano dato notizia dell'avvio di un'indagine a carico del contribuente, prima che quest'ultimo abbia personalmente ricevuto l'avviso da parte della Procura.

Restando nel campo penale, occorre ricordare che la VD comporta la non punibilità per una serie di reati di matrice fiscale, ma non per tutti indistintamente.

I delitti non punibili sono i seguenti:

***"Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*** (art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000); tale reato punisce la falsa dichiarazione fiscale, laddove questa sia fondata sulla deduzione di costi fittizi, documentati da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;

***"Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"*** (art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000); reato che, fuori dai casi previsti dall'articolo precedente, punisce la falsa dichiarazione che sia accompagnata da false appostazioni nella contabilità, nonché dall'utilizzo di mezzi fraudolenti predisposti per ostacolare l'accertamento fiscale;

***"Dichiarazione infedele"*** (art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000); il reato punisce la falsa dichiarazione fiscale, purché la medesima non si accompagni a un "impianto fraudolento" (ovverosia all'utilizzo di fatture false, documenti per operazioni inesistenti o altri mezzi fraudolenti volti a ostacolare l'accertamento delle autorità fiscali);

***"Omessa dichiarazione"*** (art. 5 d.lgs. n. 74 del

2000); detto reato punisce la semplice mancata presentazione della dichiarazione annuale sui redditi o ai fini IVA;

**“Omesso versamento di ritenute certificate”** (art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000); questo reato punisce – al superamento di determinate soglie – il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti di imposta;

**“Omesso versamento dell’IVA”** (art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000); reato che punisce – sempre al superamento di determinate soglie – il mancato versamento dell’IVA dovuta entro il termine del versamento della stessa per l’anno d’imposta successivo.

Non risultano, viceversa, coperti dalla VD:

**“Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”** (art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000); tale reato punisce chiunque, al fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;

**“Occultamento o distruzione di documenti contabili”** (art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000); reato che punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l’evasione a terzi, occulta o distrugge le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione;

**“Indebita compensazione”** (art. 10-quater d.lgs. n. 74 del 2000); detto reato punisce chiunque non versa le somme fiscalmente dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti;

**“Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte”** (art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000); questo reato punisce chiunque aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, in modo da rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

La copertura penale della VD si estende anche ad altri reati, non prettamente “tributari”:

*Nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria è altresì esclusa la punibilità delle condotte previste dagli articoli 648-bis e ter (riciclaggio e reimpiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita), e dal nuovo art. 648-ter.1 (autorriciclaggio), del codice penale.*

Giova, infine, ricordare che la disposizione sancisce l’obbligo, per l’Amministrazione Finanziaria, di comunicare all’Autorità Giudiziaria (Procure territorialmente competenti) l’apertura delle procedure di collaborazione volontaria. Il che significa, a esempio, che laddove un contribuente punibile ai sensi dell’art. 2, D.Lgs. 74/2000 (Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) effettui la VD, automaticamente va a denunciare il contribuente emittente i documenti (art. 8, D.Lgs. 74/2000, Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

In ogni caso, per tutto quanto attiene alla materia penale, il consiglio resta sempre quello di invitare il cliente a farsi assistere da un legale esperto nel ramo.

Ai fini della regolazione della posizione fiscale è necessario versare integralmente le imposte non pagate e i relativi interessi maturati sui capitali esteri non dichiarati, ottenendo di poter usufruire di significativi sconti sulle sanzioni. In particolare, è consentito regolarizzare le infedeltà commesse fino alla data del 30 settembre 2016, in materia di:

- monitoraggio fiscale, RW, IVIE, IVAFE;
- imposte sui redditi e relative addizionali;
- imposte sostitutive;
- IRAP;
- IVA;
- dichiarazione dei sostituti d’imposta.

L'emersione deve necessariamente riguardare tutti i periodi di imposta per i quali non siano scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale. Il raddoppio dei termini non si applica laddove l'Agenzia delle Entrate:

- ✓ abbia la possibilità di realizzare un effettivo scambio di informazioni con i Paesi esteri;
- ✓ il contribuente che intende mantenere o trasferire le attività oggetto di collaborazione volontaria in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato o che vuole trasferirle, successivamente alla presentazione della richiesta, presso un intermediario localizzato fuori dall'Italia o da uno degli Stati membri della Ue o aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, invii all'intermediario estero l'usuale autorizzazione a collaborare, da allegare in copia all'istanza presentata all'Ufficio (c. d. "waiver").

Il punto di forza della prima VD era stata la possibilità di dar luogo a un preventivo contraddittorio tra il contribuente e il Fisco, fornendo l'opzione di segnalare in fase istruttoria eventuali dimenticanze ed errori, senza compromettere l'efficacia della VD. Fermo restando che sarà sempre possibile proporre interpellato secondo le ordinarie regole per particolari fattispecie, la VD 2.0 reca con sé l'onere a carico del contribuente di autoliquidare le somme dovute, tramite un sistema di autotassazione, e versare le imposte evase e le sanzioni, in un'unica soluzione entro il 30 settembre 2017.

La normativa consente di usufruire, comunque, del c. d. "calcolo forfettario". In tale ipotesi, il conteggio sarà semplificato: occorrerà applicare un coefficiente di redditività pari al 5% del valore complessivo della consistenza alla fine di ogni anno; dopo di che, sul reddito ottenuto si

dovrà pagare un'aliquota del 27%.

Appare importante sottolineare come l'Agenzia delle Entrate, con la circolare del 13 marzo 2015, abbia chiarito che si può optare per tale metodo necessariamente per tutti i periodi d'imposta e non, quindi, solo per qualche annualità in base a principi di convenienza individuale. Diversamente, verrà applicato il metodo analitico per tutti i periodi d'imposta.

La seconda modalità di calcolo previsto dalla VD è la tassazione – per l'appunto – sulla base del "calcolo analitico". In questo caso, si terrà conto di tutte le voci che costituiscono le tasse e le sanzioni da applicare, a cui andranno sommati gli interessi corrispondenti. Bisognerà, quindi, contemplare la consistenza del capitale al 31 dicembre di ogni anno e il rendimento annuo che si è prodotto, e calcolarci sopra le imposte e le sanzioni.

Il calcolo delle imposte "fai da te", evidentemente, comporta non pochi rischi: chi versa meno del dovuto, subirà una maggiorazione; chi, al contrario, paga di più, avrà il rimborso o fruirà della compensazione.

La farraginosità modularità dell'impianto sanzionatorio in funzione delle varie ipotesi verificabili nella pratica, continua a suscitare non poche preoccupazioni e incertezze operative in capo ai professionisti.

i. Laddove il contribuente provveda autonomamente all'autoliquidazione: si applicano le sanzioni previste dalla prima VD:

- 75% del minimo edittale, per le violazioni relative a imposte sui redditi, imposte sostitutive, IVA e imposte patrimoniali;
- 50% (o 75% per i Paesi non collaborativi) del minimo edittale, per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale;

ii. laddove il contribuente preferisca non provvedere, attendendo la liquidazione dell'ufficio, il comportamento non viene

“premiato” e si applicano le seguenti sanzioni:

- 85% del minimo edittale, per le violazioni reddituali;
- 60% (o 85% per i Paesi non collaborativi) del minimo edittale per le violazioni da quadro RW (monitoraggio fiscale);

iii. Laddove, infine, il contribuente provveda all'autoliquidazione in maniera ritenuta insufficiente a posteriori: si applica una maggiorazione del 10% o del 3% rispetto a quanto previsto in caso di mancata autoliquidazione, se il versamento è insufficiente per una frazione, rispettivamente, superiore o inferiore al 10% delle somme da versare (nelle ipotesi di importi concernenti: redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, e alle sanzioni), oppure, se il versamento è insufficiente per una frazione, rispettivamente, superiore o inferiore al 30% delle somme da versare in tutti gli altri casi.

Si richiama l'attenzione sul fatto che le sanzioni sono diversificate, non solo in base alla modalità con cui il contribuente provvede all'autoliquidazione delle somme, ma altresì in funzione al Paese in cui sono detenuti i beni e/o le attività. In particolare sono previste riduzioni sanzionatorie (oltre alla non applicazione del raddoppio dei termini di accertamento, di cui si avrà modo di dire più oltre), nei casi in cui, il Paese in cui si trovano le attività estere, abbia concluso con l'Italia un accordo internazionale sullo scambio di informazioni in vigore da prima del 24 ottobre 2016.

Come anzidetto, la nuova VD non è peraltro volta alla sola dichiarazione dei capitali detenuti all'estero, ma anche alla regolarizzazione del denaro contante conservato in Italia. In merito a quest'ultimo caso, si presume che i contanti e i valori al portatore siano stati conseguiti a seguito della mancata dichiarazione al Fisco nel corso del 2015 o nei quattro periodi d'imposta

precedenti, salvo prova contraria.

Le procedure che il contribuente deve eseguire per la regolarizzazione dei contanti sono le seguenti:

- ✓ Autodichiarazione che attesta l'origine “lecita” della somma: ossia, un documento in cui si dichiara che l'importo non è frutto di un'attività illecita diversa da quella fiscale;
- ✓ Procedere, entro la presentazione della richiesta, all'apertura, in presenza di un notaio, di eventuali cassette di sicurezza dove siano conservati i valori che si intendono dichiarare;
- ✓ Versare contestualmente i contanti e i valori al portatore presso un intermediario finanziario fino alla conclusione dell'iter;
- ✓ Obbligo per i professionisti che assistono i contribuenti (e per gli intermediari) di segnalare gli importi ai fini della prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo.

Riguardo a tale ultimo punto, peraltro la situazione non risulta affatto chiara.

L'art. 41 d.lgs. 231/2007, stabilisce che le banche, le fiduciarie, le società di gestione del risparmio, gli operatori che svolgono attività di recupero crediti per conto terzi e, più in generale, tutti gli intermediari finanziari, sono obbligati a inviare all'Unità di Informazione Finanziaria (UIF), una segnalazione di operazione sospetta: *“quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare, che siano in corso o che siano per essere compiute o tentate, operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo”*.

L'art. 12, c. 2, stesso decreto, prevede che l'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette non si applica a dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, a chi svolge in maniera professionale attività in materia di

contabilità e tributi, a notai e avvocati: “*per le informazioni che essi ricevono da un loro cliente od ottengono riguardo allo stesso, nel corso dell’esame della posizione giuridica del loro cliente, o dell’espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento giudiziario, o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull’eventualità di intentare o evitare un procedimento, ove tali informazioni siano ricevute od ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso*”.

Dopo di che, la circolare MEF del 31 gennaio 2014, prot. 8624, afferma che l’approvazione delle norme sulla VD non ha alcun impatto sull’applicazione delle sanzioni e dei presidi previsti dal citato decreto 231/2007, in materia di contrasto del riciclaggio e di finanziamento del terrorismo.

Inoltre, continua la circolare, anche rispetto alle attività volontariamente dichiarate al fisco, che beneficiano della speciale procedura disegnata dal decreto legge in oggetto, oltre a restare immutato l’obbligo di attivare le procedure di adeguata verifica della clientela, devono considerarsi del pari immutati gli obblighi di registrazione e di segnalazione di eventuali operazioni sospette.

Pare, dunque, doversi concludere che la casistica di esenzione dalla segnalazione delle operazioni sospette di cui al sopra richiamato art. 12, c. 2, D.lgs. 231/2007, non si applica nella VD, per la quale permane l’obbligo di segnalazione in capo a professionisti.

Al fine, poi, di scongiurare ogni responsabilità penale conseguente alla dimostrazione dell’illeceità della modalità di acquisizione della somma rivelata nella VD, è indispensabile la consegna di un’autodichiarazione molto dettagliata. Nel caso in cui venga dimostrato che il contribuente abbia utilizzato la VD fraudolentemente per regolarizzare denaro o attività frutto di reati non fiscali è, infatti, prevista una nuova peculiare fattispecie di reato, punita con la reclusione fino a 6 anni.

Oltre a tale autodichiarazione, è inoltre necessario che il professionista richieda al cliente anche una dichiarazione sostitutiva di notorietà, in cui viene attestata la veridicità e completezza di tutti i documenti e le informazioni fornite. Si ricorda, in merito, la previsione normativa in base alla quale, nell’ambito della procedura di collaborazione volontaria, il contribuente che esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero, è punito con la reclusione: da un anno e sei mesi, a sei anni. Il contribuente è obbligato a rilasciare al professionista che lo assiste nell’ambito della procedura di collaborazione volontaria una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l’espletamento dell’incarico non sono falsi, e che le notizie e i dati forniti sono rispondenti al vero.

Diamo, adesso, un’occhiata alle annualità sanabili con la VD 2.0.

Come noto, i fattori da considerare sono:

- ✓ dichiarazione dei redditi omessa, ovvero infedele;
- ✓ capitali detenuti in Paesi *black list*, *black list* con accordo, o *white list*;
- ✓ rimpatrio o *waiver*;
- ✓ mancata compilazione del modello RW e omesso versamento di imposte.

Le annualità accertabili/sanabili in funzione di tali predetti elementi, saranno allora le seguenti:

1. Omessa dichiarazione dei redditi
  - a) Paese non *black list*: annualità dal 2009 al 2015
  - b) Paese *black list* con accordo, con rimpatrio del capitale o *waiver*: annualità dal 2009 al 2015
  - c) Paese *black list* con accordo, senza

rimpatrio del capitale o *waiver*: annualità dal 2004 al 2015

d) Paese *black list* senza accordo: annualità dal 2004 al 2015

## 2. Infedele dichiarazione dei redditi

a) Paese non *black list*:

- per mancata comunicazione sul modello RW: annualità dal 2009 al 2015

- per imposte: annualità dal 2010 al 2015

b) Paese *black list* con accordo, con rimpatrio del capitale o *waiver*:

- per mancata comunicazione sul modello RW: annualità dal 2009 al 2015

- per imposte: annualità dal 2010 al 2015

c) Paese *black list* con accordo, senza rimpatrio del capitale o *waiver*:

- per mancata comunicazione sul modello RW: annualità dal 2004 al 2015

- per imposte: annualità dal 2006 al 2015

d) Paese *black list* senza accordo:

- per mancata comunicazione sul modello RW: annualità dal 2004 al 2015

- per imposte: annualità dal 2006 al 2015

Prima di concludere, pare doveroso riportare brevemente lo scadenziario prescritto dalla normativa. Abbiamo già avuto modo di specificare che la VD *bis* consente di regolarizzare le violazioni commesse fino al 30 settembre 2016, da persone fisiche, società, trust e altri soggetti fiscalmente residenti in Italia, in relazione ad attività finanziarie o altri beni detenuti all'estero, oltre che riguardo al contante detenuto in Italia. Si ricorda che, tra i soggetti interessati, rientrano anche i beneficiari effettivi degli investimenti, per i quali l'obbligo di monitoraggio è stato introdotto dalla legge comunitaria per il 2013.

L'istanza deve essere presentata entro il prossimo 31 luglio 2017, corredata, entro il successivo 30 settembre 2017, di tutti i documenti e le informazioni volte a consentire una puntuale ricostruzione:

✓ di tutti i redditi derivanti dalle attività finanziarie e immobiliari detenute all'estero (interessi, dividendi, plusvalenze, etc.);

✓ dei dettagli sulle modalità di costituzione, trasferimento ovvero occultamento, relative alle attività non dichiarate;

il tutto seguendo il *format* di relazione predisposto dall'Agenzia delle Entrate.

I pagamenti dovranno essere effettuati in un'unica soluzione (entro il 30 settembre 2017); o in un massimo di tre rate mensili (di cui la prima, sempre, entro il 30 settembre 2017).

Gli enormi introiti verificatisi con la precedente VD avevano lasciato sperare il governo in una mole assai più consistente di nuove procedure, essendo tutti ben consci della grande mole di capitali ancora illecitamente custodita nelle casse d'oltreconfine. Evidentemente, però, le cose non stanno procedendo nella misura sperata.

A parere di chi scrive, il primo problema resta l'usuale pantomima politica - fammi passare questo, che io ti faccio passare quello - precedente l'approvazione del provvedimento, il quale, al termine del suo ordinario *iter* parlamentare, arriva malconco, menomato e, soprattutto, difficile da applicare. Giustamente, in proposito da molte parti si ripete spesso che la VD dovrebbe andare regolarmente a regime, come del resto già avviene in moltissime altre nazioni.

Ciò precisato, l'Agenzia sta dandosi da fare per spingere i contribuenti alla VD 2.0 con, nemmeno tanto, velate minacce connesse all'attivazione del noto *software* "Sonore", per la caccia a finti non-residenti, l'aumento dei controlli specifici verso tutti gli iscritti all'AIRE, l'imple-

mentazione del FATCA con gli USA e, in particolare modo, l'attivazione del *Common Reporting Standard*.

Sempre in stretto collegamento con la VD, pare, altresì, il caso di ricordare che, tra le novità introdotte dal D.L. 193/2016, è stato approvato pure l'esonero ai fini del monitoraggio fiscale

degli immobili situati all'estero per i quali non siano intervenute variazioni nel corso del periodo d'imposta; fatti ovviamente salvi i versamenti relativi all'IVIE dovuta.

Infine, un'ultima – superflua – precisazione: la VD non assicura certo l'anonimato.



Il testo risulta strutturato in due parti: nella prima sezione, vengono esposte le principali normative di carattere tributario internazionale, con l'idea di delinearne un quadro generale di base; tale panoramica è accompagnata, laddove reputato utile, da alcune pronunce della Corte di Giustizia europea, oltre che (naturalmente) della Corte di Cassazione italiana. In una seconda sezione, vengono approfonditi i principi cardine della fiscalità internazionale, in ossequio alle raccomandazioni dettate dalle organizzazioni comunitarie e mondiali (UE / OCSE). In sede conclusiva, sono trattati pure gli aspetti legati all'internazionalizzazione della forza lavoro.

[P.Soro -C.Rigato- e-book - feb. 2017](#)



# Condoni fiscali e liti fiscali pendenti - Giurisprudenza della Corte di Cassazione

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi  
*Avvocati Tributaristi*

## 1. Premessa

E' in sede di inaugurazione dell'anno giudiziario, così come diffuso dalla stampa<sup>1</sup> di settore, che il viceministro all'Economia Luigi Casero ha annunciato una possibile definizione delle liti pendenti sulla base dei principi della rottamazione delle cartelle esattoriali, prevista dal Decreto Legge 193/2016 con le misure fiscali urgenti e collegato alla Legge di stabilità 2017, relativamente al contenzioso in tutti i gradi di giudizio laddove per la mole di arretrato della Cassazione si sta pensando anche all'istituzione di una sezione tributaria *bis*. Addirittura il Governo punterebbe ad una vera e propria riforma: "aumento della soglia da 20mila a 50mila euro del valore delle liti per i quali è ammessa la mediazione, la trasformazione delle Commissioni in tribunali tributari con due giudici togati e uno laico". A fine 2016 risultano oltre 450mila

liti pendenti col fisco nelle sezioni provinciali e regionali delle corti tributarie. A dirlo il presidente della giustizia tributaria, Mario Cavallaro che sottolinea però anche il "forte recupero dell'arretrato, il 12%, percentuale quasi doppia", rispetto al 2015.

Ed allora, in attesa di quanto appena evidenziato può essere utile riportare i **tratti salienti degli ultimi due condoni fiscali** succedutesi negli anni relativi alla chiusura delle liti fiscali pendenti così come racchiusi nell'art. 16 della Legge del 27 dicembre 2002 n. 289 e nell'art. 39 del Decreto Legge n. 98 del 6 luglio 2011, nonché le principali problematiche insorte e la giurisprudenza più rilevante.

Infatti, la lettera delle due norme è invero pressoché identica, con alcune lievi eccezioni, e le criticità che sono state sollevate per la norma antecedente nel tempo da dottrina e giurisprudenza non possono dunque non valere anche per la nuova versione dell'istituto disegnato

<sup>1</sup> Sole 24 ore del 28/02/2017.

dalla Manovra 2011, e per il condono fiscale previsto per l'annualità in corso.

## 2. Condono Fiscale

### **Legge 27 dicembre 2002, n. 289**

*Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana 31 dicembre 2002, n. 305 - Supplemento Ordinario, n. 240*  
**Articolo 16 Chiusura delle liti fiscali pendenti**

La definizione interessa tutte le liti fiscali, indipendentemente dal valore, pendenti dinanzi:

- ✓ alle Commissioni Tributarie in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio;
- ✓ al Tribunale o alla Corte di Appello;
- ✓ alla Corte di Cassazione.

### **Definizione di lite pendente**

Sono considerate pendenti le liti, in cui è parte l'Amministrazione finanziaria dello Stato per le quali:

- ✓ alla data del 1° gennaio 2003 sia stato proposto il ricorso o l'appello;
- ✓ il ricorso sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato e pertanto siano ancora aperti, al 1° gennaio 2003, i termini di impugnazione della stessa;
- ✓ alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato;
- ✓ alla data del 1° gennaio 2003 vi sia pendenza a seguito di rinvio.

Si tratta delle liti devolute a:

- a) Commissione tributaria provinciale o regionale a seguito di rinvio da parte di una Commissione tributaria regionale o dalla Commissione tributaria centrale;

b) Tribunale a seguito di rinvio da parte della Corte di appello;

c) Commissione tributaria o ad un Tribunale o a una Corte d'appello a seguito di rinvio da parte della Corte di Cassazione.

### **Lite fiscale definibile**

Sono liti DEFINIBILI quelle che hanno ad oggetto:

- ✓ avvisi di accertamento;
- ✓ provvedimenti di irrogazione delle sanzioni;
- ✓ ogni altro atto di imposizione;
- ✓ provvedimenti di diniego e revoca di agevolazioni, se negli stessi sono quantificati il tributo o il maggiore tributo e/o le sanzioni dovuti;
- ✓ avvisi di liquidazione, ingiunzioni, ruoli che assolvono anche la funzione di accertamento oltre che di riscossione;
- ✓ cartelle di pagamento emesse a seguito di liquidazione *ex artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972.*

### **Lite fiscale non definibile**

Sono liti NON DEFINIBILI quelle che hanno ad oggetto:

- ✓ istanze di rimborso;
- ✓ avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'art. 12, D.L. n. 70/1988;
- ✓ provvedimenti di diniego e revoca di agevolazioni, se negli stessi non sono quantificati il tributo o il maggiore tributo e/o le sanzioni dovuti;
- ✓ avvisi di liquidazione, ingiunzioni, ruoli

che assolvono esclusivamente la funzione di riscossione.

### **Valore della lite**

Il valore della lite, che costituisce la base del calcolo per la definizione, corrisponde all'importo dell'imposta o della maggiore imposta oggetto di contestazione in primo grado.

Non devono essere considerati gli interessi, le indennità di mora e le eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento - se la lite si riferisce a sanzioni non collegate al tributo, queste comunque vengono considerate ai fini del valore della lite.

Tuttavia se il giudizio è stato instaurato, fin dall'origine, al solo fine di contestare le sanzioni collegate ad un tributo - ad esempio, sanzioni per tardivo versamento - la definizione avviene avendo riguardo al solo ammontare delle stesse.

Il valore della lite va determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati.

Se con lo stesso atto sono stati impugnati più provvedimenti, il valore deve essere calcolato per ogni singolo atto di contestazione.

Se nell'atto è compresa l'INVIM, tale imposta deve essere definita separatamente rispetto agli altri tributi (imposte di registro, ipotecaria e catastale) che invece devono essere sommati per determinare il valore della lite ad esso relative.

Non è consentita la definizione parziale; nel valore della lite è pertanto necessario tenere conto di tutti i tributi in contestazione, compresi addizionali all'IRPEF, IRAP e SSN.

Tuttavia, se una lite ha ad oggetto sia tributi definibili che non definibili, il valore della stessa deve essere determinato senza tener conto dei tributi non definibili.

### **Somme da versare**

Se il valore della lite è **fino a € 2.000**, la somma da versare è € 150.

Se il valore della lite è **oltre € 2.000**, le somme da versare è rispettivamente:

- 10% del valore della lite, in caso di giudizio favorevole al contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto, alla data di presentazione della domanda di definizione;
- 50% del valore della lite, in caso di giudizio sfavorevole al contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto, alla data di presentazione della domanda di definizione;
- 30% del valore della lite, in caso di lite pendente in primo grado se non è già stata resa pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto, alla data di presentazione della domanda di definizione.

In caso di **soccombenza parziale**, che si concretizza nel momento in cui la parte processuale non ottiene l'integrale accoglimento delle proprie richieste, le percentuali da applicare al valore della lite sono due:

- a) il 10% sulla parte del valore della lite per la quale risulta soccombente l'amministrazione finanziaria;
- b) il 50% sulla parte del valore della lite per la quale risulta soccombente il contribuente.

Se tra la data di versamento della prima rata (16 aprile 2003) e la data di presentazione della domanda di definizione (21 aprile 2003) interviene una pronuncia nel merito, se il contribuente ha versato in più, rispetto alle percentuali applicabili al valore della lite, le somme eccedenti vengono rimborsate. In caso contrario, vale a dire le somme risultano insufficienti, la differenza

deve essere versata entro il 21 aprile 2003

Queste somme possono essere versate anche ratealmente in un massimo di sei rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le stesse superano 50.000 euro: le rate successive alla prima dovranno essere gravate degli interessi legali calcolati dal 17 marzo 2003.

Per ottenere l'estinzione del giudizio occorre attendere la formale comunicazione rilasciata dagli uffici che attesti la regolarità della domanda di definizione e il pagamento integrale di quanto dovuto, che dovrà essere depositata nella segreteria della commissione o nella cancelleria degli uffici giudiziari entro il 31 luglio 2005.

Si ha errore scusabile se il contribuente ha osservato una normale diligenza nella determinazione del valore della lite e degli importi dovuti ovvero qualora lo stesso sia stato determinato dalla sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza o di complessità di calcolo.

Con la C.M. 2 febbraio 2007, n. 4/E, l'Amministrazione finanziaria specifica ulteriormente che, per la chiusura delle liti, è sufficiente che il contribuente abbia pagato la prima rata e che le restanti rate non pagate siano state iscritte a ruolo.

### 3. Condono Fiscale

**Art. 39, comma 12, del Decreto Legge n. 98 del 06/07/2011 convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111**

Con il Decreto Legge n. 98 del 06/07/2011 recante "*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*" e convertito con modificazioni dalla Legge n. 111 del 15/07/2011, è stata reintrodotta all'art. 39, comma 12, la disciplina sulla definizione delle cd. liti fiscali "*minori*".

La norma contiene un espresso rinvio alla disciplina dettata per l'analogo istituto dall'art. 16

della Legge 27 dicembre del 2002 n. 289 e riguarda la definizione agevolata di tutte le liti fiscali di importo non superiore a 20.000 euro, al netto di sanzioni e interessi, instaurate con l'Agenzia delle Entrate e ancora pendenti al 1° maggio 2011.

Tale misura ha la finalità di favorire la pronta risoluzione delle controversie tributarie con l'Agenzia delle Entrate, riducendo, in tal modo, il numero delle pendenze giudiziarie.

In particolare, la nuova normativa prevede che le liti fiscali in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, se di valore non superiore a 20.000 euro, possono essere definite a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme stabilite ai sensi dell'art. 16 della Legge n. 289/2002.

#### **Ambito oggettivo e pendenza della lite**

In *primis*, al fine di valutare la disposizione in oggetto è necessario individuare quali controversie possono essere oggetto della cosiddetta definizione agevolata.

Dalla lettura del testo normativo si evince che le controversie:

- ✓ devono avere origine da un'azione di accertamento degli uffici e non da "atti di mera liquidazione del tributo";
- ✓ devono avere come controparte l'Agenzia delle Entrate;
- ✓ devono essere pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle Commissioni Tributarie o al giudice ordinario di ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio;
- ✓ devono avere valore non superiore a 20.000 €.

A differenza della precedente definizione age-

volata prevista dalla Legge n. 289/2002, a cui la Manovra Correttiva rinvia per quanto non espressamente regolamentato, viene limitata la possibilità di definizione alle sole controversie pendenti in cui è parte l’Agenzia delle Entrate. La norma consente di definire tutte le liti fiscali, nelle quali sia parte l’Agenzia delle Entrate ed aventi ad oggetto tributi amministrati dalla stessa, concernenti “atti impositivi” e di “irrogazione delle sanzioni”, pendenti in ogni stato e grado del giudizio dinnanzi ai seguenti organi giurisdizionali:

- Commissioni tributarie di ogni grado e giudizio (provinciali, regionali, di primo e di secondo grado di Trento e Bolzano e centrale), anche a seguito di rinvio;
- Giudice ordinario, compresa la Corte di cassazione.

Sono escluse pertanto dalla definizione agevolata tutte le liti in cui siano coinvolti come enti impositori altre Amministrazioni pubbliche, come le Regioni, gli Enti locali, le altre Agenzia fiscali.

Il meccanismo di chiusura anticipata delle liti ai sensi della norma del 2002 era dunque attivabile qualunque fosse il valore della richiesta iniziale da parte dell’Amministrazione finanziaria, mediante il pagamento di una somma anche molto inferiore alla pretesa iniziale dell’Ufficio.

Altresì a differenza del condono ex art. 16 citato, l’art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011, prevede invece che siano definibili in via anticipata esclusivamente le liti fiscali pendenti di valore non superiore a 20.000 euro.

Orbene, si considerano pendenti tutte le controversie originate da avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione per le quali alla data del 1 maggio 2011 sia stato proposto ricorso mediante l’atto introduttivo del giudizio in primo grado. In particolare, per i giudizi instaurati dinanzi alle Commissioni tributarie, si deve fare riferimento alla data in cui è stato notifica-

to il ricorso all’Ufficio, non essendo necessario che, entro il 1 maggio 2011, vi sia stata anche la costituzione in giudizio.

#### **4. Ricorso cumulativo e riunione di ricorsi**

Una problematica che si presenta relativa al valore della lite è quella di un atto introduttivo del giudizio con cui siano stati impugnati diversi atti impositivi, ovvero un ricorso cumulativo laddove il valore della lite se considerato per ciascun atto impugnato non supera il limite previsto dal legislatore per accedere alla definizione in argomento, mentre non altrettanto avviene cumulando i valori controversi per tutti gli atti gravati attraverso il medesimo ricorso.

Ecco che, l’Agenzia delle entrate con la Circolare n. 12/E del 2003 ha accolto la soluzione che vuole la determinazione del valore della controversia singolarmente per ciascun atto impugnato, trattandosi di liti autonome ex art. 16, comma 3, lett. b), della legge n. 289/2002, soluzione questa sicuramente condivisibile, anche se l’ambigua disposizione di cui alla successiva lett. c), ai sensi della quale «*il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero dei soggetti interessati e dai tributi in esso indicati*», sembrerebbe al contrario negare l’autonomia della lite qualora avverso uno o più atti sia stato proposto un ricorso cumulativo o collettivo.

Altresì, deve ritenersi irrilevante la riunione di più ricorsi disposta ex art. 29 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per cui il valore della lite deve essere considerato sempre con riguardo alla singola controversia inizialmente instaurata.

#### **5. Chiusura liti fiscali pendenti sull’IVA e normativa europea**

Una problematica sottesa alla chiusura delle liti fiscali pendenti è stata quella se lo strumento introdotto con la legge n. 289/2002 e riproposto in forma parzialmente diversa dal D.L. n. 98/2011 relativo nello specifico all'Iva sia in contrasto con il diritto comunitario europeo o meno ovvero se il giudice nazionale deve disapplicare qualsiasi misura di condono che pregiudichi il corretto funzionamento dell'Iva ispirato ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario.

La pronuncia della Corte di Giustizia UE 17.7.2008 C-132/06, relativamente all'IVA, ha dichiarato incompatibili con il diritto comunitario gli artt. 8 e 9 della L. 289/2002, disciplinanti il cosiddetto "condono fiscale".

Secondo la Corte, le norme citate hanno superato i confini del margine di discrezionalità amministrativa concesso agli stati membri dal legislatore comunitario, in quanto il legislatore italiano ha offerto ad ogni soggetto passivo IVA la possibilità di escludere, relativamente ad una serie di periodi d'imposta, l'eventualità di un qualsiasi controllo fiscale.

Quanto espresso dalla Corte di Giustizia UE è stato recepito nell'ordinamento italiano con vari interventi della Corte di Cassazione, determinando l'illegittimità del condono e la conseguente disapplicazione della norma di riferimento. L'incompatibilità con il diritto comunitario delle norme sul condono in tema di IVA non si estende alla definizione delle liti pendenti. L'art. 16 della L. 289/2002 consentiva la definizione agevolata – mediante versamento forfetario percentuale, commisurato al valore della lite – delle controversie già instaurate e pendenti alla data dell'1.1.2003 davanti alle commissioni tributarie, in ogni stato e grado del giudizio, nelle quali sono parti i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria. In merito all'applicabilità di questo articolo si sono succedute alcune pronunce della Corte di Cassazione, secondo l'ultima delle quali la definizione delle liti pendenti non deve essere disapplicata dal giudice, in quanto la stessa non può essere

assimilata ad una rinuncia all'accertamento.<sup>2</sup> In precedenza, Cass. 18.9.2009 n. 20069 ha invece ritenuto l'art. 16 della L. 289/2002 incompatibile con il diritto comunitario.

Infine, la sentenza della Cassazione 19333/11 ha chiarito che nessun contrasto sussiste fra la sanatoria delle liti pendenti (ex art. 16 della legge 289/2002) e la direttiva comunitaria sull'Iva laddove affrontando un caso più ampio di computo dei termini di sospensione, hanno sottolineato che gli esiti del procedimento dinanzi alla giustizia europea<sup>3</sup> sulle sanatorie fiscali previste dalla Finanziaria per il 2003, non interferiscono con il concetto "di definizione di lite pendente", atteso che in quest'ultimo caso non si appaleserebbe una "rinuncia" all'incasso dell'imposta da parte del nostro Paese.

## 6. Ricorsi o appelli inammissibili sono condonabili?

Come evidenziato in apertura il presupposto normativo della chiusura delle liti pendenti è l'avvenuta proposizione, alla data di entrata in vigore della legge, dell'atto introduttivo del giudizio indipendentemente dall'esito della vicenda giudiziaria così pendente, sia esso favorevole o sfavorevole in tutto o in parte. Solo un giudicato sulla totalità della lite impedisce la definizione della chiusura laddove la formazione di un giudicato soltanto parziale non preclude la chiusura della residua lite ancora pendente.

Ciò posto va detto che ai sensi degli artt. 20 e 22 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'atto introduttivo del giudizio tributario può considerarsi proposto con la notificazione del ricorso, essendo il successivo deposito oggetto della costituzione in giudizio conseguente alla già intervenuta proposizione del ricorso contro l'atto impositivo.

<sup>2</sup> Cass. SS.UU. 17.2.2010 n. 3673.

<sup>3</sup> Causa C- 132/06.

Ne deriva, a questo punto, l'interrogativo riguardante i ricorsi proposti tardivamente, cioè oltre il termine massimo previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e la cui inosservanza costituisce causa di inammissibilità del ricorso stesso ad esempio.

Ecco che, sul punto la Suprema Corte stabilisce che *“la pendenza della lite è segnata dalla presentazione di atto potenzialmente idoneo a devolvere alla competente Commissione tributaria il sindacato sul provvedimento impositivo, e, pertanto, prescinde dall'eventualità che tale atto sia affetto da vizi di inammissibilità ostativi all'esame nel merito, mentre resta esclusa solo in ipotesi di inesistenza dell'atto medesimo, la quale è ravvisabile a fronte della radicale carenza, riscontrabile in ogni tempo e sede, dei requisiti di forma o di contenuto indispensabili per la sua riconducibilità nelle relative previsioni normative”* (Cass., Sez. I, 10 febbraio 1996, n. 1037); anche Cass., Sez. trib., 30 luglio 2002, n. 11222 secondo cui *“ai fini dell'accesso alla procedura di condono, anche quando difetti una disposizione normativa che statuisce espressamente l'irrilevanza della eventuale inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, la controversia tributaria si considera pendente anche qualora ricorra una causa di inammissibilità, improponibilità o improseguibilità del processo la quale non sia stata già - di per sé - dichiarata con pronuncia non più impugnabile: ciò atteso che, per l'applicabilità delle norme sul condono, non è richiesta la pendenza della lite sul rapporto sostanziale”*.

A tal riguardo è necessario evidenziare che, appresa la notizia di una probabile sanatoria, molti ricorsi potrebbero essere stati proposti a ridosso dell'entrata in vigore della legge di condono in via meramente strumentale contro atti impositivi da tempo divenuti pacificamente definitivi, al solo scopo di trarre i benefici della sanatoria stessa rispetto alla quale sarebbero sostanzialmente estranei.

Ed allora, la stessa Corte di Cassazione ha stabilito che *“l'impugnazione tardiva non può esse-*

*re consentita a fini meramente strumentali, per creare cioè artificiosamente un contenzioso che permetta il pagamento di una minore imposta rispetto a quanto accertato, poiché il pagamento di una somma inferiore si può consentire solo quando ha per contropartita l'eliminazione di un contenzioso, mentre non può essere accettato in assenza di specifiche contestazioni contro l'accertamento il quale, diversamente, sarebbe divenuto definitivo e sarebbe rimasto sottratto ad ogni condono”*.<sup>4</sup>

Considerazioni analoghe a quelle esposte con riferimento all'atto introduttivo del giudizio di primo grado valgono nel caso in cui, intervenuta sentenza sulla lite, contro la sentenza sia proposta impugnazione oltre i termini che ne determinano il passaggio in giudicato, ma la relativa inammissibilità dell'impugnazione non sia stata ancora dichiarata con sentenza passata in giudicato.

Secondo la previsione normativa *“si intende, comunque, pendente la lite per la quale, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato”*.

## 7. Giurisprudenza

### **Cass. civ. Sez. V, 30-11-2016, n. 24392**

In tema di condono fiscale, rientrano nel concetto di lite pendente, con possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16, comma 3, della legge n. 289 del 2002, le controversie relative a cartella esattoriale emessa ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, non preceduta da atto di accertamento, la quale, come tale, è impugnabile non solo per vizi propri, ma an-

<sup>4</sup> Cass., Sez. I, 28 aprile 1997, n. 3667.

che per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale viene comunicata al contribuente.

**Cass. civ. Sez. V, 28-10-2016, n. 21872**

Rientrano nel concetto di lite pendente, con possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16, comma 3, della legge n. 289 del 2002, le controversie relative a cartella esattoriale emessa *ex art. 36-bis*, D.P.R. n. 600 del 1973, non preceduta da atto di accertamento, pertanto impugnabile non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale viene comunicata al contribuente. Esulano dal concetto normativo di lite pendente e, dunque, dalla possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16, della legge n. 289 citata, solo le controversie aventi ad oggetto provvedimenti di mera liquidazione del tributo, emanati senza il previo esercizio di un potere discrezionale dell'Amministrazione, cioè senza accertamento o rettifica e senza applicazione di sanzioni.

**Cass. civ. Sez. V, 21-09-2016, n. 18445 (rv. 641057)**

In tema di condono fiscale, il presupposto della lite pendente sussiste in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata già inammissibile con sentenza definitiva, che sia potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, salve le ipotesi di abuso del processo, caratterizzate dall'intento di sfruttare in modo fittizio e strumentale il mezzo processuale, al solo scopo di conseguire i vantaggi della sopravvenuta o preannunciata normativa di condono (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Piemonte, 25/02/2009).<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Nella specie, la S.C. ha escluso l'abuso essendo stato il ricorso introduttivo notificato nei termini, antecedentemente alla l. n. 289 del 2002, ancorché dichiarato inammissibile, perché non depositato, con provvedimento

**Cass. civ. Sez. V, 15-06-2016, n. 12317**

Nel contenzioso tributario, avuto riguardo alla definizione dell'art. 16 della legge n. 289 del 2002, non può ritenersi lite fiscale pendente quella introdotta con l'impugnazione di un atto recante le somme dovute a seguito di un avviso di accertamento definitivo, trattandosi di atto destinato ad esaurire nell'intimazione al versamento della somma dovuta, in base ad una pretesa fiscale oramai definitiva, che non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo.

**Cass. civ. Sez. Unite, 16-01-2015, n. 643 (rv. 634058)**

In tema di condono fiscale, il presupposto della lite pendente sussiste, salve le ipotesi di abuso del processo, in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata inammissibile con sentenza definitiva e potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, indipendentemente dal preventivo riscontro della ritualità e fondatezza del ricorso (Dichiara inammissibile, Roma, 29/04/2008).<sup>6</sup>

**Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 17-06-2016, n. 12619**

In tema di condono fiscale, il presupposto della lite pendente sussiste, salve le ipotesi di abuso del processo, in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata inammissibile con sentenza definitiva e potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, indipendentemente dal preventivo riscontro della ritualità e fondatezza del

reclamato.

<sup>6</sup> In applicazione di tale principio, la S.C., ai sensi dell'art. 363, terzo comma, cod. proc. civ., ha ritenuto lite condonabile quella nata dal ricorso avverso l'avviso di liquidazione d'imposta di registro *ex art. 12* del d.l. 14 marzo 1988 n. 70, convertito in legge 13 maggio 1988 n. 154, che investa anche il provvedimento di classamento, contestualmente comunicato, ma non ritualmente impugnato nei confronti dell'Agenzia del territorio.

ricorso (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Basilicata, 13/11/2014).<sup>7</sup>

***Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 17-03-2015, n. 5316***

In tema di condono fiscale, la pendenza della lite va intesa in senso formale e non viene esclusa da una successiva pronuncia di inammissibilità o improcedibilità, occorrendo, per la definitività dell'accertamento oggetto di impugnazione, l'esaurimento della lite

***Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 09-01-2014, n. 272 (rv. 629351)***

In tema di condono fiscale, l'art. 39, comma 12, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, nel consentire la definizione delle liti fiscali pendenti ivi individuate, ha riguardo alle sole controversie eventualmente definite da decisione ancora impugnabile con i mezzi ordinari, senza che rilevi l'astratta esperibilità della revocazione straordinaria o la mera proposizione della relativa domanda avverso le sentenze passate in giudicato, laddove non seguita dalla pronuncia rescindente di revocazione, atteso che solo a decorrere da quest'ultima si ha reviviscenza della pendenza della lite fiscale fino al passaggio in giudicato della statuizione che definisce il giudizio di revocazione (Dichiara inammissibile, Comm. Trib. Reg. Catanzaro, 28/02/2012).

***Corte di Cassazione sentenza 28 marzo 2006, n. 7111***

Se il contribuente provvede solamente al pagamento della prima rata senza corrispondere gli importi successivi, si ritiene tuttavia che la

definizione della lite fiscale pendente sia ormai stata correttamente perfezionata per effetto del versamento integrale e tempestivo della prima rata, con conseguente impossibilità di emettere un provvedimento di diniego della domanda di composizione della vertenza.

***Corte di Cassazione, Sez. V trib., Ordinanza 22 marzo 2006, n. 6370***

Dal sistema della legge n. 289/2002 si ricava che, nelle ipotesi di rateizzazione dell'importo dovuto, è sufficiente, per la definizione della lite pendente, l'accettazione da parte dell'ufficio competente della relativa domanda presentata dal contribuente, seguita dal versamento della prima delle rate nelle quali sia eventualmente ripartito il pagamento degli importi richiesti dalla norma. Il verificarsi di queste condizioni determina, nella prospettiva delineata dal legislatore, la definitiva sostituzione dell'obbligazione assunta dal contribuente con la presentazione della domanda di condono all'obbligazione tributaria oggetto della lite pendente.

***Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 11 giugno 2004, n. 11170***

La definizione di cui all'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, si applica alle liti fiscali pendenti, e tali non sono quelle aventi ad oggetto le sanzioni irrogate per la violazione di norme valutarie, quali quelle dettate dal D.L. 28 giugno 1990, n. 167 - convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 - concernenti i trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

<sup>7</sup> In applicazione dell'anzidetto principio, la S.C. ha ritenuto suscettibile di definizione agevolata, ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. con l. n. 111 del 2011, la controversia relativa all'impugnazione di un estratto di ruolo nella quale il contribuente aveva eccettuato la decadenza dell'amministrazione per omessa notifica della cartella nei termini di legge.



## Rottamazione delle cartelle: nuovi chiarimenti dall'agenzia delle entrate

di Daniele Brancale  
*Dottore Commercialista*

Proprio nei giorni di maggior fervore per la c.d. *“definizione delle cartelle esattoriali”*, sono arrivati puntuali i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 2/E del 08.03.2017.

Ricordiamo, infatti, solo per fare un piccolo *flash* sull’accezione utilizzata nelle prime battute, che è all’esame dell’esecutivo un emendamento al D.L. terremoto che dovrebbe apportare delle piccole, perché tali appaiono al cospetto di ciò che auspicavano i contribuenti, modifiche alla normativa di cui al D.L. n. 193/2016.

Modifiche, che se verranno confermate, dovrebbero riguardare lo slittamento del termine per presentare le istanze dall’attuale 31 marzo al 21 aprile e la concessione del DURC, per le imprese che ne facciano richiesta, subordinato non più al pagamento della prima o unica rata ma al mero deposito dell’istanza di definizione.

Sul fronte dei chiarimenti, invece, l’Agenzia del-

le Entrate è intervenuta per puntualizzare alcuni aspetti ancora poco chiari relativi a profili più che altro operativi, i quali hanno suscitato non poche perplessità fra gli addetti ai lavori.

Dopo una breve ricapitolazione degli aspetti generali legati al procedimento di *“definizione agevolata”*, la Direzione Centrale del Fisco si è principalmente concentrata su alcuni dei temi più cavillosi, quali ad esempio: il momento di perfezionamento della definizione, i rapporti con eventuali precedenti dilazioni di pagamento ed, infine, le particolari peculiarità legate alla presenza di processi in corso.

Più minuziosamente, possiamo riassumere le indicazioni fornite dalle Entrate nelle seguenti:

### **1. Cosa si intende per “carico affidato”?**

L’Agenzia sostiene che con tale locuzione, il legislatore pare abbia voluto riferirsi a quel-

le somme che sono state trasmesse all'Agente della riscossione e che quindi sono uscite dalla disponibilità dell'ente creditore.

**2. Possono formare oggetto di definizione agevolata i carichi che includono unicamente somme dovute a titolo di sanzione?**

A tale domanda l'ufficio ha risposto ragionando per esclusione. In effetti, se all'art. 6, comma 10, del D.L. n. 193/2016, il legislatore ha disposto che sono esclusi dalla definizione agevolata i carichi affidati all'Agente della riscossione recanti *"le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali"*, quest'ultimo, a parere dell'ufficio, ha implicitamente affermato che rientrano nell'ambito di applicazione della definizione agevolata anche i carichi recanti solo sanzioni pecuniarie amministrativo – tributarie.

**3. Quando può considerarsi avvenuto il perfezionamento della definizione?**

La risposta ad una delle domande più ostiche pervenute in questi mesi è stata chiara e concisa: secondo l'Agenzia la definizione si perfeziona non con la presentazione della dichiarazione o con il versamento della prima rata ma con il pagamento integrale e tempestivo delle somme dovute.

**4. In che rapporto si pone la definizione agevolata con le precedenti dilazioni di pagamento?**

A parere di chi scrive, è questa la risposta più importante che molti operatori attendevano da tempo, considerato l'enorme quantitativo di soggetti che presentano l'istanza di definizione pur avendo in essere un piano di rateazione concesso precedentemente.

Il dubbio più impellente è stato così risolto:

A - Se il debitore paga la prima o l'unica rata del piano previsto dalla definizione, si deter-

mina la revoca automatica della precedente dilazione accordatagli, con la conseguenza che nell'ipotesi in cui lo stesso, nel caso di opzione per le cinque rate, non adempierà, adempierà con ritardo o in maniera insufficiente alle successive rate, la stessa "rottamazione" gli sarà revocata e il totale delle somme non pagate non potrà più essere oggetto di rateazione.

B - Se il debitore, ricevuto il prospetto delle rate da pagare per dare corso alla definizione, non procede con il versamento della prima o unica rata si determina l'inefficacia della definizione e lo stesso potrà a quel punto riprendere la rateazione sospesa non essendo costretto, a differenza dell'ipotesi precedente, a versare tutto in un'unica soluzione.

**5. Ai fini della rinuncia ad eventuali contenziosi aventi ad oggetto carichi per i quali si è chiesta la rottamazione, si rende necessario formalizzare la stessa anche davanti al Giudice?**

Su tale quesito, l'Agenzia ha comunicato che la norma non richiede, unitamente all'impegno alla rinuncia espresso nella definizione, la contestuale formalizzazione della stessa davanti al Giudice, né subordina la definizione all'accettazione della rinuncia da parte dell'ente impositore.

Ciò che assume rilevanza, a tal fine, è il tempestivo ed integrale versamento dell'importo complessivamente dovuto.

Sulla questione, tuttavia, ha ricordato l'ufficio che il contribuente può opportunamente segnalare al Giudice tributario che è venuta a cessare la materia del contendere, allegando all'uopo la documentazione che attesta l'avvenuto pagamento dell'importo dovuto o – in caso di pagamento rateale – della prima rata.

In riferimento a ciò, prende piede pertanto la strada, invocata da molti operatori della materia in questi mesi, del ricorso all'istituto della

cessata materia del contendere piuttosto che a quello della rinuncia al ricorso.

**6. Nel caso in cui il carico definito abbia ad oggetto l'intera somma in contestazione, qualora il contribuente chieda un rinvio dell'udienza di trattazione, quale comportamento deve adottare l'Agenzia?**

Al presente quesito, la Direzione Centrale ha chiarito che di norma non è opportuno opporsi alla richiesta, salvo che la stessa risulti meramente dilatoria.

In relazione a ciò vale la pena ricordare che, ad ogni modo, il Giudice tributario non è obbligato a concedere il rinvio, non essendo tale ipotesi prevista da nessuno dei commi dell'art. 6 di cui al D. L. n. 193/2016.

Queste, in sintesi, le principali illustrazioni che ci giungono con la circolare sopra richiamata, per mezzo della quale l'Amministrazione finanziaria tenta di superare l'impasse operativo in cui molti contribuenti si trovano nel momento in cui sono chiamati a decidere se, appunto, "rottamare" o magari continuare con il precedente piano di rateazione ordinario.

Al di là di tutto, però, resta il dato emblematico di una sanatoria che purtroppo non consente l'accesso proprio alla maggior parte di coloro che ne hanno bisogno, da individuare in tutti quei contribuenti che non dispongono di una

certa liquidità per far fronte alla ristrettezza dei tempi previsti per la definizione del debito.

Ecco perché, più di ogni altra modifica, ciò che maggiormente serviva o, se ci è concesso usare il presente, a tutt'oggi necessita, è un intervento che vada ad incidere sull'estensione del numero delle rate entro cui poter adempiere, atteso che appare oltremodo impensabile poter credere che un soggetto che negli ultimi anni non sia riuscito a far fronte al proprio debito - sicuramente per mancanza di liquidità corrente - si ritrovi, dall'oggi al domani, con le tasche piene di quelle stesse somme che avrebbero potuto evitargli l'inclusione nella "lista nera" di Equitalia.

Allo stesso tempo, però, va dato atto del primo grande sforzo messo in atto in questi giorni, proprio grazie all'emendamento di cui parlavamo in principio, che, laddove dovesse ottenere il via libera del governo, consentirebbe a milioni di imprese di ottenere il Durc con la semplice presentazione dell'istanza e non, come previsto attualmente, dopo il pagamento della prima rata.

Un intervento, quest'ultimo, che ci sembra in linea con la logica delle cose, considerato che nella prassi operativa è proprio grazie al "*Durc regolare*" che un'impresa può partecipare a delle gare o, ancor meglio, ricevere dei pagamenti da parte delle Pubbliche Amministrazioni, tutte somme che potranno quindi essere utilizzate per fronteggiare il debito risultante dall'adesione alla rottamazione delle cartelle.

## ***Esterovestizione ed irrilevanza penale: prime applicazioni giurisprudenziali dei principi espressi dalla sentenza “Dolce&Gabbana”***

Commento a TRIBUNALE DI MACERATA, Richiesta di Archiviazione del 23.11.2015  
Proc.Pen. N.6298/2010 RGNR Mod.21



di Domenico Pignoloni  
Avvocato Tributarista

La vicenda in esame, conclusasi con l'archiviazione del procedimento disposta dal G.I.P. di Macerata, in integrale accoglimento della relativa richiesta del PM precedente, il quale era stato chiamato ad indagare su un caso di presunta **esterovestizione** finalizzata all'ottenimento di un risparmio di imposta da parte di una nota società italiana, costituisce un'interessante recente applicazione dei principi espressi dalla Suprema Corte con la cd. sentenza “Dolce&Gabbana”.

Nello specifico, a valle di una verifica fiscale condotta dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate delle Marche, iniziata nel luglio del 2010 e culminata con il P.V.C. del dicembre 2012, nel quale si riteneva una società di Civitanova Marche fiscalmente residente (ex art. 73, co. 3, TUIR) sul territorio italiano sin dalla sua costituzione, sulla base della considerazione che la reale sede di direzione e di amministrazione (c.d. *place of effective management*) sarebbe stata da collocarsi in Italia, il PM contestava al *management* della predetta società il delitto di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 74/2000 per l'omessa presentazione al fisco italiano delle dichiarazioni annuali dei redditi d'impresa per gli esercizi che andavano dal 2000 al 2009.

Gli accertatori erano infatti giunti alla conclusione che, sino al 2010, la società di diritto portoghese fosse esterovestita, ovvero “[...] *che pur avendo la sede di amministrazione effettiva in Italia presso la [omissis], era stata fissata la sede legale in Madeira (Portogallo), per sottrarsi agli adempimenti tributari italiani e beneficiare così del regime agevolato proprio della Regione di Madeira*” (cfr. pag. 1 della richiesta di archiviazione). Ciò, in quanto la Direzione Regionale aveva constatato che:

1. la società era regolata dalla normativa portoghese sino al giugno del 2010;
2. le direttive gestionali e amministrative assunte in seno alla società venivano manifestate

*“quasi esclusivamente via mail”* (cfr. pag. 1 della richiesta di archiviazione);

3. l'intero capitale sociale era detenuto da una società di diritto italiano;

4. l'attività consisteva esclusivamente nella gestione e nello sfruttamento commerciale dei marchi della società italiana attraverso la concessione a soggetti terzi di licenze d'uso e diritti di proprietà industriale ed intellettuale, come brevetti e diritti d'autore.

Tuttavia, numerosi erano gli indici a favore della concreta ed effettiva operatività della società portoghese:

1. parte del *management* era residente in Portogallo;

2. la sede portoghese ospitava le assemblee;

3. la società aveva incaricato diverse società italiane ed estere in materia di proprietà industriale;

4. gli avvisi di accertamento dal 2000 al 2009 erano stati tutti annullati, con le sentenze pronunciate rispettivamente in data 11 gennaio 2013 e in data 22 marzo 2013, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, la quale aveva sottolineato come *“[...] gli elementi posti a carico dell'accertamento costituiscano, al più, semplici indizi come tali inidonei a provare l'esistenza dell'amministrazione della società in Italia [...]”*.<sup>1</sup>

A ciò si aggiunga che, in punto di diritto, la giurisprudenza, sia delle Commissioni tributarie che della Corte di Cassazione, ha più volte precisato come **non vi possa essere esteroinvestizione**

<sup>1</sup> Cfr. CTP di Macerata, sentenza n. 81/1/14 del 22.03.2013 relativa all'anno d'esercizio 2007, e CTP di Macerata, sentenza n. 83/1/14 del 22.03.2013, relativa all'anno d'esercizio 2008, nonché CTP di Macerata, sentenza n. 85/1/14 del 22.03.2013, relativa all'anno d'esercizio 2009. In particolare, i giudici tributari avevano evidenziato anzitutto come, ai sensi dell'art. 73, co. 3, TUIR, per cui *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”*, rilevi la sede dell'amministrazione, ovverosia la sede di direzione effettiva, da intendersi come *“[...] il luogo ove si svolge l'attività di amministrazione, gestione e coordinamento dei fattori produttivi aziendali e coincide con il c.d. place of effective management, vale a dire il luogo in cui viene svolta l'attività di gestione e in cui, di norma, viene esercitato il controllo di una società o ente [...]”*. Il luogo in cui: - si svolgono con regolarità le assemblee dei soci e l'attività dell'organo amministrativo; - si tengono le riunioni di tale organo e in cui la partecipazione dei diversi membri è opportunamente documentata; - si effettua la gestione operativa [...]” (Cfr. Valente P., Esteroinvestizione e eterodirezione: equilibri(smi) tra sede di direzione e coordinamento, direzione unitaria e sede di direzione effettiva, in Riv. dir. trib., 2010, p. 231 e ss.). Alla luce di ciò, la Commissione tributaria aveva riscontrato come *“[...] la parte ricorrente, in relazione alla prova della residenza, ha prodotto perizia asseverata che all'esito dell'esame di numerosi atti e documenti ha rilevato che:*

*-tutte le adunanze dell'Assemblea dei soci e del Consiglio di Gestione della [società portoghese] si sono svolte presso la sede legale in Madeira;*

*-il Consiglio di Amministrazione è stato gestito in prevalenza da soggetti portoghesi;*

*-sin dal 1999 la [società portoghese] ha utilizzato un ufficio dotato di attrezzature e linee telefoniche sito all'indirizzo indicato come sede;*

*-sin dal 1999 la [stessa] utilizza conti correnti bancari accesi presso una Banca di Madeira;*

*-i rapporti con le autorità fiscali e con la Camera di Commercio locale sono stati tenuti dagli amministratori portoghesi;*

*-tutte le direttive, autorizzazioni, istruzioni, procure e deleghe provengono da amministratori portoghesi;*

*-fax, spedizioni e ricevute dimostrano la provenienza di materiali dalla sede di Madeira;*

*-tutte le operazioni bancarie più significative e rilevanti sono state poste in essere dagli amministratori portoghesi.*

*Alla luce di tutte queste circostanze appare sicuramente provato che la sede di effettiva direzione della società era in Portogallo [...]”*.

**in presenza di una struttura produttiva in un altro Paese comunitario**, considerato che tale fenomeno può sussistere solamente in presenza di una costruzione meramente artificiosa.<sup>2</sup>

In particolare, la Suprema Corte ha chiarito che “[...] *per esterovestizione, com’è noto, si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all’estero, in particolare in un Paese con trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. Si tratta di un tipico fenomeno di abuso del diritto, il cui divieto può dirsi ormai pacificamente riconosciuto come principio generale del diritto tributario Europeo (che oltrepassa i confini delle imposte armonizzate) e va, di conseguenza, riconosciuto, almeno in via tendenziale, come principio generale anche nel diritto dei singoli Stati membri [...]. Con particolare riferimento al fenomeno della localizzazione all’estero della residenza fiscale di una società [...] la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringe tale libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato [...]. La nozione di stabilimento [...] presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l’esercizio quivi di un’attività economica reale. Ne consegue che, perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica [...]*”.<sup>3</sup>

Del resto, la **libertà di stabilimento** è un diritto riconosciuto dalla normativa comunitaria ai sensi degli artt. 49 e ss. del TFUE e subisce una sola eccezione, ossia l’ipotesi in cui la società costituita all’estero rappresenti, appunto, una costruzione meramente artefatta.

Sul versante comunitario, infatti, è acquisizione pacifica quella secondo cui “*la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa abuso di tale libertà*”; pertanto, “*una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato*” (cfr. Corte di Giustizia Ue, 12 settembre 2006, causa C-196/04, **Cadbury Schweppes**).

Nella successiva sentenza **Planzer Luxembourg Sarl** del 28 giugno 2007 (causa C-73/06), inoltre, la Corte di Giustizia Ue, nell’interpretare l’ottava e la tredicesima direttiva in materia di Iva<sup>4</sup>, premesso che gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del

<sup>2</sup> Si veda, in proposito, Comm. Trib. Prov. di Verona, 21 luglio 2014, n. 327, Fisconline Commissioni Tributarie; Comm. Trib. Prov. di Como, 3 luglio 2013, n. 91, ivi; Comm. Trib. Reg. Lombardia, 18 aprile 2013, n. 59, ivi; ampiamente, sul punto: Panizzolo-Paccagnella-Grassetto, Quando l’agenzia delle Entrate ha il potere di muovere l’accusa di esterovestizione ad una società, in *Diritto24*, 19 settembre 2014.

<sup>3</sup> Così, Cass. Civ., n. 2869 del 7 febbraio 2013; nello stesso senso: Cass. Civ., n. 1553 del 03 febbraio 2012, e Cass. Civ., n. 1811 del 30 ottobre 2013.

<sup>4</sup> Rispettivamente, 6 dicembre 1979, 79/1072/Cee e 17 novembre 1986, 86/560/Cee.

diritto comunitario, ha affermato che ciò accadrebbe solamente se un soggetto passivo intendesse fruire del sistema di rimborso alle condizioni enunciate dalle citate direttive, quando l'indirizzo dell'impresa **non corrisponde ad alcuna realtà economica**.

Alla luce dei principi sanciti dalla Corte di Giustizia UE e ripresi dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e delle Commissioni tributarie, occorre allora concludere che è possibile ravvisare esterovestizione societaria solamente nel caso in cui la società estera sia individuabile come **una struttura artificiosa**, consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

Se invece, come acclarato nel caso di specie, la società risulta pacificamente impiantata in un altro Stato membro, allora non vi è alcuno spazio per contestare la dissociazione tra la sostanza e la forma, ossia l'esterovestizione, giacché **l'effettività dell'insediamento** presuppone la fruizione delle risorse dello Stato estero ed ivi l'effettuazione di tutti gli atti di organizzazione e di impulso dell'attività economica.

Tali conclusioni trovano, peraltro, conferma nell'art. 5 del modello di Convenzione OCSE contro la doppia imposizione, che reputa sufficiente «*una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto in parte la sua attività*» non solo per individuare la residenza fiscale, ma anche per far emergere la soggettività di una stabile organizzazione.

L'esercizio effettivo di un'attività industriale e commerciale, si legge nel commentario all'art. 5, è sufficiente per costituire una sede fissa d'affari, addirittura anche se non siano disponibili locali d'impresa e in assenza di titoli giuridici formali per occupare determinati spazi.

Ne deriva che la rilevanza dell'effettivo esercizio di un'attività, che proprio l'OCSE mette in evidenza all'art. 5 del modello di convenzione fiscale, funge da criterio interpretativo del precedente art. 4 (che introduce il criterio del c.d. *place of effective management*) e porta alla conclusione che il luogo di direzione effettiva non può essere dissociato dal luogo di esercizio effettivo dell'attività di produzione di beni e servizi, per cui, quando l'insediamento è effettivo, è indubbio che il *place of effective management* o luogo di direzione effettiva coincide con il luogo in cui concretamente viene svolta l'attività d'impresa.

Come di recente evidenziato dalla Cassazione penale nella nota vicenda *Dolce & Gabbana*, peraltro, per accertare la natura artificiosa o meno della società estera si può fare utile riferimento ai criteri indicati dall'art. **162 del D.P.R. n. 917/1986 per definire la stabile organizzazione**.

Ai sensi di detta norma, «l'espressione «*stabile organizzazione*» comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al

*diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali".* Dunque, conclude la Suprema Corte, "[...] se un "ufficio" può essere ritenuto sufficiente a integrare una "stabile organizzazione" [...] la sua esistenza può essere utilmente valutata quale luogo di effettivo esercizio di un'attività di impresa. Di certo, il giudice non può adottare un criterio interpretativo che limiti, di fatto, la libertà di stabilimento. Nella sua ampia discrezionalità organizzativa e nell'ambito dell'attività di impresa, riconosciuta anche dalla nostra Costituzione (art. 42), l'imprenditore può decidere di collocare le proprie strutture dove meglio ritiene e dotarle secondo le proprie insindacabili valutazioni [...]" (cfr. Cass. Pen., Sez. III, 24 ottobre 2014-30 ottobre 2015, n. 43809, par. 16.78).

Inoltre, con particolare riferimento al concetto di *place of effective management* nell'ambito dell'attività di direzione e coordinamento di società (i c.d. gruppi d'impresa) di cui all'art. 2497 e ss. c.c., non bisogna confondere il concetto di "**direzione effettiva**" con quello di "**direzione e coordinamento**" di cui alle norme del codice civile: le due fattispecie, invero, rappresentano concetti giuridici «*nettamente distinti*» e, se resi coincidenti, darebbero luogo a «*effetti aberranti sul piano giuridico*»<sup>5</sup>.

In tal senso, si è ad esempio precisato che "[...] la residenza fiscale di una stabile organizzazione estera di una società di diritto lussemburghese, controllata da una società italiana, non può essere attratta automaticamente nel territorio dello Stato, presso il luogo ove è ubicata la sede della società capogruppo, per la sola ragione che quest'ultima esercita l'attività di direzione e coordinamento nei confronti delle sue società controllate estere e, conseguentemente, delle rispettive succursali. Appare di tutta evidenza, infatti, che la funzione di indirizzo gestionale svolta dalla società controllante nei confronti delle società controllate estere è una naturale prerogativa sancita dalla disciplina del controllo societario di cui all'art. 2359 c.c. ed è, sostanzialmente, ben diversa dall'attività che rileva ai fini della determinazione della sede di direzione effettiva e, quindi, della residenza fiscale [...]"<sup>6</sup>.

In questa prospettiva, allora, la **sede della direzione effettiva** non potrà coincidere con quella in cui si assumono le decisioni strategiche e si definisce l'assetto organizzativo del gruppo di imprese, bensì andrà individuata nel luogo in cui vengono assunte le decisioni sulla gestione e direzione quotidiana della società partecipata.

Come di recente posto in luce dalla Cassazione penale nella citata pronuncia *Dolce & Gabbana*, "[...] il criterio della "direzione effettiva" quale luogo di individuazione del domicilio fiscale non può essere sufficiente o comunque comportare evidenti storture applicative nel caso di società controllate ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., soprattutto nel caso in cui il capitale sociale

<sup>5</sup> Si veda, fra le altre, Comm. Trib. Reg. Firenze, 3 dicembre 2007, n. 61, in Riv. dir. trib., 2008, 10, V, 163.

<sup>6</sup> Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, 11 agosto 2009, n. 197, con nota di Valente, *Esterovestizione*, cit., pagg. 231 e ss.

della controllata è interamente di proprietà della controllante. Identificare “tout court” la sede amministrativa della società controllata con il luogo nel quale si assumono le decisioni strategiche o dal quale partono gli impulsi decisionali può in questi casi comportare conseguenze aberranti ove esso dovesse identificarsi con la sede della società controllante, in evidente contrasto con le ragioni stesse della politica del gruppo e le esigenze sottese al suo controllo. Tale approccio ermeneutico si pone addirittura in contrasto con la presunzione di “esterodirezione” della società controllata che costituisce la ratio della disciplina di cui agli artt. 2497 e segg., cod. civ., di cui al Capo IX del titolo V del libro V, come sostituito dall’art. 5, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, e in particolare con quanto espressamente prevede l’art. 2497-sexies, cod. civ., secondo il quale “si presume salvo prova contraria che l’attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell’art. 2359 [...] Quella che rileva, dunque, è che in caso di società controllate i criteri per ricondurre a tassazione in Italia i redditi prodotti all’estero sono ulteriori e diversi da quelli tradizionalmente elaborati dalla giurisprudenza per localizzare la “sede amministrativa” e individuare il domicilio fiscale [...]”<sup>7</sup>. Peraltro, precisa la Suprema Corte, appare del tutto erroneo e contraddittorio desumere la fittizietà di una società estera sulla base della mera considerazione che essa agiva in base a direttive veicolate tramite mail dalla capogruppo italiana. E’ invero evidente l’errore metodologico insito in tale argomentazione, considerato che trascura di interpretare “[...] il flusso di informazioni alla luce del complesso intreccio organizzativo e funzionale che intercorre tra una controllata e la sua controllante [...]”.

In definitiva, conclude la Corte di legittimità, può affermarsi che:

- a)** la sede amministrativa dei soggetti diversi dalle persone fisiche rilevante ai fini della individuazione del “domicilio fiscale” si identifica nel centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività, ove cioè risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita l’assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentanza della società, il luogo deputato o stabilmente deputato per l’accertamento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell’attività dell’ente e nel quale, dunque, hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell’ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti;
- b)** in caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell’art. 2359, co. 1, c.c., non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l’individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative ove esso si identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana<sup>8</sup>;

<sup>7</sup> Cass. Pen., Sez. III, n. 43809/2015, cit., parr. 16.28 e ss.

<sup>8</sup> Sul punto, si veda: Trib. di Ancona, sentenza n. 599 del 24 marzo 2015, ove, in una vicenda analoga, inerente la contestazione del reato di omessa dichiarazione di cui all’art. 5 d.lgs. n. 74/2000 in capo ai Presidenti del Consiglio di Amministrazione *pro-tempore* di altra società di capitali polacca, si è pervenuto ad una sentenza di assoluzione “perché il fatto non sussiste” (anche) sulla base della considerazione che detta società, appartenente ad un gruppo di imprese la cui controllante

c) in tal caso è necessario accertare che la società estera non sia un costruttore di “puro artificio”, ma corrisponda ad un’entità reale;

d) per accertare la natura artificiosa o meno della società estera si può fare utile riferimento ai criteri indicati dal già richiamato art. 162 del D.P.R. n. 917/1986 per definire la “stabile organizzazione” o a quelli elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società “schermo”;

e) in ogni caso si tratta di accertamenti che non tollerano inammissibili inversioni dell’onere della prova frutto di mere presunzioni fiscali.

Infine, come già posto in luce, sia la Corte di Giustizia Ue, sia la giurisprudenza interna della Corte di Cassazione e delle Commissioni tributarie riconducono l’esterovestizione societaria al fenomeno dell’abuso del diritto, inteso quale principio generale del diritto tributario sia Europeo che degli Stati membri, specificando altresì che l’insediamento in un altro Paese Ue non comporta una pratica abusiva qualora la società sia ivi radicata, ossia svolga nel Paese straniero un’effettiva attività economica.

Ebbene, alla luce della recente normativa in materia occorre evidenziare come, nel caso di specie, la pretesa esterovestizione societaria andasse esclusa dal punto di vista dell’abuso del diritto anche in virtù delle disposizioni del nuovo **art. 10-bis L. n. 212/2000** (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), **commi 3 e 13**, introdotto dall’**art. 1 del D. Lgs. n. 128/2015**.

Il comma 3 del nuovo art. 10-bis dispone, infatti, che: *«non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente»*.

D’altra parte, per quanto concerne i riflessi penali della disciplina dell’abuso del diritto, il comma 13 dell’art. 10-bis cit., chiarisce che in ogni caso *«le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l’applicazione delle sanzioni amministrative»*. Sicché, ricollegare sanzioni penali e non penali al medesimo asserito fatto di “abuso del diritto”, oltre a porsi in netto contrasto con la norma citata, costituirebbe anche una violazione del principio di specialità e del *ne bis in idem*, assunto di recente all’attenzione della giurisprudenza comunitaria e interna<sup>9</sup>. Dunque, nel caso *de quo*, se anche si fosse stati in presenza di un’operazione abusiva, questa non avrebbe potuto assumere alcuna rilevanza penale.

---

ha sede in Italia, aveva in Polonia una reale struttura amministrativa e produttiva e la circostanza che tale società fosse soggetta alle direttive della holding non ha impedito di apprezzarne la sostanziale autonomia gestionale.

<sup>9</sup> Sul versante comunitario, con specifico riferimento ai reati tributari, si vedano: Corte Edu 20 maggio 2014, *Nykanem c. Finlandia*; Corte Edu 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*; mentre, sul fronte interno: Trib. di Asti, sentenza n. 117 del 10.04.2015; Trib. di Bologna, ordinanza del 21 aprile 2015. I provvedimenti citati sono reperibili in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

---

In conclusione, la perfetta sovrapposibilità della vicenda in esame rispetto ai principi sanciti nella sentenza della Suprema Corte n. 43098/15 in merito alla nota vicenda *“Dolce&Gabbana”*, non avrebbe consentito di sostenere alcun addebito in giudizio, in quanto *“in sé, anche un “ufficio” può essere ritenuto sufficiente a integrare una stabile organizzazione ovvero essere utilmente valutato quale luogo di effettivo esercizio di un’attività di impresa valutando se del caso, se a tale “ufficio” corrisponda una costruzione di puro artificio volta a lucrare benefici fiscali”* (cfr. pag. 2 della richiesta di archiviazione). Ne consegue così che *“(in caso di società con sede legale estera controllata) non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede di direzione effettiva, l’individuazione del luogo ove partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative ove esso si identifichi con la sede della controllante italiana; in tal caso è necessario accertare che la società controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ovvero una casella postale o schermo”* (cfr. pag. 2 della richiesta di archiviazione). Pertanto, di fronte allo scenario fattuale e di diritto testé descritto, non si poteva fare altro che archiviare il procedimento.

## ***Autotutela sì o autotutela no? Riflessioni sulla recente ordinanza della Sezione Civile n. 6791***

*Commento a Corte di Cassazione, Sez. VI Civile, Ordinanza n. 6791 del 15 marzo 2017*



di Biagio Ferrentino, Giuseppe Trizzino e Luca Mariotti  
*Avvocati Tributaristi - Dottore Commercialista*

Ha di recente fatto discutere l'ordinanza n. 6791 del 15 marzo u.s., con cui la Sesta Sezione Civile della Suprema Corte di Cassazione ha annullato una sentenza di secondo grado che, nell'accogliere il gravame del contribuente, annullando il nuovo classamento operato dall'Ufficio, aveva sostenuto che, pure a fronte di un atto divenuto definitivo, perché non impugnato nei termini, dovesse ritenersi sempre consentito il ricorso all'autotutela e, in ipotesi di diniego, l'impugnazione dell'atto, con necessità, per i giudici, di *"appurare la legittimità dell'operato e della pretesa vantata dall'Amministrazione"*; nella fattispecie, ad avviso dei giudici della C.T.R., il classamento era stato effettuato *"senza tener conto delle caratteristiche dell'unità immobiliare, con la comparazione delle altre unità immobiliari esistenti nella zona censuaria"*.

In altri termini, è stata ancora una volta affermata dagli Ermellini – da qui la forma dell'ordinanza rispetto ad un ricorso per cassazione, quello dell'A.f., manifestamente ammissibile – la non obbligatorietà di motivazione e la conseguente legittimità del rigetto della richiesta di annullamento in autotutela da parte del contribuente di un avviso di accertamento non oggetto di impugnazione, nonostante l'apparente contrarietà a diritto della pretesa impositiva avanzata nei confronti dell'istante. Dunque nella massima in commento si afferma che debba valere la perentorietà del termine d'impugnazione dell'atto impositivo rispetto a possibili ragioni – anche fondate, ma non dedotte nell'opportuna sede giudiziaria – che potrebbero giustificare un intervento *ex post* a salvaguardia del sacrosanto diritto ad una equa contribuzione.

### **- Il doppio profilo della questione**

A nostro avviso il passaggio saliente da considerare in una elaborazione dell'ordinanza della VI Sezione è quello in cui viene confermato *"il principio secondo il quale avverso l'atto, con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discreziona-*

*lità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela; sia perchè, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo".*

In queste poche righe sono concentrate, ci pare, due distinte (e non affatto sovrapponibili) questioni. Quella processuale, per cui l'impugnazione del diniego di autotutela che rientrasse nel merito della legittimità dell'atto sarebbe da considerare inammissibile, mirando a riaprire di fatto un termine di impugnazione già sfumato.

Il secondo aspetto invece porta verso una considerazione di carattere amministrativo-tributario e fa riferimento alla *"discrezionalità propria ... dell'attività di autotutela"*.

#### **- L'aspetto processuale**

La Sentenza da cui promanano i principi menzionati nell'ordinanza - e tutto un conseguente consolidato orientamento della Suprema Corte - è la n. 9669 del 23 aprile 2009 delle Sezioni Unite (Pres. Carbone, Rel. D'Alessandro).

In tale nota pronuncia, confermando un precedente (sentenza n. 7388 del 2007) si chiarisce infatti che l'esercizio del potere di autotutela *"non costituisce un mezzo di tutela del contribuente"* e che *"nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria"*.

Quando il contribuente invece, impugnando il diniego di autotutela, invoca invece un provvedimento di annullamento dell'atto tributario non tempestivamente impugnato, senza oltretutto dedurre l'esistenza di alcun interesse pubblico all'annullamento, la pretesa è sicuramente improponibile per difetto di una posizione giuridica soggettiva tutelabile in capo al contribuente.

Ma l'ordinanza in commento fa forse un uso un po' troppo automatico dei principi delle Sezioni Unite.

Qual è infatti la situazione in concreto?

Nella sentenza cassata i giudici d'appello, nell'accogliere il gravame del contribuente, annullando il nuovo classamento operato dall'Ufficio, hanno sostenuto che, pure a fronte di *"un atto divenuto definitivo, perché non impugnato nei termini"*, deve ritenersi sempre consentito il ricorso all'autotutela ed, in ipotesi di diniego, l'impugnazione dell'atto, con necessità, per i giudici, di *"appurare la legittimità dell'operato e della pretesa vantata dall'Amministrazione"*; nella fattispecie, ad avviso dei giudici della C.T.R., il classamento era stato effettuato *"senza*

*tener conto delle caratteristiche dell'unità immobiliare, e la comparazione delle altre unità immobiliari esistenti nella zona censuaria".*

Secondo la Corte *"Nella specie, a fronte della definitività dell'avviso di accertamento, occorre verificare se le doglianze mosse dal contribuente avverso il diniego di annullamento dell'atto impositivo integrassero o meno vizi propri dell'atto di diniego o evidenziassero la sussistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. La sentenza della C.T.R. si è dunque discostata da tali principi di diritto".*

La prima considerazione da fare è la seguente: la definitività dell'atto cambia qualcosa nell'approccio alla sua revisione da parte dell'amministrazione? A questa domanda va risposto in modo netto di no.

E il no netto è importante perché leggendo magari in fretta massime come questa non si ricavi la sensazione che la definitività dell'atto renda impossibile l'autotutela tributaria.

Ciò, non banalmente, sotto il profilo normativo.

E' noto infatti In ambito tributario, l'autotutela è disciplinata dall'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 novembre 1994, n. 656, mentre con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37. Successivamente è stato adottato, in attuazione dell'art. 2-*quater*, il *"Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria"*.

Ebbene, sulla questione del limite all'autotutela costituito dagli atti definitivi, proprio l'articolo 1 del DM 37/97 prevede, sul punto, che l'autotutela possa essere esercitata *"anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità"*.

Rimane la questione dell'interesse generale, sollevata dalla citata Sentenza delle Sezioni Unite come elemento necessario all'intervento in autotutela (in generale e non solo sull'atto definitivo).

Anche qui la questione ha un fondamento normativo.

Il successivo art. 3 del D.M. infatti, nello stabilire i criteri di priorità che gli Uffici finanziari devono adottare nelle attività di annullamento o di rinuncia all'imposizione, afferma che essi devono privilegiare le *"fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso"*.

Sembra tuttavia che tale interesse generale si configuri come una mera priorità e non una caratteristica che debba essere il necessario presupposto all'esercizio dell'autotutela, cioè in definitiva come una condizione. Come spesso succede, però, un frammento di norma si traspo-

ne in un passaggio di una sentenza e questo può diventare un precedente (autorevolissimo nel caso delle Sezioni Unite).

A meno che chi scrive non stia trascurando qualcosa - ed è ovviamente possibilissimo vista la vastità della materia - il passaggio *“interesse pubblico all’annullamento”* che compare nella sentenza delle Sezioni Unite è lo stesso che diventa, dal 2012 in avanti, *“interesse di rilevanza generale dell’Amministrazione”* in molta giurisprudenza della Suprema Corte, inclusa l’ordinanza di cui si tratta. Ma normativamente l’unica derivazione possibile è il predetto articolo 3, che non prevede questo interesse pubblico come vincolo, ma come criterio preferenziale in ordine di priorità. E anche come criterio interpretativo, si rischia, senza riferimento a norme imperative oggi vigenti, di riesumare precedenti veramente remoti della del Consiglio di Stato<sup>1</sup> o della stessa Cassazione<sup>2</sup> che appaiono forse un tantino anacronistici.

Sotto il profilo sistematico proviamo a fare un ragionamento. Poniamo per ipotesi che la CTR, anziché tornare sulla illegittimità dell’atto di classamento per illegittimità - in quanto confligente coi criteri comparativi recati Regolamento del 1 dicembre 1949 n. 1142 per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano - si fosse posta in una diversa ottica.

Avesse per esempio asserito che il classamento in questione, essendo discutibile negli esiti stante il mancato raffronto alle unità tipo e alle unità similari, sarebbe andato a determinare un’attribuzione di categoria e classe errate e che tale errore avrebbe potuto influenzare, sempre sul piano comparativo, futuri classamenti, rischiando di perpetrare l’errore.

Bene, in tal caso l’interesse generale sarebbe stato individuato. Ma, a parte la capziosità del ragionamento, siamo certi che si sarebbe rispettato un criterio di ragionevolezza confermando il classamento illegittimo nel primo caso e consentendone la revisione nel secondo?

#### **- La discrezionalità**

Ci piace segnalare al riguardo la sentenza n. 3519 del 15 febbraio 2010 in cui è stato specificato che *“ancorché il credito di imposta ...non sia nella sua essenza negoziabile, in considerazione del principio di legalità che permea la materia tributaria, ciò non esclude che, nell’esercizio del potere di autotutela, il Fisco possa procedere ... a una ... rivalutazione quantitativa e qualitativa degli elementi posti a fondamento dell’atto di accertamento”*. In questo senso - sempre secondo i giudici di legittimità - *“il principio dell’indisponibilità dell’imposizione tributaria non osta a che il Fisco riconosca l’illegittimità totale o parziale dell’atto impositivo e lo ritiri in via di autotutela determinando così la cessazione della materia del contendere”*.

1 Consiglio di Stato, Sez. V, 22 settembre 1993, n. 926; idem, Sez. VI, 19 luglio 1994, n. 1241.

2 Corte Cass., SS.UU., 4 ottobre 1996, n. 8685

I concetti sono quelli che da trent'anni animano il dibattito sull'istituto dell'autotutela tributaria (e sugli istituti deflativi in genere), ben sintetizzati in un magistrale contributo di P. Russo<sup>3</sup> che ne ripercorre l'evoluzione, stretta tra i fattori della irrinunciabilità del credito tributario - o, più correttamente, della struttura derogatoria rispetto al principio di qualunque situazione in cui, normativamente, si consente all'amministrazione di intervenire sull'atto tributario - e coloro i quali, riconoscendo la funzione costituzionale di una corretta tassazione, considerano la revisione degli atti come connaturata ai predetti principi.

E, su questa corrente di pensiero, per restare ai Maestri, altri non mancano di far notare che *“l'esercizio dei poteri di autotutela non presuppone valutazioni di convenienza: il ritiro o la correzione dell'atto viziato vanno compiuti in applicazione della regola di buona fede, cui deve attenersi l'Amministrazione; la correzione presuppone dunque il vizio e null'altro. Ossia è giustificato soltanto dal dovere di ogni Pubblica amministrazione di ripristinare la legalità”*.<sup>4</sup>

Ebbene, tale seconda linea di pensiero (sicuramente maggioritaria) è presente anche in taluna giurisprudenza della Corte tra cui rientra la sentenza del 2010 citata.

Da un punto di vista strettamente normativo l'idea di un'autotutela come “facoltà” ha come base disposto dell'art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 il quale stabilisce che l'Amministrazione finanziaria “può” procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione ....

Diverso era l'approccio dell'articolo 68 del DPR 287/92, previgente, che, pur non recando riferimenti all'autotutela tributaria come obbligo, era stato comunque rubricato *“Tutela dei diritti dei contribuenti e trasparenza dell'azione amministrativa”*.

L'Amministrazione finanziaria (circolare 8 luglio 1997, n. 195/E), commentando il decreto attuativo delle regole più recenti, pur richiamando l'opportunità e la convenienza dell'esercizio di tale potere (discrezionalità dell'ufficio), non manca di sottolineare la “doverosità” di esercitare il potere stesso da parte dell'ufficio “ove ne sussistano i presupposti”, ossia quando l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto emanato siano manifeste.

Si legge anche nella Direttiva Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Reg. Entrate Toscana 11 ottobre 2000, n. 72483/00/T1 che *“l'autotutela interagisce a 360 gradi sui processi di formazione e consolidazione della volontà dell'Amministrazione evitando, prima, durante e dopo, che vengano ad esistenza e possono sopravvivere e diventare esecutivi atti viziati. In tal senso essa costituisce un filtro ideale attraverso cui vengono vagliati gli atti amministrativi in ogni fase del procedimento*

3 *“Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie”* in Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, a cura di Salvatore La Rosa, Milano Giuffrè, 2008.

4 F. Tesauro, *Istituti di diritto tributario*, parte generale, UTET, X edizione, 2009, pag. 156

*e dunque non può non essere motivo di miglioramento della complessiva attività degli uffici". Si specifica ulteriormente sul punto che "non vi sono limiti temporali entro i quali il dovere di ricorrere all'autotutela si esaurisce. Non rileva né il fatto che l'atto sia diventato definitivo per decorso dei termini né l'assenza di istanza del contribuente. L'autotutela può essere dunque esercitata ogni volta che l'ufficio riconosca un proprio atto illegittimo o infondato".*

Il concetto di "discrezionalità" che la Corte propone, dunque, rischia di essere legato ad un'idea un po' datata dell'autotutela tributaria e alla provenienza dello stesso istituto dall'ambito amministrativo.

Ultima annotazione sempre specificatamente tributaria. In questo dibattito, ancor più in maniera incisiva visto che si parla di principi immanenti dell'ordinamento tributario, si va a collocare lo Statuto dei Diritti del Contribuente (L. 212/2000).

E qui (cfr. editoriale di questo numero) occorrerà forse che i Giudici di Legittimità ci dicano se i principi ivi contenuti sono davvero immanenti ed esistenti nell'ordinamento ancor prima dell'entrata in vigore dello Statuto (cfr. la celebre sentenza 6 ottobre 2006 n. 21513, proprio sull'articolo 10).

Perché se si tratta di principi che *"vincolano l'interprete in forza del canone ermeneutico di adeguamento a Costituzione"*, come si coniuga l'articolo 10 (cui la citata sentenza fa riferimento come detto) in tema di dovere di collaborazione e buona fede, con la "discrezionalità" della revisione di un atto illegittimo e/o infondato?

Lo statuto del Contribuente, lo sappiamo, ha scardinato (almeno nelle intenzioni...) le interpretazioni formalistiche, fornendo appunto principi semplici e di immediato riferimento interpretativo.<sup>5</sup>

### **- Conclusioni**

Il limite dell'impostazione dell'ordinanza citata (mutuato certamente dalle Sezioni Unite) è che quando si fa leva sul concetto di interesse generale alla rimozione dell'atto definitivo ma illegittimo non si chiariscono i presupposti normativi inderogabili che porterebbero a tale necessità, né ci si spinge mai oltre nella definizione del concetto stesso, che perciò appare alquanto evanescente.

Abbiamo allora tentato una ricostruzione, senz'altro sintetica ma che auspichiamo utile, dei

<sup>5</sup> G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino 2010, pag. 130 secondo cui nello Statuto trovano fondamento "il rifiuto di interpretazioni formalistiche, il rispetto dei comportamenti sostanzialmente corretti dei contribuenti e il doveroso ruolo attivo dell'Amministrazione".

---

concetti alla base delle motivazioni della Corte e di quelle contrarie, che, con tutto il rispetto per i Giudici di Legittimità, ci sembrano maggiormente convincenti.

L'auspicio è che la Corte di Cassazione intervenga al più presto per dare concretezza alla locuzione "interesse generale alla rimozione dell'atto" esemplificandone il più possibile le varie vicissitudini casistiche, pena il rischio che oltre alla tutela *ex post* del contribuente resti monca la situazione in cui l'impugnazione del diniego di autotutela sia effettivamente ed efficacemente dichiarata fondata *sub iudice*.

Sotto questo profilo non va dimenticato che già la Commissione tributaria provinciale di Chieti, con l'ordinanza n. 454/2016, ha chiesto un pronunciamento della Consulta onde rivedere e colmare la ristrettezza degli spazi difensivi concessi al contribuente nell'ipotesi di mal governo sull'esercizio dello *ius poenitendi* da parte della Amministrazione finanziaria ovvero dei limiti insiti nel rimedio offerto dall'istituto della autotutela tributaria.

**TRIBUNALE DI MACERATA, Richiesta di Archiviazione  
Proc.Pen. N.6298/2010 RGNR Mod.21, del 23.11.2015**

**PROCURA DELLA REPUBBLICA  
presso il TRIBUNALE DI MACERATA**

**RICHIESTA DI ARCHIVIAZIONE**

Art. 408/411 c.p.p., 125 e 126 D. L. v. 271/89 –

**Al Giudice per le indagini preliminari  
Presso il Tribunale di  
MACERATA**

Il Pubblico Ministero, Dott. E.R.,

Letti gli atti del Proc. Pen. N.6298/2010 RGNR Mod.21;

nei confronti di:

(omissis)

iscritto nel registro delle notizie di reato il 07.12.2010, per il reato di cui all'art. 110c.p., e art.5 del D.Lvo 74/2000, commessi in Civitanova Marche il 29/12/2008; il 29/12/2009; il 29/12/2010.

Visti gli atti;

La vicenda in disamina trae origine da una verifica fiscale intrapresa dalla Direzione Regionale delle Marche nei confronti della società (...) di Civitanova Marche relativi agli anni di imposta dal 2000 al 2009, a seguito della quale si contestava l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e conseguentemente un'evasione dell'imposta dovuta sulle società (IRES).

Detta società, (...).

Gli accertatori giunsero a tale conclusione basandosi su plurimi elementi quali: la società fino al 14.06.2010 era di diritto portoghese con la denominazione "(...)"; era detenuta nel suo capitale sociale al 100% dalla (...); che l'attività svolta era quella di gestire e sfruttare attraverso la concessione a terzi i marchi della (...); che le direttive in generale la funzione volitiva e amministrativa della società (...) veniva manifestata quasi esclusivamente tramite mail ed in particolare attraverso l'indirizzo di posta elettronica (omissis).

Pertanto ritenevano gli accertatori che detta società di diritto portoghese era "esterovestita" vale a dire che pur avendo la sede di amministrazione effettiva in Italia presso la (...), era stata fissata la sede legale in Madeira (Portogallo), per sottrarsi agli adempimenti tributari italiani e beneficiare così del regime agevolato proprio della Regione di Madeira.

Da tali rilievi, gli organi accertatori concludevano affermando che la società portoghese aveva sede fiscale nello Stato italiano in cui si trova la sede della sua direzione effettiva (società ...) e conseguentemente contestavano alla (...) trasferitasi nel frattempo in Italia, l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

La memoria difensiva ex art.415 *bis* c.cp. prodotta in sede di interrogatorio di (...) le cui motivazioni si ritengono estendibili anche per gli altro coindagati, indica una serie di elementi dai quali concludere per l'insussistenza del reato contestato.

L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria sul diritto di stabilimento sancito dall'art.49 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea e da ultimo la nota sentenza della Corte di Cassazione Sez.3 n. 4380

9/15 a cui fa riferimento ad un caso del tutto analogo all'odierno, anche nell'imputazione in contestazione, indicano in maniera incontrovertibile che, in sé, anche un "ufficio" può essere ritenuto sufficiente a integrare una stabile organizzazione ovvero essere utilmente valutato quale luogo di effettivo esercizio di un'attività di impresa valutando se del caso, se a tale "ufficio" corrisponda una costruzione di puro artificio volta a lucrare benefici fiscali.

Pertanto, afferma la Corte (in caso di società con sede legale estera controllata), non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva, l'individuazione del luogo ove partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative ove esso si identifichi con la sede della controllante italiana; in tal caso è necessario accertare che la società controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ovvero una casella postale o schermo (par.16.86 della Sentenza).

Nel caso che ci riguarda, due dei tre amministratori della (...) odierni indagati risiedono in Portogallo; presso la sede della società venivano convocate e svolte le assemblee; le decisioni in seno al consiglio prevedevano per l'attuazione la firma congiunta di due amministratori; la società aveva incaricato diverse società italiane ed estere in materia di proprietà industriale. Vale a dire che dagli elementi raccolti non sembra potersi definire la società portoghese una mera "casella postale o schermo".

Da ultimo si segnala seppur su un binario diverso, che gli avvisi di accertamento emessi per gli anni d'imposta dal 2000 al 2009 sono stati annullati dalla Commissione Tributaria sull'assunto che "la sede di effettiva direzione della società (...) era in Portogallo" (vedasi memorie ex art. 415*bis* depositate il 20.08.2013 e 07.11.2014 con allegate sentenze;

In conclusione, si ritengono insussistenti i fatti in contestazione.

Visti gli artt. 408/411 c.p.p., 125 D.Lv.271/89

#### **C H I E D E**

che il Giudice per le indagini preliminari in sede voglia disporre l'archiviazione del presente procedimento e ordinare la restituzione degli atti al proprio Ufficio.

Manda alla Segreteria per quanto di competenza.

Macerata 16.11.2015

Il sostituto Procuratore della Repubblica Dott. E.R.

N952/15 R.G.G.I.P.

**TRIBUNALE DI MACERATA**

*Ufficio del Giudice per le indagini preliminari*

DECRETO DI ARCHIVIAZIONE

- Art 409 c.p.p. -

Il giudice per le indagini preliminari, *dott. E.Z.*

visti gli atti del p.p. indicato in epigrafe;

esaminata l'istanza di archiviazione formulata dal Pubblico Ministero e pervenuta in data 17.11.2015;

ritenuto di condividere le argomentazioni svolte dal Pubblico Ministero a sostegno della propria inchiesta, da intendersi integralmente richiamate;

**P.Q.M.**

*visto l'art 409 c.p.p.;*

dispone l'archiviazione del procedimento, ed ordina la restituzione degli atti al Pubblico Ministero

**autorizza**

sin da ora il rilascio di copie degli atti all'indagato ed alla persona offesa, titolari di un legittimo interesse quali parti (effettive e potenziali) nel procedimento archiviato.

Macerata 23 novembre 2015

Il giudice Dott. E.Z.

**Corte di Cassazione, Sez. VI Civile,  
Ordinanza n. 6791 del 15 marzo 2017**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE SESTA CIVILE  
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. IACOBELLIS Marcello - Presidente -

Dott. MOCCI Mauro - Consigliere -

Dott. IOFRIDA Giulia - rel. Consigliere -

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso 12443-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. (OMISSIS)), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

N.A.;

- intimato -

avverso la sentenza n. 1995/2/2014 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della CAMPANIA, SEZIONE DISTACCATA di SALERNO, depositata il 26/02/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 25/01/2017 dal Consigliere Dott. GIULIA IOFRIDA.

**Svolgimento del processo**

che:

- L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, nei confronti di N.A. (che non resiste), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, Sezione staccata di Salerno, n. 1995/02/2014 depositata il 26/02/2014, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di un diniego di autotutela in ordine ad un classamento di un'unità immobiliare, divenuto definitivo,

a seguito di sentenza della C.T.P. di Salerno, passata in giudicato, di declaratoria dell'inammissibilità, per tardività, del ricorso del contribuente, è stata riformata la decisione di primo grado, che aveva respinto il ricorso del contribuente.

- in particolare, i giudici d'appello, nell'accogliere il gravame del contribuente, annullando il nuovo classamento operato dall'Ufficio, hanno sostenuto che, pure a fronte di "un atto divenuto definitivo, perchè non impugnato nei termini", deve ritenersi sempre consentito il ricorso all'autotutela ed, in ipotesi di diniego, l'impugnazione dell'atto, con necessità, per i giudici, di "appurare la legittimità dell'operato e della pretesa vantata dall'Amministrazione"; nella fattispecie, ad avviso dei giudici della C.T.R., il classamento era stato effettuato "senza tener conto delle caratteristiche dell'unità immobiliare, con la comparazione delle altre unità immobiliari esistenti nella zona censuaria". - a seguito di deposito di relazione ex art. 380 *bis* c.p.c., è stata fissata l'adunanza della Corte in camera di consiglio, con rituale comunicazione alle parti, ed il Collegio ha disposto la redazione della ordinanza con motivazione semplificata.

### Motivi della decisione

che:

1. La ricorrente lamenta, con unico motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c. , n. 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e D.L. n. 564 del 1994, art. 2 *quater* essendo i giudici d'appello, sostituendosi indebitamente all'amministrazione finanziaria, entrati nel merito della pretesa tributaria originaria, annullando un classamento ormai divenuto definitivo.

2. La censura è fondata.

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

- Tali principi risultano costantemente seguiti anche di recente (v., tra le altre, Cass. n. 3442 del 2015; id. Cass. n. 25524 del 2014, Cass. 18597 del 2015, le quali hanno ribadito che il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi ad eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione è definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto).

- Nella specie, a fronte della definitività dell'avviso di accertamento, occorre verificare se le doglianze mosse dal contribuente avverso il diniego di annullamento dell'atto impositivo integrassero o meno vizi propri dell'atto di diniego o evidenziassero la sussistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. La sentenza della C.T.R. si è dunque discostata da tali principi di diritto.

3. Per tutto quanto sopra esposto, in accoglimento del ricorso, va cassata la sentenza impugnata con rinvio alla C.T.R. della Campania, in diversa composizione; il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata; rinvia alla C.T.R. della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 25 gennaio 2017.

Depositato in Cancelleria il 15 marzo 2017

