

Tributi & Tributi

Spetta alla Corte Costituzionale esprimere il giudizio di legittimità

Giustizia tributaria “giusta” o “ingiusta” tutela del gettito tributario?

Nel contesto dell'ordinamento della giustizia tributaria (come in quello della giustizia civile) la Corte di Cassazione rappresenta il terzo (e supremo) grado di giudizio. Mentre i Giudici delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali dirimono le controversie fiscali formulando un “giudizio di merito”, la Suprema Corte di Cassazione è deputata ad esprimere, con le proprie sentenze e ordinanze, un “giudizio di legittimità”. Mentre il “giudizio di merito” è finalizzato all'accertamento delle vicende oggetto della causa e a una decisione concreta su queste (attraverso l'esame dei documenti depositati dalle parti), il “giudizio di legittimità” consiste nel valutare la conformità alla legge del principio di diritto utilizzato nel “giudizio di merito”. I cultori del diritto sono soliti affermare che la Corte di Cassazione è deputata ad una funzione “nomofilattica”: l'aggettivo “nomofilattico” deriva, dal punto di vista etimologico, dal greco “nòmos” che significa “norma”, congiunto al verbo “fulàssō” che indica l'azione del “proteggere con lo sguardo”. In altri termini, la Corte di Cassazione dovrebbe essere una sorta di “guardiano del diritto” che si propone di garantire l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge oltre che l'unità del diritto oggettivo nazionale.

Il controllo delle diverse posizioni interpretative espresse dai Giudici di primo e secondo grado obbedisce alla importante esigenza di garantire la “certezza del diritto”. Tuttavia, a causa della complessità della materia tributaria, dell'evoluzione dei tempi e delle idee oltre che dell'avvicinarsi di coloro che rivestono incarichi nella magistratura di legittimità, spesso assistiamo a mutamenti dell'orientamento giurisprudenziale della stessa Cassazione che, per la loro rapidità e drasticità, suscitano perplessità (anch'esse legittime) nei contribuenti e nei professionisti che li assistono e difendono nel contenzioso tributario. Ma ciò che preoccupa, oltre ai repentini cambiamenti di indirizzo, è soprattutto la sensazione che alcune recenti sentenze emesse dalla Corte di Cassazione in riferimento a fattispecie diverse siano collegate da un “filo comune” rappresentato non tanto dal perseguire una imposizione “giusta” e dal contrastare un arbitrario e ingiusto esercizio della potestà impositiva dell'Amministrazione Finanziaria quanto (ahimè...) dal non compromettere interessi erariali ed esigenze di gettito tributario a scapito del ruolo istituzionale di Giudice Supremo super partes che dovrebbe tutelare, con imparzialità e neutralità, un'interpretazione delle norme fiscali costituzionalmente orientata ad una tassazione “giusta”. Tutto questo in un momento storico nel quale tanto si parla di compliance nel rapporto tra Fisco e contribuente ovvero di lealtà, correttezza e collaborazione.

Responsabilità solidale del sostituto in caso di omesso versamento delle ritenute a cura del sostituto d'imposta

La questione si incentra sul punto di diritto se nell'ambito del rapporto di sostituzione tributaria a titolo di acconto l'Amministrazione Finanziaria possa esigere dal sostituto (lavoratore autonomo e lavoratore dipendente) le ritenute da questi subite sui redditi che il sostituto (committente e datore di lavoro) gli abbia corrisposto ma che quest'ultimo non abbia poi versato a favore dell'Erario trattenendosi indebitamente le somme. La questione è di attualità poiché gli Uffici, pur non

di Pier Federico Carrozzo



Pier Federico Carrozzo

contestando che il sostituto abbia praticato le ritenute sui compensi corrisposti, sostengono che il contribuente sostituto è legittimato a scomputarle dal proprio reddito nel solo caso in cui le stesse ritenute siano state effettivamente versate, rimanendo in caso contrario egli solidalmente responsabile nei confronti della pretesa erariale.

Il comportamento dell'Agenzia delle Entrate, oltre che essere palesemente iniquo per un contribuente che in buona fede ha subito la ritenuta e che non ha alcun mezzo per costringere il committente/datore di lavoro a effettuare il riversamento

nelle casse erariali, è censurabile anche perché in contrasto con le norme di legge in materia. Infatti, l'art. 35 del D.p.r. n.602/1973 recita testualmente che *"quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido"*. Da una lettura aderente al testo normativo si desume che la responsabilità solidale del sostituto opera:

- quando il sostituto viene iscritto a ruolo;
- quando il sostituto non ha effettuato le ritenute a titolo di imposta e non ha eseguito il successivo versamento, condizioni queste che devono sussistere congiuntamente.

Se il Legislatore avesse voluto subordinare la sussistenza della responsabilità solidale del sostituto al semplice omesso versamento delle ritenute (a prescindere dalla circostanza che le stesse siano state o meno operate) non avrebbe inserito nella norma l'inciso *"quando il sostituto non ha effettuato le ritenute"*! In definitiva, il Legislatore allude ad un'ipotesi ben precisa, nella quale il sostituto non solo non abbia versato le ritenute, ma abbia *"a monte"* omesso di effettuarle sulle somme corrisposte al sostituto. Diverso è, invece, il caso in cui le ritenute siano state effettuate e l'inadempimento si limiti al successivo versamento. In questa evenienza il sostituto ha percepito il reddito al netto delle ritenute subite, mentre il sostituto ha acquisito la provvista necessaria ad adempiere all'obbligo tributario su di esso gravante. Logica conseguenza di ciò è, quindi, che solo

nei confronti di quest'ultimo può legittimamente indirizzarsi la pretesa erariale. Tra l'altro, la solidarietà del sostituto nel caso di omesso versamento ad opera del sostituto delle ritenute d'acconto operate a carico del medesimo sostituto integrerebbe la violazione di due ulteriori norme:

- l'art. 4 del D.p.r. n. 322/1998 che presuppone che il diritto allo scomputo può essere esercitato sulla base delle *"ritenute operate"* (e non già sulla base delle *"ritenute versate"*);
- l'art. 67 del D.p.r. n. 600/1973 il quale prevede che *"la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"* atteso che la soggezione del sostituto alle conseguenze dell'inadempimento del sostituto nel riversamento delle ritenute operate darebbe luogo ad una doppia imposizione.

La Corte di Cassazione con sentenza n. 8361/2009 ha chiarito che *"elemento sostanziale da cui far dipendere il giudizio deve essere l'effettività della ritenuta"* nel senso che *"occorre verificare se il sostituto ha percepito il compenso al netto dell'imposta oppure no. Nel primo caso deve prevalere il divieto della doppia imposizione su quello della coobbligatorietà, nel secondo l'inverso. Tale conclusione risulta essere normativamente e costitu-*



zionalmente corretta e va condivisa". Altre sentenze della Suprema Corte favorevoli al Fisco¹ riguardavano casi in cui il rapporto tra sostituto e sostituto era caratterizzato da una forma di evasione congiunta, ovvero non solo era contestato il mancato versamento da parte del sostituto ma non era provata la ritenuta operata nei confronti del lavoratore-sostituto (carezza tipica dei compensi per attività svolte illegalmente *"in nero"*) e, quindi, era logico che la responsabilità nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria fosse condivisa. Peraltro, la stessa Amministrazione

1. Sentenza n.2212 del 28.02.2000 - sentenza n.6292 del 16.05.2000 - sentenza n.5020 del 02.04.2003
2. Risoluzione Ministeriale n.68/2009

ne Finanziaria nei propri documenti di prassi² quando affronta la questione delle ritenute che il lavoratore può scomputare mai parla di “ritenute versate” mentre sempre si riferisce alle “ritenute operate e subite”.

In modo sconcertante la Corte di Cassazione con la sentenza n. 12076 del 13/6/2016 afferma che la solidarietà passiva del sostituto opera per il semplice fatto che le ritenute non siano state versate dal sostituto d'imposta anche nel caso in cui le stesse siano state trattenute a carico del lavoratore, con la conseguenza che quest'ultimo subisce, di fatto, due volte l'imposizione: la prima a monte in sede di riscossione del compenso a cura del committente/datore di lavoro, la seconda a

valle quando l'Agenzia delle Entrate richiede il pagamento della ritenuta non versata dal sostituto.

L'affermazione che la doppia imposizione non

si verifica per il fatto che il lavoratore ben può esercitare azione di rivalsa nei confronti del sostituto d'imposta per ottenere il rimborso della ritenuta suona, invero, come una beffa e una “presa per i fondelli”: il lavoratore dovrà sostenere costi, anche di natura legale, per esperire una azione che quasi sempre sarà infruttuosa poiché spesso il committente/datore di lavoro si trova in una situazione di sofferenza o è addirittura già fallito. Ma vi è un altro aspetto che rende il contribuente “cornuto e mazziato”: l'Agenzia delle Entrate oltre a chiedere il versamento della ritenuta già subita irroga a carico dell'incolpevole lavoratore-sostituto anche le sanzioni pur man-

cando, in tutta evidenza, l'elemento soggettivo del dolo, della colpa e/o della negligenza !!

La sgradevole sensazione che suscita l'ultima presa di posizione della Corte di Cassazione è che sia prevalsa la “ragion di Stato” costituita dalle esigenze di gettito tributario in nome della quale si è disposti, con disinvoltura, a travalicare i diritti soggettivi dei contribuenti ai quali si addossano le conseguenze dell'incapacità del nostro sistema di accertamento e di riscossione di esigere le imposte da coloro che effettivamente devono versarle.

Raddoppio dei termini di accertamento in presenza di ipotizzati reati tributari

Nel corso degli ultimi anni una delle questioni maggiormente dibattute nelle aule delle Commissioni Tributarie è stata quella del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di un reato tributario. Il Legislatore prevedeva che gli avvisi di accertamento dovevano essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (con la conseguenza che accertamenti notificati oltre tale termine dovevano considerarsi nulli). Nel contempo era previsto che in caso di violazione che comportava obbligo di denuncia penale per uno dei reati tributari previsti dal decreto legislativo n. 74/2000, i termini ordinari di accertamento venivano raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui era stata commessa la violazione.

Il D.Lgs. n.128/2015 (c.d. decreto “certezza del diritto”) per porre un argine all'uso spesso distorto e strumentale del raddoppio dei termini da parte dell'Agenzia delle Entrate (che invocava il termine “dilatato” anche senza avere presentato denuncia alla Procura della Repubblica o pur avendola presentata “fuori tempo massimo” ovvero a termini ordi-

nari ormai spirati) ha previsto che, in caso di reato tributario, il raddoppio opera solo se l'Amministrazione Finanziaria ha trasmesso la notizia criminis entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento. In ogni caso, veniva stabilito che erano fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla data di entrata in vigore del decreto (ovvero fino al 2/9/2015).

Tuttavia, anche la nuova formulazione dell'istituto del raddoppio dei termini non aveva appagato la giurisprudenza di merito secondo cui la norma appariva viziata di profili di illegittimità costituzionale nella misura in cui configurava una ingiustificata disparità di trattamento a danno dei contribuenti a cui era stato notificato l'atto impositivo prima del 2 settembre 2015. Così, poco tempo dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n.128/2015, con la Legge 208 del 28.12.2015, entrata in vigore il 1° gennaio 2016, il Legislatore ha definitivamente espunto dal sistema il controverso istituto del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati tributari dilatando, al contempo, i termini ordinari per la rettifica delle dichiarazioni sui redditi e sul valore aggiunto (da quattro a cinque anni per la dichiarazione effettivamente presentata e da cinque a sette anni per la dichiarazione omessa). Posto che la nuova disciplina trova applicazione per gli avvisi relativi agli anni 2016 e successivi, per i periodi di imposta precedenti in caso di violazione penale i “vecchi” termini sono raddoppiati solo qualora la denuncia sia presentata entro la scadenza ordinaria dei termini.

Il quadro normativo qui sintetizzato mostra chiaramente che il principale problema applicativo e interpretativo posto dalla novella consiste nella definizione del corretto rapporto tra la “clausola di salvaguardia” del

D.Lgs. n.128/2015 per gli accertamenti notificati entro il 2/9/2015 ed il regime transitorio contenuto nella Legge 208/2015. La lacuna normativa de qua è subito stata colta, in modo encomiabile, dalla giurisprudenza di merito in seno alla quale, ai fini che qui interessano, si sta consolidando l'orientamento secondo il quale la nuova disciplina del dicembre 2015 ha implicitamente abrogato la "clausola di salvaguardia" introdotta nel settembre 2015, con la conseguenza che anche per gli accertamenti notificati fino al 2/9/2015 l'Agenzia delle Entrate può legittimamente invocare il "raddoppio dei termini" soltanto se la denuncia penale è stata trasmessa entro la scadenza dei termini ordinari.

La Cassazione (sentenza n. 16728 del 9/8/2016) ritiene che le argomentazioni dei Giudici di merito siano infondate e con una interpre-

tazione molto discutibile e tesa più alla tutela degli interessi erariali che non ad una corretta e rigorosa risoluzione del conflitto tra le due disposizioni normative (che andrebbe fatta facendo prevalere quella più recente secondo il principio generale per cui "lex posterior derogat priori") giunge a "salvare" gli accertamenti notificati fino al 2/9/2015 per i quali la notizia di reato tributario è stata presentata a termini ordinari ormai scaduti.

Computo dei termini per ricorrere in presenza di accertamento con adesione

Nel caso in cui il contribuente, al quale sia stato notificato un avviso di accertamento, presenti l'istanza di accertamento con adesione allo scopo di verificare la possibilità di addivenire ad una composizione del contenzioso evitando la presentazione del ricorso avanti i Giudici

Tributari, il termine per la proposizione del ricorso stesso (pari a 60 giorni) è sospeso per legge per 90 giorni. Qualora detta istanza fosse stata presentata prima del periodo di sospensione feriale dell'attività giudiziaria (dal 1° al 31 agosto) si era ritenuto che ai 90 giorni dell'adesione si potessero cumulare i 31 giorni della sospensione feriale.

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 11632 del 5/6/2015, disattendendo una prassi ormai condivisa dalla stessa Amministrazione Finanziaria, ha sostenuto che la sospensione feriale non si applica ai termini previsti per espletare la procedura di accertamento con adesione e che ai fini del computo dei termini per ricorrere non si può applicare il cumulo dei due diversi periodi di sospensione. E' di tutta evidenza che il criterio innovativo enunciato dalla Cassazione rischia



seriamente di compromettere l'ammissibilità di migliaia di ricorsi pendenti che potrebbero essere considerati inammissibili perché presentati oltre i termini con ciò ledendo gravemente il diritto di difesa e del legittimo affidamento oltre che creare una ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti che hanno presentato l'istanza di adesione poco prima del mese di agosto (per i quali i 31 giorni non si cumulano con i 90) e contribuenti che hanno presentato l'istanza stessa i primi giorni di settembre (per i quali opererebbe il cumulo dei due periodi di sospensione).

Fortunatamente, anche a seguito delle reazioni degli addetti ai lavori, il Decreto Legge n. 193/2016 che è in fase di discussione e conversione alla data di stesura del presente articolo, grazie ad un emendamento pare voler rimediare alla suddetta interpretazione della Suprema Corte riconoscendo espressamente la cumulabilità dei due periodi di sospensione (con sollievo di quei contribuenti i cui ricorsi sono a rischio di inammissibilità). Contraddittorio preventivo alla emissione dell'avviso di accertamento Lo "Statuto del contribuente" (Legge 212/2000) prevede che le attività ispettive della Amministrazione Finanziaria devono essere sempre verbalizzate dato che, ai fini dell'osservanza del principio del contraddittorio, il contribuente deve essere posto nella condizione di conoscere le rilevazioni eseguite e le constatazioni/contestazioni effettuate per consentire al medesimo di potersi difendere, presentando le opportune osservazioni e deduzioni. In particolare, l'art. 12, comma 7, della Legge

212/2000 prevede espressamente che "nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

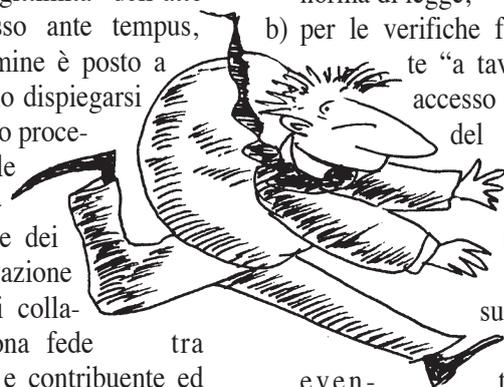
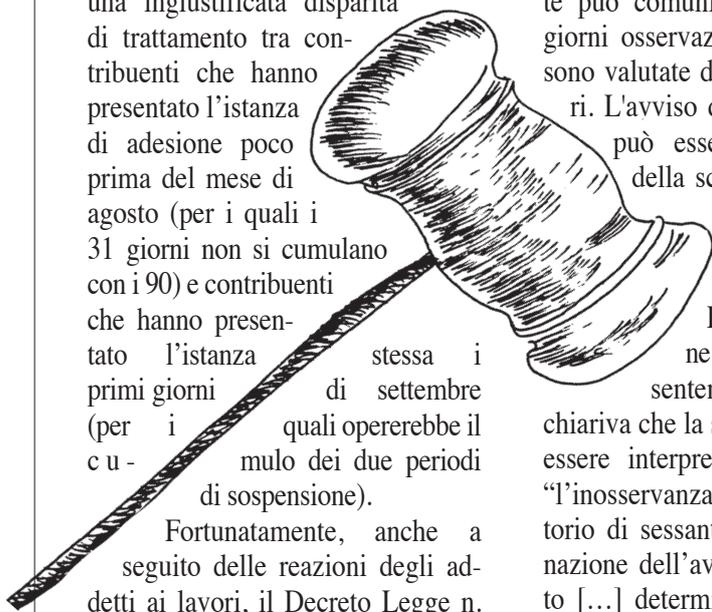
La Corte di Cassazione Sezioni Unite, con sentenza n. 18184/2013, chiariva che la suddetta norma deve essere interpretata nel senso che "l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento [...] determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva". Con questa sentenza veniva ulteriormente confermato un orientamento consolidato dei Giudici di legittimità che riconosceva la centralità del contraddittorio preventivo nel rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente e il ruolo che lo stesso riveste tanto nel realizzare l'inalienabile diritto di difesa del cittadino quanto nel garantire il buon e corretto andamento della

Amministrazione (principi entrambi presidiati dalla Costituzione).

Le stesse Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n. 24823 depositata il 09/12/2015, modificando il suddetto orientamento in materia di obbligatorietà del contraddittorio preventivo tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, introducono la distinzione tra "tributi non armonizzati" (tributi estranei alle competenze dell'Unione Europea, quali le imposte dirette sul reddito) e "tributi armonizzati" (tributi assoggettati al diritto europeo quali l'IVA-imposta sul valore aggiunto). Secondo tale ultima presa di posizione:

- a) per i "tributi non armonizzati" l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di attivare il contraddittorio con il contribuente, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente nelle ipotesi in cui tale obbligo sia espressamente previsto da una specifica norma di legge;
- b) per le verifiche fiscali condotte "a tavolino", senza accesso presso la sede del contribuente, nelle quali il controllo viene effettuato sulla base dei documenti consegnati dal contribuente stesso, non esiste l'obbligo di redigere un verbale di chiusura né di informare il contribuente delle presunte irregolarità per consentirgli di presentare le proprie osservazioni.

La conseguenza dell'ultima sentenza è un evidente indebolimento del diritto di difesa del contribuente e l'introduzione di una inspiegabile disparità di trattamento tra contribuenti colpiti da accertamenti IVA



(per i quali opera il contraddittorio preventivo) e contribuenti destinatari di verifiche fiscali "a tavolino" in materia di imposte sul reddito per i quali non vige il diritto ad essere sentiti prima dell'adozione di un provvedimento lesivo.

Transfer pricing e finanziamenti infruttiferi tra imprese del Gruppo

La Corte di Cassazione con sentenza n. 27087 del 19/12/2014 e successivamente con sentenza n. 15005 del 2015 ha analizzato le operazioni di finanziamento infruttifero transfrontaliere tra società consociate sia sotto il profilo della elusività in termini di alterazione dei prezzi di trasferimento che sotto quello dell'abuso del diritto. I Giudici di legittimità, nelle due citate sentenze, giungevano alla conclusione che la concessione di un mutuo a titolo gratuito (ovvero infruttifero di interessi) da parte della controllante italiana a favore della consociata estera non può assumere alcun rilievo ai fini del c.d. "transfer pricing" che, in tal caso, non può trovare applicazione. Infatti, il dato letterale della norma impone di riconoscere che le operazioni infragruppo transfrontaliere che devono essere regolate al "valore normale" sono soltanto quelle da cui derivano componenti di reddito (positivi o negativi) sempreché l'applicazione del "valore normale" comporti un aumento del reddito imponibile. Poiché, tuttavia, nell'ipotesi di mutuo infruttifero di interessi non si verifica alcuna incidenza sulla produzione di reddito della società mutuante, proprio perchè il finanziamento infruttifero, per sua stessa natura, non determina interessi e quindi proventi per la società erogante, ne consegue l'inapplicabilità della disciplina del "transfer pricing". I Giudici di legittimità, peraltro, chiarivano che:

- la stipula di un mutuo "a titolo gratuito" tra società appartenenti

al medesimo gruppo non integra un "meccanismo negoziale contorto" né un "uso abnorme" dello schema negoziale (considerato sotto il profilo della sproporzione del mezzo al fine: nella specie il negozio giuridico utilizzato esplica, infatti, per intero i corrispondenti effetti giuridici) che costituiscono elementi sintomatici della condotta elusiva;

- lo scopo della norma di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR, in quanto volto a limitare la libertà dei privati nell'esplicazione della loro autonomia negoziale, va inteso restrittivamente, non potendo estendersi la disciplina normativa oltre i casi specificamente in essa considerati.

La Corte di Cassazione prima con la sentenza n. 7493 del 15/04/2016 e poi con la sentenza n. 13387 di luglio 2016 opera un brusco cambio di rotta: smentendo completamente quanto sancito nelle due precedenti sentenze sopra commentate, i Giudici di legittimità affermano che la norma anti-elusiva riguardante il "transfer pricing" internazionale si applica anche al prestito infruttifero erogato a società controllate estere con la conseguenza che la logica imprenditoriale del Gruppo societario diventa irrilevante e si deve dare comunque priorità alla regola del "valore normale".

Accertamenti catastali

La Corte di Cassazione, con orientamento pressoché univoco, aveva affermato che anche gli atti di ri-classamento catastale degli immobili sono soggetti all'obbligo di motivazione al pari di qualunque altro provvedimento emesso dall'Amministrazione Finanziaria. Con sentenza n.6593/2015 i Giudici di legittimità avevano sancito che l'attività di classamento del fabbricato doveva essere effettuata considerando i fattori posizionali ed edilizi speci-

fici dell'unità immobiliare in modo da pervenire ad un classamento che fosse coerente e rispettoso delle peculiari caratteristiche dell'immobile stesso, con la ulteriore conseguenza che dovevano considerarsi nulli gli atti privi di motivazione specifica. Ribaltando il suddetto orientamento, con sentenza n.21176 del 19/10/2016 la Corte di Cassazione, fornendo una interpretazione a dir poco singolare della motivazione degli atti di classamento, sostiene che tali atti non sono "atti di imposizione fiscale" (!!?) con la conseguenza che, da un lato, per la loro validità è sufficiente l'indicazione della norma di riferimento sul cui presupposto è operata la revisione e che, dall'altro lato, dovrà essere il contribuente, in sede di giudizio, a provare le caratteristiche dell'immobile e l'inidoneità del nuovo classamento operato dall'Amministrazione Finanziaria (alla faccia del principio di legge secondo cui chi intende azionare e rivendicare un diritto o un credito deve dimostrarne i presupposti).

Pier Federico Carrozzo
Dottore Commercialista

