

Accertamento e contenzioso

Contraddittorio, tutela e garanzie del contribuente

Accertamento

Differenze inventariali e onere della prova

Arianna Semeraro e Maurizio Tozzi 3

Per la Cassazione l'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 si applica anche se l'imprenditore non incassa l'Iva

Luciano Sorgato 9

Riscossione

Rivalsa dell'Iva in caso di rottamazione dei ruoli

Marco Peirola 16

Responsabilità del liquidatore: i presupposti per contestarne il fondamento in sede di impugnazione di un atto successivo

Angelo Ginex 26

Istituti deflattivi

Crediti inesistenti e non spettanti: il diverso procedimento di accertamento

Gianfranco Antico 33

L'omessa dichiarazione, la sua emendabilità e la compensazione del credito nel caso di mancato adempimento dichiarativo

Luciano Sorgato 41

Contenzioso amministrativo tributario

L'impugnazione del diniego di autotutela

Gianfranco Antico 48

Accertamento sintetico, al contribuente la prova contraria

Gaetano Murano 55

Contenzioso penale tributario

Concorso fra il reato di bancarotta fraudolenta documentale e quello di occultamento e distruzione di documenti contabili

Luigi Ferrajoli 64

Il labile confine tra scelte sbagliate e bancarotta fraudolenta impropria

Maria Erika De Luca e Gianrocco Rossetti 73

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza

Mara Pilla 81

Differenze inventariali e onere della prova

Arianna Semeraro – avvocato

Maurizio Tozzi – dottore commercialista

Le differenze inventariali, riscontrate fisicamente in sede di verifica ovvero sulla base del riscontro documentale tra le diverse scritture tenute per il monitoraggio del magazzino, fondano la presunzione di cessione delle stesse “a nero”, generando in capo al contribuente l’onere di dimostrare – mediante specifici mezzi di prova – il diverso destino delle rimanenze non rivenute.

Introduzione

Con la [sentenza n. 15966/2024](#), la Corte di Cassazione torna a esprimersi sul tema della presunzione di cessione delle differenze inventariali di cui all'[articolo 1](#), comma 1, D.P.R. 441/1997, dovendo redarguire i giudici di merito che avevano fatto un utilizzo errato della richiamata disposizione.

Al netto delle considerazioni di fatto specificamente attribuibili al caso oggetto di controversia, la pronuncia in commento è interessante per via dell'approfondita analisi che, ancora una volta, i giudici del Supremo Consesso svolgono con riferimento alla presunzione di cessione.

È noto come spesso, nella prassi accertativa, l'ufficio – ove ve ne siano le circostanze – tendi ad accertare maggiori ricavi non dichiarati per mezzo delle differenze inventariali o delle incongruenze desumibili tra i beni giacenti registrati in magazzino e i documenti di carico e scarico delle merci. Tale modalità accertativa non soltanto tende a rideterminare i ricavi conseguiti ma è sicuramente rafforzata dall'utilizzo della presunzione in commento¹, secondo cui, appunto, i beni non rinvenuti si presumono venduti (con l'ulteriore assunto che ciò sia avvenuto in evasione di imposta).

¹ Articolo 1, D.P.R. 441/1997: “Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa.

2. La presunzione di cui al comma 1 non opera se è dimostrato che i beni stessi:

a) sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti;

b) sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà.

3. La disponibilità delle sedi secondarie, filiali o succursali, nonché delle dipendenze, degli stabilimenti, dei negozi, dei depositi, degli altri locali e dei mezzi di trasporto che non emerga dalla iscrizione al registro delle imprese, alla camera di commercio o da altro pubblico registro, può risultare dalla dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, se effettuata anteriormente al passaggio dei beni, nonché da altro documento dal quale risulti la destinazione dei beni esistenti presso i luoghi su indicati, annotato in uno dei registri in uso, tenuto ai sensi dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972”.

L'applicazione della predetta presunzione pone a carico del contribuente accertato l'onere di provare che, in verità, i beni non rinvenuti siano stati utilizzati nel ciclo produttivo tipico dell'azienda ovvero siano stati distrutti in modo regolare. Dove la regolarità della distruzione passa per l'osservanza di un'apposita procedura individuata dal Legislatore stesso.

Il problema non è di poco conto, soprattutto in quanto collegato alla "bontà" (o meno) dei dettagli riferiti alle rimanenze finali. Trattasi dell'atavica tematica della non corretta rilevazione delle giacenze di magazzino da parte dell'imprenditore, spesso eseguita ricorrendo a meccanismi meramente "redditali", ossia finalizzati a individuare in maniera "random" l'ammontare delle rimanenze utili al raggiungimento dell'obiettivo dichiarativo, con, dunque, valori che improvvisamente si incrementano o diminuiscono a seconda delle esigenze contingenti: in simili circostanze è del tutto superfluo immaginare un qualsiasi percorso di redenzione, in quanto i valori e le quantificazioni delle rimanenze, essendo affidati alla pura immaginazione, saranno talmente disallineati da quelli reali e dall'andamento degli acquisti e delle vendite da essere destinati, inesorabilmente, a far emergere le magagne commesse.

Il tutto, peraltro, dovendo aver bene in mente che in funzione della tipologia di beni/prodotti/materie prime in rimanenza, il riscontro in sede di verifica potrebbe essere anche alquanto banale, pur a distanza di tempo e in funzione proprio dei documenti contabili ufficiali. Due gli esempi rapidi fattibili al riguardo:

1. rimanenze finali "incrementate" *ad hoc*, con aumento di determinati prodotti che, invece, non sono stati oggetto di acquisto nel corso dell'anno. Quindi, l'equazione rimanenze iniziali pari a 10 del prodotto, acquisti zero e rimanenze finali pari a 14, salvo interventi "divinatori", non ha alcuna giustificazione;

2. rimanenze finali "decrementate" *ad hoc*, con azzeramento di prodotti che, invece, vengono impiegati a inizio dell'anno successivo (si pensi, ad esempio, a un ristorante aperto il 1° giorno dell'anno, che non riceve rifornimenti e che asserisce di avere rimanenze solo di acqua, vino e alcolici: il dubbio è comprendere come abbia fatto a cucinare i piatti del *menu* offerto, salvo anche in questo caso invocare il miracolo di turno)².

Le scritture di magazzino e le differenze inventariali

Per l'analisi complessiva del fenomeno si può senz'altro partire da una prima definizione di differenza inventariale, definendola come la discordanza – positiva o negativa – tra la situazione contabile e quella effettiva del magazzino merci a una certa data.

² I casi potrebbero essere infiniti, ma hanno un comune denominatore: l'inventiva utilizzata nella determinazione delle rimanenze offre inevitabilmente il fianco a contestazioni di vario genere, la più diffusa delle quali può riguardare proprio la giacenza esistente al momento di accesso degli organi verificatori. Si pensi a rimanenze sovradimensionate o sottodimensionate: le conseguenze possono essere la presunzione di acquisto a nero, la vendita a nero, la determinazione del costo del venduto negativo, etc.. Insomma, "disastri contabili" di non poco conto e difficili da difendere.



Grazie all'[articolo 4](#), D.P.R. 441/1997, è possibile individuare 2 diverse modalità di riscontro delle differenze inventariali:

- la prima fa riferimento alla rilevazione fisica dei beni all'atto dell'accesso dell'Amministrazione finanziaria presso i locali aziendali;
- la seconda, invece, fa riferimento alle *"eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) dell'art. 14, primo comma, del DPR 600/1973, o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate"*.

In sede di controllo fiscale, pur essendo una pratica ormai desueta, i verificatori possono determinare la consistenza effettiva delle rimanenze (da raffrontare con le risultanze contabili):

1. facendo una vera e propria conta fisica delle stesse; oppure
2. facendo riferimento alle scritture ausiliarie di magazzino.

Riscontrata la differenza, è facoltà dei verificatori (pur se, a onor del vero, è un comportamento consequenziale logico), applicare la presunzione di cui all'[articolo 1](#), comma 1, D.P.R. 441/1997, il quale stabilisce che *"si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni..."*.

La *ratio* di tale norma è abbastanza evidente: si vuole evitare che il contribuente faccia *"sparire"* i beni dal magazzino e li rivenda in evasione da ogni imposta. Al fine di evitare ciò, e salvo le eccezioni che verranno subito indicate, la norma ricollega alla differenza inventariale la presunzione che vi sia stata una cessione *"in nero"* e sposta l'onere di provare il contrario in capo al contribuente.

Chiaramente, tra i luoghi in cui i beni potrebbero trovarsi, la norma include anche i depositi e, coerentemente, al successivo comma 2, stabilisce che la presunzione di cessione non opera se il contribuente dimostra che i beni si trovano in un deposito o che, comunque, si trovano altrove in virtù di un altro titolo non traslativo della proprietà.

Tuttavia, una differenza inventariale può sorgere anche per altre ragioni. È inevitabile, infatti, soprattutto in realtà strutturate e che movimentano enormi quantitativi di merci, che vi siano piccoli furti da parte dei clienti o dei dipendenti, che le merci vadano distrutte per qualche ragione o, ancora, che vi siano errori nella fatturazione e/o nella consegna dei beni ai clienti.

In tali casi, per vincere la presunzione di cessione che consegue alla rilevazione della differenza inventariale, l'imprenditore deve fornire la prova che la differenza non deriva da una vendita *"in nero"*, ma da un'altra causa. Gli eventi che hanno generato la differenza stessa possono consistere in:

- a) cessioni gratuite di beni fatte a enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle Onlus;

- b) perdita dei beni dovuta a eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del soggetto;
- c) distruzione dei beni o trasformazione in beni di altro tipo e di più modesto valore economico;
- d) inesistenza dei beni presso l'azienda per effetto di vendite in blocco o di operazioni similari secondo la prassi commerciale.

Per ognuno di essi, la norma stabilisce con precisione i documenti che il contribuente deve conservare ed esibire per opporsi a una presunzione di cessione³.

Ovviamente, la fuoriuscita dei beni può dipendere da diverse ragioni, anche di carattere ordinario; si pensi all'effettivo utilizzo degli stessi nello svolgimento dell'attività d'impresa, in tal caso il contribuente potrà fornire la prova del coinvolgimento degli stessi nel ciclo economico aziendale per mezzo di tutti gli strumenti offerti in materia di onere della prova dall'[articolo 2697](#), cod. civ., fornendo una concreta dimostrazione degli accadimenti dichiarati. In altre parole, se i beni sono stati impiegati nella produzione, la presunzione può essere vinta mediante qualsiasi mezzo di prova (scritture contabili, coefficienti tecnici, verbali di constatazione, etc.).

L'imprenditore diligente, quindi, se riesce a risolvere tutti i problemi posti dall'analisi, può – quantomeno in linea di principio – riuscire a determinare, a fine esercizio, eventuali differenze inventariali, sulla base delle quali effettuare le necessarie rettifiche delle rimanenze che rendono il dato espresso in bilancio il più veritiero possibile. Inoltre, la *compliance*, rispetto a tali norme, permetterebbe all'impresa di avere tutti gli strumenti (e la documentazione) necessari a vincere le eventuali presunzioni di cessione che dovessero essere eccepite.

In questa direzione giova sottolineare che la mera presenza di differenze inventariali, non frutto d'inventiva, non deve mettere in allarme, poiché trattasi di fenomeni del tutto normali nella realtà aziendale. La dottrina ha opportunamente precisato che la presenza di differenze inventariali non sta a indicare che le scritture contabili dell'azienda sono inattendibili (cosa che legittimerebbe, ad esempio, un accertamento induttivo *extra* contabile). Ciò non toglie, tuttavia, che tali differenze, anche se del tutto legittime, possano assumere rilievo fiscale tramite l'applicazione della normativa in materia di presunzioni d'acquisto e di cessione, se non adeguatamente documentate.

Soprattutto in passato, difatti, l'Agenzia delle entrate ha sempre attuato una politica sufficientemente aggressiva in simili circostanze, fondata sull'automatica applicabilità delle presunzioni, di cui al D.P.R. 441/1997, agli ammanchi inventariati. Invero, nel corso degli anni e sin

³ Va invece rilevato che in nessun caso il D.P.R. 441/1997 può porre dei vincoli in ordine alla prova contraria che il contribuente può dare in sede contenziosa. E, infatti, il particolare regime vincolato di prova, prescritto dal Decreto, vale solo ai fini dell'operatività della presunzione in sede d'accertamento, come è espressamente previsto dal dettato normativo e come è riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria, nonché dalla giurisprudenza. In altri termini, se il contribuente non fornisce tale prova in sede di verifica o durante il procedimento amministrativo, l'ufficio fiscale può legittimamente emettere l'atto di accertamento, ma, nel giudizio instaurato con l'impugnazione dell'atto, il contribuente può vincere le presunzioni in esso contenute con ogni mezzo probatorio, anche qualora esse si riferiscano agli eventi per i quali è previsto un regime di prova vincolato.

dal 2006⁴, l'Agenzia delle entrate è intervenuta placando tale vigore, affermando come la vendita in nero non possa essere presunta solamente sulla base dei dati rilevanti la differenza inventariata, ma debba essere il frutto di un'attenta valutazione delle circostanze di specie.



Ciò posto, diviene fondamentale per i contribuenti conoscere i corretti adempimenti fissati dal Legislatore per superare la presunzione di cessione del D.P.R. 441/1997 ed evitare il potenziale recupero fiscale che, così costruito, è difficilmente scalfibile. L'[articolo 1](#), D.P.R. 441/1997, norma di riferimento per la c.d. presunzione di cessione, è chiaro e possiamo esemplificarlo in maniera banale: le produzioni eseguite con impiego di materie prime, ovvero gli acquisti di merci e prodotti finiti, che non sono rinvenuti e/o presenti nelle rimanenze di magazzino, possono presuntivamente essere ritenuti ceduti a terzi, con eventuale rischio di contestazione per "vendita a nero". In assenza di relativa fatturazione, l'Amministrazione finanziaria ha nel proprio "arco" la freccia della presunzione legale relativa insita nella norma, con totale inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale è chiamato a dimostrare che non ha ottenuto alcun introito non dichiarato.



ESEMPIO

Giusto per proporre un esempio di applicazione della presunzione in parola, si pensi al prodotto X, ben facilmente individuabile sia nella fatturazione di acquisto sia in quella di vendita. Il raffronto da farsi è semplice: quantità indicate nelle rimanenze iniziali, incrementate delle quantità acquistate e diminuite di quelle vendute. Il valore delle quantità risultanti da tale operazione dovrebbe, almeno in linea teorica, collimare con il dato delle quantità indicate nelle rimanenze finali. Nel caso in cui siano rilevate discordanze, è evidente la possibilità di applicare la presunzione di cui si discute.

Concludendo, l'annotata sentenza ricorda a imprenditori e loro consulenti di prestare particolare attenzione alla rendicontazione e alla manipolazione delle rimanenze di magazzino; difatti, la consapevolezza di dover eseguire determinate procedure può evitare al contribuente di ricadere nel coacervo della presunzione di cessione più volte ivi richiamata e che, diversamente, formula un avviso di accertamento di difficile censura.

⁴ Cfr. [circolare n. 31/E/2006](#).

Il tutto, però, ricordando che alla base le rimanenze devono essere correttamente determinate e deve essere abbandonato il malcostume di influenzare la dichiarazione dei redditi “mutando” il valore delle stesse.

Tale conclusione è ancor di più valorizzata dalla conclusione a cui giunge la Corte di Cassazione al termine della [sentenza n. 15966/2024](#), che così testualmente chiosa:

“Pertanto, secondo l'orientamento di questa Corte, ai fini dell'operatività della presunzione legale relativa di cessione di cui al d.P.R. n. 441 del 1997, occorre sì che la differenza quantitativa, in negativo, tra i beni esistenti nei luoghi in cui li contribuente svolge le proprie operazioni e quelli acquistati importati o prodotti risulti a seguito della verifica fisica dei beni giacenti, ma ciò non rende inapplicabili le concorrenti disposizioni generali che consentono la rettifica delle dichiarazioni fiscali anche sulla base di presunzioni semplici dotate dei requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ; sicché è comunque possibile desumere l'omessa contabilizzazione di ricavi anche dal confronto, per differenza inventariale, tra la consistenza delle rimanenze registrate e le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino (di cui al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 14, comma 1, lett. d)) o di altra documentazione obbligatoria”.

Seminario di specializzazione di mezza giornata

Tutto quesiti nuovo concordato preventivo biennale: a tu per tu con gli esperti

Con l'approssimarsi del termine ultimo per aderire al nuovo concordato preventivo biennale, visti i numerosi dubbi e le incertezze interpretative ancora presenti su diversi aspetti della normativa, nel webinar si affrontano le questioni più critiche anche dopo la circolare dell'Agenzia delle entrate.

Dopo l'approfondimento dei relatori sugli argomenti previsti verrà dedicata una intera sessione conclusiva alla risposta dei quesiti nel frattempo intervenuti.

in diretta web il 18 ottobre >

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

Per la Cassazione l'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 si applica anche se l'imprenditore non incassa l'Iva

Luciano Sorgato - dottore commercialista

La Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 20348/2024](#) ha statuito, in raccordo con la sua costante giurisprudenza, che anche in caso di inadempimento del cessionario dei beni, opera sempre la prescrizione penale dell'[articolo 10-ter](#), D.Lgs, 74/2000, nel caso l'operatore economico incorra nella condotta omissiva del versamento Iva in esso prevista. In altri termini, la condotta costitutiva del reato di omesso versamento dell'Iva non dipende dall'incasso dell'imposta.

La rappresentazione dei fatti

Sulla base della ricostruzione dei fatti risultava che la società, allo scopo di fronteggiare la concorrenza da parte di società estere, era stata costretta a concedere dilazioni di pagamento ai propri clienti. A causa di tali dilazioni di pagamento e mancati incassi nonché del fallimento di alcuni clienti, era incorsa in una crisi di liquidità non altrimenti fronteggiabile, che l'amministratrice aveva tentato di circoscrivere rinunciando agli utili e alla propria retribuzione.

Alla luce di tale dinamica di situazioni la ricorrente lamentava il vizio di illogicità della motivazione della sentenza impugnata in ordine alla ritenuta sussistenza dell'elemento oggettivo del reato.

La Corte territoriale pur dando atto che la società aveva concesso dilazioni di pagamento ai propri creditori e riconosciuto che la società non aveva incassato le somme che avrebbe dovuto versare in favore dell'Erario, aveva ritenuto di affermare la penale responsabilità dell'amministratrice fondandola essenzialmente sul motivo che l'obbligo di pagamento dell'imposta scaturisce dalla sola emissione della fattura, e non dal suo pagamento, posto che esso prescinde dalla effettiva riscossione delle relative somme. La medesima Corte territoriale precisava che anche il giudice di I grado aveva fondato il giudizio di responsabilità sulla base della mera emissione delle fatture, individuando quindi l'obbligo di corrispondere l'Iva a prescindere dal fatto che la società avesse incassato il relativo importo o che questo sia stato incassato tardivamente.

Il giudice di Cassazione dapprima premette che il reato di cui all'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 punisce il mancato versamento all'Erario, entro il termine previsto, delle somme dovute sulla base

della dichiarazione annuale se superiori alla soglia di punibilità di 50.000 euro. Tale obbligo di corresponsione, secondo l'orientamento giurisprudenziale consolidato, scaturisce dalla presentazione della dichiarazione, ed è ordinariamente svincolato dalla effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate ([Cassazione n. 6220/2018](#)). Ne segue che il mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del reato, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme, essendo il mancato adempimento del debitore riconducibile all'ordinario rischio di impresa. Inoltre, il giudice di Cassazione ritiene testualmente:

“È irrilevante la deduzione difensiva secondo la quale, a norma dell'articolo 6, comma 1, e dell'articolo 21, comma 4, D.P.R. 633/1972, la società i cui atti di mercato consistono nella cessione di beni mobili, può emettere fattura anticipata al momento della consegna o della spedizione della merce, e non al momento del pagamento del corrispettivo. Il medesimo articolo 6, comma 4, d.P.R. 633/1972 prevede infatti deroghe alle regole generali stabilendo che, se anteriormente al verificarsi di determinati eventi o indipendentemente da essi, venga emessa la fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o alla data del pagamento”.

Le critiche alla sentenza

Il citato passo della sentenza appare del tutto impreciso e persino ermetico proprio sul piano delle regole disciplinari dell'Iva che raccordano l'emissione della fattura al momento della cessione o spedizione dei beni mobili in termini d'obbligo e non di mera facoltà. Anche il rinvio operato dalla Cassazione all'[articolo 6](#), comma 4, D.P.R. 633/1972, richiede delle precisazioni dal momento che tale prescrizione individua in modo autonomo l'esigibilità dell'imposta raccordandola al pagamento anticipato del corrispettivo o a una condotta di volontaria anticipata emissione della fattura. Peraltro andrebbe considerato come il comma 4 in questione derivi dall'[articolo 65](#), Direttiva 2006/112/CE che testualmente prevede: *“In caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento del pagamento”* e come sempre in ordine al medesimo la Corte UE (sentenza [causa C-419/02 del 21 febbraio 2006](#), BUPA Hospital) abbia testualmente precisato: *“Nel caso di versamento di un acconto, l'Iva diventa esigibile senza che la cessione o la prestazione sia stata ancora effettuata. Affinché l'imposta possa diventare esigibile bisogna che tutti gli elementi che qualificano il fatto generatore (la futura cessione di beni o prestazione di servizi) siano già conosciuti ed in particolare che nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati”*. I riferimenti comunitari appaiono, quindi, raccordati al solo pagamento anticipato. In altri termini, mentre l'articolo 6, comma 1, D.P.R. 633/1972 si raccorda con l'[articolo 63](#), Direttiva 2006/112/CE per il quale *“il fatto generatore*

dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni", il comma 4 allarga la prescrizione dell'[articolo 65](#), Direttiva 2006/112/CE che correla l'esigibilità anticipata dell'Iva al solo pagamento anteriore alla cessione dei beni e alle prestazioni di servizi e sempreché si tratti di acconti che si raccordano a ben delineate operazioni economiche e non a generici pagamenti da trattare alla stregua di mere cessioni di denaro mancanti del presupposto oggettivo e quindi esclusi da Iva.

Il giudice della Corte di Cassazione nella sentenza in esame rappresenta anche che l'esimente può solo raccordarsi ai casi di crisi di liquidità e di grave crisi economica non imputabile al rappresentante legale della società, purché la carenza di liquidità dell'impresa sia riconducibile a fattori esterni non fronteggiabili mediante misure idonee da valutarsi in concreto. In tal caso sussiste un onere di allegazione in ordine alla impossibilità per il contribuente di rintracciare nel patrimonio sociale le risorse necessarie per consentire l'adempimento delle obbligazioni, pur avendo messo in atto tutti i rimedi esperibili, quali il ricorso al credito, la riduzione dei costi, finanche l'affitto o la liquidazione dell'azienda.

In maniera ancora più rigorosa il giudice della Corte di Cassazione, come già sopra rappresentato continua rimarcando testualmente che il mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del reato, atteso che, come detto, l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme, essendo il mancato adempimento del debitore riconducibile all'ordinario rischio di impresa. Ne segue che la fattispecie in contestazione è integrata dalla condotta meramente omissiva di mancato versamento dell'imposta dovuta, non rilevando la mancata riscossione delle somme dovute.

Trattasi di un (pseudo) diritto ormai costante nella giurisprudenza della Corte di Cassazione che, però, non considera il rilievo che la Corte di Giustizia UE raccorda alla prerogativa fondamentale dell'Iva, ossia al suo regime fiscale neutro, che deve mandare immune da pesi tributari di ogni genere, inclusi quelli finanziari, l'operatore economico (il c.d. inciso di diritto) che nel ciclo economico del bene o del servizio assume la sola condizione di ausiliario della riscossione dell'imposta, non incentrandosi in esso alcun atto di consumo e, quindi, secondo la visione costituzionale dell'[articolo 53](#), alcuna manifestazione di capacità contributiva. L'operatore economico viene immesso nel circuito finanziario dell'Iva non in virtù di un'onerosa intesa negoziale con l'Istituzione erariale, ma come agente della riscossione in virtù di un'imposizione legale. In tema di Iva l'ermeneutica corretta è solo quella che fonda sul principio eurounionale della neutralità l'indagine e la risoluzione di ogni controversia (in tale preciso senso si veda Cassazione [n. 6200/2015](#), [n. 215/2021](#) e [n. 27813/2022](#)). Per la Cassazione in esame, invece, la quale si adegua alle prescrizioni ormai costanti della giurisprudenza di legittimità, l'inadempimento pecuniario del cessionario del bene partecipa dell'ordinario rischio d'impresa che grava sull'operatore economico e, quindi, non conta se non

incassa l'Iva. Il diritto erariale va in ogni caso mandato immune da ogni rischio di solvenza e l'Iva va sempre versata, anche se non percepita. In caso contrario opera la reazione penale, salvo che l'imprenditore non dimostri di aver messo a repentaglio il suo integrale dinamismo imprenditoriale con la liquidazione dell'azienda nel tentativo, comunque d'insidioso esito negativo, di recuperare la risorsa erariale a favore del Fisco.

Inutile sottolineare che questa non è la democrazia che delinea un rapporto tributario in uno Stato di diritto.

L'indagine orientata alla rispondenza dei fondamentali principi di governo comunitario dell'Iva

Nel passato l'ormai isolata [sentenza n. 40352/2015](#), nel sottolineare la necessità di un'attenta valutazione del complessivo contesto fattuale e delle specifiche peculiarità della condotta omissiva posta in essere nel caso concreto aveva ritenuto che "*indefettibile presupposto*" della volontà di non effettuare il versamento dovuto è costituito "*dall'esistenza concreta della possibilità di adempiere il pagamento*".

Appare essere non solo pienamente condivisibile tale assunto giurisprudenziale, ma appare anche sottolineabile come solo tale ricostruzione dei fondamenti della dinamica costitutiva del reato, riesca a esprimere in modo autentico l'etica della regola giuridica in questione, a isolare l'autentico disvalore sociale che essa intende perseguire con la lesione del sommo bene della libertà personale e a rendersi compatibile con il principio comunitario della proporzionalità della sanzione, la quale non deve mai eccedere quanto strettamente necessario al perseguimento dello scopo, pena l'inconciliabilità con la Carta Europea dei diritti fondamentali dell'uomo.

Secondo i principi generali del diritto penale nei reati omissivi propri il dolo è costituito, oltre che dalla rappresentazione del presupposto del dover agire, dalla volontà di non compiere l'azione doverosa (idonea e possibile), cioè del "*non fare*" concomitante alla scadenza del termine. Nello specifico caso di assoluta mancanza di liquidità e salvo che l'impossibilità all'adempimento non sia stata preordinatamente creata dal soggetto agente (come nel caso di appropriazione personale di somme appartenenti alla società), viene a difettare la specifica dinamica della condotta e, quindi, il paradigma del dolo richiesto dalla norma incriminatrice.

A tal proposito va sottolineato che anche l'affermazione giurisprudenziale secondo la quale esisterebbe nel nostro ordinamento un obbligo giuridico di accantonare le somme incassate a titolo d'Iva, non può non apparire del tutto infondata. La pretesa che l'imprenditore debba organizzare le risorse disponibili su scala annuale in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria, non può non apparire esegeticamente sbagliata, sia perché – sotto il profilo strettamente tributario – tutti i

requisiti, oggettivi e soggettivi, necessari per la configurazione del reato in questione devono essere valutati esclusivamente nel momento di scadenza dell'obbligo e non nelle varie fasi temporali che lo precedono e sia perché, se si considera l'autentica dinamica di operatività dell'Iva, non può non apparire giuridicamente insostenibile l'asserzione del giudice di legittimità del 2013, per il quale testualmente: *"il debito verso il Fisco relativo ai versamenti Iva è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote l'Iva dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria"*. Tale passo riesce solo a rappresentare la mancanza di cultura nella dinamica impositiva dell'Iva. Il debito Iva non nasce dal compimento delle operazioni imponibili, ma dall'esercizio dell'attività dell'impresa e dall'intersezione delle operazioni attive e passive che ne costituiscono l'articolazione dinamica. Isolare le operazioni attive da cui far derivare l'inesistente teoria giuridica dell'accantonamento dell'Iva corrispondente, devia e in modo epidermico dai meccanismi di computo periodico dell'Iva¹.

Un simile obbligo di accantonamento, oltre che rivelarsi giuridicamente inesistente (pena il coinvolgimento di un inesistente elemento costitutivo del reato in scrutinio) non prospetta alcun senso nella dinamica della realtà economica, non essendo seriamente immaginabile che un imprenditore tenga bloccate risorse liquide di cui dispone, astenendosi dal pagare fatture passive ed emolumenti di lavoro ai propri dipendenti, per prevenire qualsiasi possibilità di un omesso versamento dell'Iva a distanza di un lasso temporale che può essere anche molto lungo (considerando la scadenza penalmente rilevante) e con l'aggiunta della previsione, in forza della fluidità delle dinamiche aziendali, della ragionevole attesa di flussi monetari in entrata. Una tale pretesa finisce per svelare chiari profili di contrasto con il principio di libera iniziativa economica tutelato da principi di rango costituzionale ([articolo 41](#), Costituzione) e obbliga a una diversa interpretazione costituzionalmente orientata.

Se, peraltro, la *ratio* sottesa alla necessità dello stanziamento si ritenesse di farla derivare dalla circostanza che trattasi di risorse dell'Erario e non dell'imprenditore, la norma avrebbe allora dovuto disporre di una tutela legislativa che obbligasse l'imprenditore a un tempestivo versamento di tali somme al Fisco e il reato avrebbe dovuto strutturalmente rendersi conformabile alla prima scadenza periodica di mancato versamento sopra la soglia di punibilità, senza la previsione di alcun differimento temporale al periodo d'imposta successivo.

Far derivare un obbligo di accantonamento dell'Iva *"dall'effettuazione delle operazioni attive"*, senza considerare il pagamento delle operazioni passive, significa ignorare il presupposto soggettivo *"dell'esercizio dell'impresa"*, nella cui dinamica si intersecano le 2 tipologie di operazioni.

¹ I. Caraccioli, *"Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni unite della Cassazione"* in Rivista di diritto tributario n. 11/2013.

In altri termini è “l’esercizio dell’attività economica” a connotarsi come condizione costitutiva e volano causale degli obblighi di adempimento connessi all’Iva, ed è con tale presupposto che tali adempimenti devono esprimere intima coerenza. Se essi vengono isolati da tale fondamentale presupposto e privilegiata una verifica parcellizzata delle operazioni economiche, si riesce solo a generare una visione distorta dell’Iva.

I principi di diritto enunciati dal giudice europeo

Per meglio sottolineare quanto sopra esposto, appare di piena rilevanza e pertinenza considerare quanto rappresentato dal giudice dell’Unione Europea in ordine alle questioni pregiudiziali rimesse alla Corte dal Tribunale di Varese (Corte di Giustizia UE, [sentenza causa C-574/15 del 2 maggio 2018](#)).

Specificamente il Tribunale di Varese sottoponeva alla Corte di Giustizia UE le seguenti questioni pregiudiziali:

1. *“Se il diritto europeo, e in particolar modo il combinato disposto dell’articolo 4, paragrafo 3, TUE e dell’articolo 325 TUE e della Direttiva Iva che prevedono l’obbligo di assimilazione in capo agli Stati membri per quanto riguarda le politiche sanzionatorie, possa essere interpretato nel senso che osti alla promulgazione di una norma nazionale che prevede che la rilevanza penale dell’omesso versamento dell’Iva consegua al superamento di una soglia più elevata rispetto a quella stabilita in relazione all’omesso versamento delle ritenute sulle imposte sui redditi”;*

2. *“Se il diritto europeo e in particolar modo il combinato disposto dell’articolo 4, paragrafo 3, TUE e dell’articolo 325 TUE e della Direttiva Iva che impongono l’obbligo a carico degli Stati membri di prevedere sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate, a tutela degli interessi finanziari della UE (al cui scopo è preposta anche l’Iva) possa essere interpretato nel senso che osti alla promulgazione di una norma nazionale che escluda la punibilità dell’imputato..... in casi più gravosi di quelli nazionali”.*

In ordine alle rappresentate questioni pregiudiziali la Corte UE (sentenza sopra citata) ha testualmente statuito: *“... le sanzioni penali si rendono indispensabili per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinati casi di frode grave in materia di Iva. In tale ambito gli Stati membri sono tenuti ad adottare sanzioni penali dotate di carattere effettivo e dissuasivo..... Tuttavia va rilevato che un omesso versamento dell’Iva, come quello in esame nel procedimento principale, si caratterizza per il fatto che il soggetto passivo, dopo aver presentato secondo quanto previsto dall’art 250, paragr. 1, della Direttiva Iva, una dichiarazione Iva completa e corretta per l’esercizio fiscale di cui trattasi, non procede a versare l’Iva risultante da tale dichiarazione all’Erario entro i termini prescritti dalla legge..... Orbene, come fatto valere da tutte le parti (in rappresentanza degli altri Stati membri) che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte, nei limiti in cui un soggetto ha regolarmente adempiuto i propri obblighi dichiarativi in materia di Iva, un siffatto omesso versamento del tributo non*

costituisce una frode, ai sensi dell'art 325 del TFUE....Del pari un omesso versamento di Iva dichiarata non costituisce una frode ai sensi della Convenzione TIF, dal momento che ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera h della Convenzione in parola, costituisce frode in materia di entrate dell'Unione la mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico o l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti.....Ne consegue, ai fini dell'art 325 TFUE, della Direttiva Iva e della Convenzione TIF, la totale irrilevanza di siffatti inadempimenti di versamento dell'Iva”.



Per il giudice europeo, quindi, quando un soggetto passivo adempie correttamente i propri obblighi dichiarativi, mette la relativa Autorità fiscale nella condizione di disporre dei dati necessari per accertare l'importo dell'Iva esigibile e l'eventuale omesso versamento dell'Iva non si ha rispondenza a misure sanzionatorie proporzionate, nel caso si prevedano modelli sanzionatori di tipo penale a fronte di , ritenendoli strumento repressivo non indispensabile e non previsto dalla legislazione comunitaria.

E proprio questo, a differenza di quello nazionale, il principio che delinea la sopra rappresentata democrazia di un rapporto tributario in uno Stato di diritto.

Convegno di aggiornamento di mezza giornata

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

L'evento fa parte del ciclo di incontri **Master Breve 2024 / 2025**



18 novembre 2024



Diretta Web 14.30 - 17.30

scopri di più >

 **Euroconference**
Centro Studi Tributarî

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

Rivalsa dell'Iva in caso di rottamazione dei ruoli

Marco Peirola - dottore commercialista e componente della Commissione Iva e altre imposte indirette presso il Cndcec

Con la [risposta a interpello n. 141/E/2024](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sull'ambito applicativo dell'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972, specificando che la rivalsa dell'Iva trova applicazione anche nell'ipotesi in cui l'imposta accertata in via definitiva sia stata pagata a seguito della rottamazione dei ruoli ex L. 197/2022 e che, se il pagamento della rottamazione avviene a rate, la rivalsa dell'Iva può essere esercitata soltanto a seguito del completo versamento degli importi dovuti.

Oggetto dell'interpello

A seguito della costituzione della società consortile istante, i lavori aggiudicati venivano eseguiti direttamente da quest'ultima che, dunque, sosteneva tutti i costi per l'acquisto dei beni e servizi necessari per l'esecuzione dei lavori appaltati.

Le operazioni passive, ricorrendone i requisiti dell'imponibilità ai fini Iva, venivano fatturate dai soggetti terzi alla società consortile, con addebito, a titolo di rivalsa, della relativa imposta e, successivamente, portata in detrazione ai sensi dell'[articolo 19](#), D.P.R. 633/1972.

I costi sostenuti dalla società consortile venivano, in seguito, "ribaltati" pro quota alle società consorziate senza alcun addebito d'imposta Iva, ai sensi dell'[articolo 9](#), comma 1, n. 6), D.P.R. 633/1972, secondo cui i servizi prestati nei porti, che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, non si considerano effettuati nel territorio dello Stato.

Anche i servizi oggetto di aggiudicazione del contratto d'appalto venivano a loro volta direttamente fatturati, rispettivamente per la quota loro spettante, dalle società consorziate all'ente appaltante senza alcun addebito, a titolo di rivalsa, dell'Iva.

Alla luce di quanto specificato con la [risoluzione n. 355/E/2002](#)¹, l'Agenzia delle entrate contestava alla società consortile, mediante avvisi di accertamento emessi nel 2005, la mancata applicazione

¹ Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, il regime di non imponibilità Iva previsto dall'articolo 9, comma 1, n. 6), D.P.R. 633/1972, relativo alle operazioni fatturate dalle singole imprese appaltatrici nei confronti dell'ente appaltante, non è applicabile al riaddebito, da parte della società consortile alle società consorziate-appaltatrici, dei costi sostenuti per l'esecuzione delle opere. Infatti, la società consortile e le singole società consorziate sono da considerare come diversi centri di imputazione di interessi giuridici ed economici, con la conseguenza che, nelle fatture di "ribaltamento" emesse nei confronti dei propri consorziati, la società consortile, quale mandatario senza

dell'Iva alle fatture emesse nei confronti delle proprie consorziate e procedeva alla rettifica delle dichiarazioni presentate per gli anni 2001 e 2002, recuperando il credito Iva non spettante.

Riguardo alla pretesa erariale relativa all'anno 2002, a seguito della decisione della CTR, l'ufficio iscriveva a ruolo le somme derivanti dagli avvisi di accertamento e il concessionario della riscossione notificava alla società consortile la cartella di pagamento, con iscrizione a ruolo delle somme dovute.

Il ruolo e la cartella di pagamento venivano impugnati dinanzi la competente CTP che, con decisione confermata in appello dalla CTR, annullava il ruolo, rideterminando l'imposta dovuta.

La società consortile si avvaleva della disposizione agevolativa di cui all'articolo 1, commi da [231](#) a [252](#), L. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023), rottamando il ruolo, per l'anno 2002, con il versamento dell'importo dovuto.

In merito alla pretesa erariale relativa all'anno 2001, il ruolo e la cartella di pagamento venivano impugnati dinanzi la competente CTP che, con decisione confermata dalla CTR, confermava l'iscrizione a ruolo.

Anche con riguardo a questa seconda cartella di pagamento, la società consortile si avvaleva delle disposizioni agevolative di cui al citato articolo 1, commi da 231 a 252, L. 197/2022, rottamando il ruolo, per l'anno 2001, con il versamento rateizzato delle somme dovute.

La società consortile ha chiesto all'Agenzia delle entrate se il diniego di rimborso del credito Iva, successivo all'avviso di accertamento, per l'anno 2002, resosi definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato, possa considerarsi una modalità di "pagamento" della pretesa creditoria dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'esercizio della rivalsa di cui all'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972.

Rivalsa dell'Iva accertata

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, nel testo riformulato dall'[articolo 93](#), D.L. 1/2012, prevede che:

"il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".

rappresentanza, deve esporre, a titolo di rivalsa, l'Iva pagata ai fornitori per i servizi acquistati nell'interesse dei consorziati medesimi, quali mandanti.

Tale disposizione, nella versione previgente, impediva al contribuente di rivalersi nei confronti del cessionario/committente dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento, ponendosi così in contrasto con il principio della neutralità e, proprio per questa ragione, la Commissione Europea aveva avviato nei confronti dello Stato italiano una procedura di infrazione (n. 2011/4081 del 24 novembre 2011). Nella precedente disciplina, il divieto di rivalsa era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in ordine alla inopportunità della riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione.

La modifica normativa introdotta dal D.L. 1/2012, se dal lato della rivalsa dell'Iva consente di adeguare il sistema nazionale alla normativa unionale, dal lato della detrazione introduce un nuovo elemento di contrasto con le regole dettate dalla Direttiva 2006/112/CE, in quanto subordina la detrazione da parte del soggetto passivo destinatario della rivalsa al pagamento dell'imposta al soggetto accertato. La detrazione da parte del soggetto che subisce la rivalsa è, infatti, condizionata alla preventiva corresponsione dell'Iva al cedente/prestatore, ponendo così il pagamento e la detrazione in un rapporto di causa-effetto che, al di fuori di specifiche eccezioni (ad esempio "cash accounting", ex articolo 167-bis, Direttiva 2006/112/CE), non è contemplato dal sistema unionale².

Rivalsa dell'Iva in caso di definizione agevolata del pvc

L'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972, nel subordinare testualmente l'esercizio del diritto di rivalsa all'esistenza di un avviso di accertamento o rettifica, è finalizzata a ripristinare la neutralità dell'Iva, la quale deve, per sua natura, gravare sui consumatori finali e non sugli operatori economici.



Anche la definizione agevolata del pvc ai sensi dell'[articolo 1](#), D.L. 119/2018, cioè di atto di per sé non riconducibile al *genus* degli avvisi di accertamento e rettifica, legittima il cedente/prestatore a rivalersi dell'Iva, nei limiti delle somme corrisposte ai fini della definizione stessa, ai sensi del citato articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972.

Come, infatti, precisato dall'Agenzia delle entrate:

*"una lettura della norma orientata al rispetto del principio di neutralità dell'imposta - quale è quella che peraltro ha sin qui ispirato la prassi applicativa della stessa - porta, in definitiva, a ritenere che, anche in carenza di un atto impositivo propriamente detto, debba ammettersi la rivalsa della maggiore Iva, constatata dagli organi accertatori e versata dal contribuente, a condizione che il pagamento dell'imposta sia stato effettuato a titolo definitivo"*³.

² L'Aidc, con la denuncia n. 10 del 1° dicembre 2013, ha rilevato l'incompatibilità, sul piano unionale, della procedura di detrazione per il soggetto passivo destinatario della rivalsa.

³ Così la [risposta a interpello n. 349/E/2019](#).

In definitiva, anche in carenza di un atto impositivo propriamente detto, è ammessa la rivalsa della maggiore Iva, constatata dagli organi accertatori e versata dal contribuente, a condizione, tuttavia, che il pagamento dell'imposta sia stato effettuato a titolo definitivo.



Tale ultima condizione, afferente alla definitività del pagamento, può ritenersi soddisfatta nel caso di valida definizione agevolata del pvc ex [articolo 1](#), D.L. 119/2018 e, dunque, è consentito il diritto alla rivalsa per un importo pari a quanto effettivamente pagato per la definizione utilizzando il codice tributo "PF03 (Iva - Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione - articolo 1 del D.L. n. 119/2018)" di cui alla [risoluzione n. 8/E/2019](#).

Nel caso di pagamento rateale della somma dovuta ai fini della definizione, il diritto di rivalsa può essere esercitato in proporzione al valore delle singole rate pagate, così come già chiarito dalla prassi amministrativa in più occasioni⁴.

Rivalsa dell'Iva in caso di definizione agevolata dell'accertamento con adesione

La rivalsa dell'Iva trova applicazione anche nell'ipotesi in cui, in relazione all'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria, il contribuente provveda a definirlo utilizzando uno degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario previsti dall'ordinamento, tra i quali l'istituto dell'accertamento con adesione/adesione all'invito al contraddittorio, di cui all'[articolo 6](#) e ss., D.Lgs. 218/1997⁵.

La rivalsa trova applicazione anche nell'ipotesi in cui l'atto di accertamento con adesione sia stato definito in via agevolata ex articolo 1, commi da [179](#) a [184](#), L. 197/2022, vale a dire beneficiando delle sanzioni nella misura di 1/18 del minimo, ma non anche di una riduzione dell'importo dell'imposta, dovuta all'Erario per intero.

Nel caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa può essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate. La procedura di rateazione si perfeziona con il versamento della prima rata che rende definitivo l'accertamento.



Secondo l'Agenzia delle entrate, l'istante, per esercitare progressivamente il diritto alla rivalsa dell'Iva, deve emettere, a seguito del pagamento delle singole rate, una fattura o nota di variazione in aumento di cui all'[articolo 26](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 con gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa.

Diversamente da quanto ritenuto dall'istante, il documento emesso deve esporre l'imponibile e l'imposta, in quanto l'emissione della nota di variazione di sola Iva è

⁴ Cfr. circolari [n. 35/E/2013](#) e [n. 23/E/2017](#).

⁵ Cfr. [risposta a interpello n. 481/E/2023](#).

consentita solo in presenza di una fattura già emessa, seppure errata/incompleta, cui va fatto riferimento nel nuovo documento emesso per esercitare la rivalsa.

La nota di variazione deve essere annotata nel registro di cui all'[articolo 23](#), D.P.R. 633/1972 solo "per memoria", perché l'imposta recuperata a titolo di rivalsa non deve partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata in una posta a debito nella dichiarazione annuale.

Modalità di esercizio della rivalsa

La rivalsa dell'Iva accertata può essere esercitata nel caso di operazione soggetta o non soggetta all'obbligo di fatturazione.

Se la fattura non è stata emessa nel momento di effettuazione dell'operazione, non essendo obbligatoria la sua emissione, in linea con l'[articolo 18](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, in base al quale il corrispettivo s'intende comprensivo dell'imposta, la maggiore imposta dovuta a seguito di accertamento deve essere determinata mediante scorporo dell'Iva dal maggiore corrispettivo accertato; in caso contrario, infatti, si farebbe gravare sul fornitore un'imposta che esso non ha percepito, con la conseguente violazione del principio secondo cui l'Iva è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale.

Nel caso, invece, in cui la fattura sia emessa, la rivalsa ha per oggetto:

- il corrispettivo concordato fra le parti, nel caso di:
 - un'operazione originariamente considerata esente o non imponibile, documentata come tale dalla fattura emessa dal fornitore;
 - un'operazione considerata non soggetta a Iva, in quanto sottoposta alla tassazione alternativa dell'imposta di registro, che sia successivamente accertata come soggetta a Iva e imponibile,
 - un'operazione assoggettata a un'aliquota inferiore a quella successivamente accertata;
- il maggiore corrispettivo accertato, nel caso di un'operazione originariamente considerata imponibile, per la quale successivamente venga accertato un maggiore imponibile a seguito, ad esempio, della contestazione di sottofatturazione.

L'addebito a valle della maggiore imposta accertata avviene mediante emissione di:

- una nota di variazione, ai sensi dell'[articolo 26](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, nel caso in cui l'accertamento si riferisca a operazioni originariamente fatturate;
- una fattura, ai sensi dell'[articolo 21](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, ove l'operazione accertata non sia stata originariamente fatturata.

La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto l'imponibile e l'imposta quando:

- l'operazione originaria, ancorché effettuata, non sia stata fatturata o sia stata fatturata solo in parte;

– l’operazione originaria sia stata considerata come irrilevante ai fini Iva per carenza di uno dei requisiti d’imposta (soggettivo, oggettivo o temporale), come, ad esempio, nel caso in cui siano state corrisposte somme a titolo di contributo, considerate irrilevanti ai fini dell’Iva per carenza del presupposto oggettivo, e ritenute, in sede accertativa, imponibili in quanto corrispettive di un’operazione economica;

– l’operazione originaria sia stata assoggettata a un regime di tassazione alternativo, ad esempio, all’imposta di registro, come nel caso di cessione di beni immobili sottoposta a imposta di registro e riqualficata, in sede accertativa, come soggetta a Iva.

La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto la sola imposta quando l’operazione sia stata originariamente fatturata e trattata come imponibile, ma detassata:

– parzialmente, mediante applicazione di un’aliquota inferiore a quella oggetto dell’accertamento definito, come, ad esempio, nel caso di cessione di un bene immobile o di prodotti energetici, originariamente assoggettata ad aliquota ridotta e successivamente accertata come soggetta ad aliquota superiore;

– totalmente, come operazione non imponibile o esente da imposta, come, ad esempio, nel caso di cessione di beni in regime di non applicazione dell’imposta, ai sensi dell’[articolo 8](#), comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 (cessioni a esportatori abituali), che vengono poi ritenute soggette a Iva, o le forniture di beni o servizi considerate esenti ex [articolo 10](#), D.P.R. 633/1972, successivamente accertate come imponibili a Iva.

Detrazione dell’Iva accertata

Come anticipato, l’[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972 prevede che l’esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario/committente sia subordinato, in deroga agli ordinari principi, all’avvenuto pagamento dell’Iva addebitatagli in via di rivalsa dal cedente/prestatore. In tal modo, viene scongiurato l’ingiusto arricchimento che il cessionario/committente conseguirebbe se detraesse l’imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento⁶.

Profili di incompatibilità sul piano comunitario

A ben vedere, anche la norma che condiziona l’esercizio della rivalsa della maggiore imposta accertata al suo preventivo pagamento a favore dell’Erario si pone in deroga al principio generale secondo cui il diritto di rivalsa sorge in concomitanza con l’esigibilità dell’imposta a favore dell’Erario, che si manifesta, di regola, con il “fatto generatore”, cioè, nel caso ordinario, all’effettuazione dell’operazione, ex [articolo 63](#), Direttiva 2006/112/CE.

⁶ Cfr. [circolare n. 35/E/2013](#), cit..

Se il differimento temporale della nascita del diritto di rivalsa rispetto all'esigibilità dell'imposta appare giustificato considerando la sua collocazione in una fase patologica dell'applicazione dell'imposta, che diventa dovuta per effetto dell'atto di accertamento o degli atti definitivi da esso dipendenti, non altrettanto giustificata appare la previsione che condiziona la detrazione dell'Iva da parte del destinatario della rivalsa al preventivo pagamento dell'imposta accertata al cedente/prestatore.



L'Aidc, con la denuncia n. 10 del 1° dicembre 2013, ha osservato che la condizione prevista dalla norma si pone in violazione del principio di neutralità dell'Iva, il quale esclude che i soggetti passivi debbano sopportare l'onere dell'Iva se non nel caso in cui l'imposta riguardi beni o servizi utilizzati dalla stessa persona per consumi privati. Considerando, poi, che per espressa previsione normativa, l'esercizio della rivalsa è condizionato dal preventivo pagamento a favore dell'Erario, non esistono neppure motivi di cautela fiscale che autorizzino a subordinare la detrazione, in capo al destinatario della rivalsa, al pagamento dell'Iva a favore del proprio dante causa. Tale previsione, quindi, non solo eccede, ma soverchia la necessità di tutelare gli interessi dell'Erario, in quanto già interamente soddisfatti e, dunque, si pone in contrasto anche con il principio di proporzionalità.

Termine di esercizio della detrazione

L'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972 dispone che *"il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione"*.

È noto che l'[articolo 2](#), comma 1, D.L. 50/2017 è intervenuto sull'[articolo 19](#), comma 1, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, riducendo il termine decadenziale entro il quale i soggetti passivi d'imposta possono detrarre l'Iva relativa ai beni/servizi acquistati o importati.

Se, infatti, prima della modifica, era previsto che *"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*, relativamente alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017⁷, *"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il*

⁷ Cfr. articolo 2, comma 2-bis, D.L. 50/2017.

diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”.



Come chiarito dall’Agenzia delle entrate⁸, l'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972 non è stato modificato, nell’ambito delle novità introdotta dal D.L. 50/2017, dall’intervento del Legislatore, in ragione del fatto che la previsione di cui all’articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 è dotata di un carattere di “specialità”.

Di conseguenza, non mutano i termini per l’esercizio del diritto alla detrazione dell’Iva addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo.



ESEMPIO 1

Si ipotizzi il caso di un cessionario/committente che abbia ricevuto da un proprio fornitore una fattura o una nota di variazione emessa ai sensi dell'[articolo 26](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, attraverso cui viene esercitata la rivalsa dell’Iva accertata e pagata all’Erario dal fornitore medesimo. In tale ipotesi, il soggetto (originario committente i servizi o cessionario dei beni) può, anche successivamente alle modifiche recate dal D.L. 50/2017, esercitare il diritto alla detrazione dell’imposta che gli è stata addebitata entro il termine previsto dall’articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, ovvero al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l’imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell’originaria operazione.

Risposta a interpello n. 141/E/2024

Nell’esaminare l’oggetto dell’istanza di interpello, l’Agenzia delle entrate ha osservato che l'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972 consente l’esercizio del diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata a condizione che il cedente/prestatore abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all’Erario. Tale norma mira a ripristinare, anche nelle ipotesi di accertamento, la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa e dal diritto alla detrazione, consentendo il normale funzionamento dell’Iva, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici.

Affinché la rivalsa sia esercitabile e la neutralità ripristinabile devono, tuttavia, ricorrere talune condizioni, in particolare la definitività dell’accertamento e il pagamento della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. Occorre, cioè, che il cedente/prestatore abbia effettivamente versato quanto dovuto sulla base di un accertamento resosi definitivo.

⁸ Cfr. [circolare n. 1/E/2018](#) (§ 1.6).

Al verificarsi delle predette condizioni, il cedente/prestatore può esercitare il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario/committente, che, a sua volta, può operare la detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto la maggiore imposta addebitatagli e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'originaria operazione.



Nel caso oggetto della [risposta a interpello n. 141/E/2024](#), con riferimento all'accertamento relativo all'anno 2002, secondo l'Agenzia delle entrate, sembrano ricorrere tutte le condizioni normativamente previste affinché la società consortile possa esercitare la rivalsa di cui all'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972. Infatti, da un lato, l'atto impositivo è divenuto definitivo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza emessa dalla Corte di Cassazione e, dall'altro, la società consortile ha affermato di avere provveduto al pagamento in via agevolata, in un'unica soluzione, della maggiore imposta accertata iscritta a ruolo avvalendosi della "rottamazione quater", ai sensi della L. 197/2022.

Al riguardo, l'articolo 1, L. 197/2022, ai commi dal [231](#) al [252](#), disciplina la definizione agevolata dei carichi fiscali affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 (c.d. "rottamazione quater"). In base al comma 231, i debiti in parola *"possono essere estinti senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento"*. Il successivo [comma 232](#) prevede, inoltre, che *"il pagamento delle somme di cui al comma 231 è effettuato in unica soluzione, entro il 31 ottobre 2023, ovvero nel numero massimo di diciotto rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, con scadenza rispettivamente il 31 ottobre e il 30 novembre 2023 e le restanti, di pari ammontare, con scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024"*.

Pertanto, l'assolvimento, seppure mediante l'istituto della c.d. rottamazione-quater, dell'imposta dovuta, consente di esercitare la rivalsa, ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, dell'Iva effettivamente versata, in linea con quanto è già stato chiarito con riferimento ad altri istituti definitivi⁹.

⁹ Cfr. risposte a interpello [n. 128/E/2019](#), [n. 129/E/2019](#) e [n. 422/E/2021](#).



Nel caso di specie, inoltre, la società consortile può esercitare la rivalsa anche della quota del debito Iva, relativa all'anno 2002, estinta mediante compensazione, a opera dell'ufficio, con il credito Iva di cui è stato negato il rimborso.

Tale soluzione è, infatti, in linea con quanto già chiarito con la [circolare n. 35/E/2013](#) (§ 2.4), secondo cui *“la compensazione, modalità di estinzione delle obbligazioni diversa dall'adempimento, è ugualmente soddisfattiva delle ragioni creditorie dell'Erario, pertanto nell'ipotesi in cui l'Iva accertata sia assolta in parte mediante versamento, in parte mediante compensazione con un credito Iva riconosciuto in sede definizione dell'accertamento, l'ammontare di imposta oggetto di rivalsa non sarà limitato al minore importo dell'Iva pagata a mezzo F24 ma sarà pari all'ammontare complessivamente dovuto, ivi compresa la quota di debito estinta per compensazione”*.



Infine, in merito all'avviso di accertamento relativo all'anno 2001, poiché ai fini della definizione la società consortile ha optato per il pagamento mediante versamento rateale dell'importo dovuto, occorre attendere l'efficacia della definizione stessa, ai sensi del [comma 244](#) dell'articolo 1, L. 197/2022, per cui la rivalsa dell'Iva può essere esercitata soltanto a seguito del completo versamento degli importi dovuti.

A loro volta, invece, i cessionari/committenti possono esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta addebitatagli in rivalsa *“al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione”*, così come previsto dall'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972.

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

Responsabilità del liquidatore: i presupposti per contestarne il fondamento in sede di impugnazione di un atto successivo

Angelo Ginex - avvocato e dottore di ricerca in diritto tributario, studio Legale Tributario Ginex & Partners

La Corte di Cassazione, con [ordinanza n. 15580/2024](#), si è pronunciata in tema di responsabilità degli amministratori, dei liquidatori e dei soci ex [articolo 36](#), D.P.R. 602/1973, sancendo un interessante principio di diritto con riferimento all'impugnazione dell'atto successivo nel caso di omessa impugnazione del prodromico avviso di accertamento. Come si avrà modo di comprendere la pronuncia ha risvolti pratici molto importanti.

Responsabilità e obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci

La disciplina sulla responsabilità e sugli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci, contenuta nell'articolo 36, D.P.R. 602/1973, è stata modificata dall'[articolo 28](#), D.Lgs. 175/2014, entrato in vigore il 13 dicembre 2014, data che segna uno spartiacque in materia.

Secondo quanto stabilito dalla disciplina previgente, ossia fino al 12 dicembre 2014, l'Amministrazione finanziaria era tenuta a dimostrare il presupposto specifico della responsabilità di amministratori, liquidatori e soci. Tale responsabilità non era solidale, in quanto non trovava origine nello stesso fatto da cui sorgeva l'obbligazione tributaria, ma da un fatto proprio dello stesso socio o liquidatore.

Invece, a far data dal 13 dicembre 2014, è stata introdotta una presunzione legale relativa in merito alla responsabilità di liquidatori e amministratori, nel caso di mancato pagamento delle imposte dovute nonché di assegnazioni di beni ai soci anteriormente alla soddisfazione dei crediti tributari o di pagamenti di crediti con un grado di privilegio inferiore a quelli tributari, con la conseguenza che spetta a tali soggetti fornire la prova contraria. Cionondimeno, tale presunzione soggiace comunque a talune condizioni, quali la presenza di attivi da liquidazione; debiti tributari sorti prima della cancellazione della società dal Registro Imprese; validità ed efficacia degli atti emessi nei confronti della società; presenza in capo alla società di un debito certo, liquido ed esigibile, conseguenza di

un atto impositivo definitivo (per mancata impugnazione o sentenza passata in giudicato), il cui onere probatorio è a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne i soci, poi, la modifica ha previsto che questi, in caso di ricevimento di denaro o di altri beni sociali in assegnazione nel corso degli ultimi 2 periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, sono responsabili del mancato pagamento delle imposte dovute da parte dei liquidatori, sebbene nei limiti dell'imposta che avrebbe trovato capienza nei residui attivi.

Anche in questo caso vi è una presunzione legale relativa, secondo cui il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionale alla quota di capitale detenuta, fatta salva la prova contraria.

Inoltre, come nel caso della disciplina vigente sino al 12 dicembre 2014, è sempre l'Amministrazione finanziaria a essere tenuta a dimostrare il presupposto specifico della responsabilità del socio, ovvero che vi sia stata la distribuzione dell'attivo e che, una parte di questo, sia stato riscosso¹.

Fino all'intervento riformatore di cui al citato [articolo 28](#), D.Lgs. 175/2014, la disciplina contenuta nell'[articolo 36](#), D.P.R. 602/1973 trovava applicazione solo per le società di capitali e limitatamente alle sole imposte sui redditi. Ciò significa che erano escluse l'Iva e l'Irap.



Inoltre, l'applicazione era subordinata all'emissione, nei confronti della persona fisica (liquidatore, amministratore o socio) incorsa in una delle responsabilità di cui all'articolo 36, D.P.R. 602/1973, di un "atto motivato" da notificare ai sensi dell'[articolo 60](#), D.P.R. 600/1973.

Riguardo alla motivazione dell'atto erano prescritti l'accertamento e la prova, da parte dell'ufficio procedente, della presenza di una delle responsabilità di cui all'articolo 36, D.P.R. 602/1973. La motivazione poteva fare riferimento a quanto dovuto dalla società estinta, esclusivamente in via meramente incidentale. Era esclusa, invece, l'applicazione delle sanzioni in capo al liquidatore.

A far data dal 13 dicembre 2014, l'articolo 36, D.P.R. 602/1973 non trova più applicazione solo limitatamente alle imposte sui redditi, ma anche all'Iva e all'Irap definitive, ossia certe, liquide ed esigibili, a seguito della soppressione della parola "36" dall'[articolo 19](#), D.Lgs. 46/1999, che ne impediva l'applicazione.

Confrontando la disciplina civilistica e tributaria emerge un "doppio binario" che contrappone, da un lato, la responsabilità civilistica con differenti conseguenze in capo a:

– soci di società di persone che, una volta intervenuta l'estinzione del sodalizio, non godranno delle limitazioni di responsabilità riconosciute ai soci di società di capitali;

¹ Cassazione n. 13259/2015.

– soci di società di capitali per i quali, appunto, il perimetro di responsabilità rispetto alla pretesa tributaria afferente alla società cancellata è costituito dall'ammontare delle somme eventualmente riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

Dall'altro, vi è una responsabilità tributaria ex [articolo 36](#), D.P.R. 602/1973, per cui l'Amministrazione finanziaria, con atto motivato e notificato ex [articolo 60](#), D.P.R. 600/1973, dovrà accertare la responsabilità di:

- liquidatori e amministratori;
- soci, sotto il duplice ambito delle assegnazioni effettuate nei 2 periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione o durante il periodo della liquidazione;
- quota percepita in base al piano di riparto, in sede di bilancio finale di liquidazione (attenzione che il valore ricevuto si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio).

In buona sostanza, ne deriva che l'ente impositore può avvalersi di un'arma in più per poter ottenere il ristoro dell'obbligazione vantata nei confronti di una società estinta rispetto al creditore privato, per il quale opera solo l'[articolo 2495](#), cod. civ., con i limiti ivi prescritti.

Sicché, per le fattispecie involgenti accertamenti *ante* Riforma:

- laddove l'estinzione della società intervenga prima della notifica dell'accertamento, l'Agenzia delle entrate non intesterà più l'avviso di accertamento alla società estinta (posto che sarebbe inesistente), ma emetterà l'atto impositivo direttamente nei confronti dei soci, in quanto "eredi" dei debiti sociali ai sensi dell'articolo 2495, cod. civ.;
- nella diversa ipotesi in cui l'estinzione avvenga dopo la notifica dell'accertamento e se il giudizio sia ancora pendente e, contestualmente, l'evento estintivo sia stato dichiarato, il processo tributario incardinato dalla società (successivamente cancellata dal Registro Imprese) proseguirà nei confronti dei soci che "erediteranno" la posizione processuale dell'ente giuridico ex [articolo 110](#), c.p.c..

Viceversa, dal 13 dicembre 2014, dato il perdurare della società per ulteriori 5 anni dall'intervenuta cancellazione dal Registro Imprese, si genera quella cosiddetta *fictio iuris* in ragione della quale la notifica degli atti impositivi deve comunque essere posta in essere in capo alla società.

Excursus giurisprudenziale relativo all'articolo 36, D.P.R. 602/1973

Il tradizionale orientamento della giurisprudenza di legittimità ricostruisce la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, ex articolo 36, D.P.R. 602/1973, in termini di autonoma obbligazione sussidiaria e non solidale, in quanto di natura civilistica e non fiscale.

In particolare, la Corte di Cassazione ha precisato che la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci di società in liquidazione, in presenza dell'integrazione delle distinte fattispecie previste dall'[articolo 36](#), D.P.R. 602/1973, per l'ipotesi di mancato pagamento delle imposte sul reddito delle persone giuridiche i cui presupposti si siano verificati, è responsabilità per obbligazione propria *ex lege* (per gli organi, in base agli articoli [1176](#) e [1218](#), cod. civ., e per i soci di natura sussidiaria), avente natura civilistica e non tributaria, non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno allorché la società sia cancellata dal Registro Imprese².

Inoltre, secondo quanto chiarito dalla Suprema Corte, con riguardo ai crediti per imposta sul reddito delle persone giuridiche i cui presupposti si siano verificati a carico della società, è riconosciuta all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 36, D.P.R. 602/1973 (applicabile *ratione temporis* alle sole imposte sui redditi) azione di responsabilità nei confronti del liquidatore, nel caso in cui egli abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al loro pagamento, con azione esercitabile alla duplice condizione che i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione e che sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima³. Tale azione è parimenti esercitabile, ai sensi dell'articolo 36, D.P.R. 602/1973, nei confronti degli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi 2 periodi di imposta, precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

In altra pronuncia di legittimità è stato precisato che quello verso il liquidatore e l'amministratore è credito dell'Amministrazione finanziaria non strettamente tributario, ma più che altro civilistico, il quale trova titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale vera e propria, costituente mero presupposto della responsabilità stessa⁴, ancorché detta responsabilità debba essere accertata dall'ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'[articolo 60](#), D.P.R. 600/1973, avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario⁵.

Ancora. La Suprema Corte ha chiarito che la responsabilità del liquidatore è, sempre, riconducibile alle norme degli articoli [1176](#) e [1218](#), cod. civ.⁶, con onere per l'Amministrazione finanziaria di provare d'aver iscritto i relativi crediti quantomeno in ruoli provvisori, dei quali poter pretendere il pagamento in via sussidiaria nei confronti del liquidatore⁷.



Infine, si richiama una pronuncia in cui la Cassazione ha chiarito che il credito verso il liquidatore e l'amministratore, ex articolo 36, D.P.R. 602/1973, è credito non

² Cassazione n. 7327/2012, n. 17020/2019 e n. 29969/2019.

³ SS.UU. n. 2820/1985, n. 2768/1989, n. 9688/1995 e n. 8685/2002.

⁴ SS.UU. n. 2767/1989.

⁵ Cassazione n. 7327/2012 e n. 11968/2012.

⁶ Cassazione n. 12546/2001.

⁷ Cassazione n. 10508/2008.

strettamente tributario ma più che altro civilistico, il quale trova titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale vera e propria, costituente mero presupposto della responsabilità stessa, ancorché detta responsabilità debba essere accertata dall'ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'[articolo 60](#), D.P.R. 600/1973, avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario⁸.

Liquidatore e responsabilità ex articolo 36, D.P.R. 602/1973: impugnazione dell'atto successivo nel caso di omessa impugnazione del prodromico avviso di accertamento

Con la recente [ordinanza n. 15580/2024](#), la Corte di Cassazione si è pronunciata nuovamente in tema di responsabilità degli amministratori, dei liquidatori e dei soci ex [articolo 36](#), D.P.R. 602/1973, sancendo un interessante principio di diritto con riferimento all'impugnazione dell'atto successivo nel caso di omessa impugnazione del prodromico avviso di accertamento.

La vicenda in esame trae origine dall'impugnazione di una comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria (notificata in data 30 gennaio 2015) e delle sottese cartelle di pagamento da parte dell'ex socio liquidatore di una Srl.

Con ricorso proposto innanzi alla competente CGT di I grado, questi eccepiva la nullità e/o illegittimità della comunicazione per omessa notifica delle cartelle e l'infondatezza della pretesa erariale. Invero, il contribuente lamentava che le somme iscritte a ruolo derivassero da avvisi di accertamento intestati e notificati alla citata Srl e che nessun atto di accertamento in proprio gli fosse mai stato notificato.

Sia il giudice di I grado, sia il giudice di appello, davano ragione all'ex socio liquidatore annullando la comunicazione preventiva oggetto di impugnazione. Seguiva pertanto ricorso per cassazione da parte di Agenzia delle entrate e di Agenzia delle entrate-Riscossione, affidato a un unico motivo con cui si denunciava la violazione e falsa applicazione degli articoli [19](#) e [21](#), D.Lgs. 546/1992, nonché dell'[articolo 36](#), D.P.R. 602/1973.

Nello specifico, i ricorrenti eccepivano che fosse pacifica, risultando acclarata nella sentenza impugnata, la emissione e notifica degli avvisi di accertamento societari presupposti, anche nei confronti del liquidatore personalmente in qualità di "*responsabile in solido al pagamento delle imposte dovute*". Sulla scorta di ciò, quindi, sostenevano che eventuali contestazioni afferenti i presupposti della responsabilità del liquidatore ovvero anche la motivazione di tale invocata responsabilità avrebbero dovuto essere fatte valere attraverso l'impugnazione di tali avvisi.

⁸ Cassazione n. 15378/2020.

Dunque, considerato che nella specie il liquidatore non aveva impugnato gli avvisi emessi (anche) nei suoi confronti, di talché gli avvisi nei suoi confronti potevano considerarsi divenuti ormai definitivi, le contestazioni da ultimo avanzate soltanto in sede di impugnazione della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria dovevano ritenersi precluse.

Per tutte queste ragioni essi ritenevano che il giudice di appello avesse errato nel ritenere illegittima l'iscrizione sul presupposto della insufficiente motivazione dei prodromici avvisi di accertamento, atteso che tale vizio avrebbe potuto essere contestato solo in sede di impugnazione degli stessi.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha ritenuto tale motivo di ricorso infondato e ha rigettato il gravame proposto da Agenzia delle entrate e Agenzia delle entrate-Riscossione evidenziando come il giudice di appello, laddove ha statuito che gli avvisi presupposti non contenevano una motivazione circa la responsabilità personale dell'ex socio liquidatore, così giungendo alla declaratoria di nullità, non hanno fatto altro che applicare correttamente la giurisprudenza di legittimità che si è formata sul punto.

In particolare, la Suprema Corte ha richiamato copiosa giurisprudenza di legittimità secondo la quale la responsabilità del liquidatore ex [articolo 36](#), D.P.R. 602/1973 è responsabilità che trae titolo per fatto proprio *ex lege*, avente natura civilistica e non fiscale. D'altronde, la norma non pone alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno nella ipotesi in cui la società sia cancellata dal Registro Imprese. Più specificamente, il credito dell'Amministrazione finanziaria verso il liquidatore non è un credito strettamente tributario ma più che altro civilistico, il quale trova titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale vera e propria, che costituisce soltanto il mero presupposto della responsabilità stessa. In ogni caso, tale responsabilità deve essere accertata dall'Amministrazione finanziaria con atto motivato da notificare ai sensi dell'[articolo 60](#), D.P.R. 600/1973, avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni sul contenzioso tributario di cui al D.Lgs. 546/1992.

Sulla scorta di quanto sopra, i giudici di vertice hanno evidenziato che l'atto impositivo deve contenere necessariamente una specifica contestazione e correlata motivazione circa la responsabilità sussidiaria e non solidale del liquidatore, ai sensi dell'articolo 36, D.P.R. 602/1973. Conseguentemente, sono giunti alla conclusione che:

"Il liquidatore, amministratore o socio, pur già destinatario, con la società, della notifica di un atto impositivo, qualora quest'ultimo difetti di specifiche contestazione e motivazione ex articolo 36 D.P.R. 602/1973, è legittimato a contestare il fondamento della responsabilità attribuitagli (facendo valere siffatta mancanza) in sede di impugnazione di un atto successivo che lo abbia attinto come personalmente obbligato al pagamento delle somme dovute dalla società".

Tale principio di diritto sta a significare che, al fine di legittimare una pretesa nei confronti del liquidatore ai sensi dell'[articolo 36](#), D.P.R. 602/1973, è necessario che l'avviso di accertamento contenga specifiche contestazioni e motivazioni riguardanti la responsabilità personale dello stesso; in difetto di ciò, gli avvisi notificati alla società e al liquidatore come "*responsabile in solido al pagamento delle somme dovute*" sono inidonei a fondare un'autonoma pretesa nei suoi confronti suscettibile poi di legittimare l'avviso di iscrizione ipotecaria impugnata.

Invece, nel caso di specie, gli avvisi presupposti non contenevano una motivazione circa la responsabilità personale dell'ex socio liquidatore, finendo per presupporre un'inesistente sua automatica corresponsabilità, in via solidale, per tutti i debiti della società, in dispregio del tradizionale insegnamento della Suprema Corte che, come detto, ricostruisce la responsabilità ex articolo 36, D.P.R. 602/1973 quale autonoma obbligazione sussidiaria e non solidale, in quanto di natura civilistica e non fiscale.



Tutto ciò, pertanto, legittima l'impugnazione della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria (atto successivo), essendo i prodromici avvisi di accertamento (atti presupposti) inidonei a fondare un'autonoma pretesa impositiva nei confronti dell'ex socio liquidatore, in quanto sprovvisti di uno specifico contenuto motivazionale atto a legittimare la contestazione della sua responsabilità personale ex articolo 36, D.P.R. 602/1973.

Il risvolto pratico di tale pronuncia è molto importante. Ogni qualvolta il liquidatore abbia ommesso (per qualsiasi motivo) di impugnare l'avviso di accertamento, se questo non conteneva una specifica motivazione circa la sua responsabilità ex articolo 36, D.P.R. 602/1973, potrà comunque impugnare l'atto successivo e contestare l'infondatezza della pretesa avanzata nei suoi confronti con l'atto presupposto.

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

Crediti inesistenti e non spettanti: il diverso procedimento di accertamento

Gianfranco Antico – pubblicista

Il nuovo procedimento di accertamento per gli atti di recupero previsto dall'[articolo 38-bis](#), D.P.R. 600/1973 e l'introduzione del contraddittorio preventivo sostanzialmente generalizzato, salvo specifiche deroghe, cui sono sottoposti fra l'altro i crediti d'imposta inesistenti, ci induce a esaminare in questo contributo le modalità di gestione degli atti, atteso fra l'altro la nuova definizione e distinzione normativa operata dal D.Lgs. 87/2024 – fra crediti inesistenti e non spettanti – subito recepita dal D.Lgs. 471/1997, fornendo al lettore un quadro generale.

Il nuovo procedimento di accertamento

Ai sensi del nuovo articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973 – titolato “Atti di recupero” –, per il recupero dei crediti sia non spettanti che inesistenti, l'Agenzia delle entrate applica le seguenti regole, in deroga alle disposizioni vigenti:

Regole	Fermi restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e ss., D.P.R. 600/1973, nonché quelli previsti dall' articolo 51 e ss., D.P.R. 633/1972, e senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell' articolo 17 , D.Lgs. 241/1997, l'ufficio può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dagli articoli 60 e 60-ter , D.P.R. 600/1973. La disposizione non si applica alle attività di recupero delle somme di cui all' articolo 1 , comma 3, D.L. 36/2002, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2002 ¹ , e all' articolo 1 , comma 2, D.L. 282/2002, convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2003 ² .
Definizione agevolata delle sanzioni	Si applicano le disposizioni di cui agli articoli 16 , comma 3 ³ , e 17 , comma 2 ⁴ , D.Lgs. 472/1997 (definizione delle sole sanzioni).

¹ Crediti d'imposta riconosciuti agli autotrasportatori per gli anni 1992, 1993 e 1994.

² Recupero di somme per condanne relative all'indebita fruizione di aiuto di Stato nel settore bancario.

³ Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari a 1/3 della sanzione indicata e comunque non inferiore a 1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato al comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

⁴ È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari a 1/3 della sanzione irrogata e comunque non inferiore a 1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

Termini di notifica	L'atto emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti non spettanti e inesistenti, di cui all' articolo 13 , commi 4 e 5, D.Lgs. 471/1997, utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell' articolo 17 , D.Lgs. 241/1997, deve essere notificato, a pena di decadenza, rispettivamente, entro il 31 dicembre del 5° anno e dell'8° anno successivo a quello del relativo utilizzo.
Modalità di pagamento	Il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato per intero entro il termine di presentazione del ricorso, senza possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17, D.Lgs. 241/1997 ⁵ . In caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, le somme richieste in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell' articolo 15-bis , D.P.R. 602/1973 (cioè, mediante iscrizione a ruolo straordinaria a titolo definitivo).
Competenza	La competenza all'emanazione degli atti emessi prima del termine per la presentazione della dichiarazione, spetta all'ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo di imposta.
Contenzioso	Per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal D.Lgs. 546/1992.
Disposizione di chiusura	In assenza di specifiche disposizioni, le lettere a), b), d), e f) si applicano anche per il recupero di tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti. Fatti salvi i più ampi termini previsti dalla normativa vigente, l'atto di recupero deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. La competenza all'emanazione dell'atto di recupero spetta all'ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto al momento della commissione della violazione. In mancanza del domicilio fiscale la competenza è attribuita a un'articolazione dell'Agenzia delle entrate individuata con provvedimento del direttore.

Il diverso contraddittorio: fra preventivo ed eventualmente successivo



In forza di quanto disposto dall'[articolo 6-bis](#), comma 1 e 2, L. 212/2000, salvo quanto previsto per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con Decreto Mef, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione⁶, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo. E così,

⁵ In particolare, nell'atto notificato, viene evidenziato che le somme complessivamente dovute devono essere versate – senza possibilità di compensare – entro il termine di impugnazione, mediante modello F24, e che in caso di mancato versamento diretto l'ufficio provvede alla riscossione, mediante iscrizione a ruolo straordinaria a titolo definitivo.

⁶ Sull'urgenza e il pericolo per la riscossione, cfr. [circolare n. 10/E/2006](#), che richiama la [circolare n. 29/1978](#) (parte 7).

in forza di quanto indicato nell'[articolo 2](#), D.M. 24 aprile 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2024, si considera automatizzato e sostanzialmente automatizzato ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria riguardante *"esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa Amministrazione"*. Conseguentemente, sono stati esclusi dall'obbligo di contraddittorio, di cui all'[articolo 6-bis](#), L. 212/2000, una serie di atti⁷.

Inoltre, l'[articolo 3](#), Decreto Mef, ha escluso dall'obbligo di contraddittorio, di cui all'articolo 6-bis, L. 212/2000, gli atti di pronta liquidazione, cioè ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di *"controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa Amministrazione"*⁸.

Sono, altresì, esclusi dall'obbligo di contraddittorio preventivo, le comunicazioni degli esiti del controllo formale di cui all'[articolo 36-ter](#), D.P.R. 600/1973, in quanto, ai sensi dell'[articolo 4](#), Decreto Mef, si considera tale ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di un riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati.



Restano ferme, in ogni caso, così come peraltro già annunciato nell'atto di indirizzo del vice Ministro del Mef, del 29 febbraio 2024, le altre forme di contraddittorio, di interlocuzione preventiva e di partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo, previste dall'ordinamento tributario. Interpretazione bollinata dall'[articolo 7-bis](#), inserito in sede di conversione in L. 67/2024 del D.L. 39/2024, secondo cui il comma 1 dell'articolo 6-bis, L. 212/2000 si applica esclusivamente agli

⁷ a) i ruoli e le cartelle di pagamento, gli atti di cui agli articoli 50, comma 2, 77 e 86, D.P.R. 602/1973, e ogni altro atto emesso dall'Agenzia delle entrate-Riscossione ai fini del recupero delle somme a essa affidate; b) gli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-bis, D.P.R. 600/1973 e 54, comma 5, D.P.R. 633/1972, e gli atti di recupero di cui all'articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973, *"predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati"*; c) gli atti di intimazione autonomi di cui all'articolo 29, D.L. 78/10, convertito con modificazioni dalla L. 122/2010, nonché gli atti di intimazione emessi per decadenza dalla rateazione; d) gli atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei seguenti tributi e irrogazione delle relative sanzioni: 1. tasse automobilistiche erariali; 2. addizionale erariale della tassa automobilistica; 3. tasse sulle concessioni governative per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione; 4. imposta parametrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro dai veicoli; e) accertamenti catastali per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali; f) avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali; g) avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica; h) avvisi di pagamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'accisa o dell'imposta di consumo dovuta sulla base delle dichiarazioni, dei dati relativi alle contabilità nonché dei documenti di accompagnamento della circolazione, presentati dai soggetti obbligati; i) avvisi di pagamento per indebita compensazione di crediti di accisa ovvero per omesso, insufficiente o tardivo versamento di somme e di diritti dovuti alle prescritte scadenze.

⁸ a) le comunicazioni degli esiti del controllo di cui all'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973, anche relativamente alla liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata, di cui all'articolo 1, comma 412, L. 311/2004; b) le comunicazioni degli esiti dei controlli di cui agli articoli 54-bis, 54-ter e 54-quater, D.P.R. 633/1972; c) gli avvisi di liquidazione dell'imposta, nonché di irrogazione delle sanzioni, per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni, dei seguenti tributi: 1) imposta di registro; 2) imposte ipotecaria e catastale e tasse ipotecarie; 3) imposta sulle successioni e donazioni; 4) imposta sui premi delle assicurazioni; 5) imposta sostitutiva sui finanziamenti; 6) imposta di bollo; 7) tributi speciali; d) inviti al pagamento del contributo unificato e irrogazione delle sanzioni per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento di cui all'articolo 248, D.P.R. 115/2002.

atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti⁹.

Crediti d'imposta inesistenti e non spettanti: le definizioni



L'[articolo 13](#), comma 4, D.Lgs. 471/1997, come modificato dal D.Lgs. 87/2024, prevede che, salvo quanto previsto dal comma 4-ter, si considerano inesistenti ovvero non spettanti i crediti rispettivamente previsti dall'[articolo 1](#), comma 1, lettere g-quater) e g-quinqies), D.Lgs. 74/2000, richiamando così le nuove definizioni introdotte dal D.Lgs. 74/2000.

Articolo 1, comma 1, lettera g-quater), D.Lgs. 74/2000	Articolo 1, comma 1, g-quinqies), D.Lgs. 74/2000
Crediti inesistenti	Crediti non spettanti
<p>"1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;</p> <p>2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici".</p>	<p>"1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;</p> <p>2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;</p> <p>3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza".</p>

Crediti d'imposta non spettanti e inesistenti: le sanzioni

Il comma 4-bis, dell'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, dispone che nel caso di utilizzo di un credito non spettante ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera g-quinqies), D.Lgs. 74/2000, si applica, salvo diverse disposizioni speciali, la sanzione pari al 25% del credito utilizzato in compensazione. La sanzione di cui al primo periodo si applica anche quando il credito è utilizzato in difetto dei prescritti

⁹ Inoltre, il comma 2 dell'articolo 6-bis, L. 212/2000, si interpreta nel senso che tra gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio da individuare con Decreto Mef rientrano altresì quelli di diniego di istanze di rimborso, in funzione anche del relativo valore.

adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza e le relative violazioni non sono state rimosse, entro i termini stabiliti dal comma 4-ter.



Il successivo comma 4-ter, dell'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, prevede l'applicazione della sanzione di 250 euro quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che siano rispettante entrambe le seguenti condizioni:

- a) gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza;
- b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima.

Diversamente:

Articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997	Articolo 13, comma 5-bis, D.Lgs. 471/1997
Utilizzo di un credito inesistente ai sensi dell' articolo 1 , comma 1, lettera <i>g-quater</i>), numero 1), D.Lgs. 74/2000.	Utilizzo di un credito inesistente ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera <i>g-quater</i>), numero 2), D.Lgs. 74/2000.
Si applica la sanzione pari al 70% del credito utilizzato in compensazione.	Si applica la sanzione di cui al comma 5, dell' articolo 13 , D.Lgs. 74/2000 (70%), aumentata dalla metà al doppio.

Il diverso procedimento di accertamento

Crediti non spettanti

Dalla ricostruzione normativa operata, nel caso di crediti non spettanti, per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui sopra. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

L'atto adottato, all'esito del contraddittorio, tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione finanziaria ritiene di non accogliere.



Ricordiamo che, ai sensi del comma 2-bis, dell'[articolo 1](#), D.Lgs. 218/1997, lo schema di atto, comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio preventivo previsto dall'[articolo 6-bis](#), comma 3, L. 212/2000, reca oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche quello alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni.

Infatti, in forza di quanto disposto dal comma 2-bis, dell'[articolo 6](#), D.Lgs. 218/1997, nel caso di avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente può formulare istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'[articolo 6-bis](#), comma 3, L. 212/2000. Il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione anche nei 15 giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello schema di atto. In tale ultimo caso, il termine per l'impugnazione dell'atto innanzi alla CGT è sospeso per un periodo di 30 giorni.

È fatta sempre salva la possibilità per le parti, laddove all'esito delle osservazioni di cui all'[articolo 6-bis](#), comma 3, L. 212/2000 emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento.

Il contribuente che ha presentato istanza di adesione non può presentare ulteriore istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero.

In caso di adesione, il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro 20 giorni dalla redazione dell'atto.



Se ordinariamente le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di 16 rate trimestrali se gli importi da corrispondere superano i 50.000 euro¹⁰, il comma 2-bis, dell'[articolo 8](#), D.Lgs. 218/1997, per il versamento delle somme dovute a seguito di un accertamento con adesione conseguente alla definizione di atti di recupero, nega la possibilità di avvalersi della rateazione e della compensazione prevista dall'[articolo 17](#), D.Lgs. 471/1997.

Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio, verificato l'avvenuto pagamento, rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

¹⁰ L'importo della prima rata è versato sempre entro il termine di 20 giorni dalla data di redazione dell'atto. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'[articolo 15-ter](#), D.P.R. 602/1973.

Crediti inesistenti

Diversamente, nel caso di credito inesistente, l'ufficio può procedere direttamente alla notifica dell'avviso di accertamento, che ovviamente può essere preceduto o meno da una attività istruttoria.



In questi casi, in forza del comma 2, dell'[articolo 6](#), D.Lgs. 218/1997, il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla CGT di I grado, istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, anche in difetto dell'invio dell'invito a comparire di cui all'[articolo 5](#), comma 1, D.Lgs. 218/1997. L'istanza di adesione è proposta entro il termine di presentazione del ricorso.

Il termine per l'impugnazione è sospeso per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi dell'[articolo 15](#), comma 1, D.P.R. 602/1973, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza. Entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso perde efficacia.



Resta fermo che in caso di adesione, il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, senza possibilità di rateizzazione né di compensazione.

Brevi conclusioni

Come abbiamo visto, per effetto dell'introduzione in via generalizzata dell'istituto del contraddittorio, e in particolare a seguito della previsione dello schema di atto, quale snodo indefettibile della sequenza procedimentale, nel nuovo impianto regolatorio, di norma, non residuano ipotesi di "inviti" ad aderire confezionati al di fuori e dopo il suddetto passaggio procedimentale (salvi i casi dei controlli automatizzati, sostanzialmente automatizzati, individuati con Decreto Mef, di urgenza e di pericolo per la riscossione), con l'eccezione dei crediti d'imposta inesistenti.

Nello specifico, oggi il Legislatore ha radicalmente modificato la vecchia normativa che riteneva inesistente il credito in relazione al quale mancava, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la

cui inesistenza non era riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli [36-bis](#) e [36-ter](#), D.P.R. 600/1973, e all'[articolo 54-bis](#), D.P.R. 633/1972.

Una volta che il Legislatore delegato ha definito in maniera più articolata il credito d'imposta non spettante, slegandolo in maniera netta da quello inesistente (che comunque non è più ancorato al metodo di controllo), resta fermo che una eventuale errata valutazione da parte dell'ufficio – credito inesistente piuttosto che non spettante (atto che doveva quindi essere preceduto dal contraddittorio) – è sanzionata dalla annullabilità. Regime, ex [articolo 7-bis](#), L. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. 219/2023, che opera quale mezzo "normale", applicabile in relazione a qualunque "vizio" dell'atto, salvo diversamente stabilito dalla legge. Vi rientra qualunque ipotesi di "violazione di legge" (formale, partecipativa e procedimentale) che però devono essere excepti con il ricorso in primo grado a pena di decadenza e non possono essere rilevati d'ufficio dal giudice.



In ogni caso, è probabile che nelle ipotesi dubbie gli uffici preferiscano invitare il contribuente al contraddittorio, al fine di evitare la contestazione sull'annullabilità, che è sanabile in costanza dei termini di accertamento, mentre diviene insanabile nel momento in cui l'atto non possa essere più notificato.

Master di specializzazione di 4 mezze giornate

Riforma Fiscale dell'accertamento e del contenzioso

La Riforma fiscale modifica radicalmente consolidate abitudini operative e mette il professionista di fronte ad un ventaglio di novità di difficile sintesi. Scopo del corso è di riassumere ed approfondire, in maniera mirata e in chiave fortemente operativa, in primo luogo le principali novità concernenti i percorsi di accertamento, nella consapevolezza che la fase di contraddittorio con gli uffici, come modificata nei suoi meccanismi e nei suoi termini, influisce significativamente sullo svolgimento della successiva ed eventuale fase contenziosa, cui è strettamente intrecciata. Il corso approfondirà, in secondo luogo, le novità apportate al processo tributario e i nuovi margini di manovra che tale rito offre ora ai ricorrenti.

in diretta web dal 24 ottobre >

 Euroconference
Centro Studi Tributari

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

L'omessa dichiarazione, la sua emendabilità e la compensazione del credito nel caso di mancato adempimento dichiarativo

Luciano Sorgato - dottore commercialista

La Corte di Cassazione torna a ribadire che la fondamentale prerogativa della neutralità dell'Iva interdice che, nel caso di omessa dichiarazione, il credito Iva non possa essere compensato nelle liquidazioni periodiche del periodo d'imposta successivo, qualora esso risulti comprovato dal regolare assolvimento degli obblighi contabili e da regolari versamenti periodici ([sentenza n. 18642/2023](#) nonché [ordinanza n. 29415/2022](#)).

I fondamenti causali alla base del consolidato principio di diritto della Corte di Cassazione

Il giudice di legittimità, in modo particolare nella sentenza n. 18642/2023, sottolinea in modo testuale:

“Secondo l'orientamento ormai consolidato di questa Corte (Cass. SS.UU. n. 17757 del 8.9. 2016) nel corredo normativo e nel formante giurisprudenziale dell'UE, emerge che il fatto costitutivo del rapporto tributario con il Fisco nazionale è ravvisato dalla effettività e dalla liceità dell'operazione, mentre gli obblighi di registrazione, dichiarazione e consimili hanno una diversa meramente descrittiva e riepilogativa dei dati contabili con scopo limitato ad agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria per l'esatta riscossione dell'iva. L'esercizio del diritto di detrazione dell'eccedenza iva, che deve essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo, va in ogni caso riconosciuto a fronte di una reale operazione sottostante, la cui prova certa può essere acquisita dai dati risultanti dalle fatture o da altro documento equivalente, come, ad esempio, la documentazione contabile, essendo invece, a tale fine poco rilevante l'osservanza degli obblighi dichiarativi”.

Il giudice della Cassazione raccorda il principio di diritto a quello euro unionale, per il quale la compensazione del credito Iva non può essere preclusa per ragioni meramente formali, se non

risultano mancanti anche i requisiti sostanziali del diritto della detrazione, ([sentenza causa C-590/13 dell'11 dicembre 2014](#), Idexx Laboratories Italia Srl). Per il giudice europeo i requisiti sostanziali del diritto alla detrazione Iva sono quelli che ne stabiliscono il fondamento e sono alla base della sua estensione (articolo 17, VI Direttiva, punto 41), mentre i requisiti formali disciplinano solo le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo, nonché il corretto funzionamento del sistema dell'Iva. Questi ultimi sono individuati negli obblighi della contabilità, di fatturazione e di dichiarazione (articoli 18 e 22, VI Direttiva, punto 42). I requisiti sostanziali esigono che gli acquisti dei beni e servizi siano effettuati da un soggetto passivo che sia debitore dell'Iva e che vengano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (punto 43). La dinamica impositiva dell'Iva, quindi investe il solo piano della prova, nel senso che occorre verificare, se nonostante il mancato rispetto dei requisiti formali, il contribuente, in quanto acquirente, sia in grado di provare di avere diritto alla detrazione dell'Iva dimostrando il possesso della fattura e lo scopo degli acquisti per fini imprenditoriali connessi a operazioni imponibili.

In ordine a tale principio di diritto appare opportuno ripercorrere le tappe giurisprudenziali più significative del suo consolidamento che, nonostante la ricorrenza delle pronunce, stenta ad affermarsi nel procedimento istruttorio-amministrativo.

A tale proposito si deve dipartire dagli orientamenti interpretativi espressi dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 15063/2002.

L'evoluzione del principio nella giurisprudenza

La sezione tributaria nel rimettere gli atti al primo presidente della Corte, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, con l'ordinanza n. 850/2000, precisò che:

“il principio della irretrattabilità della dichiarazione tributaria doveva essere coordinato con il diritto del contribuente a vedersi riaccredito il quantum dell'obbligazione tributaria alla misura di legge e (così testualmente) “questo perché la dichiarazione non costituisce la fonte dell'obbligo tributario, che deriva solo dalla corretta e obiettiva applicazione della legge”.

La dichiarazione tributaria, lungi dall'essere identificabile come la fonte costitutiva dell'obbligazione tributaria, persegue la sola funzione di fonte informativa dell'obbligo impositivo, esclusivamente incapsulato quest'ultimo nel combinato disposto costituzionale della riserva di legge ([articolo 23, Costituzione](#)) e della capacità contributiva ([articolo 53, Costituzione](#)).

In materia di Iva il Legislatore nazionale ha esercitato l'opzione comunitaria di richiedere ai soggetti passivi, ai sensi dell'articolo 22, § 6, lettera a), VI Direttiva, una dichiarazione relativa a tutte le

operazioni effettuate nell'anno precedente, dilatando così l'obbligo informativo al periodo massimo consentito dalla Direttiva¹.

La dichiarazione, quindi, proprio allo scopo di non deviare dall'assetto costituzionale dell'obbligazione tributaria, non può avere il primato sulla legge.

L'[articolo 38](#) e ss., D.P.R. 600/1973 e così all'[articolo 54](#) e ss., D.P.R. 633/1972 ricordano l'imposta dovuta alla sola fedele e corretta applicazione della c.d. "norma-presupposto di fatto", e non a un'imposta semplicemente esposta in dichiarazione. Anche il procedimento tributario, visto dall'angolo dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, appare chiaramente indicativo di un primato della legge sul mero adempimento dichiarativo.

Come sottolineato in dottrina²:

"la dichiarazione emerge come atto servente, di collaborazione per facilitare la conoscenza dei fatti e l'applicazione corretta della norma, senza però potersi sostituire ai fatti e alle norme che delineano la struttura dell'obbligazione tributaria del contribuente. In altri termini non può mai ergersi ad atto creativo dell'obbligazione tributaria "dovuta" e quindi detenere il primato sull'obbligazione "dovuta per legge".

L'indagine sistematica del diritto tributario consente di mettere in evidenza che il primato della legge sull'obbligazione tributaria non si raccorda solo con la dichiarazione, ma anche sui paradigmi di governo del suo accertamento.

Infatti, ai sensi degli articoli [1](#) e [2](#), D.M. 37/1997 (e ancor prima dell'[articolo 68](#), D.P.R. 287/1992), solo il giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria preclude il "potere-dovere" di eliminare dall'ordinamento giuridico l'atto amministrativo illegittimo.

Le citate Sezioni Unite della Cassazione si pronunciarono proprio per il carattere *ex lege* dell'obbligazione tributaria e la mera funzione servente dei relativi atti applicativi (dichiarazione e accertamento). In caso contrario ci si sarebbe scontrati con il disegno organico del procedimento tributario già indicato dalle Sezioni Unite del 1987.

Ancor prima della sentenza SS.UU. n. 15063/2002, infatti, già la sentenza della Cassazione SS.UU. n. 4779/1987, aveva rilevato che faceva parte dell'insegnamento tradizionale dei massimi giudici un complesso organico di principi, di assoluto rilievo ai fini del significato solo secondario della dichiarazione tributaria.

In particolare, in tale sentenza veniva affermato:

"a) che i presupposti oggettivi e soggettivi e la misura dell'imposta sono direttamente regolamentati dalla legge;

¹ C. Magnani, "Dichiarazione tributaria", Torino, 1989.

² F. Moschetti, "Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di stabilità del rapporto e primato dell'obbligazione tributaria", in Rassegna tributaria n. 4/2001, pag. 1161.

- b) che l'attività amministrativa volta a individuare e a determinare la materia imponibile è rigidamente vincolata, per cui non solo è indefettibilmente dovuta, ma da essa esula qualsiasi potere autoritativo discrezionale;*
- c) che il contribuente, al verificarsi del presupposto previsto dalla legge, ha diritto a vedersi delineata l'obbligazione tributaria ad una capacità contributiva raccordata al solo presupposto di fatto;*
- d) che quindi l'obbligazione nasce "ex lege" per effetto del verificarsi del presupposto;*
- e) che l'attività accertativa dell'Amministrazione fin. vincolata (stante l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria) è sempre e solo servente l'imposta dovuta proprio come essa deriva dalla legge;*
- f) che diversamente opinando verrebbero ad aversi due obbligazioni: una scaturente dalla legge e una dalla dichiarazione".*

Fa dunque parte dell'insegnamento consolidato della Suprema Corte il principio del primato dell'obbligazione dovuta per legge e del carattere meramente strumentale del procedimento applicativo, dalla dichiarazione del contribuente all'accertamento dell'ufficio.

In dottrina viene rilevato che la dichiarazione è tanto poco fonte dell'obbligazione, che l'obbligazione, condizionata dai soli fatti-presupposto, esiste anche se la dichiarazione viene omessa.

Nonostante, però, la ormai pacifica condivisione dei principi di diritto sopra esposti, l'Amministrazione finanziaria continua a non applicarli, obbligando a rimettere al giudice tributario la costante verifica dei presupposti di diritto e di merito a supporto del riconoscimento del credito Iva nel caso di omessa dichiarazione. Ma in tale modo si omette di considerare che le citate Sezioni Unite hanno rappresentato in modo chiaro che anche l'accertamento e i poteri di verifica partecipano della condizione servente alla determinazione legale dell'obbligazione tributaria, verso la quale l'azione amministrativa verte in una condizione vincolata. Trascurare tale fondamentale prerogativa dell'azione di verifica significa non prestare aderenza ai principi costituzionali che la presidiano (non solo l'[articolo 97](#), Costituzione, ma anche e soprattutto l'[articolo 53](#), Costituzione).

A tale proposito si deve però considerare come il disinteresse verso i valori costituzionali mini il "consenso all'Imposta", che non vai dimenticato costituisce il fondamento alla base del complessivo funzionamento del sistema.

Per un insigne giurista³:

"dall'articolo 53 della Costituzione, emerge come la sua base ideale sia comune a quella degli articoli 2, 3 primo e secondo comma, 4, 41 e 42 della Costituzione: le attitudini, le capacità, le

³ F. Moschetti, "Il principio della capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra il singolo e comunità" in Diritto tributario e Corte Costituzionale a cura di L. Perrone e C, Berliri, Napoli.

iniziative e i beni della persona sono anche al servizio della collettività, ma nel contempo nessun interesse collettivo può sopraffare i diritti della persona; la cultura della solidarietà non deve trascurare il primato che la Costituzione assegna alla persona. Non è la filosofia dell'individualismo, perché la persona è altresì portatrice di doveri di solidarietà, ma non è nemmeno la filosofia che in nome di un asserito preminente interesse della comunità alla trasformazione sociale (oggi riproposto come interesse fiscale), si debba ritenere consentito attenuare la considerazione e la tutela rigorosa del singolo contribuente. Da una parte lo Stato richiede "l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale" (articolo 2, Cost.), dall'altro "riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo" (sempre articolo 2 Cost.) e considera "compito primario" promuovere "il pieno sviluppo della persona umana" (secondo comma dell'articolo 3, Costituzione). Questa felice sintesi di solidarietà e garanzia della persona si ritrova pienamente nell'articolo 53 della Costituzione, che impone a "tutti" il dovere di concorrere alle spese pubbliche, ma in ragione della loro capacità contributiva, assunta a presupposto, parametro e limite massimo del dovere.

Sbilanciare l'articolo 53 Cost. sul lato dell'interesse fiscale, significa non cogliere che in tale norma non si parla di Stato come ente autoreferenziale (quasi che l'autorità dello Stato fosse mero fondamento acausale dell'obbligazione tributaria), ma di generale concorso alle spese pubbliche, e nemmeno si parla di mera commisurazione agli averi del contribuente, ma di un'attitudine della persona e infine non si parla di idoneità astratta, indistinta, di gruppo, di categoria, ma della specifica capacità contributiva di ognuno "in ragione della propria specifica capacità contributiva".

L'obbligazione tributaria non potrà mai semplicisticamente derivare dalla soggezione all'autorità dello Stato, ma, proprio in quanto procede dalla collaborazione solidale delle persone, ogni persona deve essere in primis rispettata nella sua realtà specifica e quindi coinvolta nel dovere solo se e nei limiti in cui ciò corrisponda alla sua specifica capacità contributiva".

La Corte Costituzionale⁴ ha affermato che il cosiddetto principio del "giusto procedimento", in vista del quale i soggetti privati vengono coinvolti in un procedimento amministrativo, deve essere *in primis* inteso a tutela del loro interesse, perché solo l'osservanza dei loro diritti crea le condizioni per il soddisfacimento dell'interesse pubblico.

L'Iva e le sue specifiche peculiarità di imposta sul consumo finale dei beni e servizi

In materia di Iva l'emendabilità della dichiarazione investe anche la specifica natura del tributo, in quanto a differenza delle imposte sui redditi, l'Iva non colpisce manifestazioni di capacità

⁴ Sentenza n. 13/1962, in Giurisprudenza Costituzionale 1962, con nota di V. Crisafulli, "Principio di legalità e giusto procedimento".

contributiva proprie dell'operatore economico, dal momento che nei meccanismi e nelle dinamiche giuridico-economiche dell'Iva, il soggetto passivo d'imposta (l'imprenditore e l'esercente l'arte o la professione) è solo un ausiliario del Fisco con i ruoli e le funzioni del c.d. inciso di diritto, predefinite con imperio legislativo e non sulla base di libere opzioni negoziali, mentre è solo il consumatore finale a essere il soggetto (l'inciso di fatto) che con l'atto di consumo pone in essere la manifestazione della capacità contributiva tassabile. Se, quindi, l'operatore economico non viene ammesso alla compensazione del credito, l'Iva verrebbe a incidere su un soggetto che verso il tributo non raccorda alcun indice di forza economica, avendo solo assolto, nelle dinamiche impositive dell'imposta, la funzione di sostituto della riscossione.

Conclusivamente è necessario un pronto e rigoroso allineamento dell'azione di verifica alle sue autentiche prerogative che non si fondono su "ragioni di servizio", ma su un fondamentale principio di sintesi costituzionale rappresentato dall'[articolo 53](#), Costituzione, così come scrutinato dell'insigne giurista sopra citato.

La dichiarazione integrativa e l'istanza di rimborso sono strumenti concorrenti nella ritrattabilità dell'obbligazione tributaria

In specifico ordine agli strumenti per l'emendabilità dell'obbligazione tributaria, la Corte di Cassazione ha consolidato il principio di diritto secondo cui la dichiarazione integrativa e l'istanza di rimborso sono strumenti concorrenti e non alternativi nella ritrattabilità dell'obbligazione tributaria.

La Corte di Cassazione con la recente [ordinanza n. 10415/2024](#) ha ritenuto che:

"in materia di dichiarazione integrativa, sempre sulla scia dei principi espressi dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 13378 del 2016, l'emendabilità o la ritrattabilità degli elementi dichiarativi contenuti nella dichiarazione integrativa da un lato, e l'istanza di rimborso dall'altra, da proporre da proporre entro un termine decadenziale, nel caso d'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento dall'altro, operano su piani diversi del rapporto d'imposta tra Amministrazione finanziaria e contribuente e costituiscono due opzioni concorrenti e non alternative, che l'ordinamento tributario offre all'interessato, a seconda che egli si attivi nel campo applicativo dell'accertamento fiscale (la dichiarazione integrativa) o nel diverso ambito della riscossione dei tributi (l'istanza di rimborso) (Cassazione n. 19002/2018). Ed ancora, per il giudice di Cassazione, costituisce fermo principio di diritto che in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi in danno del contribuente, il rimborso può essere chiesto entro il termine di quattro anni dal versamento (ex articolo 38, D.P.R. 602/73), decorso il quale non può più domandarne la restituzione nel corso del giudizio avverso il silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso, atteso che il principio della deducibilità, anche in giudizio, di suoi eventuali errori nella

dichiarazione dei redditi non può essere utilizzato per eludere i termini decadenziali espressamente previsti dalla norma (Cass. n. 15211 del 30/05/2023)”.

In ogni caso, va anche sottolineato, come resti ferma per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio eventuali errori di diritto o di fatto che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggior debito d'imposta o di un minore credito ([articolo 2](#), comma 8-bis, ultimo periodo, D.P.R. 322/1998). Questo in quanto, come già sopra sottolineato, la dichiarazione tributaria, lungi dall'essere identificabile come la fonte costitutiva dell'obbligazione tributaria, persegue la sola funzione di fonte informativa dell'obbligo impositivo, da ritenere rigorosamente incapsulato nel solo combinato disposto costituzionale della riserva di legge ([articolo 23, Costituzione](#)) e della capacità contributiva ([articolo 53, Costituzione](#)).

Il giudice di Cassazione nella citata sentenza assume l'emendabilità della dichiarazione tributaria, e l'istanza di rimborso ex [articolo 38](#), D.P.R. 602/1973), come 2 opzioni concorrenti e non alternative, che l'ordinamento tributario offre al contribuente, a seconda che egli si attivi nel campo applicativo dell'accertamento fiscale (la dichiarazione integrativa) o nel diverso ambito della riscossione dei tributi (l'istanza di rimborso). Più precisamente il contribuente è nella condizione di poter scegliere lo strumento da impiegare nella rideterminazione dell'obbligazione tributaria secondo che i paradigmi di diritto alla base del governo dell'istituto tributario da emendare siano certi sul piano dell'ermeneutica oppure no. Se l'errore commesso non deriva da oscillanti interpretazioni della norma, ma da un manifesto errore operativo della regola giuridica che gli ha generato il pregiudizio fiscale, il contribuente si avvarrà dello strumento della dichiarazione integrativa, che gli consente unilateralmente, senza alcuna dialettica argomentativa di confronto e ritardi decisionali della Finanza di conseguire il diritto restitutorio.

Nel caso, invece, si tratti di emendare un'interpretazione della regola giuridica adottata *pro Fisco* per ragioni di prudenza, lo strumento più consono a cui ricorrere è l'istanza di rimborso ex [articolo 38](#), D.P.R. 602/1973, allo scopo di evitare possibili comminazioni di sanzioni nel caso dovesse prevalere l'interpretazione più favorevole al diritto erariale. Trattasi infatti di 2 strumenti di correzione con aree di riferimento diverse a seconda che non sussista o sussista la possibilità di contestazione da parte del Fisco. In tale caso, infatti, se si usa la dichiarazione integrativa, qualora poi l'emendabilità della dichiarazione risulti non conforme a diritto, il contribuente si espone alla comminazione della sanzione, mentre nel caso di ricorso all'istanza di rimborso rimane immune da sanzioni.

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

L'impugnazione del diniego di autotutela

Gianfranco Antico – pubblicista

Il riordino legislativo sull'autotutela, operato attraverso il D.Lgs. 219/2023 e il D.Lgs. 220/2024, ha portato a prevedere 2 diverse forme di autotutela (obbligatoria e facoltativa), le cui differenze si riflettono sull'eventuale impugnazione del diniego. Tema che è stato esaminato dalla Corte di Cassazione più volte nel corso di questi anni ma che oggi va necessariamente riletto alla luce delle novità introdotte.

L'autotutela originaria



La possibilità per l'Amministrazione finanziaria di auto-correggere i propri errori, che siano di calcolo ovvero di motivazione o di diritto, è da sempre oggetto di ampia discussione, impattando appieno sulla *mission* di recupero a lei istituzionalmente affidata e sulle sfere di garanzie normativamente riconosciute ai contribuenti.

Con il termine autotutela si suole indicare il potere delle P.A., latamente inteso, di riformare ovvero annullare i propri provvedimenti in presenza di errori o vizi che ne cagionino nullità, in modo tale da auto-difendersi dagli errori commessi nell'assolvimento dei compiti istituzionali, senza dover attendere necessariamente l'intervento del giudice.

Con riferimento alla specifica materia tributaria i riferimenti costituzionali di tale intervento non possono non identificarsi nei principi di capacità contributiva ([articolo 53](#), Costituzione¹) e in quelli di buon andamento e imparzialità dell'attività amministrativa, così come cristallizzati nell'[articolo 97](#), Costituzione.

La normativa originaria di riferimento è costituita dall'[articolo 2-quater](#), D.L. 564/1994, convertito con modificazioni dalla L. 656/1994, unitamente al D.M. 37/1997, che ne ha dato compiuta attuazione.

Nel 2015, il Legislatore è ritornato sulla materia in esame, prevedendo con l'[articolo 11](#), D.Lgs. 159/2015 la possibilità per i contribuenti di usufruire delle sanzioni ridotte in caso di annullamento

¹ Sul punto cfr. G.Antico, "[I vincoli costituzionali dell'accertamento fiscale. Come si muove l'accertamento nel recinto dei vincoli costituzionali](#)", in Accertamento e contenzioso, n. 28/2017.

o revoca parziale dell'atto di accertamento, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché si rinunci al ricorso².

È doveroso – tuttavia – ricordare come tale istituto sia stato sempre posto a esclusivo interesse dell'Amministrazione finanziaria, come anche il fatto che *"l'Ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato (mentre è certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo a che l'Ufficio eserciti tale potere)"*³, concetti recentemente riaffermati dalla Corte Costituzionale, con la [sentenza n. 181/2017](#), che ha avuto cura di evidenziare che *"l'autotutela tributaria ... costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente ... non esiste un dovere dell'Amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente ..., con la conseguenza che il silenzio dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice"*⁴.



Principi che oggi vanno riletti, alla luce dei nuovi articoli [10-quater](#) e [10-quinquies](#), L. 212/2000.

L'autotutela 2.0

L'introduzione dell'articolo 10-*quater* nello Statuto del contribuente (L. 212/2000) muove – con le opportune modifiche – dall'[articolo 2](#), D.M. 37/1997, recante *"Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria"*, esplicitando l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di provvedere in presenza dei presupposti indicati⁵.

Da un lato, il riferimento alla evidente illegittimità o infondatezza si richiama espressamente al concetto di *"errori manifesti"* utilizzato dalla L. 111/2023 e incorpora il significato attribuito dalle

² Norma sostanzialmente soppressa dal D.Lgs. 219/2023, che ha abrogato integralmente l'articolo 2-*quater*, D.L. 564/1994, convertito con modificazioni in L. 656/1994, che prevedeva fra l'altro tale possibilità con i commi 1-*sexies*, 1-*septies*, 1-*octies*. Tuttavia, l'articolo 3, D.Lgs. 87/2024, ha ripristinato di fatto la norma, inserendo nel D.Lgs. 472/1997, l'articolo 17-*bis*, titolato *"Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale"*, secondo cui *"nei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15, D.Lgs. 218/1997, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute"*. Si ritorna, quindi, sostanzialmente al passato (nella vecchia formula veniva precisato che l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili in via autonoma, trattandosi di rettifica dell'originaria pretesa impositiva e non di un nuovo atto sostitutivo del primo).

³ [Circolare n. 198/1998](#) del Mef.

⁴ In tal senso Cassazione n. 7388/2007: *"è quindi evidente che l'esercizio del potere in questione, che non richiede alcuna istanza di parte (art. 2 del regolamento), non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti, anche se lo stesso finisce con l'incidere sul rapporto tributario e, quindi, sulla posizione giuridica del contribuente"*.

⁵ L'Amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione: a) errore di persona; b) errore di calcolo; c) errore sull'individuazione del tributo; d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.

vigenti norme di legge al profilo oggettivo dell'istituto dell'autotutela. Dall'altro, esso consente di escludere l'obbligatorietà dell'autotutela in tutti i casi in cui la questione appaia dubbia, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali.

L'autotutela 2.0, di cui al D.Lgs. 219/2023, ha pertanto abbandonato in via di principio il carattere di discrezionalità, declinandola sostanzialmente attraverso 2 forme: obbligatoria e facoltativa.

L'autotutela obbligatoria

L'[articolo 10-quater](#), al comma 1, L. 212/2000, indica gli specifici casi in cui l'Amministrazione finanziaria procede obbligatoriamente all'annullamento o alla rinuncia ad atti di imposizione.

La norma, in particolare, stabilisce che l'Amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- errore di persona;
- errore sull'individuazione del tributo;
- errore di calcolo;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria;
- errore sul presupposto d'imposta;
- mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

Come si vede rispetto alle ipotesi delineate nel D.M. 37/1997 – oggi abrogato – alcune sono state escluse. Non sono più presenti: evidente errore logico; doppia imposizione; sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regime agevolati, precedentemente negati.

Il comma 2, dell'[articolo 10-quater](#), L. 212/2000, individua, invece, i casi in cui l'Amministrazione finanziaria non procede all'annullamento d'ufficio ovvero alla rinuncia all'imposizione:

- nel caso sia intervenuta sentenza passata in giudicato a essa favorevole;
- in caso di atti definitivi, decorso un anno dalla definitività per mancata impugnazione.

Il comma 3, del nuovo [articolo 10-quater](#), L. 212/2000, circoscrive l'ambito della responsabilità dell'Amministrazione finanziaria nelle valutazioni operate ai fini dell'applicazione della norma introdotta, prevedendo che, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'[articolo 1](#), comma 1, L. 20/1994, in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti, è limitata alle ipotesi di dolo (si ricorda che, invece, il citato articolo 1, comma 1, L. 20/1994, stabilisce che la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti in materia di

contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali).

L'autotutela facoltativa

Nell'ambito della L. 212/2000, è stato introdotto l'[articolo 10-quinquies](#), che al comma 1 indica i casi in cui l'esercizio del potere di autotutela non è obbligatorio. Nello specifico, si prevede che fuori dei casi in cui l'esercizio dell'autotutela è obbligatorio, l'Amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione⁶.

Come evidenziato nel *dossier* del Servizio studi del Senato e della Camera, risultano ricomprese nelle ipotesi di autotutela facoltativa, tra l'altro, tutte le ipotesi indicate nel D.M. 37/1997, non riportate nell'[articolo 10-quater](#), L. 212/2000 (fra quelle obbligatorie), tra le quali ad esempio, l'evidente errore logico, la doppia imposizione e la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati. E a differenza dei casi di autotutela obbligatoria qui non sembrano essere presenti limiti temporali per l'esercizio dell'autotutela, pur se rientra in gioco, oltre all'illegittimità dell'atto o dell'imposizione⁷, l'interesse pubblico⁸, in quanto l'autotutela facoltativa non rappresenta un ulteriore grado di difesa del contribuente.

Atti impugnabili e oggetto del ricorso

Per effetto di quanto disposto dall'[articolo 19](#), D.Lgs. 546/1992, vigente fino allo scorso 3 gennaio 2024, il ricorso poteva essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'[articolo 77](#), D.P.R. 602/1973, e successive modificazioni;

⁶ Il comma 2, dell'articolo 10-quinquies, L. 212/2000 delimita anche in questo caso l'ambito della responsabilità dell'Amministrazione finanziaria nelle valutazioni assunte, stabilendo che trova applicazione il comma 3, dell'articolo 10-quater, L. 212/2000, così che la responsabilità contabile dell'Amministrazione finanziaria è limitata alle ipotesi di dolo.

⁷ Se l'articolo 2, comma 2, dell'abrogato D.M. 37/1997, impediva l'esercizio dell'autotutela per motivi per i quali era intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'ufficio (poi interpretata nel senso che doveva trattarsi di giudicato sul merito e non per motivi formali, per esempio), diversamente, oggi ciò costituisce preciso limite all'autotutela obbligatoria ma esercitabile nell'ambito dell'autotutela facoltativa.

⁸ L'esistenza di uno specifico e concreto interesse pubblico all'eliminazione dell'atto deve essere prevalente rispetto all'interesse pubblico alla stabilità delle norme giuridiche.

e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'[articolo 86](#), D.P.R. 602/1973;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'[articolo 2](#), comma 2, D.Lgs. 546/1992⁹;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della Direttiva UE 2017/1852 o ai sensi degli accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate 90/436/CEE;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle CGT di I e II grado.

Tutti gli atti di cui sopra devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della CGT di I e II grado competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'[articolo 20](#), dello stesso D.Lgs. 546/1992.

Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

L'impugnazione del diniego di autotutela

Tralasciando tutte le vecchie problematiche relative all'impugnazione dei dinieghi di autotutela¹⁰, occorre rilevare che nell'ambito del D.Lgs. 220/2023 di Riforma del contenzioso tributario, all'[articolo 19](#), D.Lgs. 546/1992, a partire dal 4 gennaio 2024, è stata aggiunta:

⁹ Le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

¹⁰ Il riconoscimento dell'impugnabilità del diniego di annullamento in autotutela, in materia tributaria, è stato interessato da una evoluzione giurisprudenziale che prende le mosse dalle storiche sentenze della Corte di Cassazione SS.UU. n. 16778/2005 e n. 7388/2007, con le quali sono state devolute al giudice tributario – per effetto dell'articolo 12, comma 2, L. 448/2001 – tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie, comprese quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario. In particolare, nella motivazione della sentenza n. 7388/2007, richiamando il proprio precedente (sentenza n. 16778/2005), i massimi giudici hanno messo in evidenza che *“la natura discrezionale dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante la clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati”*. Le diverse sentenze della Corte di Cassazione confermano che il fine dell'autotutela è quello di realizzare l'interesse pubblico e non quello di attribuire al contribuente un ulteriore mezzo di difesa, oltre a quelli già previsti dall'ordinamento, così da determinare una doppia tutela giurisdizionale ovvero di scardinare il sistema delle decadenze. Il provvedimento di annullamento in autotutela, dunque, costituisce manifestazione della discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nel senso che essa non è obbligata a ritirare gli atti illegittimi o inopportuni in quanto tali, ma deve valutare, di volta in volta, se esista un interesse pubblico alla loro eliminazione diverso dal semplice ristabilimento della legalità violata. Nell'esercizio del potere di riesame, il Fisco deve agire nel rispetto dei principi costituzionali di buon andamento (incluse le ragioni di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa) e imparzialità della P.A.. Il potere di autotutela non è implicito nell'azione dell'Amministrazione finanziaria – per natura vincolata – ma esprime un potere discrezionale da esercitarsi, previo apprezzamento dell'interesse pubblico all'annullamento.

– la lettera *g-bis*), per cui il ricorso può essere proposto avverso il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'[articolo 10-quater](#), L. 212/2000. E pertanto, solo per i casi di autotutela obbligatoria;

– la lettera *g-ter*), per cui il ricorso può essere proposto avverso il solo rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'[articolo 10-quinquies](#), L. 212/2000. E quindi, per i casi di autotutela facoltativa.

Impugnabilità dei dinieghi	
↓	↓
Ipotesi di autotutela obbligatoria	Ipotesi di autotutela facoltativa
↓	↓
Impugnabile il rifiuto espresso o tacito	Impugnabile il rifiuto espresso

Inoltre, lo stesso D.Lgs. 220/2023 è intervenuto sull'[articolo 21](#), D.Lgs. 546/1992 – sui termini per la proposizione del ricorso - secondo cui il ricorso avverso il rifiuto tacito di cui all'[articolo 19](#), comma 1, lettera *g-bis*), D.Lgs. 546/1992, può essere proposto dopo il 90° giorno dalla domanda di restituzione o di autotutela presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. Dette norme trovano applicazione per i ricorsi notificati a far data dal 5 gennaio 2024.

Ricorso avverso il rifiuto tacito	
Termini	➔
Trascorsi 90 giorni dall'istanza di autotutela presentata	

Brevi note conclusive

Se sul rifiuto espresso c'è ben poco da dire, atteso che il contribuente deve valutare se sussistano o meno i presupposti per impugnare l'atto ricevuto, i problemi si pongono sul rifiuto tacito sull'autotutela facoltativa, atteso che di fatto la distinzione fra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa è nelle mani dell'ufficio.

Se nei casi di autotutela obbligatoria il baricentro si è spostato dalla realizzazione dell'interesse pubblico al merito della pretesa, così che in questi casi l'Amministrazione finanziaria è obbligata – nei limiti temporali previsti – a ritirare gli atti illegittimi, senza valutare, di volta in volta, se esista o meno un interesse pubblico alla loro eliminazione diverso dal semplice ristabilimento della legalità

L'Amministrazione finanziaria che deve decidere sull'annullamento, quindi, non può trascurare di valutare oltre all'illegittimità dell'atto, l'opportunità di rimuoverlo in quanto esso, esplicando ancora la sua efficacia, produce effetti che nel tempo si consolidano, coinvolgendo sia i destinatari dello stesso che eventuali contro interessati.

violata¹¹, l'autotutela facoltativa – come abbiamo anticipato – non rappresenta un ulteriore grado di difesa del contribuente¹².

Pur se i casi di autotutela obbligatoria possono degradare in facoltativa, anche nell'ipotesi di impugnazione del provvedimento di rifiuto espresso di istanze di autotutela facoltativa, potrà esercitarsi un sindacato sulla legittimità del provvedimento di diniego e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, in assenza dell'interesse pubblico¹³.

Seminario di specializzazione di mezza giornata

Riaccertamento dei residui e risultato di amministrazione

Il corso intende approfondire l'iter del riaccertamento ordinario dei residui, ruolo e attività dell'organo di revisione, trattandosi di un'operazione propedeutica al Rendiconto, documento con cui si determina il risultato di amministrazione e la sua scomposizione, nel corso saranno approfondite le quote che vanno a comporre il risultato di amministrazione e le possibilità di utilizzo anche con il supporto delle indicazioni della giurisprudenza contabile e facendo riferimento al questionario della Corte dei Conti al Rendiconto.

in diretta web il 06 novembre >

 Euroconference
Centro Studi Tributarî

¹¹ Occorrerà verificare, quindi, se l'eventuale impugnativa dell'atto di diniego per i casi di autotutela obbligatoria comporti per il giudice – al di là dell'esame della decisione assunta sull'istanza – anche la sostituzione all'Amministrazione finanziaria in valutazioni che non sono più discrezionali (pretesa fiscale), ma obbligatorie, ovvero l'invito all'ufficio a provvedere.

¹² Rileviamo che l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione finanziaria in via di autotutela, o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui all'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, e quindi non è impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento. Sono queste le conclusioni raggiunte dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 25515/2023. Per gli Ermellini, la modifica in diminuzione non necessita di forme o motivazioni particolari, in quanto non integra una nuova pretesa tributaria, ma si risolve in una mera riduzione di quella originaria. Occorre, quindi, che il giudice investito della questione debba esaminare "caso per caso" il provvedimento impositivo, che segue quello annullato in autotutela, per verificare se le modificazioni apportate alla pretesa fiscale introducano o meno elementi innovativi idonei a modificare il fondamento del rapporto giuridico d'imposta circoscritto con il primo atto (Cosi Cassazione n. 39808/2021).

¹³ Si segnala una delle prime pronunce a conoscenza sul tema: CGT di I grado di Caserta, sentenza n. 3034/VII/2024, secondo cui per effetto di quanto disposto dall'[articolo 19, D.Lgs. 546/1992](#), come modificato dal D.Lgs. 220/2023, il contribuente è legittimato a impugnare il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria nei casi previsti dall'articolo 10-*quater*, L. 212/2000 e l'eventuale "rifiuto" espresso sull'istanza di autotutela facoltativa, nei casi previsti dall'articolo 10-*quienquies*, L. 212/2000. Resta fermo che è impugnabile non l'esito del riesame, ma solo l'eventuale "rifiuto" di riesaminare l'atto, nei casi di autotutela facoltativa, oppure di annullarlo nei casi di autotutela obbligatoria.

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

Accertamento sintetico, al contribuente la prova contraria

Gaetano Murano – ufficiale della G. di F.

La Corte di Cassazione, con [sentenza n. 17537/2024](#), in costanza di consolidato orientamento in materia, ha rimarcato come – in tema di accertamento sintetico dei redditi delle persone fisiche ante Riforma operata dal D.L. 78/2010 – il sistema del c.d. redditometro collega alla disponibilità di determinati beni e servizi in capo al contribuente un certo importo che consente di individuare il valore del reddito secondo criteri statistici e presuntivi; resta salva la prova contraria da parte dello stesso contribuente, consistente nella dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, o nella prova che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

Inquadramento normativo



In via preliminare, rileva¹ porre in risalto che l'[articolo 38](#), D.P.R. 600/1973, nel disciplinare il metodo di accertamento sintetico del reddito, nel testo vigente *ratione temporis* (cioè tra la L. 413/1991 e il D.L. 78/2010, convertito dalla L. 122/2010):

- prevede da un lato (comma 4), la possibilità di presumere il reddito complessivo netto sulla base della valenza induttiva di una serie di elementi e circostanze di fatto certi, costituenti indici di capacità contributiva, connessi alla disponibilità di determinati beni o servizi e alle spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento (in sostanza, un accertamento basato sui presunti consumi);
- dall'altro (comma 5), contempla le “*spese per incrementi patrimoniali*”, cioè quelle sostenute per l'acquisto di beni destinati a incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente.

Resta, comunque, salva la prova contraria, da parte del contribuente, consistente nella dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, o, più in generale, nella prova che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

¹ Si veda, nel merito, Cassazione n. 23475/2024.

Al riguardo, come di recente precisato dalla Suprema Corte, con [sentenza n. 18576/2024](#), non è sufficiente dimostrare la mera disponibilità di ulteriori redditi o il semplice transito della disponibilità economica, in quanto, pur non essendo esplicitamente richiesta la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, si ritiene che il contribuente sia onerato della prova in merito a circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere.

Giova, in merito, rimarcare che l'attuale formulazione del comma 6 del menzionato [articolo 38](#), D.P.R. 600/1973 (testo in vigore dal 6 agosto 2024) prevede espressamente che la determinazione sintetica è effettuata a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno 1/5 quello dichiarato e, comunque, di almeno 10 volte l'importo corrispondente all'assegno sociale annuo, il cui valore è aggiornato per legge, con periodicità biennale, anche sulla base degli indici di adeguamento Istat.



In tali casi, il contribuente può sempre dimostrare che:

- a) il finanziamento delle spese è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo di imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile ovvero da parte di soggetti diversi dal contribuente;
- b) le spese attribuite hanno un diverso ammontare;
- c) la quota di risparmio utilizzata per consumi e investimenti si è formata nel corso degli anni precedenti.

Ciò premesso in generale, come espressamente chiarito dalla Corte (in tal senso, si veda Cassazione, [sentenza n. 38060/2021](#)) il contribuente può dimostrare che le spese accertate nei suoi confronti sono state, in realtà, finanziate mediante elargizioni del coniuge, ma anche che, a tal fine, non è sufficiente che allegghi l'esistenza del rapporto familiare, rimanendo applicabili gli ordinari principi in materia di ripartizione dell'onere della prova, con la conseguenza che compete al medesimo contribuente, che affermi di avere ricevuto aiuti economici dal coniuge per sostenere gli esborsi affrontati nell'anno di riferimento, dimostrare la ricorrenza di elementi sintomatici che siffatti esborsi siano stati verosimilmente sostenuti proprio con la provvista assicurata con i menzionati aiuti.



In tale contesto, prosegue la Corte, se, dunque, è corretto l'approccio secondo cui la prova ammessa dall'[articolo 38](#), D.P.R. 600/1973 implica un riferimento alla complessiva posizione reddituale dell'intero nucleo familiare – atteso che la presunzione del loro concorso alla produzione del reddito trova fondamento, ai fini dell'accertamento suddetto, nel vincolo che li lega (in tal senso, cfr. [Cassazione, sentenza n. 30355/2019](#)) va rilevato, tuttavia, che tale prova non consiste nella mera

allegazione del rapporto di coniugio, bensì nella dimostrazione di elementi sintomatici che, in conseguenza del vincolo personale, il contribuente sottoposto ad accertamento abbia potuto ricevere rimesse in denaro sufficienti per far fronte alle spese sostenute.



Più nel dettaglio, ove il contribuente deduca che la spesa effettuata derivi da risorse di natura non reddituale di cui ha goduto il proprio nucleo familiare, per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva a tali ulteriori redditi, egli è onerato della prova in ordine alla loro disponibilità, alla loro entità e alla durata del relativo possesso, sicché, sebbene non debba dimostrarne l'utilizzo per sostenere le spese contestate, è tenuto a produrre documenti da cui emergano elementi sintomatici del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere (nel merito, si veda Cassazione, [ordinanza n. 16637/2020](#)).

La pronuncia

La Suprema Corte è stata chiamata a esprimersi in merito al ricorso presentato da un contribuente, avverso gli avvisi di accertamento emessi dall'ufficio per il biennio d'imposta 2007-2008, in relazione al possesso di beni indice di una capacità contributiva fortemente disomogenea rispetto ai redditi dichiarati, ossia di disponibilità finanziarie per incrementi patrimoniali, immobili, assicurazioni, mutui, autoveicoli, nonché una imbarcazione da diporto a motore; più in particolare, attraverso i questionari compilati dalla parte per il biennio in argomento, è stata rilevata la disponibilità, rispettivamente, di:

- un'abitazione principale;
- un'abitazione secondaria, cointestata con la moglie;
- 4 autoveicoli;
- una imbarcazione a motore;
- esborsi per polizze assicurative, con premi versati negli anni in accertamento.

In via sostanziale, l'ufficio procedeva ad accertare nei confronti del contribuente un reddito superiore a quello dichiarato per entrambi i periodi d'imposta; il ricorso avviato – accolto in I grado – è stato però oggetto di riforma in sede regionale ove è stata dichiarato legittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria precedente.

Avverso la predetta sentenza, le doglianze sollevate in Cassazione dalla parte vertono essenzialmente su 3 motivi, sostanzialmente riconducibili:

1. *in primis*, all'illegittimità della sentenza impugnata, per violazione dell'[articolo 38](#), comma 6, D.P.R. 600/1973; ciò in quanto, stante la sua qualità di imprenditore agricolo, avrebbe fornito ampiamente la prova giustificativa in merito al reddito accertato sinteticamente dall'ufficio, derivante dal possesso di redditi "esenti" ovvero "non soggetti a tassazione" o, meglio ancora, di redditi tassati in modo forfetario – quale il reddito agrario – con conseguente illegittimità della rettifica erariale e della pronuncia giudiziale che ha confermato quella rettifica;

2. in secondo luogo, alla nullità della sentenza, per violazione degli articoli [111](#), comma 6, Carta Costituzionale, [132](#), comma 2, n. 4, c.p.c., [118](#), disposizioni per l'attuazione del c.p.c. e [36](#), comma 2, n. 4, D.Lgs. 546/1992 a mente del quale "la sentenza deve contenere, tra le altre, la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto".

Nello specifico, il contribuente contesta il vizio della motivazione apparente e la correlata illogicità della pronuncia, in quanto in sede di appello, da una parte, si riconosce la produzione della prova in ordine, rispettivamente:

- a una disponibilità reddituale effettiva superiore al dichiarato;
- al maggior reddito sintetico a lui imputato, costituito da redditi derivanti dall'esercizio della sua attività di imprenditore agricolo, ma per legge soggetti a tassazione in via forfetaria;

ma, nel contempo, si conclude per l'accoglimento delle motivazioni dell'appello erariale, recependo, in modo pedissequo, senza una valida motivazione o vaglio critico, un non meglio precisato "principio di trasparenza" che, secondo l'ufficio, regolerebbe la gestione dell'attività d'impresa.

La posizione della Corte

In merito, la Suprema Corte, preliminarmente rileva che la ricostruzione sintetica del reddito è stata effettuata secondo la modalità del c.d. "redidometro":

- applicabile sino all'anno di imposta 2008, anteriormente alle modifiche apportate al richiamato articolo 38, D.P.R. 600/1973 dal D.L. 78/2010 e "operative" solo per gli anni d'imposta a partire dal 2009;

- in base alla quale, l'Amministrazione finanziaria è dispensata da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori-indice della capacità contributiva,

sicché è legittimo l'accertamento fondato su essi, restando a carico del contribuente, posto nella condizione di difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei fattori, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (si veda anche Cassazione, sentenza n. 27811/2021).



In via più specifica e con riferimento alle deduzioni prospettate dal ricorrente, la Corte rimarca che l'Amministrazione finanziaria può legittimamente procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi di un coltivatore diretto, comprensiva soltanto del reddito agrario e dominicale – determinati in base agli estimi catastali – del fondo da lui condotto, quando da elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente (consistenti negli indici di spesa più vari e, nella specie, dall'acquisto di beni immobili), si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo, incombendo, in tal caso, al contribuente, a norma del comma 6 dell'[articolo 38](#), D.P.R. 600/1972, l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili o separatamente tassate.



Su tali basi, il primo motivo addotto secondo la Corte risulta fondato, tenuto conto che il contribuente, in ossequio al principio di specificità, ha puntualmente indicato che:

- dalla contabilità dell'impresa agricola, raccordata con le risultanze delle dichiarazioni Iva per gli anni in questione, emerge un reddito "*parzialmente esente*", in quanto tassato in misura figurativa, idoneo a giustificare le spese contestate;
- gli estratti conto bancari prodotti riscontrano analiticamente che la provvista per tali spese proveniva dal prelievo degli utili, e dunque dal reddito effettivo, dell'impresa agricola individuale.

Tali elementi in sede di appello non sono stati valutati – a parere della Corte – in conformità alla normativa di settore e ai principi giurisprudenziali appena espressi, atteso che la CTR competente ha:

- ritenuto che i beni indice in questione non potessero essere collegati all'attività di imprenditore agricolo, in considerazione della loro destinazione a uso personale;
- rilevato che il contribuente aveva affermato di possedere un reddito personale di gran lunga superiore a quello dichiarato, ma legittimamente "*sostituito*" in sede di dichiarazione con quello forfettario collegato all'impresa agricola, il cui utile aveva costituito la provvista per le spese contestate;
- valutato, in tale ambito, stante la sproporzione del reddito forfettario rispetto a quello effettivo e l'utilizzazione a fini esclusivamente personali del reddito d'impresa-profitto, corretto il ricorso, come effettuato dall'Amministrazione finanziaria, ai criteri presuntivi utili per il calcolo del reddito sintetico. Più in particolare, in sede regionale, pur rilevando la sussistenza del maggior reddito non dichiarato dal ricorrente in applicazione del regime speciale di settore, si è ritenuto "*ragionevole*" attribuire al

contribuente *"il solo reddito forfettario di impresa"* e ciò *"solo nei limiti della probabile inerenza delle spese effettuate all'attività della stessa impresa"*, inerenza che nella fattispecie, rileva la Corte, non gioca alcun ruolo, senza dare rilevanza al fatto, pacifico, che il contribuente avesse dimostrato che tali spese, pur qualificabili come personali, fossero state comunque sostenute con il prelievo degli utili d'impresa già tassati, seppure nelle modalità forfettarie previste per l'impresa agricola.

In tale contesto, e come rileva la Corte *"partendo da tale fallace premessa"*, i giudici di appello – pur constatando l'esistenza in capo al ricorrente, sotto forma di utili di impresa, di un reddito effettivo, che ha definito *"sproporzionato"* rispetto a quello determinato forfettariamente, senza tuttavia attribuirlo a una fonte diversa dal reddito agrario o sostenere che quest'ultimo sia stato quantificato erroneamente – hanno dichiaratamente omesso di prendere in considerazione tale disponibilità:

- fondata sugli elementi adottati dal contribuente; e
 - idonea a giustificare il tenore di vita risultante dai beni indice,
- in quanto erroneamente qualificata come non rilevante, per le ragioni su richiamate.

I motivi, poi, esposti dalla parte in tema di mancanza, apparenza e illogicità della motivazione, precisa la Corte, implicano una violazione di legge costituzionalmente rilevante e, pertanto, danno luogo a un *error in procedendo*, la cui denuncia è ammissibile dinanzi al giudice di legittimità ai sensi del n. 4 dell'[articolo 360](#), c.p.c., ponendosi come violazione delle norme poste a presidio dell'obbligo motivazionale.



In sostanza, il vizio di motivazione che solo può dar luogo alla cassazione della sentenza è quello che attinge il nucleo fondamentale della sentenza, il cosiddetto minimo costituzionale di esplicitazione delle ragioni poste a base della sentenza.

Al riguardo, come rilevato dalla Suprema Corte con [sentenza SS.UU. n. 8053/2014](#), la riformulazione dell'articolo 360, c.p.c., adottata con la Riforma del 2012, ha l'effetto di limitare la rilevanza del vizio di motivazione, quale oggetto del sindacato di legittimità, alle fattispecie nelle quali esso si converte in violazione di legge: ciò accade solo quando il vizio di motivazione sia così radicale da comportare con riferimento a quanto previsto dall'[articolo 132](#), n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per *"mancanza della motivazione"*.

Nella richiamata pronuncia, inoltre, la Suprema Corte – in ordine alla *"mancanza della motivazione"*, con riferimento al requisito della sentenza di cui all'articolo 132, n. 4, c.p.c. – statuisce che la stessa si configura quando la motivazione *"manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue*

argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del *decisum*"².

In via contestuale, la analoga riformulazione apportata anche al comma 1, n. 5 del richiamato [articolo 360](#), c.p.c., disposta con il D.L. 83/2012, [articolo 54](#), convertito con modificazioni, dalla L. 134/2012, secondo cui è deducibile esclusivamente l'“omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”, deve essere interpretata – precisa la Corte – alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'[articolo 12](#), preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di legittimità, per cui:

“L'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità è solo quella che:

- si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e*
- attiene all'esistenza della motivazione in sè, come risulta dal testo della sentenza;*
- prescinde dal confronto con le risultanze processuali e,*
- si esaurisce, con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di "sufficienza", nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili", nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile””.*



Difatti, il nuovo testo dell'[articolo 360](#), n. 5, c.p.c., introduce nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

In definitiva, conclude la Corte:

“l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie”.

Alla luce del contesto appena enucleato, la Corte in merito ha rigettato l'impostazione della parte, in quanto nessuna di tali fattispecie ricorre nel caso qui in commento, atteso che dalla lettura della motivazione della sentenza impugnata, indipendentemente dagli esiti a cui è pervenuta, emerge, con chiarezza ed esaustività l'iter logico seguito dalla CTR per argomentare i propri convincimenti.

² Pertanto, a seguito della Riforma del 2012 scompare il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resta il controllo sull'esistenza (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della motivazione, ossia con riferimento a quei parametri che determinano la conversione del vizio di motivazione in vizio di violazione di legge, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (si veda Cassazione n. 8053/2014).

I confini della prova

Secondo ormai consolidato orientamento in materia (si veda, da ultimo, Cassazione, [sentenza n. 23475/2024](#)) la disciplina del redditometro introduce una presunzione legale relativa, imponendo la legge stessa di ritenere conseguente al fatto (certo) della disponibilità di alcuni beni l'esistenza di una capacità contributiva, sicché il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, non ha il potere di privarli del valore presuntivo connesso dal Legislatore alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile perché già sottoposta a imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni³.



Rimane dunque al contribuente l'onere di provare (oltre, eventualmente, l'insussistenza del presupposto, cioè la presenza dell'elemento indice di capacità contributiva), attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito, determinato o determinabile sinteticamente, è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta o, ancora, più in generale, che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (si veda anche Cassazione, sentenze n. 18604/2012 e [n. 21142/2016](#)).



I confini della prova contraria che il contribuente può offrire, in ordine alla presenza di redditi non imponibili, per opporsi alla ricostruzione presuntiva del reddito operata dall'Amministrazione finanziaria, sono stati espressamente individuati dalla Suprema Corte, precisando che non è sufficiente dimostrare la mera disponibilità di ulteriori redditi o il semplice transito della disponibilità economica, in quanto, pur non essendo esplicitamente richiesta la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, *si ritiene che il contribuente "sia onerato della prova in merito a circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere"*.

Con riferimento, infatti, ai criteri di ripartizione dell'onere della prova in tema di accertamento a mezzo redditometro la Corte di Cassazione, con [sentenza n. 17607/2024](#), ha rimarcato come in materia vi sia stato un progressivo percorso di mitigazione del contenuto della prova contraria a carico del contribuente.

³ In via esemplificativa, nel caso in cui il contribuente acquisti esclusivamente la nuda proprietà di un immobile, con contestuale costituzione di usufrutto a favore di un terzo, ciò costituisce l'unico fatto certo idoneo ad abilitare l'ufficio alla determinazione in via sintetica del reddito in base a spese per incrementi patrimoniali, ai sensi dell'articolo 38, commi 4 e 5, D.P.R. 600/1973 e non già il pagamento dell'intero prezzo, a opera della "parte acquirente" (espressione da intendere comprensiva anche del soggetto acquirente dell'usufrutto) Cassazione n. 930/2016.

Inizialmente, infatti, si riteneva che quest'ultimo fosse tenuto alla dimostrazione che le risorse di natura non reddituale fossero state effettivamente utilizzate per l'acquisizione proprio degli incrementi patrimoniali oggetto dell'accertamento sintetico (cfr., al riguardo, Cassazione, [sentenza n. 25104/2014](#)); rispetto poi a tale orientamento, altro indirizzo aveva ritenuto sufficiente la prova limitata alla sola disponibilità⁴.



La successiva giurisprudenza si è, infine, stabilizzata in termini mediani, ritenendo che, pur non prevedendosi che le ulteriori entrate (non reddituali) siano state utilizzate proprio per coprire le spese contestate, si chiede, tuttavia, espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere.

In tal senso va letto lo specifico riferimento, di cui all'[articolo 38](#), comma 6, D.P.R. 600/1973, alla prova (risultante da *“idonea documentazione”*) della *“entità”* di tali eventuali ulteriori redditi e della *“durata”* del relativo possesso; questa previsione ha la finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva, accertata con metodo sintetico, in capo al contribuente proprio a detti ultimi, escludendo quindi che i suddetti siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico.



Né la prova documentale richiesta dalla norma in esame risulta particolarmente onerosa, potendo essere fornita, ad esempio, con l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare la durata del possesso dei redditi in esame.

Non a caso, infine, la prova documentale richiesta dalla norma in esame può essere fornita con l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, purché questi siano idonei a dimostrare la *“durata”* del possesso dei redditi in esame – e quindi non il loro semplice *“transito”* nella disponibilità del contribuente – ovvero a fornire la prova necessaria a consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico proprio a tali ulteriori redditi (si veda, in merito, Cassazione, [sentenza n. 14885/2015](#)).

⁴ Il riferimento giurisprudenziale è alla pronuncia n. 6396/2014 ove la Suprema Corte ha evidenziato che il comma 6 dell'articolo 38, D.P.R. 600/1973, nella versione vigente prima delle modifiche introdotte dall'articolo 22, D.L. 78/2010 non impone affatto la dimostrazione dettagliata dell'impiego delle somme per la produzione degli acquisti o per le spese di incremento, ma semmai richiede al contribuente di vincere la presunzione (semplice o legale che sia), che il reddito dichiarato non sia stato sufficiente per realizzare gli acquisti e gli incrementi, il che significa che nessun'altra prova deve dare il contribuente circa l'effettiva destinazione del reddito esente o sottoposto a tassazione separata agli incrementi patrimoniali se non la dimostrazione dell'esistenza di tali redditi.

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

Concorso fra il reato di bancarotta fraudolenta documentale e quello di occultamento e distruzione di documenti contabili

Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, professore a.c. Università di Napoli “Federico II”

Con la [sentenza n. 24255/2024](#), la Corte di Cassazione ha ribadito la configurabilità del concorso fra il delitto di bancarotta fraudolenta documentale ex [articolo 216](#), comma 1 e 2, R.D. 267/1942 e quello di occultamento e distruzione di documenti contabili ex [articolo 10](#), D.Lgs. 74/2000.

Premessa

La Corte di Cassazione nella sentenza n. 24255/2024, ha ribadito che è configurabile il concorso fra il delitto di bancarotta fraudolenta documentale (articolo 216, comma 1 e 2, L.F.) e quello di occultamento e distruzione di documenti contabili (articolo 10, D.Lgs. 74/2000).

I citati reati, infatti, sono tra loro in rapporto di specialità reciproca in ragione:

- del differente oggetto materiale dell’illecito, nell’uno limitato a scritture contabili e documenti di cui è obbligatoria la conservazione a fini fiscali, nell’altro comprensivo di tutte le scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell’impresa indipendentemente dall’obbligo di conservazione fiscale;
- dei diversi destinatari del precetto penale, posto che l’uno è indirizzato a chiunque, o meglio al contribuente, mentre l’altro unicamente all’imprenditore dichiarato fallito;
- del differente oggetto del dolo specifico, il fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di consentire l’evasione a terzi, da un lato, il procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o il recare pregiudizio ai creditori, dall’altro;
- del divergente effetto lesivo delle condotte di reato, dirette, nel caso della norma penale tributaria, a precludere la ricostruzione dei redditi e del volume d’affari e, nel caso della norma fallimentare, a non consentire la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari (Cassazione [n. 35591/2017](#) e [n. 11049/2018](#)).

Il reato di bancarotta fraudolenta documentale

La bancarotta è una tipologia di reato che si ascrive al fenomeno della crisi d'impresa, sostanziandosi in attività di dissimulazione delle proprie disponibilità economiche reali ovvero di destabilizzazione del proprio patrimonio, diretta a realizzare uno *status* di insolvenza, reale o apparente, a danno dei creditori.

Il delitto di bancarotta fraudolenta è attualmente previsto nell'[articolo 322](#), Codice della crisi (D.Lgs. 14/2019, in attuazione della L. 155/2017), il quale punisce con la pena della reclusione da 3 a 10 anni, l'imprenditore che, dichiarato in liquidazione giudiziale, abbia distrutto, occultato, dissimulato o dissipato in tutto o in parte i propri beni, ovvero, allo scopo di arrecare pregiudizio ai creditori, abbia esposto o riconosciuto passività inesistenti (comma 1, lettera a), oppure abbia sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, i libri o le altre scritture contabili o li abbia tenuti in guisa da non rendere possibile l'effettiva ricostruzione del patrimonio o del "*movimento*" di affari (comma 1, lettera b)).

La stessa pena si applica all'imprenditore, dichiarato in liquidazione giudiziale che, durante la procedura, commetta uno dei fatti preveduti dalla lettera a) del comma 1, ovvero sottragga, distrugga o falsifichi i libri o le altre scritture contabili.

Dal punto di vista soggettivo, trattandosi di un reato proprio, può essere commesso dal solo imprenditore commerciale in liquidazione giudiziale oppure da colui che esercita professionalmente un'attività economica volta alla produzione e/o scambio di beni o servizi; oggetto materiale del reato è il patrimonio ovvero i beni dell'imprenditore soggetto a dichiarazione giudiziale. Il concetto di "*patrimonio*" viene inteso quale comprensivo di tutti i beni sui quali l'imprenditore vanta un diritto reale di qualsiasi specie, dei diritti sui beni immateriali e dei crediti di qualsiasi natura.

In merito alla condotta, ai fini della configurazione del reato *de quo*, si devono verificare i seguenti comportamenti criminosi:

- la distrazione: tale concetto implica il conferimento al bene di una destinazione diversa da quella prevista dalla norma giuridica;
- l'occultamento: consiste nel materiale nascondimento dei beni del patrimonio cosicché viene resa impossibile l'apprensione da parte degli organi deputati alla procedura liquidatoria;
- la dissimulazione: differentemente dall'occultamento, i beni non vengono materialmente sottratti ai creditori, ma il soggetto attivo si servirà di negozi giuridici simulati, inducendo in errore sul reale possesso dei beni. In altre parole, il soggetto attivo rende noto come i beni appartengano ad altri;
- la distruzione: condotta volta alla disintegrazione e/o annientamento materiale del bene giuridico;
- la dissipazione: intesa quale condotta volta alla distruzione giuridica della ricchezza, intesa quale sperpero della stessa per il tramite di atti a titolo oneroso o gratuito.

L'agente viene mosso da un dolo specifico, ossia dall'intenzione di arrecare offesa alle ragioni creditorie al fine di procurare a sé o altri un ingiusto profitto.

L'[articolo 322](#), comma 1, lettera b), Codice, disciplina la fattispecie della bancarotta fraudolenta documentale, punendo chi abbia sottratto, distrutto o falsificato, con l'intento di procurare a sé o altri un illecito profitto ovvero al fine di pregiudicare le ragioni creditorie, i libri o le altre scritture contabili o li abbia tenuti rendendo impossibile la ricostruzione dell'effettivo ammontare patrimoniale o del "movimento" di affari.

Da ciò è possibile differenziare il diverso *modus operandi* del soggetto agente (articolo 322, comma 1, lettera b), Codice) per cui si avrà:

- sottrazione: in questo caso si tratta di qualsiasi atto, diverso dalla distruzione, volto all'annientamento materiale del documento sottraendolo, per l'appunto, all'organo della liquidazione;
- falsificazione: consistente nella creazione di un falso documento in sostituzione dell'originale e può essere sia ideologica sia materiale;
- riconoscimento di passività inesistenti: si tratta di un tipo particolare di falso ideologico che si sostanzia in false dichiarazioni o predisposizione di falsi atti in modo tale da indurre in errore gli organi preposti alla procedura fallimentare in merito alla sussistenza di determinate voci passive del patrimonio;
- la tenuta caotica delle scritture contabili: si tratta di una specie di falsificazione intesa in senso lato sostanziandosi per lo più in manipolazioni e/o alterazioni tali da rendere impossibile il soddisfacimento delle pretese creditorie.

Rientrano nell'oggetto materiale del reato sia le scritture contabili obbligatorie, di cui all'[articolo 2214](#), cod. civ., sia le scritture contabili facoltative, purché siano idonee alla ricostruzione della situazione patrimoniale o del "movimento" di affari.

Per cui, in tema di reati fallimentari, l'omessa tenuta della contabilità interna integra gli estremi del reato di bancarotta documentale fraudolenta e non quello di bancarotta semplice, se lo scopo dell'omissione è quello di recare pregiudizio ai creditori (così Cassazione, [sentenza n. 11115/2015](#)). In merito all'elemento psicologico del reato è possibile distinguere, sulla base del medesimo, il reato di bancarotta semplice da quello di bancarotta fraudolenta documentale.

Nel primo caso, ossia per la bancarotta semplice, le omissioni nelle scritture contabili riguardano periodi limitati e sono frutto di mera trascuratezza e non della volontà di non rendere ricostruibile il patrimonio o il "movimento" degli affari (ciò è quanto emerge dalla sentenza della Corte di [Cassazione n. 26613/2019](#)); ai fini dell'integrazione della bancarotta semplice è necessaria la presenza del dolo generico o della colpa, qualora l'agente ometta, con coscienza o volontà o per mera negligenza, la tenuta delle scritture contabili. Per quanto riguarda, invece, la bancarotta fraudolenta documentale, l'elemento psicologico deve essere individuato esclusivamente nella

mera sussistenza di un dolo specifico, costituito dalla volontà dell'irregolare tenuta delle scritture contabili nonché dalla consapevolezza che tale comportamento renda, di fatto, impossibile la ricostruzione della vicenda patrimoniale dell'imprenditore.

In tema di reati fallimentari, è l'amministratore di diritto a rispondere del reato di bancarotta documentale fraudolenta per sottrazione o per omessa tenuta, in frode ai creditori, delle scritture contabili, anche laddove sia solo formalmente investito dell'amministrazione della società fallita (c.d. "testa di legno"), in quanto sussiste l'obbligo, diretto e personale, in capo all'amministratore di diritto di tenere e conservare le predette scritture; per quanto riguarda, invece, l'amministratore di fatto della predetta società fallita, anch'esso sarà gravato dell'intera gamma di doveri cui è soggetto l'amministratore di diritto e qualora sussistessero gli estremi soggettivi e oggettivi del reato anch'egli sarà penalmente responsabile per i fatti addebitatogli.

Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'[articolo 10, D.Lgs. 74/2000](#)

"Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari".

Nel corso di una verifica fiscale, il mancato rinvenimento delle scritture contabili del contribuente comporta conseguenze sia sul piano tributario sia su quello penale; è risaputo come la mancata tenuta delle scritture contabili consente ai verificatori di procedere alla ricostruzione induttiva del reddito. Affinché si configuri il delitto *de quo* non è sufficiente occultare o distruggere semplicemente le scritture contabili ma occorre che la condotta dell'agente sia sorretta dalla coscienza e dalla volontà di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto e che sia di natura impeditiva, ossia renda impossibile la ricostruzione reddituale o del volume di affari.

L'occultamento e la distruzione delle scritture contabili costituiscono 2 fattispecie penalmente rilevanti connotate dalla presenza di un dolo specifico di evasione che contrassegna, dal versante psicologico, il reato in esame; scorporando la norma, è possibile ravvisare 2 fattispecie di reato, distinguibili sulla base del momento della consumazione, al che, mentre il delitto di distruzione di documenti contabili obbligatori configura un'ipotesi di reato istantaneo, perfezionandosi al momento della soppressione della documentazione, il delitto di occultamento (che consiste nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori, condotta che può concretarsi sia nell'eliminazione del supporto cartaceo che nell'apposizione di

cancellature o abrasioni) invece configura un'ipotesi di reato permanente la cui consumazione coincide con la spontanea interruzione, da parte dell'imprenditore reo, dell'azione criminosa mediante l'esibizione della relativa documentazione ai verificatori ovvero per sopravvenuta impossibilità nel portare a termine l'intento delittuoso, ad esempio per intervenuta contestazione dell'illecito. In altre parole, il momento consumativo del reato si protrae nel tempo fino a quando il contribuente esibisca i documenti coincidendo con il momento dell'ispezione (fase di accertamento delle ragioni delle Fisco), e cioè nel momento in cui gli agenti chiedano di esaminare suddetta documentazione.

La disposizione in esame tende a tutelare il corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale attraverso la responsabilizzazione del contribuente alla corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Pertanto, l'[articolo 10](#), D.Lgs. 74/2000 sanziona contestualmente sia la distruzione delle scritture contabili (che configura, per l'appunto, un'ipotesi di reato istantaneo) sia l'occultamento totale o parziale delle medesime (che dà luogo a un'ipotesi, invece, di reato permanente), configurando il concorso materiale dei 2 reati qualora medesima documentazione venga dapprima occultata e successivamente distrutta.

Ai fini dell'integrazione della fattispecie delittuosa in esame, è necessario il dolo specifico di evasione del soggetto agente, ovvero che lo stesso agisca animato dallo specifico fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di consentire l'evasione di terzi.

La punibilità delle condotte è prevista qualora la distruzione o l'occultamento rendano effettivamente impossibile la ricostruzione della situazione reddituale del contribuente o del volume degli affari.

La giurisprudenza di legittimità, con [sentenza n. 19106/2016](#), ha stabilito che ai fini della configurabilità della fattispecie in esame non è sufficiente un mero comportamento omissivo, nello specifico l'omessa tenuta delle scritture contabili ma è necessario un *quid pluris*, a contenuto commissivo, consistente nella distruzione o nell'occultamento dei documenti contabili la cui tenuta è obbligatoriamente prevista dalla legge. Sempre i Supremi giudici (si veda [sentenza n. 38375/2015](#)) hanno riconosciuto la natura unitaria del reato di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000, rilevando che l'eventuale presenza di una pluralità di documenti accertati o distrutti assume rilevanza sul piano sanzionatorio, alla luce dei parametri di cui all'[articolo 133](#), comma 1, c.p..

Tra i documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione figurano anche le scritture, di rilievo fiscale, richieste dalla natura dell'impresa, la cui individuazione deve essere effettuata ai sensi dell'[articolo 22](#), D.P.R. 600/1973. Anche l'occultamento di contratti preliminari di vendita da parte del titolare di una società di costruzioni integra il delitto in esame, rientrando gli stessi, per l'appunto,

tra le scritture di cui è obbligatoria la tenuta, stante la natura dell'impresa (così si espressa la Cassazione, sentenza n. 1377/2011).

Bancarotta fraudolenta documentale e distruzione e occultamento di documenti contabili: la Suprema Corte nega la violazione del principio del *ne bis in idem*

I Supremi giudici, nella [sentenza n. 22486/2020](#), hanno constatato come non vi fosse violazione del principio del *ne bis in idem* nel caso in cui allo stesso soggetto fosse mossa la doppia contestazione del reato tributario di cui all'[articolo 10](#), D.Lgs. 74/2000, nonché del reato fallimentare di bancarotta fraudolenta documentale, in virtù del fatto che secondo quanto asserito dagli Ermellini i 2 reati differiscono sotto molteplici punti di vista, ossia per quanto riguarda l'evento, il fine, la condotta e il bene giuridico violato.

Nel caso di specie, un amministratore di una società era indagato per aver commesso reati dichiarativi in violazione degli articoli [2](#) e [5](#), D.Lgs. 74/2000, emissione di fatture per operazioni inesistenti ex [articolo 8](#), D.Lgs. 74/2000 e occultamento e distruzione di documenti contabili ex [articolo 10, D.Lgs. 74/2000](#). Il processo si concluse con la condanna dello stesso.

Successivamente, venne indagato per bancarotta fraudolenta documentale in relazione al fallimento della società amministrata alla quale erano riconducibili i reati summenzionati.

Secondo gli inquirenti, l'indagato assieme ad altra persona aveva distratto i beni sociali e sottratto le scritture contabili con l'intento di frodare il Fisco, per impedire qualsiasi tipo di accertamento. Nelle more del processo la difesa richiedeva il riconoscimento del primo procedimento, al fine di abbattere la pena, ma la richiesta veniva rigettata e l'assistito condannato, sia in I sia in II grado per i nuovi reati contestati.

Avverso tale sentenza, l'imputato proponeva ricorso in Cassazione, per evidenziare fra i vari motivi la violazione del principio del *ne bis in idem*.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 22486/2020, ha rigettato il ricorso.

Secondo i Supremi giudici le condanne riportate dal ricorrente per i reati fiscali, nello specifico quello di occultamento e distruzione di scritture contabili, di cui all'[articolo 10](#), D.Lgs. 74/2000, e per il reato fallimentare di bancarotta documentale fraudolenta non costituisce alcuna violazione del principio del *ne bis in idem*. Il vigente orientamento, consolidato dalla Cassazione, chiarisce che ai fini della preclusione connessa al richiamato principio, occorre accertare l'identità del fatto mediante la corrispondenza storico naturalistica nella configurazione del reato in tutti i suoi elementi, con riguardo alle circostanze di tempo, luogo e di persona.

Sul punto è intervenuta anche la Corte Costituzionale, che ha statuito che il fatto può ritenersi il medesimo, anche quando sussiste un concorso formale tra il reato giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e quello per cui è iniziato il nuovo procedimento penale.

Nel caso di specie, prosegue la Corte, non può ritenersi operante la suddetta preclusione, in quanto gli elementi dei reati tributari compiuti (articoli [2](#), [5](#), [8](#) e [10](#), D.Lgs. 74/2000) e quelli della bancarotta fraudolenta patrimoniale, ossia le condotte assunte, l'elemento materiale e quello soggettivo non presentano punti di contatto, ma si distinguono completamente. Diverso è il caso degli elementi costitutivi del reato di occultamento e distruzione dei documenti contabili e quello della bancarotta fraudolenta documentale.

Questi, in concreto possono entrare in conflitto, ma, proseguono i giudici della Corte, è ammessa la contestazione nel medesimo processo. La ragione risiede nel fatto che i delitti offendono beni giuridici differenti ed essendo animati da un diverso fine si pongono in "*rotta di collisione*", trattandosi di reati che, se esaminati sotto il profilo della fattispecie astratta, non sono in rapporto di semplice specialità ma di specialità reciproca, in ragione del differente oggetto materiale dell'illecito, dei diversi destinatari del precetto penale, del differente oggetto del dolo specifico e, in ultimo, il divergente effetto lesivo delle condotte di reato.

Nello specifico, è possibile tracciare la linea di confine tra le 2 fattispecie delittuose evidenziando *in primis* come le stesse divergano sotto molteplici aspetti.

Innanzitutto, siamo dinanzi a differenti tipi di incriminazione dettati da esigenze di tutela diverse, infatti, nel caso del delitto previsto dall'[articolo 10](#), D.Lgs. 74/2000 il bene giuridico oggetto della tutela penale è l'interesse fiscale dello Stato, ossia l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente, in quanto la norma penale incriminatrice sanziona l'obbligo di non sottrarre all'accertamento le scritture e i documenti obbligatori, in altre parole la trasparenza implica l'interesse del Fisco all'esatta conoscenza delle somme che il contribuente è tenuto a versare a titolo d'imposta; per quanto riguarda, invece, il reato di bancarotta fraudolenta documentale il bene giuridico oggetto di tutela della norma penale incriminatrice è l'interesse dei creditori del fallito (compreso lo Stato) ad avere una visuale chiara e completa della situazione economica in cui versa il debitore, nel rispetto del principio di trasparenza.

Dal punto di vista soggettivo, nel reato tributario di occultamento e distruzione di documenti contabili non vige alcuna preclusione di natura soggettiva in quanto il reato può essere liberamente compiuto da "*chiunque*": dunque tale fattispecie contemplando anche i "*documenti*" non si rivolge esclusivamente ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, pertanto siamo in presenza di un reato comune (si pensi ad esempio al dipendente o al consulente tenuti alla conservazione di documenti fiscali); nel caso, invece, del reato di bancarotta fraudolenta documentale, siamo in presenza di un reato proprio che può essere commesso solo da chi riveste il ruolo di fallito.

Scorporando gli elementi strutturali del reato, nel caso di occultamento e distruzione di documenti contabili, l'agente è mosso da un dolo specifico di evasione; dunque, il fine è quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero consentire l'evasione a terzi. Configura, per l'appunto, un'ipotesi di un reato di pericolo concreto.

Di converso, nella bancarotta fraudolenta documentale siamo dinanzi a un dolo specifico, ossia coscienza e volontà di arrecare un pregiudizio ai creditori ovvero realizzare un profitto ingiusto, con la compresenza di un dolo generico quando lo scopo del reo è quello di rendere impossibile la ricostruzione dell'ammontare patrimoniale o del volume di affari.

La condotta sanzionata a norma dell'[articolo 10](#), D.Lgs. 74/2000 è solo quella espressamente sanzionata dalla medesima norma, di occultamento o distruzione (anche parziale) delle scritture contabili obbligatorie e non anche quella della loro mancata tenuta. La condotta di occultamento, di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000, consiste nella indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori, sia essa temporanea o definitiva.

Il reato è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo escluso solo quando il risultato economico delle stesse possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore senza necessità di reperire *aliunde* elementi di prova. Secondo la dottrina prevalente, l'occultamento o la distruzione di più documenti determina la realizzazione di un unico reato laddove questi si riferiscano a un medesimo periodo di imposta; invece, per quanto riguarda, la condotta tipica della bancarotta fraudolenta si sostanzia nella sottrazione, distruzione o falsificazione delle scritture contabili o i libri, ovvero la loro omessa tenuta tale da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del "*movimento*" di affari.

Oggetto materiale del reato, nel caso previsto dall'articolo 10, D.Lgs. 74/2000, sono le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione ai fini fiscali; in tale novero rientrano non solo quelli *ex lege* previsti ma anche quelli la cui tenuta dipende dalle dimensioni/caratteristiche dell'impresa (ad esempio, il libro cassa, scadenziario *et similia*); nel caso del reato di bancarotta fraudolenta documentale, i libri o le altre scritture contabili sono previsti dalle norme civilistiche (*in primis*, il libro giornale e il libro degli inventari *ex* [articolo 2214](#), cod. civ.) oltre alle scritture contabili obbligatorie legate alla natura e/o dimensione dell'impresa.

Dal punto di vista del momento consumativo, il reato di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000, è da considerarsi perfetto nel momento in cui l'occultamento e la distruzione delle scritture contabili provocano, come effetto diretto, l'impossibilità di ricostruire la situazione reddituale o il volume d'affari del contribuente. Il reato non si configura allorché sia possibile la ricostruzione reddituale o del volume d'affari per il tramite della restante documentazione che venga rinvenuta ovvero rintracciata presso il contribuente oppure presso il suo domicilio oppure mediante le

dichiarazioni rese dallo stesso all'Amministrazione finanziaria (ossia, dichiarazioni Iva, depositi contabili, dichiarazioni dei redditi).

Nel caso della bancarotta fraudolenta documentale, consolidata giurisprudenza di legittimità abbraccia la tesi secondo la quale la sentenza dichiarativa del fallimento integra un elemento costitutivo del reato fallimentare; ciò implica che i fatti compiuti dall'imprenditore-fallito sono penalmente rilevanti solo al seguito della sua pronuncia. Per cui, stante la natura della sentenza, il momento consumativo del reato (per i fatti avvenuti *pre* fallimento) coincide con il momento dell'emissione della medesima sentenza, ovviamente nel caso in cui i fatti di bancarotta avvengano *post* sentenza fallimentare, il momento consumativo verrà a coincidere con il momento di avvenimento del fatto descritto dalla norma.

A fronte delle diversità che connotano le fattispecie in esame, non costituisce violazione del principio del *ne bis in idem* (di cui all'[articolo 649](#), c.p.p.), qualora alla condanna per illecito tributario (nella specie quello di occultamento e distruzione di documenti contabili previsto dall'[articolo 10](#), D.Lgs. 74/2000) faccia seguito la condanna per bancarotta fraudolenta documentale.

La fattispecie penal-tributaria in esame richiede l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume d'affari, intesa quale impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta; diversamente, l'azione fraudolenta sottesa al reato di bancarotta fraudolenta documentale si concreta in un evento da cui discende la lesione degli interessi dei creditori, rapportato all'intero corredo documentale, ben potendosi apprezzare la lesione anche dalla sottrazione di scritture meramente facoltative. Inoltre, nell'ipotesi fallimentare la volontà del soggetto agente si concretizza nella specifica volontà di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto ovvero di pregiudicare le ragioni creditorie, finalità non presenti nell'illecito tributario in cui l'agente è mosso dalla mera volontà di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto compromettendo gli interessi fiscali dello Stato.

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

Il labile confine tra scelte sbagliate e bancarotta fraudolenta impropria

Maria Erika De Luca - avvocato

Gianrocco Rossetti - avvocato

La V sezione penale della Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 22978/2024](#) si è pronunciata su un caso di bancarotta fraudolenta impropria per operazioni dolose soffermandosi sulla struttura della fattispecie incriminatrice con particolare riferimento all'elemento psicologico del reato. Nello specifico, la Suprema Corte, con l'interessante sentenza in commento, ponendosi in linea con il dominante orientamento di legittimità, ha ribadito che solo il carattere sistematico dell'omissione vale a individuare tale comportamento quale frutto di una consapevole scelta gestionale finalizzata a utilizzare l'inadempimento delle obbligazioni tributarie e contributive quale anomalo strumento di autofinanziamento nella previsione che l'aumento del debito, collegato alla irrogazione delle sanzioni per l'inadempimento, determinerà un aggravio dell'esposizione debitoria e quindi del dissesto. Ne consegue che, per i giudici di legittimità, ai fini della sussistenza del delitto di bancarotta fraudolenta impropria da operazioni dolose, non rileva la mera circostanza che l'amministratore della società fallita abbia accumulato debiti per scelte errate, dovendo distinguersi l'aggravamento del dissesto conseguente a operazioni dolose dall'aumento del passivo dovuto a scelte gestionali rivelatesi ex post errate e quindi dovute a comportamenti incolpevoli o anche solo colposi, poiché altrimenti il delitto coinciderebbe con la mera causazione dello stato di insolvenza e sussisterebbe in relazione a tutte le dichiarazioni di fallimento.

Il caso

La questione sottoposta al vaglio della Suprema Corte di Cassazione ha riguardato il legale rappresentante di una Srl, esercente attività di calzaturificio, accusato di bancarotta fraudolenta documentale, di bancarotta fraudolenta impropria per effetto di operazioni dolose, bancarotta fraudolenta patrimoniale, per avere cagionato, nella veste di legale rappresentante di una società, il deterioramento dei beni aziendali e il relativo fallimento; ciò sulla scorta del sistematico inadempimento dei debiti fiscali e previdenziali, oltreché del mancato pagamento delle retribuzioni dei dipendenti. All'esito del giudizio abbreviato, il GIP aveva affermato la penale responsabilità dell'imputato per i reati ascritti; avverso tale decisione l'imputato proponeva appello. Il giudice di seconde cure si pronunciava sulla vicenda procedendo a una parziale riforma della sentenza

impugnata. In particolare, la Corte riqualificava il reato di cui al capo B) quale bancarotta documentale semplice e lo dichiarava estinto per prescrizione, escludeva la continuazione e l'aggravante dei più fatti di bancarotta e riteneva le circostanze attenuanti generiche prevalenti sull'aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravità, provvedendo a ridurre la pena. All'esito del giudizio di appello l'imputato, nella qualità di amministratore della società dichiarata fallita, veniva così condannato per avere cagionato il deterioramento dei beni aziendali e per aver cagionato il fallimento della società in conseguenza della sistematica emissione del pagamento dei debiti erariali e contributivi e delle retribuzioni in favore dei dipendenti. Avverso la decisione dei giudici di II grado, l'imputato faceva ricorso ai giudici di legittimità basando la propria difesa essenzialmente su 3 motivi. In particolare, con la prima doglianza il ricorrente lamentava la violazione degli articoli [216](#), comma 1, e [223](#), comma 2, L.F. quanto alla bancarotta fraudolenta patrimoniale, sostenendo l'assenza dell'elemento materiale del reato in oggetto posto che non ricorreva alcuna distruzione, dissipazione o distrazione dei beni societari. Altresì, sempre per la difesa, mancava l'elemento soggettivo, non avendo agito allo scopo di arrecare pregiudizio ai creditori o per procurarsi un ingiusto profitto. L'imputato eccepiva, poi, che i beni aziendali non si erano deteriorati per sua negligenza ma a seguito della loro collocazione in un deposito di fortuna a seguito dello sfratto dai locali dove si esercitava l'attività di impresa. Quanto all'omesso pagamento dei debiti, si sottolineava che la curatela non aveva avviato alcuna azione revocatoria o altra azione volta ad affermare la responsabilità dell'imputato per i danni eventualmente cagionati. Con il secondo motivo il ricorrente lamentava la circostanza per cui la Corte d'Appello aveva ritenuto sussistente l'aggravante in virtù del mero ammontare del passivo fallimentare piuttosto che considerando la sola diminuzione patrimoniale conseguente alla condotta di bancarotta. Infine, con il terzo motivo il ricorrente eccepiva la carenza, la contraddittorietà nonché la manifesta illogicità della motivazione in ordine all'omessa applicazione del beneficio della sospensione condizionale della pena.

Il reato di bancarotta fraudolenta impropria

Esaminando la decisione in oggetto emerge chiaramente come l'attenzione dei giudici di Cassazione si sia soffermata soprattutto sul reato di bancarotta fraudolenta impropria contestato al capo C) risultato assorbente dello stesso reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale. È dunque opportuno, ai fini di una migliore comprensione delle scelte alle quali è addivenuta la Suprema Corte, approfondire le peculiarità del reato in esame ridefinendone i limiti applicativi. In via preliminare va detto che esistono diverse tipologie di bancarotta fraudolenta: impropria, patrimoniale e documentale. Le ultime 2 puniscono le condotte di distrazione o dissipazione di beni societari con pericolo per le ragioni creditorie, indipendentemente dalla circostanza che abbiano prodotto il fallimento, evento che comunque deve verificarsi. La bancarotta fraudolenta impropria punisce

invece le condotte e le operazioni dolose, non necessariamente distrazioni o dissipazioni, che devono avere un nesso eziologico con il fallimento della società. In particolare, come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, affinché la bancarotta fraudolenta impropria si configuri non deve necessariamente rilevarsi l'immediato depauperamento della società bensì è sufficiente la creazione o comunque l'aggravamento di una situazione di dissesto economico che, prevedibilmente, condurrà al suo fallimento. Questa sua caratteristica rende tale fattispecie di reato sempre più comune nelle vicende giudiziarie relative alla gestione di società di qualunque dimensione e settore. Si tratta di reato a forma libera costituente inosservanza dei doveri rispettivamente imposti ai soggetti indicati dalla legge, nel quale il fallimento è evento di danno, e si ritiene che la fattispecie si realizzi non solo quando la situazione di dissesto trovi la sua causa nelle condotte od operazioni dolose ma anche quando esse abbiano aggravato la situazione di dissesto che costituisce il presupposto oggettivo della dichiarazione di fallimento. Il reato in oggetto può essere commesso solo dall'imprenditore commerciale, cui vengono equiparati l'imprenditore occulto e colui che esercita l'attività commerciale; si parla di "operazione", un termine ben più ampio di "azione" (ossia mera condotta attiva), in quanto si include anche la condotta omissiva. Va aggiunto, poi, che l'[articolo 223](#), comma 2, n. 2, L.F., così come sottolineato dalla giurisprudenza di legittimità con la sentenza n. 5119/2023 resa dalla V sezione penale, prevede 2 autonome fattispecie criminose. Sotto l'aspetto oggettivo, non presentano sostanziali differenze in quanto consistono in condotte, non meglio tipizzate, che devono aver determinato o concorso a determinare, sul piano causale, il fallimento. Dal punto di vista soggettivo, invece, si differenziano perché nel primo caso la causazione del fallimento è dolosa mentre nel secondo caso la condotta è volontaria ma non intenzionalmente diretta a produrre l'effetto fallimentare.



Pertanto, mentre nell'ipotesi dolosa del fallimento, questo è voluto specificamente, sicché la fattispecie è a dolo specifico, nel fallimento conseguente a operazioni dolose, esso è solo l'effetto di una condotta volontaria, ma non intenzionalmente diretta a produrre il fallimento, sicché tale delitto è a dolo generico ed è necessario che ricorra quantomeno la prevedibilità del dissesto come effetto della condotta antidoverosa.

La decisione

Enucleato il reato di bancarotta fraudolenta impropria, risulta più agevole comprendere le motivazioni addotte dai giudici di legittimità nella soluzione del caso di specie. Procedendo con ordine la Corte, esaminando sia la sentenza di I grado sia quella d'appello, ha affermato che dalle motivazioni delle 2 pronunce emerge che all'imputato era stata attribuita la penale responsabilità

per la condotta di bancarotta fraudolenta distrattiva, assorbita in quella di bancarotta fraudolenta impropria da operazioni dolose, sulla base di un comportamento negligente e quindi colposo. Stando alla ricostruzione degli accadimenti, infatti, era emerso che al momento della cessazione dell'attività di impresa, l'imputato non disponeva del denaro occorrente al mantenimento dei beni aziendali pertanto gli stessi, erano stati collocati presso immobili di suoi parenti, ma non essendo stati correttamente curati e custoditi, erano stati rinvenuti in un pessimo stato di conservazione. In relazione a 2 automobili di cui la fallita risultava intestataria, era risultato che le stesse erano state demolite prima della sentenza dichiarativa del fallimento e ne era stata denunciata la cessazione della circolazione. Il Tribunale di Napoli Nord affermava, così, che l'imputato era penalmente responsabile della dispersione dei beni sociali, non avendo prestato la "dovuta diligenza" nella loro conservazione. Nella sentenza di appello, altresì, si faceva riferimento alla circostanza in cui il curatore fallimentare, accompagnato dall'imputato, si era recato presso un fienile di proprietà di un parente di quest'ultimo, rinvenendo alcuni beni aziendali talmente obsoleti da essere divenuti non riutilizzabili e che il curatore aveva chiesto al giudice delegato di essere autorizzato al loro abbandono. Anche il Tribunale territoriale, pertanto, affermava la penale responsabilità dell'imputato per avere cagionato la dispersione dei beni aziendali che custodiva, anche in tal caso, senza alcuna diligenza esponendoli così al deterioramento.



La Corte di Cassazione ha debitamente evidenziato che in entrambe le decisioni il comportamento addebitato all'imputato, e per il quale si era chiesta la sua condanna, difettava di un elemento necessario: il dolo. In nessun caso nei precedenti gradi di giudizio si era fatto riferimento alla volontà, da parte del ricorrente, di cagionare con il suo comportamento il fallimento. Altresì, nel caso di specie, la condotta di distrazione non era certamente ravvisabile nella conservazione dei beni aziendali in locali di fortuna. La legge, infatti, richiede che la condotta penalmente rilevante si debba concretizzare in un distacco dal patrimonio sociale di beni cui viene data una destinazione diversa da quella di garanzia dei creditori; circostanza non presente nel caso *de quo*.

Pertanto, mancando l'elemento psicologico del dolo e riscontrando esclusivamente un comportamento negligente da parte dell'imputato, a parere della Corte di Cassazione, non si può parlare di bancarotta fraudolenta distrattiva. Il primo motivo, poi, appare fondato anche in relazione alla condotta di bancarotta fraudolenta impropria da operazioni dolose. Sul punto gli Ermellini hanno evidenziato che nella sentenza di I grado si affermava soltanto che l'imputato "omettendo di pagare i debiti erariali e la retribuzione dei dipendenti" aveva causato il fallimento della società, accumulando passività ingenti. Di contro, in sede di appello, l'imputato aveva eccepito che le cause del fallimento

andavano individuate nella riduzione delle commesse e nella concorrenza dovuta all'immissione sul mercato di prodotti provenienti dall'Est Europa e non nel mancato pagamento dei debiti erariali e delle retribuzioni dei dipendenti ma la Corte d'Appello aveva risposto limitandosi a osservare che egli "accumulava debiti societari consistenti nella chiara consapevolezza di non avere i mezzi per onorarli". In merito alla predetta circostanza va chiarito che, se è vero che il reato di bancarotta fraudolenta impropria può concretizzarsi anche attraverso comportamenti omissivi che possono consistere nel mancato versamento sistematico dei contributi previdenziali o delle imposte dovute, frutto di una consapevole scelta gestionale da cui consegue il prevedibile aumento della esposizione debitoria, è altrettanto vero che questi comportamenti devono essere sistematici. In entrambe le sentenze, invece, non si fa riferimento a quel ripetuto inadempimento delle obbligazioni fiscali e previdenziali che vale a integrare le operazioni dolose di cui all'[articolo 223](#), comma 2, n. 2, L.F.. Le numerose pronunce da parte della Suprema Corte hanno, infatti, sempre affermato che la fattispecie di cui all'[articolo 223](#), comma 2, n. 2, L.F. postula una modalità di pregiudizio patrimoniale discendente non già direttamente dall'azione dannosa del soggetto attivo (distrazione, dissipazione, occultamento, distruzione), bensì da un fatto di maggiore complessità strutturale, quale è dato riscontrare in qualsiasi iniziativa societaria che implichi un procedimento o, comunque, una pluralità di atti coordinati all'esito divisato. Attraverso l'incriminazione non si intende sanzionare l'evasione fiscale e previdenziale di per sé, bensì la conseguenza di tali comportamenti, ossia la causazione o l'aggravamento del dissesto della società, e sempre che gli stessi possano qualificarsi come vere e proprie operazioni dolose, ossia l'espressione di specifiche e selettive scelte gestionali preordinate alla sistematica omissione degli adempimenti fiscali e previdenziali.

Anche recentemente la Corte Suprema, con la [sentenza n. 26862/2024](#), ribadendo quello che è ormai un principio più che consolidato in materia, ha affermato che:

"Deve dunque rifuggirsi dalla tentazione di radicare un rigido automatismo per cui il non occasionale versamento dei tributi o degli oneri previdenziali, qualora la società pervenga al fallimento, integra sempre e inevitabilmente la fattispecie di cui all'articolo 223, comma 2, n. 2, legge Fall., non solo nella sua materialità, ma anche nella sua componente soggettiva, dovendosi in proposito ricordare che, per il costante insegnamento di questa Corte, nell'ipotesi di fallimento causato da operazioni dolose non determinanti un immediato depauperamento della società, la condotta di reato è configurabile quando la realizzazione di tali operazioni si accompagni, sotto il profilo dell'elemento soggettivo, alla prevedibilità del dissesto come effetto della condotta antidoverosa".

Alla luce di tali consolidati principi, a parere degli Ermellini, deve allora rilevarsi che la Corte territoriale, non si è compiutamente confrontata con tutte le prove disponibili, sostanzialmente

pretermettendo alcune delle sollecitazioni delle difese pur astrattamente rilevanti ai fini della verifica dell'articolato meccanismo di imputazione soggettiva del fatto tipizzato dalla menzionata disposizione incriminatrice. Sulla base di quanto esposto in sentenza non vi è dubbio che tra i debiti accumulati dalla fallita vi fossero anche quelli fiscali e previdenziali, ma non è invece stato accertato se tale debito corrispondeva alla totalità o quantomeno a una rilevante parte delle obbligazioni di tale natura gravanti sulla società considerato che a parere della difesa, invece, i debiti erano determinati per lo più dalla riduzione delle commesse e nella concorrenza dovuta all'immissione sul mercato di prodotti provenienti dell'Est Europa. In definitiva le modalità di inottemperanza agli obblighi aziendali nonché i diversi fattori accidentali che hanno contribuito al dissesto patrimoniale della fallita non consentono, secondo la Suprema Corte, la ricostruzione di un premeditato disegno dell'imputato per arrivare alla consumazione del reato contestato.



Altresì, come hanno ribadito i giudici di legittimità, non rileva per la sussistenza del delitto di bancarotta fraudolenta impropria da operazioni dolose la mera circostanza che l'amministratore della società fallita abbia accumulato debiti per scelte errate, dovendo distinguersi l'aggravamento del dissesto conseguente a operazioni dolose dall'aumento del passivo dovuto a scelte gestionali rivelatesi *ex post* errate e quindi dovute a comportamenti incolpevoli o anche solo colposi, poiché altrimenti il delitto coinciderebbe con la mera causazione dello stato di insolvenza e sussisterebbe in relazione a tutte le dichiarazioni di fallimento. In considerazione dell'analisi dei fatti e delle norme che regolano il reato in oggetto è evidente che in tal caso la Corte d'Appello, non distinguendo tra le 2 differenti ipotesi e non chiarendo se l'inadempimento delle obbligazioni tributarie, contributive e retributive sia stato reiterato e attuato in modo sistematico, così come richiede la norma, ha erroneamente ricostruito la sussistenza del delitto contestato.

Infine, nell'affrontare il secondo motivo di ricorso, i giudici di legittimità colgono l'occasione per fare una precisazione in merito all'esatta ricostruzione del significato della circostanza aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravità a cui fa riferimento l'[articolo 219](#), comma 1, L.F. (oggi [articolo 326](#), comma 1, D.Lgs. 14/2019). Mentre il più risalente orientamento della giurisprudenza di questa Corte ancorava la sussistenza della fattispecie circostanziale di cui all'articolo 219, comma 1, L.F., alla sola entità del passivo (n. 5927/1989), la Corte Suprema ricorda che l'orientamento oggi del tutto prevalente è mutato nel senso che l'aggravante si configura solo se a un fatto di bancarotta di rilevante gravità, quanto al valore dei beni sottratti all'esecuzione concorsuale, corrisponda un danno patrimoniale per creditori che, complessivamente considerato, sia di entità altrettanto grave ([Cassazione n. 48203/2017](#)).

In questa prospettiva, si è affermato che, ai fini dell'applicazione, dell'[articolo 219](#), L.F.:

“la valutazione del danno va effettuata con riferimento non all'entità del passivo o alla differenza tra attivo e passivo, bensì alla diminuzione patrimoniale cagionata direttamente ai creditori dal fatto di bancarotta; pertanto, il giudizio relativo alla particolare tenuità - o gravità - del fatto non si riferisce al singolo rapporto che passa tra fallito e creditore ammesso al concorso, né a singole operazioni commerciali o speculative dell'imprenditore decotto, ma va posta in relazione alla diminuzione - non percentuale ma globale - che il comportamento del fallito ha provocato nella massa attiva che sarebbe stata disponibile per il riparto, ove non si fossero verificati gli illeciti” (Cassazione n. 12087/2000).

Tale orientamento si è poi consolidato ribadendo il principio di diritto in forza del quale, in tema di reati fallimentari, l'entità del danno provocato dai fatti configuranti bancarotta patrimoniale va commisurata al valore complessivo dei beni che sono stati sottratti all'esecuzione concorsuale, piuttosto che al pregiudizio sofferto da ciascun partecipante al piano di riparto dell'attivo, e indipendentemente dalla relazione con l'importo globale del passivo (n. 49642/2009 e n. 13285/2013). Tuttavia, quest'ultima affermazione, relativa alla configurabilità della circostanza aggravante sulla base dell'entità del danno provocato dal fatto di bancarotta e indipendentemente dalla relazione con l'importo globale del passivo, merita una puntualizzazione: essa, infatti, mette in luce come la circostanza aggravante possa essere integrata anche in presenza di un danno derivante dal fatto di bancarotta che, pur essendo, in sé considerato, di rilevante gravità, rappresenti una frazione "non rilevante" del passivo globalmente considerato. La medesima affermazione, invece, non può essere intesa nel senso che la circostanza aggravante sia configurabile in presenza di un fatto di bancarotta pur, in sé, di rilevante gravità quanto al valore dei beni sottratti all'esecuzione concorsuale, senza, tuttavia, che il pregiudizio in capo ai creditori, complessivamente considerato sia esso stesso di rilevante gravità: un'interpretazione del genere, invero, priverebbe la circostanza di cui all'[articolo 219](#), comma 1, L.F., della sua connotazione di fattispecie di danno e non di pericolo. Se, dunque, per la particolare condizione patrimoniale della fallita, da un fatto di bancarotta patrimoniale di rilevante gravità non è derivato un danno, anch'esso, di rilevante gravità, la fattispecie circostanziale non può dirsi integrata. Posto quanto innanzi osservato, anche in relazione a questo aspetto, viene censurata la decisione impugnata, posto che la Corte d'Appello aveva fatto riferimento alla mera differenza tra il passivo, pari a mezzo milione di euro, e l'attivo fallimentare, insussistente a seguito del deterioramento dei beni, senza chiarire le ragioni per le quali l'intero ammontare del passivo fallimentare deriverebbe dalle condotte ascritte all'imputato e senza quantificare il valore dei beni oggetto di deterioramento o la misura dell'aggravamento del dissesto in conseguenza della condotta di bancarotta fraudolenta impropria da operazioni dolose.

Conclusioni

Le osservazioni svolte sino a questo punto evidenziano come l'[articolo 223](#), comma 2, n. 2, L.F., assolve a una funzione di "chiusura", nella Legge Fallimentare. Tuttavia, sono note le distorsioni applicative delle norme di chiusura o anche dette "residuali" nel nostro sistema penale, spesso trasformate dalla prassi giudiziale in veri e propri contenitori eterogenei utilizzati come strumenti di esasperata repressione da parte di quei magistrati maggiormente punitivi. Tale deriva, purtroppo, ha interessato anche la storia giurisprudenziale delle fattispecie di cui all'articolo 223, comma 2, n. 2 L.F. e, in particolare, della bancarotta impropria "per effetto di operazioni dolose", che, complice la minore gravosità dell'onere probatorio dalla stessa richiesto rispetto alla bancarotta fraudolenta patrimoniale ([articolo 223](#), comma 1, L.F.), ha nel tempo acquisito una sempre maggiore frequenza applicativa, divenendo la forma "ordinaria" di contestazione dei *defaults* societari. Il fallimento determinato da operazioni dolose, infatti, è un'eccezionale ipotesi di fattispecie a sfondo preterintenzionale, per la quale l'accusa deve unicamente dimostrare la consapevolezza e la volontà dell'operazione alla quale segue il dissesto, nonché l'astratta prevedibilità di tale evento quale effetto dell'azione antidoverosa. Ciò nonostante, sarà opportuno per il pubblico ministero vagliare comunque attentamente la ricorrenza delle condizioni per elevare contestazioni riconducibili all'articolo 223, comma 2, n. 2, L.F., posto che laddove non sia riscontrabile l'esistenza di qualsiasi iniziativa implicante un procedimento o, comunque, una pluralità di atti coordinati capaci di determinare il dissesto aziendale, l'imputato potrà facilmente sottrarsi dall'accusa per bancarotta fraudolenta impropria.



FiscoPratico

cosa puoi fare con FiscoPratico

- **NOVITÀ NORMATIVE E APPROFONDIMENTI**
Le **schede pratiche** realizzate dal Comitato Scientifico Euroconference in relazione a ciascuna tematica, analizzano normativa, prassi e giurisprudenza rilevante, oltre ad affrontare i casi operativi.
- **SCADENZE NORMATIVE SEMPRE SOTTO CONTROLLO**
Lo **scadenziario** evidenzia le scadenze più rilevanti del mese con impatti sulle scritture contabili. Corredato da esempi e formulari di riferimento.
- **INTELLIGENZA ARTIFICIALE: TUTTE LE RISPOSTE CHE CERCHI**
Un motore di ricerca avanzato che grazie all'**AI** permette di arrivare a **soluzioni immediate ed aggiornate** quotidianamente. Il motore di **Intelligenza Artificiale** offre **sintesi puntuali**, basandosi sulle sole schede autorali certificate comprese nella licenza attiva.
- **AGGIORNAMENTO SULLE NOVITÀ DI SETTORE**
Il quotidiano **Euroconference News** tutti i giorni commenta le novità della prassi e della legge con sintesi d'autore. Gli incontri con cadenza quindicinale di **Euroconference In Diretta** della durata di un'ora forniscono un puntuale aggiornamento sull'evoluzione normativa.

[SCOPRI DI PIÙ](#)

Accertamento e contenzioso n. 110/2024

L'osservatorio di giurisprudenza

Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

Accertamento – Principi generali

Notificazioni

Plico plurimo e principio di vicinanza della prova

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 25160/2024](#), torna sull'[articolo 1335](#), cod. civ., norma codicistica in materia di presunzione di conoscenza, secondo cui la proposta, l'accettazione, la loro revoca e ogni altra dichiarazione diretta a una determinata persona si reputano conosciute nel momento in cui giungono all'indirizzo del destinatario, se questi non prova di essere stato, senza sua colpa, nell'impossibilità di averne notizia.

La controversia scaturiva dall'impugnazione di un avviso di irrogazione della sanzione amministrativa ex [articolo 11](#), comma 1, lettera c), D.Lgs. 471/1997, seguita alla spedizione di una lettera d'invito al contribuente a restituire un questionario a essa asseritamente allegato, debitamente compilato e sottoscritto "con l'avvertenza che, nel caso in cui detto questionario non fosse stato restituito entro il termine di quindici giorni dalla ricezione o le risposte date fossero risultate incomplete o non veritiere, sarebbe stata applicata nei suoi confronti la sanzione prevista dalla norma sopra citata". Impugnava detto avviso di irrogazione parte privata, per lamentare che alla lettera inviata dall'Agenzia delle entrate, effettivamente ricevuta, non era allegato alcun questionario.

La CTP accoglieva il ricorso, mentre la CTR riformava la sentenza dei primi giudici, in accoglimento dell'appello erariale, rilevando che "in virtù della presunzione di conoscenza posta dall'art. 1335 c.c., una volta accertato che il plico asseritamente contenente il questionario era pervenuto all'indirizzo del destinatario, spettava a quest'ultimo dimostrare che il documento non fosse, invece, presente all'interno della busta; - in caso di mancata allegazione del questionario alla lettera accompagnatoria che espressamente lo richiamava, l'A.A. avrebbe dovuto farsi parte diligente per richiederne altra copia, in virtù del generale obbligo di cooperazione immediata del cittadino con l'amministrazione pubblica, derivante dal disposto dell'art. 53 Cost.".

Ricorre per Cassazione il contribuente per dolersi della violazione di legge ([articolo 360](#), comma 1, numero 3, c.p.c.) in cui era incorso il giudice di *secondae curae*, nella parte della decisione in cui aveva ritenuto applicabile alla fattispecie concreta la presunzione legale di conoscenza stabilita dalla citata norma del codice sostanziale.

La Suprema Corte si allinea alla difesa di parte privata, dopo una puntuale esegesi dell'iter logico-argomentativo seguito dalla CTR: *"il collegio regionale ha osservato che la lettera raccomandata - anche in mancanza dell'avviso di ricevimento- costituisce prova della spedizione attestata dall'ufficio postale attraverso la ricevuta, da cui consegue la presunzione, fondata sulle univoche e concludenti circostanze della spedizione e dell'ordinaria regolarità del servizio postale, di arrivo dell'atto al destinatario e di conoscenza ex art. 1335 cod. civ. dello stesso, per cui spetta al destinatario l'onere di dimostrare di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di acquisire la conoscenza dell'atto. Ha, quindi, rilevato che, nel caso di specie, non vi sarebbe neppure incertezza sulla effettiva ricezione della busta e della lettera accompagnatoria del questionario, traendone la conclusione per cui sarebbe stato onere del contribuente dimostrare che tale questionario non era stato effettivamente trasmesso. A chiusura del ragionamento condotto ha infine soggiunto: d'altro lato, atteso il chiaro disposto dell'art. 53 Costituzione, ne deriva un obbligo di cooperazione immediata a carico del cittadino, per cui l'A.A., già in possesso di tutti gli elementi per cui l'Agenzia delle entrate aveva richiesto, anche nel suo interesse, la sua cooperazione alla stesura del questionario, se effettivamente tale atto mancava, ... avrebbe dovuto farsi parte diligente per richiederne altra copia".*

La condotta sanzionata dall'[articolo 11](#), comma 1, lettera c), D.Lgs. 471/1997, osserva la Corte di Cassazione, avvicinandosi ai profili squisitamente giuridici della vicenda, *"non consiste nella violazione di un generico obbligo di cooperazione con l'Amministrazione Finanziaria, bensì nella mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di cui alla precedente lettera a) o (nella) loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere, risulta evidente come il fondamento giuridico della decisione assunta dalla CTR debba essere individuato esclusivamente nell'affermata sussistenza in capo all'A.A. dell'onere di dimostrare che il plico giunto al suo indirizzo non contenesse il questionario che l'Ufficio assumeva di avergli inoltrato per posta. Orbene, una simile enunciazione non si attaglia al caso di specie, per le ragioni di seguito esposte ... la circostanza che detto plico avrebbe dovuto contenere due distinti documenti, e cioè il questionario e la relativa lettera accompagnatoria, oltre a risultare incontrovertibile fra le parti, è stata data per presupposta dallo stesso collegio di secondo grado, nel momento in cui ha addossato al contribuente l'onere della prova del mancato rinvenimento di uno di quei documenti (il questionario) all'interno del plico recapitatogli. Fermo quanto precede, giova rammentare che, per costante giurisprudenza di questa Corte, la consegna del plico al domicilio del destinatario risultante dall'avviso di ricevimento fa presumere, ai sensi dell'art. 1335 c.c. e in conformità al principio di cd. vicinanza della prova, la conoscenza dell'atto da parte del destinatario medesimo, il quale, ove deduca che la busta non recava al suo interno alcun atto o ne conteneva uno diverso da quello che si assume spedito dal mittente, è onerato della relativa prova (cfr. Cass. n. 14935/2020, Cass. n. 16528/2018, specificamente in tema di notifica di cartelle di pagamento, nonché, in termini generali, Cass. n. 22687/2017, Cass. n.*

21852/2016, Cass. n. 21896/2013). È stato, tuttavia, precisato che la surriferita *regula iuris* "non può trovare applicazione ove l'involucro della raccomandata sia destinato a contenere plurimi atti e il destinatario riconosca di averne ricevuto soltanto uno o alcuni, giacché in tal caso torna a carico del mittente l'onere di provare l'intervenuta notifica, e quindi il fatto che tutti gli atti fossero effettivamente contenuti nella busta spedita per posta (cfr. Cass. n. 18150/2023, Cass. n. 21533/2017, Cass. n. 20786/2014, Cass. n. 20027/2011)". Di qui, la Suprema Corte accoglie il ricorso, con rinvio al giudice dell'Appello, riconoscendo che sussiste la dedotta falsa applicazione di legge, avendo il secondo giudice "sussunto nell'astratta previsione normativa di cui all'art. 1335 c.c., come interpretata dalla giurisprudenza di legittimità, una fattispecie concreta che non le si addice".

Riscossione

Agenzia: articolazione interna

Effetti sulle circoscrizioni territoriali dell'accentramento della funzione di riscossione in Agenzia delle entrate-Riscossione

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 23889/2024](#), si misura con l'eccezione sollevata da parte privata, con sede legale in Provincia di Roma, che lamentava di aver ricevuto intimazioni a proprio carico dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, competente per la sede di Pescara.

Si difendeva, l'Agenzia delle entrate, invocando l'attuale quadro normativo che ha visto confluire le funzioni relative alla riscossione nazionale nell'Agenzia delle entrate, dapprima tramite Equitalia Spa (già Riscossione Spa) e le società dalla stessa partecipate, dipoi tramite l'ente pubblico economico denominato Agenzia delle entrate-Riscossione ([articolo 1](#), comma 3, D.L. 193/2016, convertito con modificazioni dalla L. 225/2016). Come dire che l'articolazione in circoscrizioni territoriali potrebbe aver perduto il significato che permeava il contesto normativo precedente, in considerazione della vocazione nazionale della scelta legislativa summenzionata.

Risponde picche la Corte di Cassazione che, esaminata l'evoluzione normativa che ha condotto all'accentramento della funzione di riscossione in capo all'Agenzia delle entrate, ritiene di doverla coniugare con le norme processuali che regolano la competenza del giudice tributario in relazione alla tutela del contribuente avverso gli atti dell'agente della riscossione. A tal fine, osserva la Corte, "assume un ruolo centrale l'art. 4, comma 1, D.Lgs. 31/12/1992, n. 546, interessato, a seguito della sua entrata in vigore, da più modifiche ... si è così giunti all'attuale formulazione dell'art. 4, primo comma, D.Lgs. n. 546 del 1992 (le corti di giustizia tributaria di primo grado sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti scritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione) ... non comporta, quindi, il venir meno della rilevanza della nozione di "circoscrizione territoriale" di cui all'art. 1, lett. c) D.Lgs. n. 112 del 1999, che trova esatta

corrispondenza nell'art. 4 D.Lgs. n. 546 del 1992 (ai fini dell'individuazione del giudice tributario competente) e deve essere riferita all'articolazione degli uffici dell'ente pubblico economico chiamato a gestire la funzione di riscossione, secondo gli ambiti in precedenza definiti per i concessionari della riscossione. Continua, pertanto, a trovare applicazione l'art. 24 D.P.R. n. 602 del 1973 che, a differenza di quanto sostenuto dalla CTR nel provvedimento impugnato, non può ritenersi implicitamente abrogato, sebbene il riferimento al concessionario sia da ritenere superato alla luce delle modifiche che hanno interessato la funzione della riscossione, a decorrere dal 2005". Di qui, l'accoglimento del ricorso, giacché parte pubblica non aveva contestato che l'atto impugnato fosse stato emesso da un ufficio dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, che non si trovava nella circoscrizione in cui ha sede la società contribuente.

Processo

Mezzi d'impugnazione

L'accordo tra le parti, quale condizione d'ammissibilità del ricorso per saltum

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 24261/2024](#), percorre il sentiero, per vero quasi deserto, del ricorso *per saltum*, ovvero dell'impugnazione del provvedimento emesso dal giudice di prime cure non avanti al giudice d'Appello, ma direttamente in Cassazione. Si tratta di un ricorso che può essere esperito soltanto su accordo delle parti ([articolo 62](#), comma 2-bis, D.Lgs. 546/1992, che richiama l'[articolo 360](#), comma 1, numero 3, c.p.c.).

Nel caso di specie, a fronte di una pronuncia di I grado, in cui il Tribunale aveva dichiarato manifestamente inammissibile una querela di falso, avente a oggetto i contenuti di un atto di citazione nonché degli atti di pignoramento, la Suprema Corte rileva il difetto di accordo tra le parti. L'occasione si manifesta idonea a ripetere il principio, secondo cui "il ricorso per cassazione contro una sentenza appellabile del Tribunale, secondo quanto dispone l'art. 360 c.p.c., comma 2, è ammesso se le parti sono d'accordo per omettere l'appello e solo per violazione o falsa applicazione di norme di diritto (Cass. Sez. Un., 28 aprile 1976, n. 1498). Né vale invocare l'art 111 Cost., posto che in assenza dell'accordo tra le parti per omettere l'appello, non è ipotizzabile il rimedio del ricorso straordinario per cassazione, in quanto l'art. 111, comma 7, Cost. ha la finalità di ammettere tale mezzo di impugnazione solo contro provvedimenti per i quali la legge non prevede o limita il ricorso per cassazione, con esclusione di quelli per i quali è possibile l'appello (Cass. 19162/2020). Ebbene, l'accordo diretto all'immediata impugnazione, in sede di legittimità, della sentenza di primo grado costituisce un negozio giuridico processuale che, consistendo nella rinuncia ad un grado di giudizio, deve intervenire personalmente fra le parti, anche tramite loro procuratori speciali, non potendo essere concluso dai rispettivi procuratori ad litem, e deve altresì precedere la scadenza del termine per la proposizione dell'appello - avendo quale oggetto una sentenza "appellabile" e non essendo previsto come mezzo

per superare l'intervenuta formazione del giudicato, bensì quale strumento per ottenere una sorta di interpretazione preventiva della legge da parte della Corte di cassazione -, nonché preesistere, o quanto meno essere coevo, alla proposizione del ricorso per cassazione (Cass. 13195/2022; v. pure Cass. S.U. 35448/2022). Ne consegue la dichiarazione di inammissibilità del ricorso; nulla sulle spese in difetto di regolare costituzione delle controparti intime”.

Processo

Atti impugnabili

Facoltativa l'impugnazione del preavviso di iscrizione ipotecaria

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 23528/2024](#), conferma il principio secondo cui è facoltativa l'impugnazione del preavviso d'iscrizione ipotecaria.

A seguito dell'impugnazione di un'iscrizione ipotecaria, parte privata subiva nel II grado del giudizio, dopo il pregresso rigetto del ricorso da parte della CTP, la declaratoria d'inammissibilità dello stesso atto introduttivo *“non essendo stato impugnato nel termine di legge il preavviso di iscrizione ipotecaria precedentemente notificatogli dall'agente della riscossione”.*

Ricorre per Cassazione il contribuente, per lamentare la violazione di legge ([articolo 360](#), comma 1, numero 3, c.p.c.) in cui era incorso il giudice di *secondae curae*, laddove aveva dichiarato inammissibile il ricorso proposto dal contribuente, *“in quanto asseritamente precluso dalla mancata tempestiva impugnazione del preavviso di iscrizione ipotecaria anteriormente notificatogli dall'agente della riscossione”.*

Salvano il contribuente i giudici di piazza Cavour, che rimarcano il principio secondo cui *“per giurisprudenza di questa Corte, il preavviso di iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77, comma 2-bis, del D.P.R. n. 602 del 1973 è atto autonomamente impugnabile, sebbene non compreso nell'elenco di cui all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992. L'impugnazione di tale atto rappresenta, tuttavia, una mera facoltà, e non un onere, per il destinatario, il quale può in ogni caso proporre ricorso avverso la successiva iscrizione di ipoteca; anzi, lo deve fare, nell'osservanza del termine decadenziale all'uopo stabilito dall'art. 21, comma 1, del decreto legislativo citato, se vuole impedire che essa acquisisca il carattere della definitività (cfr. Cass. n. 30736/2021, Cass. n. 26129/2017). Ne discende che la mancata opposizione al preavviso di iscrizione ipotecaria non produce conseguenze pregiudizievoli definitive per il contribuente, mentre, una volta emesso l'atto tipico impugnabile (l'iscrizione di ipoteca), viene addirittura meno il suo interesse a una decisione relativa all'atto impugnato in via facoltativa (cfr. Cass. n. 32527/2022, Cass. n. 30736/2021, Cass. n. 7344/2012)”.*

Processo

Cassazione

Sinteticità, chiarezza e autosufficienza: la nota in calce per elencare gli allegati

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 24157/2024](#), restituisce alla norma di legge il ruolo che le è proprio, a dispetto delle, sia pure condivisibili e meritevoli, indicazioni contenute nel protocollo stipulato tra la Suprema Corte di Cassazione e il Consiglio nazionale forense.

In una controversia in cui l'Avvocatura dello Stato pretendeva di paralizzare l'accesso di parte privata alla tutela giurisdizionale, giuste le caratteristiche dimensionali dell'impugnazione, in particolar modo per la dimensione dell'elenco degli allegati collocato in calce all'atto, i giudici di piazza Cavour chiariscono la collocazione del protocollo nel quadro della gerarchia delle fonti. Viene, infatti, respinta la richiesta erariale di provvedere con la declaratoria di inammissibilità del ricorso per violazione dell'[articolo 366](#), c.p.c. in relazione alle regole previste dal protocollo d'intesa del 17 dicembre 2015 tra la Suprema Corte di Cassazione ed il Consiglio nazionale forense: *"il protocollo d'intesa fra la Corte di cassazione e il Consiglio nazionale forense non può radicare, di per sé, sanzioni processuali di nullità, improcedibilità o inammissibilità che non trovino anche idonea giustificazione nelle regole del codice di rito (Cass. n. 21831 del 2021) essendo infatti privo di efficacia normativa e nemmeno richiamato dall'art. 366 c.c., il quale individua quali requisiti necessari del ricorso l'indicazione delle parti, della sentenza o della decisione impugnata, la chiara e sintetica esposizione dei motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano, l'indicazione della procura, se conferita con atto separato e, nel caso di ammissione al gratuito patrocinio, del relativo decreto, la specifica indicazione dei motivi, degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali il motivo si fonda e l'illustrazione del contenuto rilevanti degli stessi. Va rimarcato, quindi, che il Protocollo testimonia di un condiviso orientamento interpretativo che ha la sua base nel dato normativo, sia per quanto attiene all'esigenza di specificità, sia per quanto attiene all'esigenza di autosufficienza, sicché legittima l'interpretazione della norma in conformità al protocollo, con l'ulteriore conseguenza che la violazione delle regole del protocollo dà luogo ad inammissibilità laddove esso rifletta opzioni interpretative di quel dato (Cass. n. 10118 del 2018)".* Nel caso di specie, al contrario, il ricorso del contribuente rispettava i requisiti previsti dalla norma (articolo 366, c.p.c., rubricato "contenuto del ricorso", secondo cui il ricorso deve contenere, a pena di inammissibilità l'indicazione delle parti, l'indicazione della sentenza o decisione impugnata, la chiara esposizione dei fatti della causa essenziali alla illustrazione dei motivi di ricorso, la chiara e sintetica esposizione dei motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano, l'indicazione della procura, se conferita con atto separato e, nel caso di ammissione al gratuito patrocinio, del relativo decreto nonché la specifica indicazione, per ciascuno dei motivi, degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali il motivo

si fonda e l'illustrazione del contenuto rilevante degli stessi). Infatti, dà atto la Suprema Corte, si comprendevano *“le doglianze formulate, nonché i fatti cui esse si riferiscono. D'altro canto, è la stessa controricorrente a dare atto che l'esposizione dei fatti di causa si articola in 15 pagine, nella specie assolutamente necessarie per riferire di quanto risultava dagli otto avvisi di accertamento impugnati e dei diversi gradi di giudizio celebrati (per come si è detto sopra); che i quattro motivi di ricorso sono sviluppati in appena 12 pagine, assolutamente congrue per esporre le ragioni di impugnazione; che non è idonea ad escludere l'ammissibilità del ricorso la circostanza che l'elencazione dei ben 92 atti allegati al ricorsi abbia occupato 11 pagine, non incidendo in alcun modo sulla immediata e chiara enucleazione dei fatti salienti della vicenda processuale e delle ragioni dell'impugnazione (arg. da Cass. n. 8245 del 2018)”*.

L'informazione quotidiana,
attenta e completa

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani sempre aggiornato

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia
Maurizio Tozzi – dottore commercialista e revisore legale

COMITATO SCIENTIFICO

Massimo Conigliaro - dottore commercialista, pubblicitista e professore incaricato di diritto tributario
Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale
Mara Pilla - dottore commercialista
Maurizio Tozzi - dottore commercialista e revisore legale

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

Registrazione del tribunale di Verona n.5458 del 10 luglio 2014

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049
ISSN 2499-2682

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2024

Euro 210,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link](http://www.euroconference.it/area_riservata_login):
http://www.euroconference.it/area_riservata_login.

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Per i contenuti di "Accertamento e contenzioso" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.