tf

tribuna finanziaria

n. 1
gennaio/febbraio
2022

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:

in PRIMO PIANO

Superbonus e bonus edilizi: novità e dubbi applicativi

IN QUESTO NUMERO:

- ❖ Dove sono finiti i libri giornali delle banche?
- ❖ L'obbligo vaccinale anti Covid-19 viola il rispetto della persona
- ❖ Follie legislative di un legislatore schizofrenico. Il processo tributario rimane da remoto anche dall'1/01/2022
- ❖ Lettera aperta a tutti i contribuenti, agli ordini ed associazioni professionali. Attacco feroce al diritto di difesa dei contribuenti.
- ❖ Responsabile il medico del pronto soccorso che non approfondisce le condizioni del paziente
- ❖ Multe stradali, illegittima l'ordinanza notificata oltre i 150 giorni

...e molto altro!

Poste Italiane s.p.a. - Euro 20,00 - Registrazione al Tribunale di Milano N. 388 del 02/07/1994 - N°1/2022 gennaio/febbraio
Informativa sulla privacy ex art. 13 D.lgs. 196/03 sul sito www.informativa196.it

mutui e dei finanziamenti, alla validità delle stesse fideiussioni. Or dunque, tutte queste contestazioni, foriere di "aggiustamenti" dei saldi debitori/creditori nei rapporti tra le banche e la loro utenza, porta in discussione la corretta tenuta contabile a libro giornale delle banche stesse.

Infatti, la domanda da porsi è come sarebbe possibile per una banca registrare incassi e/o, comunque, addebiti superiori rispetto a quelli ex contractu, e con quale pezza giustificativa contabile di supporto. Da ciò deriva l'inizio delle attività del Sig. Omar Monzeglio che è riuscito ad ottenere una serie di decreti ingiuntivi, molti dei quali passati in giudicato, perché non opposti, per acquisire i libri giornale delle banche contenente i dati contabili e i fatti amministrativi relativi a singole posizioni con l'utenza, trovandosi, però, davanti un muro di reticenza, neanche troppo velata, anche verso i Magistrati, e i Magistrati verso l'utenza ricorrente stessa.

La scarna documentazione ricevuta dal Monzeglio dalle banche, e oggetto di diversi procedimenti, anche di natura penale, hanno evidenziato che gli estratti conto corrente inviati ai clienti, prudenzialmente quelli seguiti dal Monzeglio, differiscono completamente da quei documenti interni della banca, "spacciati" per "libro giornale" (e che non sono). Nei Tribunali d'Italia sono emerse queste contraddizioni tra estratti conto corrente e contabilità interna della banca sia sotto il profilo degli importi, delle descrizioni delle operazioni, delle valute e della causali.

In un caso, una primaria banca c.d. "Significant" per via della sua importante struttura aziendale (Tribunale di Foggia), si è opposta al decreto ingiuntivo sostenendo di non trovare i suoi libri giornale, ovvero, in corso di causa ancora pendente, che "Sta di vero che la contabilità di una banca con dodici milioni di rapporti attivi non funziona (né può funzionare) come illustrato dal Sig. XXXX (...)" e che "Quindi il XXXX non può venire menzionato nella contabilità interna della banca, ma il suo rapporto è stato contabilizzato giornalmente in una macro-voce insieme ad un milione di altri rapporti della stessa specie e senza distinzione nominativa" (memoria dell'avvocato di questa banca).

In un altra circostanza (Tribunale di Genova), durante gli accessi dell'Ufficiale Giudiziario, della Polizia di Stato e di un Ausiliario all'U.G., un'altra banca "Significant" produsse una dichiarazione a doppia firma di dirigente bancario, su carta intestata, a timbro vivo, con la quale dichiarava all'U.G. che "con riferimento al contratto di mutuo edilizio del 30.11.2009, non esiste alcuna "scrittura contabile" che possa essere correlata a tale contratto di mutuo e si aggiunge che la sua esistenza non è prevista da alcuna norma. Con riferimento al rapporto di conto corrente n. XXXXXXX - già n. XXXXXXX e prima ancora n. XXXXXXX - l'unico documento che potrebbe essere assimilabile ad una "scrittura contabile" può dirsi l'estratto conto, entro il limite del decennio a ritroso della richiesta, (...), poiché la Banca non è, allo stato, in grado di reperire altra documentazione relativa al periodo precedente, che, del resto, non ha l'obbligo di conservare".

Vale la pena evidenziare che l'estratto conto corrente non ha alcun valore contabile, trattandosi, meramente, di una ESTRAZIONE di dati dal conto corrente tenuto dalla banca in favore del correntista, e non già i movimenti contabili registrati a libro giornale tenuto in nome e per conto del correntista, e, ancor meno, il libro giornale della banca, tenuto dalla banca, ove registrate le movimentazioni contabili interne della banca riferite agli incassi, versamenti da e in favore del correntista. Infatti, a differenza di qualsiasi altra società, anche strutturata, la banca non solo deve detenere i suoi libri giornale, ma anche il libro giornale dei suoi utenti, dove registrare i movimenti di conto corrente in loro nome e per loro conto. Pertanto, ogni qualvolta che un utente di una banca si veda addebitato sul suo conto corrente una rata di finanziamento concessogli dalla stessa banca ove rubricato il conto corrente, tale addebito deve trovare evidenza di registrazione contabile sia nel conto corrente del cliente (da cui, conseguentemente, se ne dovrebbe avere evidenza dal successivo estratto conto corrente "figlio" della registrazione contabile su conto corrente del cliente), sia sui libri giornale della banca, INTESTATI ALLA BANCA, su cui registrare l'avventuo accredito della rata addebitata al cliente.

Inoltre, la struttura di una banca, assai complessa, prevede che i libri giornale, nel numero e nei sezionali assai vari da banca a banca, siano tenuti anche dalle filiali, ovverosia dalla rappresentazione sul territorio della banca come se fossero dei veri e propri POS (Point of Sales - "punti vendita") della Sede Legale e/o Operativa. Pertanto, anche i flussi contabili di registrazione dei movimenti dovrebbero trovare corrispondenza anche nelle filiali nella loro relazione contabile con la Casa Madre.

Orbene, tutto questo, senza entrare in ulteriori tecnicismi molto complessi, parrebbe non avvenire a seguito di quanto emerso nei Tribunali d'Italia, in cui le dichiarazioni e i documenti prodotti e consegnati, non senza molta reticenza, dagli istituti di credito aprirebbe a scenari inimmaginabili nel panorama bancario e finanziario italiano e, conseguentemente, europeo, come un effetto "Enron" moltiplicato all'eccesso.

Solo chi non abbia la minima idea dei danni che ne discendono può continuare indifferente a ignorare questi problemi.

Obbligo vaccinale anti Covid-19: i punti deboli

La scarsa incisività della sanzione (100 euro) è solo il sintomo di un'impotenza che è lecito sospettare abbia la sua origine altrove.

Condizione dell'obbligo

Questo articolo analizza e commenta in maniera sintetica le componenti dell'obbligo vaccinale formale di cui al DECRETO-LEGGE 7 gennaio 2022, n. 1, "Misure urgenti per fronteggiare l'emergenza COVID-19, in particolare nei luoghi di lavoro, nelle scuole e negli istituti della formazione superiore". Vediamole.

I soggetti interessati dall'obbligo formale sono le persone con più di 50 anni di età. Questa condizione non si sostituisce, ma si aggiunge a quelle precedenti basate sulla categoria professionale (sanitari, insegnanti, forze dell'ordine) e pertanto la discriminazione per categoria di lavoratori non viene sanata.

Oggetto dell'obbligo

L'oggetto sanitario è il protocollo di vaccinazione anti SARS-CoV-2. Questo oggetto è in violazione del requisito di determinatezza di cui all'art 32 della Costituzione nei seguenti casi:

- Laddove permane l'obbligo di Green Pass.

L'oggetto sanitario risulta indeterminato perché lascia al singolo la scelta tra tampone e vaccino. Una volta che il soggetto dell'obbligo è stato individuato, solo la legge può determinarne l'oggetto. Non può essere il soggetto a scegliere.

- Nel caso in cui è previsto l'obbligo di Super Green Pass e/o nelle condizioni di obbligo formale.

L'oggetto sanitario è reso indeterminato dalla presenza delle c.d. "varianti". Una volta che le varianti hanno fatto la loro comparsa, l'obbligo sanitario che fa riferimento al concetto "SARS-CoV-2" cessa di essere determinato, perché divenuto non più univoco.

L'obbligo sarebbe legittimo solo se la legge dichiarasse che le varianti sono equivalenti, cosa che ha già negato, oppure se le elencasse esplicitamente e ottenesse per ciascuna, autorizzazione EMA (European Medicines Agency) per ogni siero. L'assunzione tacita che il vaccino anti SARS-CoV-2 copra qualunque variante, già dichiarate non omogenee tra loro, non è ammissibile.

Sanzioni

La sanzione per il mancato rispetto dell'obbligo formale è di 100 euro. A questa però si aggiungono quelle previste dalla violazione dell'obbligo di Super Green Pass, il cui oggetto sanitario è lo stesso, e che consistono in pratica nel "sequestro" delle relazioni sociali fondamentali, ai fini della sicurezza sanitaria: accesso al luogo di lavoro, ai mezzi di trasporto pubblici, ai bar, ristoranti, ecc.

Sfortunatamente, e a prescindere dalle migliori intenzioni del governo, la portata di queste limitazioni pregiudica la dignità della persona, e pertanto non possono essere impiegate per obbligare un trattamento sanitario (art 32 Cost, rispetto della persona) in virtù del criterio di equivalenza tra l'oggetto del trattamento e gli strumenti di coercizione che inducono il soggetto a sottomettervisi. L'ulteriore anomalia del "sequestro" è quella di essere applicata anche a chi non rientri nelle condizioni dell'obbligo formale, per esempio al personale universitario con meno di 50 anni. Questo fatto si configura come "sanzione senza obbligo formale", nota anche come "obbligo surrettizio", ampiamente praticata dal legislatore con i noti strumenti del Green Pass e Super Green Pass, e che l'obbligo formale avrebbe dovuto sanare. Il decreto in oggetto, al di fuori degli adulti con più di 50 anni, non solo non rimuove l'obbligo surrettizio, ma addirittura riconosce quelli precedenti e li estende.

Ne segue che quello che viene indicato come il punto debole dell'obbligo formale, la scarsa incisività della sanzione (100 euro), sia invece, presumibilmente, la mera manifestazione di un'impotenza che è lecito sospettare abbia altrove la sua origine. E a tal riguardo la nostra attenzione non può non rivolgersi alle seguenti cause: difficoltà di approvvigionamento dei sieri, che a fronte di un obbligo formale devono invece essere garantiti; scudo penale - la guarentigia di cui alla campagna vaccinale si serve per non rispondere delle conseguenze sanitarie avverse; assenza di chiarezza sugli indennizzi.

Non potendo, e/o volendo, risolvere questi aspetti, il governo evita di appesantire le sanzioni sull'obbligo formale, che ne rappresenterebbero la contraddizione. E persiste con la logica dell'obbligo surrettizio.

Se il vaccino previene l'infezione, l'infezione previene il vaccino

Si consideri infine, dell'obbligo vaccinale, il seguente aspetto, di carattere meno giuridico, ma più..."antropologico": la condizione sanitaria di dif-

ferimento della vaccinazione. Prevede che l'obbligo di vaccinazione sia differito per coloro che hanno contratto l'infezione (tampone positivo).
Analizziamo cosa accade quando questa regola della vaccinazione naturale incontra la vaccinazione forzosa, quale frutto della tenace liaison tra politica ed autorità sanitarie - la cui reciproca legittimazione impedisce ormai a ciascuno dei due di separarsi, anche se lo volesse. Accade dunque che l'obbligo vaccinale, laddove è socialmente più contrastato, avvantaggi l'immagine dell'infezione come alternativa al vaccino in quei soggetti che sono più preoccupati del siero che della malattia; oppure dal rischio, fondato o meno che sia, che il siero stesso causi l'insorgenza delle varianti; timori che la decisione del governo di mantenere lo scudo penale e non garantire indennizzi certamente non attenua.
A nulla vale che l'infezione sfugga alla volontà del singolo; è sufficiente che la trasmissibilità del virus trovi l'ipotetica disponibilità di quei soggetti che auspicano l'infezione come forma di vaccinazione naturale, fenomeno che si potrebbe denominare "paradosso dell'inversione logica", secondo cui se da una parte il vaccino previene l'infezione, dall'altra l'infezione previene il vaccino.
Questo fatto suggerisce un attento ripensamento dell'obbligo vaccinale nella misura in cui indurrebbe una parte della popolazione a considerare positivamente l'infezione, fatto che in sé, unito ad una sempre più diffusa diffidenza verso le strutture sanitarie e le sue raccomandazioni, da parte degli stessi soggetti, potrebbe dare luogo a conseguenze non volute, che finirebbero per fare solo ed esclusivamente l'interesse del virus. *Fonte: www.StudioCataldi.it - Pierluigi Tramonte*

L'Agenzia delle Entrate potrà presto incrociare i dati di conti correnti e carte di credito in cerca di corrispondenze che possano svelare gli evasori

Lo si dice da anni, ma non lo si è mai fatto se non per interventi limitati nella portata: il Fisco si appresta ad incrociare i dati delle informazioni disponibili per arrivare a far emergere i redditi non dichiarati degli evasori fiscali. Un intervento più radicale rispetto al passato, insomma, per aumentare il gettito al Fisco e rendere più equo il rapporto con i cittadini in regola con le normative.
Secondo quanto raccolto dal Corriere della Sera, infatti, tutto è pronto e in dirittura d'arrivo: il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha approntato lo schema di decreto e il Garante Privacy ha già dato il proprio placet assoggettato ad una serie di prescrizioni. Una volta recepite tali osservazioni, il provvedimento potrà proseguire ed a quel punto l'Esecutivo darà il via libera formale all'incrocio dei dati tra Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza.

Banche dati, evasori e controlli
Conti Correnti e carte di credito, insomma, inizieranno ad essere incrociati alla ricerca di "match" che possano suggerire comportamenti illeciti. Lo schema prevede una serie di indicazioni finalizzate ad evitare abusi, così che i dati personali possano essere garantiti ed i controlli finalizzati a far emergere specifiche situazioni sospettee. L'Agenzia delle Entrate andrebbe nello specifico a creare due dataset: un dataset di analisi per verificare, applicando tecniche e modelli di analisi coerenti con i criteri di rischio prescelti, la presenza di rischi fiscali. Questo dataset servirà a individuare il gruppo di contribuenti che sulla base delle analisi del software risulta a rischio evasione; un dataset di controllo, che comprenderà le posizioni fiscali dei contribuenti, «caratterizzate dalla ricorrenza di uno o più rischi fiscali, nei confronti dei quali potranno essere avviate le attività di controllo ovvero le attività volte a stimolare l'adempimento spontaneo».
I dati saranno soggetti a pseudonimizzazione, così da poter agire su entità anonime fino a quando non si porta avanti l'identificazione finale finalizzata al controllo. Lo schema è pensato per evitare la qualsivoglia emersione di dati personali, così che i controlli non siano attività puntuale e mirata, ma conseguenza di un vero e proprio metodo che porti all'emersione dei comportamenti a rischio e delle relative evidenze.
Tutto è pronto o quasi, insomma, ma ancora manca una data per l'inizio dei lavori. La valutazione di impatto dell'Agenzia delle Entrate dovrà essere il passaggio ultimo che sancirà la chiusura del cantiere, dopodiché le banche dati potranno essere incrociate e le informazioni provenienti dalle carte di credito potranno iniziare a "parlare". Sarà un lavoro basato su dataset e algoritmi, affidando all'uomo la responsabilità sulla scelta dei criteri di controllo e delegando ai software il lavoro di analisi e scelta dei soggetti da verificare.

Superbonus e bonus edilizi: novità e dubbi applicativi

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Lucia Morciano

1.**Premessa**
2.Estensione degli obblighi ai contribuenti
2.1. Obbligo del visto di conformità e della congruità dei prezzi agli altri bonus edilizi
2.2. Nuovo modello cessione del credito
3.Controlli a due vie dell'Agenzia delle Entrate
3.1. Controllo preventivo dell'Agenzia delle Entrate
3.2. Controllo preventivo degli intermediari
3.3. Controllo ex post dell'Agenzia delle Entrate
4.Dubbi sulla retroattività delle nuove disposizioni

1.Premessa

Il Decreto Antifrode (**D.L.n.157/2021**) ha introdotto delle novità normative volte a prevenire e scongiurare la creazione fittizia di crediti inesistenti.

Nello specifico, nel citato decreto sono stati onerati di ulteriori obblighi sia i contribuenti - con l'estensione del visto di conformità anche per gli altri bonus edilizi- sia i professionisti, che sono tenuti a rigorosi controlli (tra cui gli adempimenti antiriciclaggio), che potrebbero determinare conseguenze sanzionatorie in caso di irregolarità.

Inoltre. il **D.L. n.157/2021** ha previsto due novità in tema di controlli effettuati dall'Agenzia delle Entrate, ossia:

- l'introduzione delle misure di contrasto alle frodi in materia di cessione dei crediti, con rafforzamento dei controlli preventivi (art. 2);

- i controlli dell'Agenzia delle Entrate con riferimento alle agevolazioni fiscali ed economiche erogate nel settore edilizio, nonché alle agevolazioni e ai contributi a fondo perduto (art. 3).

2.Estensione degli obblighi ai contribuenti

L'**art.1 del D.L.n.157/2021** rubricato *"Misure di contrasto alle frodi in materia di detrazioni per lavori edilizi e cessioni dei crediti. Estensione dell'obbligo del visto di conformità e della congruità dei prezzi"* ha esteso gli **adempimenti** cui saranno tenuti i contribuenti per il riconoscimento del credito d'imposta.

Più nel dettaglio, il citato art.1 ha previsto:

- la **certificazione per il riconoscimento dello sconto fiscale** per il Superbonus 110% (visto di conformità e asseverazione) anche per il contribuente che applichi la detrazione del bonus in dichiarazione;

- l'**estensione dei predetti obblighi di certificazione agli interventi edilizi che non rientrano nel Superbonus 110%, ma che godono ad ogni modo di un'agevolazione fiscale** (per esempio, il bonus facciate per cui è riconosciuta per il 2020 e 2021 una detrazione fiscale del 90% e del 60% il 2022 o il sisma bonus la cui detrazione va dal 50% all'80% a seconda dell'intervento eseguito e della riduzione del rischio sismico conseguita).

2.1. Obbligo del visto di conformità e della congruità dei prezzi per Superbonus e altri bonus edilizi

L'**art. 1 del D.L.n.157/2021** ha introdotto adempimenti in capo al contribuente che voglia detrarre il bonus nella propria dichiarazione.

Nello specifico, il contribuente deve presentare all'Agenzia delle Entrate e all'ENEA:

1) il **visto di conformità (articolo 119, comma 11, D.L.n. 34/2020)**, ovvero una dichiarazione che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi, anche nell'ipotesi in cui decida di **utilizzare la detrazione nella propria dichiarazione dei redditi**. L'obbligo è previsto per il solo caso in cui il contribuente intenda utilizzare la detrazione nella propria dichiarazione dei redditi, a condizione che non sia presentata all'Agenzia delle Entrate direttamente (senza cioè intermediario) ovvero dal sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale.

Alla luce di tanto, ne discende che nei casi in cui l'interessato presenti la dichiarazione avvalendosi di un intermediario abilitato sarà tenuto al visto di conformità.

Il visto *de quo* deve essere rilasciato, ai sensi dell'art. 3 comma 3, lett. a) e b) D.P.R.n.322/1988, dai soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, ossia gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro, nonché gli iscritti nel registro dei revisori legali; i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di

commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria, o dal responsabile del CAF.

In riferimento al contenuto del visto di conformità, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate con provvedimento **prot. n. 312528 del 12 novembre 2021, impone al soggetto che lo rilascia di verificare la presenza delle asseverazioni rilasciate dai professionisti incaricati e che essi abbiano stipulato una polizza di assicurazione della responsabilità civile (come previsto dall'articolo 119, comma 14, D.L.n.34/2020)**.

Di tale verifica effettuate, dovrà pertanto darne conto il soggetto abilitato all'interno del visto di conformità.

2) L'asseverazione è rilasciata dai tecnici abilitati, tenendo presente:

- il rispetto dei requisiti previsti per il cd. ecobonus;
- l'efficacia degli interventi al fine della riduzione del rischio sismico (cd. sisma bonus);
- la **congruità delle spese** sostenute in relazione agli interventi agevolati.

L'asseverazione *de qua* viene rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento e attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione.

In base all'**art.119, comma 13-bis del D.L.n. 34/2020**, l'asseverazione di congruità fa riferimento:

- ai prezzari individuati dal decreto Requisiti 6 agosto 2020 (regionali o pubblicazioni Dei, in casi residuali allegato "I" al medesimo decreto) o dal Dm 58/2017 per il sismabonus;
- ai valori massimi stabiliti, per categorie di beni, dal ministro della Transizione ecologica (indicazione aggiunta dal decreto Antifrodi ma non ancora efficace).

Secondo l'articolo 13.1, lettera c, dell'Allegato "A" al Dm Requisiti, ai **fini della congruità delle prestazioni professionali si fa riferimento ai valori massimi di cui al decreto del ministro della Giustizia 17 giugno 2016.**

Tanto chiarito, è sorto il dubbio in riferimento all'eventuale inserimento nel novero di queste prestazioni **anche di quella riguardante il rilascio del visto**.

Si rilevano due criticità: in primo luogo, per quanto riguarda la congruità della parcella del vistatore, si ritiene che l'asseveratore non sia la figura più idonea per verificare tale congruità; in secondo luogo, per quanto riguarda la tempistica, il visto di conformità costituisce l'ultimo atto prima dell'invio della comunicazione all'Agenzia delle Entrate Entrate (tanto è vero che, presumibilmente, il professionista incaricato all'apposizione del visto dovrà accertarsi della presenza dell'attestazione di congruità), per cui è ben difficile che il costo di questa prestazione possa essere inserita nell'attestazione rilasciata dal tecnico.

Precisamente, l'asseverazione deve contenere i seguenti requisiti:

• rispondenza degli interventi ai requisiti tecnici richiesti dal D.L.n. 34/2020;
• verifica che la tipologia di edificio rientri tra quelli agevolabili;
• congruità degli stessi interventi al rispetto dei costi specifici di cui all'articolo 3, comma 2 del Decreto Requisiti ecobonus;
• apposizione della data, sottoscrizione e timbro del tecnico abilitato;
• richiamo agli articoli 47, 75 e 76, Dpr 28 dicembre 2000, n. 445;
• indicazione della pec del tecnico abilitato, con la quale lo stesso dichiara di voler ricevere ogni comunicazione con valore legale, anche ai fini della contestazione di cui al comma 2 dell'articolo 6;
• indicazione della polizza assicurativa del tecnico con massimale di polizza adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette asseverazioni o attestazioni e, comunque, non inferiore a 500mila euro; indicazione della società assicuratrice, del numero della polizza, dell'importo complessivo assicurato, della disponibilità residua della copertura assicurativa, che dev'essere maggiore o uguale all'importo dell'intervento asseverato.

L'asseverazione, previa registrazione da parte del tecnico abilitato, è compilata on line nel portale informatico ENEA dedicato, secondo dei modelli prestabiliti e fissati dallo stesso provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. La stampa del modello compilato, debitamente firmata in ogni pagina e timbrata sulla pagina finale con il timbro professionale, è digitalizzata e trasmessa all'ENEA attraverso il suddetto portale.

Il termine di presentazione dell'asseverazione è di 90 giorni dal termine dei lavori, nel caso di asseverazioni che facciano riferimento a lavori conclusi; se, di converso, sono state trasmesse asseverazioni per stato di avanzamento lavori, esse devono comunque essere seguite dopo il termine dei lavori dall'asseverazione conclusiva.

Ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli è comminata la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione infedele resa, ferma restando l'eventuale responsabilità penale.

2.2. Nuovo modello cessione del credito

L'Agenzia delle Entrate ha modificato il **provvedi-**

mento 8 agosto 2020 e ha approvato **il nuovo modello di comunicazione delle opzioni**, le relative istruzioni per la compilazione e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica del modello per lo sconto in fattura e la cessione del credito dei bonus edilizi. In particolare, le principali modifiche apportate al modello riguardano la compilazione della sezione "*Visto di conformità*" da compilare per tutti i bonus edilizi e le sezioni "*Asseverazione efficienza energetica*" e "*Asseverazione rischio sismico*" che devono essere compilate solo nel caso di Superbonus 110, dal responsabile del CAF o dal professionista che rilascia il visto di conformità.

L'intervento sulla modulistica è stato limitato; precisamente è stato eliminato dal testo "Da compilare solo in presenza di Superbonus" presente prima della sezione "*Visto di conformità*".

Tali modifiche al modello di comunicazione delle opzioni, hanno fatto sì che la sezione del visto di conformità, non attiene solo al Superbonus, ma a tutti gli altri bonus edilizi e, pertanto, deve essere compilata sempre.

A questo punto, appare opportuno evidenziare che nelle nuove istruzioni di compilazione, bisogna tenere in considerazione **i soggetti tenuti all'invio della comunicazione**.

Infatti, come da prassi consolidata, nelle istruzioni viene specificato chiaramente che **l'invio del modello deve essere a cura da chi ha apposto il visto di conformità**.

Nelle nuove istruzioni, altresì, viene chiarito che la comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici è inviata dal soggetto che rilascia il visto di conformità oppure dall'amministratore del condominio, direttamente o avvalendosi di un intermediario.

In tale ultimo caso, il soggetto che rilascia il visto è tenuto a verificare e validare i dati relativi al visto di conformità nonché quelli relativi alle asseverazioni e attestazioni per gli interventi che danno diritto al Superbonus.

3.Controlli a due vie dell'Agenzia delle Entrate

La necessità d'incentivare la ripresa economica ha portato alla repentina redazione della normativa del Superbonus che inizialmente non ha previsto dei controlli preventivi.

Ciò ha lasciato il campo ad attività frodatorie attraverso sovraffatturazioni o addirittura cessioni e sconti su operazioni non realizzate in tutto o in parte.

Il Governo, con il D.L. n.157/2021 ha cercato di contrastare queste attività di natura frodatoria attraverso, in prima battuta, un'attività di controllo ex ante più rigida in caso di cessione e sconto in fattura e, successivamente, attraverso un'attività di controllo ex post basata sugli atti di recupero.

3.1. Controllo preventivo dell'Agenzia delle Entrate

Il legislatore, con l'art. 2, D.L. n. 157/2021, ha inserito il nuovo art. 122-bis all'interno del D.L. n. 34/2020 che prevede l'introduzione di misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti ed il contestuale rafforzamento dei controlli.

Le modalità ed i termini per l'attuazione progressiva del controllo preventivo saranno oggetto di uno specifico provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che definirà le **linee guida** per gli Uffici preposti al controllo.

Al **comma 1 dell'art. 122-bis del D.L.n. 34/2020** è stata prevista la possibilità da parte dell'Ufficio di sospendere, **entro cinque giorni lavorativi** dall'invio della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito, per un periodo non superiore a trenta giorni, gli effetti delle comunicazioni delle cessioni, anche successive alla prima, e delle opzioni inviate alla stessa Agenzia, ai sensi degli articoli 121 e 122 D.L.n.34/2020, che presentano profili di rischio, ai fini del relativo controllo preventivo.

Tali profili di rischio sono individuati utilizzando criteri relativi alla diversa tipologia dei crediti ceduti e riferiti:

a) alla coerenza e alla regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni con i dati presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria;

b) ai dati afferenti ai crediti oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni cui detti crediti sono correlati, sulla base delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria;

c) ad analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni.

Nel caso in cui all'esito del controllo:

- risultano confermati i rischi, la comunicazione si considera non effettuata e l'esito del controllo è comunicato al soggetto che ha trasmesso la comunicazione;
- i rischi non risultano confermati, ovvero decorso il periodo di sospensione degli effetti della comunicazione, quest'ultima produce gli effetti previsti dalle disposizioni di riferimento.

Ad ogni modo, l'Amministrazione Finanziaria procederà al controllo nei termini di legge di tutti i crediti relativi alle cessioni per le quali la comunicazione si considera non avvenuta (ex art.122-bis, secondo periodo comma 2, D.L.n.34/2020).

I crediti relativi alle cessioni che, all'esito del controllo preventivo, hanno presentato dei profili di rischio, saranno **in ogni caso sottoposti ad ulteriore controllo** dell'Agenzia delle Entrate.
In tal modo, l'Agenzia delle Entrate potrà scongiurare l'indebita compensazione da parte del contribuente di crediti d'imposta derivanti da cessioni, la cui comunicazione sia stata considerata dall'Agenzia delle Entrate priva di effetti.
In ogni caso, però, la mancata effettuazione del controllo preventivo dell'Agenzia delle Entrate non esonera il contribuente da eventuali rettifiche che possono conseguire da verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria attraverso gli ordinari poteri e nei termini di decadenza.

3.2. Controllo preventivo intermediari

Oltre al controllo preventivo dell'Agenzia delle Entrate, è stato introdotto un ulteriore controllo a carico degli intermediari che intervengono nelle cessioni dei crediti d'imposta comunicate all'Agenzia delle Entrate.
Il D.L. n.157/2021, infatti, nell'intento di contrastare più attivamente le frodi nel settore, coinvolge attivamente professionisti e intermediari finanziari.
Nello specifico, il nuovo **articolo 122-bis D.L.n.34/2020, introdotto con l'art.2 del D.L. n.157/2021, prevede al comma 4** che i soggetti obbligati agli adempimenti antiriciclaggio (ex articolo 3, Dlgs 231/2007) che intervengono nelle cessioni comunicate all'Agenzia delle Entrate, non procedono all'acquisizione del credito in tutti i casi in cui ricorrano elementi di sospetto che obbligano alla segnalazione all'UIF.
A tal proposito, giova evidenziare che l'UIF, nella comunicazione datata 11 febbraio 2021, ha individuato alcuni indici, seppur generici, di rischio:
- l'eventuale natura fittizia dei crediti;
- la presenza di cessionari dei crediti che pagano il prezzo della cessione con capitali di possibile origine illecita;
- lo svolgimento di attività finanziaria abusiva da parte di soggetti privi delle prescritte autorizzazioni che effettuano plurime operazioni di acquisto di crediti da un'amplia platea di cedenti.

A questo punto, analizzando il nuovo dato normativo, appare importante comprendere chi siano i soggetti tenuti al nuovo adempimento.
L'**art. 2, D.L. n. 157/2021** fa un generico rinvio all'**art. 3 D.lgs n.231/2007**, che comprende sia gli intermediari finanziari (banche, società di investimento, poste, ecc.), sia i professionisti (commercialisti, consulenti del lavoro, revisori, ecc.).
A tal proposito, si osserva che sarebbe opportuno individuare precisamente le categorie obbligate, in alcuni documenti di prassi, anche in virtù delle conseguenze che potrebbero derivare da tali inadempimenti.
Se si effettua **una lettura sistematica della norma**, sembrerebbero obbligati sia gli **intermediari finanziari**, sia i **professionisti**, atteso che in concreto intervengono sia i professionisti per il visto di conformità e l'invio telematico dell'istanza, sia gli enti finanziari per l'acquisizione.
In questa ipotesi, sono tutti tenuti a un'attenta valutazione preventiva obbligatoria ai fini degli adempimenti antiriciclaggio, pena le sanzioni previste dal Dlgs 231/2007.
Invece, attuando **un'interpretazione letterale più sostanziale**, la nuova disposizione parrebbe restringere le maglie dei nuovi obblighi ai soli intermediari finanziari stante il riferimento ai soggetti che sono tenuti a non acquisire il credito in presenza di elementi di sospetto.
Difatti, tale interpretazione più restrittiva, ritiene che il legislatore volesse circoscrivere i nuovi adempimenti ai soli intermediari finanziari, dal momento che i professionisti sono estranei alla concreta acquisizione.
In attesa di tali chiarimenti, si ritiene, di converso, che anche un'auspicabile esclusione dei professionisti possa comunque comportare un loro coinvolgimento in ipotesi di illeciti e/o di mancata acquisizione dei crediti da parte degli enti finanziari.
Precisamente, se, infatti, l'intermediario finanziario, per diverse ragioni, valuti sospetto un determinato credito:
- segnala l'operazione all'UIF,
- non conclude l'acquisizione.

Ma siccome per quel credito il professionista ha preliminarmente apposto il visto di conformità e/o comunicato la cessione in via telematica, gli potrebbero essere richieste le ragioni per le quali egli, a differenza dell'intermediario, non abbia ravvisato alcun sospetto e, conseguentemente, omesso la segnalazione).
Qualora tali ragioni non siano ritenute valide, gli ispettori contesteranno l'inadempimento al professionista.
È di tutta evidenza che, sulla base di quanto accade nel corso dei controlli in materia di autoriciclaggio, il professionista si esporrà a eventuali sanzioni per non aver ravvisato il sospetto-individuato al contrario dall'ente creditizio- e aver omesso la segnalazione.

3. Controlli ex post Agenzia delle Entrate

Un'altra novità introdotta dall'**art. 3 del D.L.n.157/2021** è inerente ai controlli che effettua l'Agenzia delle Entrate; predetto articolo rende più tempestiva ed efficace l'attività di accertamento e di recupero delle impo-

ste, dei tributi, importi e contributi.
Più nel dettaglio, l'Agenzia delle Entrate, in riferimento alle agevolazioni percepite ai sensi degli articoli 25, 121 e 122 del D.L. n. 34/2020 (contributi a fondo perduto; utilizzo diretto della detrazione o del credito d'imposta, sconto in fattura), esercita i poteri previsti in materie di imposte dirette e Iva (art. 31 ss D.P.R. n.600/1973 e art.51 ss D.P.R.n.633/1972) e dell'atto di recupero previsto dall'art. 1, commi 421 e 422, della L. n. 311/2004.
In particolare, l'Agenzia delle Entrate, ferma restando l'applicabilità di specifiche disposizioni contenute nella normativa vigente, potrà esercitare tutti i poteri di controllo sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, provvedendo alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute sia con riferimento alle imposte sui redditi (articolo 31, Dpr 600/1973) sia con riferimento all'Iva (articolo 51, Dpr 633/1972).
Nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito dell'attività di controllo, accerti il mancato versamento da parte del contribuente di importi dovuti, compresi quelli relativi a contributi indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti d'imposta in mancanza dei requisiti, l'Ufficio procederà alla notifica di un **atto di recupero** (emanato secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 421-422, L. 311/2004).

A tal proposito, nella Relazione illustrativa, viene sottolineato che la scelta dell'atto di recupero deriva dalla necessità d'individuare un atto che, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituisce una manifestazione della volontà impositiva da parte dello Stato, al pari degli avvisi di accertamento o liquidazione e, come tale, è idoneo a tutelare in maniera adeguata il diritto alla difesa dei contribuenti, atteso che lo stesso è annoverabile come atto autonomamente impugnabile, ai sensi dell'art. 19 D.lgs n.546/1992.
Inoltre, l'atto di recupero è notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.
E ancora, l'applicazione degli interessi e delle sanzioni, farà riferimento al momento di recupero degli importi.
In ultimo, in riferimento alle fattispecie descritte, la competenza dell'accertamento è riservata all'Agenzia delle Entrate. Sarà competente l'ufficio in ragione del domicilio fiscale. In caso di indeterminabilità, tale competenza verrà attribuita ad una articolazione della medesima Agenzia da individuarsi con provvedimento direttoriale.

4. Dubbi sulla retroattività delle nuove disposizioni

Alla luce delle novità introdotte dal D.L. n.157/2021 (c.d. Decreto Antifrodi) riguardanti l'estensione del visto di conformità e la verifica sulla congruità dei prezzi da parte dei tecnici asseveratori, si avranno dei costi aggiuntivi per i beneficiari che, stando a un'interpretazione letterale della norma, non potranno concorrere alla determinazione delle spese agevolabili ai fini dei bonus edilizi diversi dal Superbonus 100%.
Sicuramente l'aspetto più delicato riguarderà l'asseverazione tecnica circa la congruità dei costi sostenuti; più nel dettaglio, chi verrà incaricato di tale compito, indispensabile per procedere con la cessione del credito o con lo sconto in fattura, non potrà non retrocedere la sua analisi fin dalla data dell'inizio dei lavori.
In difetto di una disciplina transitoria, appare opportuno ritenere che le nuove disposizioni, nello specifico quelle relative al visto di conformità e alla congruità dei prezzi, trovino applicazione in relazione a tutte le opzioni presentate all'Agenzia delle Entrate a decorrere dal **12 novembre 2021** (data di entrata in vigore del D.l.n.157/2021).
Predetti obblighi dovrebbero riguardare anche i bonus relativi a **spese sostenute in data anteriore**; a tal proposito, giova evidenziare che, appare priva di sistematicità l'applicazione di tali disposizioni normative anche in riferimento ai crediti d'imposta la cui fruizione è già avvenuta. relativamente a cessioni già perfezionate o comunque lavori già conclusi, atteso che si tratta di una norma in vigore da quasi due anni.
Allo stato attuale, l'unica disposizione normativa che consente di includere le spese per il rilascio del visto di conformità e per l'asseverazione tecnica è il comma 15 dell'art.119 D.L.n.34/2020 che, invece, si riferisce, espressamente e unicamente, agli interventi edilizi del Superbonus e, pertanto, tale contenuto normativo non potrebbe essere esteso, attraverso un'interpretazione estensiva, anche agli altri bonus edilizi suscettibili di opzione ex art. 121 D.L.n.34/2020.
Nelle more dei chiarimenti sul punto, è stato comunque emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 312528 del 12 novembre 2021 che, come detto innanzi, nel recepire le novità introdotte dal Dl 157/2021, ha **adeguato** il **modello** per le opzioni di cessione del credito d'imposta o sconto in fattura, denominato *"Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica"*, approvato con il precedente provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 326047 del 12 ottobre 2020.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano

Superbonus 110% e bonus edilizi Quadro sinottico L'atto di recupero dall'1/01/2022

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

NORMATIVA - ATTO DI RECUPERO

- **CREDITO NON SPETTANTE**

- (Art. 1, c. 421, Legge n. 311/2004)
"Ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi l›Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

- (Art. 121, c. 2, D.L. n. 34/2020)
"In deroga all'articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, e all'articolo 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, le disposizioni contenute nel presente articolo si applicano per le spese relative agli interventi di:
a) recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
b) efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119;
c) adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 4 dell'articolo 119;
d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;
e) installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119 del presente decreto;
f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 8 dell'articolo 119;"

- (Art. 17, c. 1, D.Lgs. n. 241/1997)
"1. I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge."

- **CREDITO INESISTENTE**

(Art. 1, c. 421, Legge n. 311/2004)
"Ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni,

per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi l›Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

- (Art. 121, c. 2, D.L. n. 34/2020)

"In deroga all'articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, e all'articolo 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, le disposizioni contenute nel presente articolo si applicano per le spese relative agli interventi di:

a) recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119;

c) adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 4 dell'articolo 119;

d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;

e) installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119 del presente decreto;

f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 8 dell'articolo 119;"

- (Art. 27, c. 16, D.L. n. 185/2008)

"Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall›articolo 10 quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo."

- (Art. 17, c. 1, D.Lgs. n. 241/1997)

"1. I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge."

● DETRAZIONE

L'ATTO DI RECUPERO NON COLPIRÀ LE DETRAZIONI.

Infatti, l'atto di recupero è previsto soltanto in caso di cessione del credito o sconto in fattura, così come disciplinato dall'art. 121, c. 1, D.L. n. 34/2020, che testualmente dispone:

"I soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:

a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;

b) per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari."

Infatti, così dispone il successivo comma 5

- (Art. 121, c. 5, D.L. n. 34/2020)
"Qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti di cui al comma 1. L'importo di cui al periodo precedente è maggiorato degli interessi di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471."
Ciò lascia intendere che soltanto nel caso di utilizzo diretto della detrazione del 110% i controlli fiscali saranno quelli classici già conosciuti nell'ambito delle altre detrazioni fiscali nel comparto dell'edilizia, avvalendosi dell'art. 36-ter, c. 2, lett. b), D.P.R. n. 600/1973, con la cartella di pagamento che deve essere notificata a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della dichiarazione.

- (Art. 1, c. 421, Legge n. 311/2004)
"Ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi l›Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

- (Art. 121, c. 2, D.L. n. 34/2020)
"In deroga all'articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, e all'articolo 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, le disposizioni contenute nel presente articolo si applicano per le spese relative agli interventi di:
a) recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
b) efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119;
c) adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 4 dell'articolo 119;
d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;
e) installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119 del presente decreto;
f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 8 dell'articolo 119;"

NOZIONI
(Corte di Cassazione Sent. n. 34445/2021)

- **CREDITO NON SPETTANTE**

"Può quindi affermarsi il seguente principio di diritto: "In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l'applicazione del termine di decadenza "ottennale, previsto dal Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16, conv. in L. n. 2 del 2009, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma 5, terzo periodo, (introdotto dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, articolo 15) - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non e', cioe', "reale") e la cui inesistenza non e' riscontrabile mediante i controlli di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 36-bis e 36-ter e al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54-bis".

- (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n.34445/2021)
Cosi' stando le cose, ritiene la Corte che l'affermazione secondo cui sarebbe priva di senso logico-giuridico la distinzione tra "credito inesistente" e "credito non spettante" - come sostenuto, nel solco die Cass. n. 10112/2017, da Cass. n. 19237/2017 (di recente confermata da Cass. n. 24093/2020 e da Cass. n. 354/2021) - vada necessariamente superata anche per effetto della citata novella, non solo perche'

quest'ultima e' direttamente applicabile alla fattispecie, ratione temporis, ma anche perche' nella stessa definizione positiva di "credito inesistente" puo' rinvenirsi la conferma della dignita' della distinzione delle due categorie in discorso, gia' sulla base dell'originario impianto normativo concernente la riscossione dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati dal contribuente, mediante l'emissione dell'atto di recupero di cui alla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 421."

- (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n.34445/2021)
(Art. 36 – bis, c. 2, lett. e, D.P.R. n. 600/1973)
"2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:
e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;"

- (Art. 36 – ter, c. 2, lett. d, D.P.R. n. 600/1973)
"2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:
d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;"

- (Art. 54 – bis, c. 2, D.P.R. n. 633/1972)
"2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'amministrazione finanziaria provvede a:
a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte;
b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
c) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27, 33, comma 1, lettera a), e 74, quarto comma."
I suddetti importanti principi devono essere tenuti conto in sede di contenzioso tributario.

• CREDITO INESISTENTE

"Può quindi affermarsi il seguente principio di diritto: "In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l'applicazione del termine di decadenza "ottennale, previsto dal Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16, conv. in L. n. 2 del 2009, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma 5, terzo periodo, (introdotto dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, articolo 15) - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non e', cioe', "reale") e la cui inesistenza non e' riscontrabile mediante i controlli di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 36-bis e 36-ter e al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54-bis".

- (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n.34445/2021)
"Al riguardo, puo' dunque affermarsi che il credito fiscale illegittimamente utilizzato dal contribuente puo' dirsi "inesistente" quando ne manca il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili - patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale mancanza sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente stesso o in possesso dell'anagrafe tributaria, banca dati pubblica disciplinata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 605 del 1973, su cui detti controlli anche si fondano. Non e' affatto casuale, del resto, che il raddoppio dei termini di decadenza in discorso sia collegato alla non immediata riscontrabilita' da parte del fisco, mediante i suddetti controlli, del carattere indebito della compensazione, la maggior durata giustificandosi, all'evidenza, solo per i casi in cui sia necessaria una piu' complessa attivita' istruttoria.

Così stando le cose, ritiene la Corte che l'affermazione secondo cui sarebbe priva di senso logico-giuridico la distinzione tra "credito inesistente" e "credito non spettante" - come sostenuto, nel solco die Cass. n. 10112/2017, da Cass. n. 19237/2017 (di recente confermata da Cass. n. 24093/2020 e da Cass. n. 354/2021) - vada necessariamente superata anche per effetto della citata novella, non solo perche' quest'ultima e' direttamente applicabile alla fattispecie, ratione temporis, ma anche perche' nella stessa definizione positiva di "credito inesistente" puo' rinvenirsi la conferma della dignita' della distinzione delle due categorie in discorso, gia' sulla base dell'originario impianto normativo concernente la riscossione dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati dal contribuente, mediante l'emissione dell'atto di recupero di cui alla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 421."

- (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n.34445/2021)
(Art. 15 D.Lgs. n. 158/2015)

"Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633." (in vigore dal 22/10/2015)

I suddetti importanti principi devono essere tenuti conto in sede di contenzioso tributario.

• DETRAZIONE

"Può quindi affermarsi il seguente principio di diritto: "In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l'applicazione del termine di decadenza "ottennale, previsto dal Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16, conv. in L. n. 2 del 2009, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma 5, terzo periodo, (introdotto dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, articolo 15) - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non e', cioe', "reale") e la cui inesistenza non e' riscontrabile mediante i controlli di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 36-bis e 36-ter e al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54-bis".

- (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n.34445/2021)
Cosi' stando le cose, ritiene la Corte che l'affermazione secondo cui sarebbe priva di senso logico-giuridico la distinzione tra "credito inesistente" e "credito non spettante" - come sostenuto, nel solco die Cass. n. 10112/2017, da Cass. n. 19237/2017 (di recente confermata da Cass. n. 24093/2020 e da Cass. n. 354/2021) - vada necessariamente superata anche per effetto della citata novella, non solo perche' quest'ultima e' direttamente applicabile alla fattispecie, ratione temporis, ma anche perche' nella stessa definizione positiva di "credito inesistente" puo' rinvenirsi la conferma della dignita' della distinzione delle due categorie in discorso, gia' sulla base dell'originario impianto normativo concernente la riscossione dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati dal contribuente, mediante l'emissione dell'atto di recupero di cui alla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 421."

- (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n.34445/2021)
(Art. 36 – bis, c. 2, lett. e, D.P.R. n. 600/1973)
"2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:
e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;"

- (Art. 36 – ter, c. 2, lett. d, D.P.R. n. 600/1973)
"2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:
d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;"

- (Art. 54 – bis, c. 2, D.P.R. n. 633/1972)
"2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'amministrazione finanziaria provvede a:
a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte;
b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
c) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27, 33, comma 1, lettera a), e 74, quarto comma."
I suddetti importanti principi devono essere tenuti conto in sede di contenzioso tributario.

TERMINI DI DECADENZA

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 43, c. 1 e 2, D.P.R. n. 600/1973)
"1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.
2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazio-

ne o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata." (5 anni)

• CREDITO INESISTENTE

- (Art. 27, c. 16, D.L. n. 185/2008)
"Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall›articolo 10 quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo." (8 anni)

• DETRAZIONE

- (Art. 43, c. 1 e 2, D.P.R. n. 600/1973)
"1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.
2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata." (5 anni)

AUTONOMIA DEI PERIODI D'IMPOSTA
Cass. SS.UU. Sent. n. 8500/2021

• CREDITO NON SPETTANTE

«Nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potesta' di accertamento va riguardata, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 43, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale e' indicato, non gia' in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio".
(Cass. – SSUU – Sent. n. 8500/2021)

Esempio:
Credito 2022 accertamento scad. 2027
Credito 2023 accertamento scad. 2028
Credito 2024 accertamento scad. 2029
Credito 2025 accertamento scad. 2030
Credito 2026 accertamento scad. 2031
Quindi, in base al principio di diritto della Corte di Cassazione, per esempio, il presupposto di un credito del 2022 può essere contestato fino al 2031, recuperando il rateo 2026, quindi in totale dopo 9 anni.
Avverso l'avviso di recupero il contribuente può proporre ricorso alle Commissioni Tributarie che, tra primo grado, appello e Cassazione, può durare anche 10 anni da aggiungere ai succitati 9 anni (quindi in totale 19 anni!).

• CREDITO INESISTENTE

"Nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potesta' di accertamento va riguardata, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 43, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale e' indicato, non gia' in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio".
(Cass. – SSUU – Sent. n. 8500/2021)

Esempio:
Credito 2022 accertamento scad. 2030
Credito 2023 accertamento scad. 2031
Credito 2024 accertamento scad. 2032
Credito 2025 accertamento scad. 2033
Credito 2026 accertamento scad. 2034
Quindi, in base al principio di diritto della Corte di Cassazione, per esempio, il presupposto di un credito del 2022 può essere contestato fino al 2031, recuperando il rateo 2026, quindi in totale dopo 12 anni.
Avverso l'avviso di recupero il contribuente può proporre ricorso alle Commissioni Tributarie che, tra primo grado, appello e Cassazione, può durare anche 10 anni da aggiungere ai succitati 12 anni (quindi in totale 22 anni!).

• DETRAZIONE

"Nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potesta' di accertamento va riguardata, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 43, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale e' indicato, non gia' in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio".
(Cass. – SSUU – Sent. n. 8500/2021)

Esempio:
Detrazione 2022 accertamento scad. 2027
Detrazione 2023 accertamento scad. 2028
Detrazione 2024 accertamento scad. 2029
Detrazione 2025 accertamento scad. 2030
Detrazione 2026 accertamento scad. 2031
Quindi, in base al principio di diritto della Corte di Cassazione, per esempio, il presupposto di una detrazione del 2022 può essere contestato fino al 2031, recuperando il rateo 2026, quindi in totale dopo 9 anni.
Avverso l'avviso di recupero il contribuente può proporre ricorso alle Commissioni Tributarie che, tra primo grado, appello e Cassazione, può durare anche 10 anni da aggiungere ai succitati 9 anni (quindi in totale 19 anni!).

ISCRIZIONI PROVVISORIE

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 15, c. 1, D.P.R. n. 602/1973)
"Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati."
N.B. Il terzo comma è stato abrogato dall'art. 37 D.Lgs. n. 46/1999.

- Art. 68, c. 1, D.Lgs. n. 546/1992
"Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:
a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.
c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.
Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto."

• CREDITO INESISTENTE

- (Art. 27, c. 19, D.L. n. 185/2008)
"In caso di mancato pagamento entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, le somme dovute in base all'atto di recupero di cui al comma 16, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 15 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602."

- (Art. 15 – bis, D.P.R. n. 602/1973)
"In deroga all' articolo 15 , nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l›intero importo risultante dall›avviso di accertamento, anche se non definitivo."

- (Art. 27, c. 16, D.L. n. 185/2008)
"Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10 quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo."

• DETRAZIONE

- (Art. 15, c. 1, D.P.R. n. 602/1973)
"Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provviso-

rio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati."
N.B. Il terzo comma è stato abrogato dall'art. 37 D.Lgs. n. 46/1999.

- Art. 68, c. 1, D.Lgs. n. 546/1992
"Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:
a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.
c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.
Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto."

NOTIFICA RUOLI

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 27, c. 20, D.L. n. 185/2008)
"Per la notifica della cartella di pagamento relativa alle somme che risultano dovute in base all'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e al comma 16 del presente articolo, si applica il termine previsto dall'articolo 25, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602."

- (Art. 25, c.1, lett. c, D.P.R. n. 602/1973)
"Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: ...del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio."

• CREDITO INESISTENTE

- (Art. 27, c. 20, D.L. n. 185/2008)
"Per la notifica della cartella di pagamento relativa alle somme che risultano dovute in base all'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e al comma 16 del presente articolo, si applica il termine previsto dall'articolo 25, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602."

- (Art. 25, c.1, lett. c, D.P.R. n. 602/1973)
"Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: ...del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio."

• DETRAZIONE

- (Art. 27, c. 20, D.L. n. 185/2008)
"Per la notifica della cartella di pagamento relativa alle somme che risultano dovute in base all'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e al comma 16 del presente articolo, si applica il termine previsto dall'articolo 25, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602."

- (Art. 25, c.1, lett. c, D.P.R. n. 602/1973)
"Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: ...del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio."

INTERESSI

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 20 D.P.R. n. 602/1973)
"Sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del 4% annuo."

• CREDITO INESISTENTE

- (Art. 20 D.P.R. n. 602/1973)
"Sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della di-

chiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del 4% annuo."

• DETRAZIONE

(Art. 20 D.P.R. n. 602/1973)
"Sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del 4% annuo."

SANZIONI

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 20, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997)
"1. L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17, comma 3".

- (Art. 13, c. 4, D.Lgs. n. 471/1997)
"Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato."

- (Art. 16, c. 3, D.Lgs. n. 472/1997)
"Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni piu` gravi relative a ciascun tributi. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie."

- (Art. 17, c. 2, D.Lgs. n. 472/1997)
"È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

- Cass. – V Sez. Civ. – Ord. n. 7436/2021
"Va ribadito il costante orientamento di questa Corte secondo il quale "In tema di agevolazioni tributarie, la compensazione di un credito di imposta superiore al limite massimo previsto dalla legge equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, sicche' si applica la sanzione prevista dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13 cosi' come accade ogniqualvolta sia utilizzata la compensazione in assenza dei relativi presupposti" (Cass., n. 10708 del 17/04/2019, Rv. 653659 - 01; conformi Cass. nn. 8247/2018, 18080/2017)"

• CREDITO INESISTENTE

- Art. 13, c. 5, D.Lgs. n. 471/1997
"Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633." (Periodo introdotto dall'art. 15 D.Lgs. n. 158/2015).

- (Art. 15 D.Lgs. n. 158/2015)
"Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633." (in vigore dal 22/10/2015)

- Cass. – V Sez. Civ. – Ord. n. 7436/2021)
"Va ribadito il costante orientamento di questa Corte secondo il quale "In tema di agevolazioni tributarie, la compensazione di un credito di imposta superiore al limite massimo previsto dalla legge equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, sicche' si applica la sanzione prevista dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13 cosi' come accade ogniqualvolta sia utilizzata la compensazione in assenza dei relativi presupposti" (Cass., n. 10708 del 17/04/2019, Rv. 653659 - 01; conformi Cass. nn. 8247/2018, 18080/2017)".
N.B. Si rinvia all'importante sentenza n. 34445/2021 della Corte di Cassazione, in precedenza citata.

• DETRAZIONE

- (Art. 20, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997)
"1. L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17, comma 3".

- (Art. 13, c. 4, D.Lgs. n. 471/1997)
"Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato."

- (Art. 16, c. 3, D.Lgs. n. 472/1997)
"Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso , il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni piu` gravi relative a ciascun tributi. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie."

- (Art. 17, c. 2, D.Lgs. n. 472/1997)
"È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso."

- (Cass. – V Sez. Civ. – Ord. n. 7436/2021)
"Va ribadito il costante orientamento di questa Corte secondo il quale "In tema di agevolazioni tributarie, la compensazione di un credito di imposta superiore al limite massimo previsto dalla legge equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, sicche' si applica la sanzione prevista dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13 cosi' come accade ogniqualvolta sia utilizzata la compensazione in assenza dei relativi presupposti" (Cass., n. 10708 del 17/04/2019, Rv. 653659 - 01; conformi Cass. nn. 8247/2018, 18080/2017)"

COMPETENZA
AGENZIA DELLE ENTRATE

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 31, c. 1 e 2, D.P.R. n. 600/1973)
"Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.
La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata."

- (Art. 58 D.P.R. n. 600/1973)
"Agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato, giusta le disposizioni seguenti.
Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. I cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione, nonché quelli considerati residenti ai sensi dell'articolo 2, comma 2 bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato.
I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio

fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività.
Negli atti, contratti, denunzie e dichiarazioni che vengono presentati agli uffici finanziari deve essere indicato il comune di domicilio fiscale delle parti, con la precisazione dell'indirizzo solo ove espressamente richiesto.
Le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate."

- (Art. 59 D.P.R. n. 600/1973)
"L'amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel comune dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa.
Quando concorrono particolari circostanze l'amministrazione finanziaria può consentire al contribuente, che ne faccia motivata istanza, che il suo domicilio fiscale sia stabilito in un comune diverso da quello previsto dall'articolo precedente.
Competente all'esercizio delle facoltà indicate nei precedenti commi è l'intendente di finanza o il Ministro per le finanze a seconda che il provvedimento importi lo spostamento del domicilio fiscale nell'ambito della stessa provincia o in altra provincia.
Il provvedimento è in ogni caso definitivo, deve essere motivato e notificato all'interessato ed ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato notificato."

• CREDITO INESISTENTE

- (Art. 31, c. 1 e 2, D.P.R. n. 600/1973)
"Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.
La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata."

- (Art. 58 D.P.R. n. 600/1973)
"Agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato, giusta le disposizioni seguenti.
Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. I cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione, nonché quelli considerati residenti ai sensi dell'articolo 2, comma 2 bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato.
I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività.
Negli atti, contratti, denunzie e dichiarazioni che vengono presentati agli uffici finanziari deve essere indicato il comune di domicilio fiscale delle parti, con la precisazione dell'indirizzo solo ove espressamente richiesto. Le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate."

- (Art. 59 D.P.R. n. 600/1973)
"L'amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel comune dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa.
Quando concorrono particolari circostanze l'amministrazione finanziaria può consentire al contribuente, che ne faccia motivata istanza, che il suo domicilio fiscale sia stabilito in un comune diverso da quello previsto dall'articolo precedente.
Competente all'esercizio delle facoltà indicate nei precedenti commi è l'intendente di finanza o il Ministro per le finanze a seconda che il provvedimento importi lo spostamento del domicilio fiscale nell'ambito della stessa provincia o in altra provincia.
Il provvedimento è in ogni caso definitivo, deve essere motivato e notificato all'interessato ed ha effet-

to dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato notificato."

• DETRAZIONE

- (Art. 31, c. 1 e 2, D.P.R. n. 600/1973)
"Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.
La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata."

- (Art. 58 D.P.R. n. 600/1973)
"Agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato, giusta le disposizioni seguenti.
Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. I cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione, nonché quelli considerati residenti ai sensi dell'articolo 2, comma 2 bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato.
I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività.
Negli atti, contratti, denunzie e dichiarazioni che vengono presentati agli uffici finanziari deve essere indicato il comune di domicilio fiscale delle parti, con la precisazione dell'indirizzo solo ove espressamente richiesto.
Le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate."

(Art. 59 D.P.R. n. 600/1973)
"L'amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel comune dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa.
Quando concorrono particolari circostanze l'amministrazione finanziaria può consentire al contribuente, che ne faccia motivata istanza, che il suo domicilio fiscale sia stabilito in un comune diverso da quello previsto dall'articolo precedente.
Competente all'esercizio delle facoltà indicate nei precedenti commi è l'intendente di finanza o il Ministro per le finanze a seconda che il provvedimento importi lo spostamento del domicilio fiscale nell'ambito della stessa provincia o in altra provincia.
Il provvedimento è in ogni caso definitivo, deve essere motivato e notificato all'interessato ed ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato notificato."

RISCOSSIONE COATTIVA

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 1, c. 422, Legge n. 311/2004)
"In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva con le modalità previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni. Per il pagamento delle somme dovute, di cui al periodo precedente, non è possibile avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di iscrizione a ruolo delle somme dovute, per il relativo pagamento non è ammessa la compensazione prevista dall'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122."

NON SI APPLICANO I SEGUENTI DUE ARTICOLI:
- (Art. 17 D.Lgs. n. 241/1997)
"I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compen-

sazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge."

- (Art. 31 D.L. n. 78/2010)
"A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. In caso di inosservanza del divieto di cui al periodo precedente si applica la sanzione del 50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa e non può essere comunque superiore al 50 per cento di quanto indebitamente compensato; nelle ipotesi di cui al periodo precedente, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione. E' comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto. I crediti oggetto di compensazione in misura eccedente l'importo del debito erariale iscritto a ruolo sono oggetto di rimborso al contribuente secondo la disciplina e i controlli previsti dalle singole leggi d'imposta. Nell'ambito delle attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza è assicurata la vigilanza sull'osservanza del divieto previsto dal presente comma anche mediante specifici piani operativi. A decorrere dal 1° gennaio 2011 le disposizioni di cui all'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, non operano per i ruoli di ammontare non superiore a millecinquecento euro."

• CREDITO INESISTENTE

- (Art. 1, c. 422, Legge n. 311/2004)
"In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva con le modalità previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni. Per il pagamento delle somme dovute, di cui al periodo precedente, non è possibile avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di iscrizione a ruolo delle somme dovute, per il relativo pagamento non è ammessa la compensazione prevista dall'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122."

NON SI APPLICANO I SEGUENTI DUE ARTICOLI:
- (Art. 17 D.Lgs. n. 241/1997)
"I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge."

- (Art. 31 D.L. n. 78/2010)
"A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. In caso di inosservanza del divieto di cui al periodo precedente si applica la sanzione del 50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. La sanzione non può

essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa e non può essere comunque superiore al 50 per cento di quanto indebitamente compensato; nelle ipotesi di cui al periodo precedente, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione. E' comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto. I crediti oggetto di compensazione in misura eccedente l'importo del debito erariale iscritto a ruolo sono oggetto di rimborso al contribuente secondo la disciplina e i controlli previsti dalle singole leggi d'imposta. Nell'ambito delle attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza è assicurata la vigilanza sull'osservanza del divieto previsto dal presente comma anche mediante specifici piani operativi. A decorrere dal 1° gennaio 2011 le disposizioni di cui all'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, non operano per i ruoli di ammontare non superiore a millecinquecento euro."

• DETRAZIONE

- (Art. 1, c. 422, Legge n. 311/2004)
"In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva con le modalità previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni. Per il pagamento delle somme dovute, di cui al periodo precedente, non è possibile avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di iscrizione a ruolo delle somme dovute, per il relativo pagamento non è ammessa la compensazione prevista dall'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122."

NON SI APPLICANO I SEGUENTI DUE ARTICOLI:
- (Art. 17 D.Lgs. n. 241/1997)
"I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge."

- (Art. 31 D.L. n. 78/2010)
"A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. In caso di inosservanza del divieto di cui al periodo precedente si applica la sanzione del 50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa e non può essere comunque superiore al 50 per cento di quanto indebitamente compensato; nelle ipotesi di cui al periodo precedente, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione. E' comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto. I crediti oggetto di compensazione in misura eccedente l'importo del debito erariale iscritto a ruolo sono oggetto di rimborso al contribuente secondo la disciplina e i controlli previsti dalle singole leggi d'imposta. Nell'ambito delle attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza è assicurata la vigilanza sull'osservanza del divieto previsto dal presente comma anche mediante specifici piani operativi. A decorrere dal 1° gennaio 2011 le disposizioni di cui all'articolo 28-ter del decreto

del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, non operano per i ruoli di ammontare non superiore a millecinquecento euro."

OBBLIGO CONTRADDITTORIO PREVENTIVO DALL'01-07-2020

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 5 – ter, D.Lgs. n. 218/1997)

1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.
2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.
4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.
5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.
6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento."

(Accertamenti notificati dall'01/07/2020)

N.B. Si rinvia all'importante ordinanza n. 7436/2021 della Corte di Cassazione di seguito citata.

• CREDITO INESISTENTE

- (Art. 5 – ter, D.Lgs. n. 218/1997)

1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.
2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.
4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.
5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.
6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento."

(Accertamenti notificati dall'01/07/2020)

N.B. Si rinvia all'importante ordinanza n. 7436/2021 della Corte di Cassazione di seguito citata.

• DETRAZIONE

- (Art. 5 – ter, D.Lgs. n. 218/1997)

1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.
2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.
4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscos-

sione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.
5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.
6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento."
Accertamenti notificati dall'01/07/2020)
N.B. Si rinvia all'importante ordinanza n. 7436/2021 della Corte di Cassazione di seguito citata.

ACCERTAMENTO CON ADESIONE
(Corte di Cassazione Ord. n. 7436/2021)

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 6 D.Lgs. n. 218/1997)
"1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.
2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui agli articoli 5 e 5-ter, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.
3. Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta 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, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L›impugnazione dell›atto comporta rinuncia all›istanza.
4. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 2, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire. Fino all'attivazione dell'ufficio delle entrate, la definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia."

(Cass – V Sez. Civ. – Ord. n. 7436/2021)
"In tema di riscossione delle imposte, agli avvisi di recupero di crediti di imposta va riconosciuta, accanto alla funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, anche un'autonoma natura impositiva, in quanto elementi che concorrono a determinare l'ammontare della pretesa erariale, sicche' ad essi e' applicabile la procedura di accertamento con adesione di cui al Decreto Legislativo n. 218 del 1997 non ostandovi alcuna disposizione del predetto D.Lgs." (Cass., n. 16761 del 07/07/2017; Cass. n. 8429/2017, depositata il 31/03/2017).

• CREDITO INESISTENTE

- (Art. 6 D.Lgs. n. 218/1997)
"1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.
2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui agli articoli 5 e 5-ter, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.
3. Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta 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, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L›impugnazione dell›atto comporta rinuncia all›istanza.
4. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 2, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a com-

parire. Fino all'attivazione dell'ufficio delle entrate, la definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia."

(Cass – V Sez. Civ. – Ord. n. 7436/2021)
"In tema di riscossione delle imposte, agli avvisi di recupero di crediti di imposta va riconosciuta, accanto alla funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, anche un'autonoma natura impositiva, in quanto elementi che concorrono a determinare l'ammontare della pretesa erariale, sicche' ad essi e' applicabile la procedura di accertamento con adesione di cui al Decreto Legislativo n. 218 del 1997 non ostandovi alcuna disposizione del predetto D.Lgs." (Cass., n. 16761 del 07/07/2017; Cass. n. 8429/2017, depositata il 31/03/2017).

● DETRAZIONE

- (Art. 6 D.Lgs. n. 218/1997)
"1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.
2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui agli articoli 5 e 5-ter, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.
3. Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta 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, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L›impugnazione dell›atto comporta rinuncia all›istanza.
4. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 2, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire. Fino all'attivazione dell'ufficio delle entrate, la definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia."

(Cass – V Sez. Civ. – Ord. n. 7436/2021)
"In tema di riscossione delle imposte, agli avvisi di recupero di crediti di imposta va riconosciuta, accanto alla funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, anche un'autonoma natura impositiva, in quanto elementi che concorrono a determinare l'ammontare della pretesa erariale, sicche' ad essi e' applicabile la procedura di accertamento con adesione di cui al Decreto Legislativo n. 218 del 1997 non ostandovi alcuna disposizione del predetto D.Lgs." (Cass., n. 16761 del 07/07/2017; Cass. n. 8429/2017, depositata il 31/03/2017).

RESPONSABILITÀ DEL BENEFICIARIO

● CREDITO NON SPETTANTE

(Art. 121, c. 6, D.L. n. 34/2020)
"Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi."

● CREDITO INESISTENTE

(Art. 121, c. 6, D.L. n. 34/2020)
"Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi."

● DETRAZIONE

(Art. 121, c. 6, D.L. n. 34/2020)
"Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del

decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi."

RESPONSABILITÀ DEI FORNITORI E DEI CESSIONARI

- **CREDITO NON SPETTANTE**

- (Art. 121, c.4, secondo periodo, D.L. n. 34/2020)
"L'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta di cui al comma 1 del presente articolo nei termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all›articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2."
Pertanto, se un soggetto acquisisce un credito d'imposta, ma durante i controlli (documentali) dell'ENEA o dell'Agenzia delle Entrate viene rilevato che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta (si rinvia al punto 9 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E dell'08 agosto 2020).

- **CREDITO INESISTENTE**

- (Art. 121, c.4, secondo periodo, D.L. n. 34/2020)
"L'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta di cui al comma 1 del presente articolo nei termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all›articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2."

Pertanto, se un soggetto acquisisce un credito d'imposta, ma durante i controlli (documentali) dell'ENEA o dell'Agenzia delle Entrate viene rilevato che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta (si rinvia al punto 9 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E dell'08 agosto 2020).

- **DETRAZIONE**

- (Art. 121, c.4, secondo periodo, D.L. n. 34/2020)
"L'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta di cui al comma 1 del presente articolo nei termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all›articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2."
Pertanto, se un soggetto acquisisce un credito d'imposta, ma durante i controlli (documentali) dell'ENEA o dell'Agenzia delle Entrate viene rilevato che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta (si rinvia al punto 9 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E dell'08 agosto 2020).

CONCORSO DI PERSONE

- **CREDITO NON SPETTANTE**

- (Art. 121, c. 6, D.L. n. 34/2020)
"Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi."

- (Art. 9, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997)
"Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso."

- **CREDITO INESISTENTE**

- (Art. 121, c. 6, D.L. n. 34/2020)

"Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi."

- (Art. 9, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997)
"Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso."

• DETRAZIONE

- (Art. 121, c. 6, D.L. n. 34/2020)
"Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi."

- (Art. 9, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997)
"Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso."

OBIETTIVE CONDIZIONI DI INCERTEZZA

• CREDITO NON SPETTANTE

- (Art. 8 D.Lgs. n. 546/1992)
"La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce."

- (Art. 6, c.2, D.Lgs. n. 472/1997;
Art. 10, c. 2 e 3, Legge n. 212/2020;
Art. 15 D.Lgs. n. 74/2000.)
Secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, la non applicazione delle sanzioni per errore sulla norma tributaria, nel caso di obiettiva incertezza sulla portata o sull'ambito applicativo della stessa, può sussistere soltanto in presenza di una domanda del contribuente formulata nei modi e nei termini processuali appropriati, la quale non può essere proposta per la prima volta nel giudizio di appello o nel giudizio di legittimità (Cassazione n. 15424 del 3 giugno 2021). Si tratta dunque di una questione che il giudice non può sollevare d'ufficio ma che necessita sempre di apposita istanza di parte. Anche l'onere della prova in ordine all'incertezza normativa grava totalmente sul contribuente che la invoca. Alla luce di quanto sopra appare pertanto evidente che non sarà sufficiente chiedere al giudice tributario una valutazione sull'incertezza della disposizione normativa oggetto di contestazione, ma occorrerà fornire allo stesso anche un adeguato supporto probatorio. Per quanto attiene invece al giudizio in ordine alla presenza o meno, delle condizioni di incertezza, sempre secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, si può affermare che "l'incertezza normativa postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cassazione n. 34065 del 12 novembre 2021). Il suddetti principi sono applicabili in merito alla normativa del Superbonus 110%, il cui art. 119 D.L. n. 34/2020 ha subito ben 10 modifiche normative fino ad oggi, con una media di una modifica ogni due mesi! Oltretutto, la normativa sull'atto di recupero del presente quadro sinottico richiama ben 19 norme, come da elenco successivo!

• CREDITO INESISTENTE

- (Art. 8 D.Lgs. n. 546/1992)
"La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce."

- (Art. 6, c.2, D.Lgs. n. 472/1997;
Art. 10, c. 2 e 3, Legge n. 212/2020;
Art. 15 D.Lgs. n. 74/2000.)
Secondo il consolidato orientamento della Corte di

Cassazione, la non applicazione delle sanzioni per errore sulla norma tributaria, nel caso di obiettiva incertezza sulla portata o sull'ambito applicativo della stessa, può sussistere soltanto in presenza di una domanda del contribuente formulata nei modi e nei termini processuali appropriati, la quale non può essere proposta per la prima volta nel giudizio di appello o nel giudizio di legittimità (Cassazione n. 15424 del 3 giugno 2021).
Si tratta dunque di una questione che il giudice non può sollevare d'ufficio ma che necessita sempre di apposita istanza di parte.
Anche l'onere della prova in ordine all'incertezza normativa grava totalmente sul contribuente che la invoca.
Alla luce di quanto sopra appare pertanto evidente che non sarà sufficiente chiedere al giudice tributario una valutazione sull'incertezza della disposizione normativa oggetto di contestazione, ma occorrerà fornire allo stesso anche un adeguato supporto probatorio.
Per quanto attiene invece al giudizio in ordine alla presenza o meno, delle condizioni di incertezza, sempre secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, si può affermare che "l'incertezza normativa postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cassazione n. 34065 del 12 novembre 2021).
Il suddetti principi sono applicabili in merito alla normativa del Superbonus 110%, il cui art. 119 D.L. n. 34/2020 ha subito ben 10 modifiche normative fino ad oggi, con una media di una modifica ogni due mesi!
Oltretutto, la normativa sull'atto di recupero del presente quadro sinottico richiama ben 19 norme, come da elenco successivo!

• DETRAZIONE

- (Art. 8 D.Lgs. n. 546/1992)
"La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce."

- (Art. 6, c.2, D.Lgs. n. 472/1997;
Art. 10, c. 2 e 3, Legge n. 212/2020;
Art. 15 D.Lgs. n. 74/2000.)
Secondo il consolidato orientamento della Corte

di Cassazione, la non applicazione delle sanzioni per errore sulla norma tributaria, nel caso di obiettiva incertezza sulla portata o sull'ambito applicativo della stessa, può sussistere soltanto in presenza di una domanda del contribuente formulata nei modi e nei termini processuali appropriati, la quale non può essere proposta per la prima volta nel giudizio di appello o nel giudizio di legittimità (Cassazione n. 15424 del 3 giugno 2021).
Si tratta dunque di una questione che il giudice non può sollevare d'ufficio ma che necessita sempre di apposita istanza di parte.
Anche l'onere della prova in ordine all'incertezza normativa grava totalmente sul contribuente che la invoca.
Alla luce di quanto sopra appare pertanto evidente che non sarà sufficiente chiedere al giudice tributario una valutazione sull'incertezza della disposizione normativa oggetto di contestazione, ma occorrerà fornire allo stesso anche un adeguato supporto probatorio.
Per quanto attiene invece al giudizio in ordine alla presenza o meno, delle condizioni di incertezza, sempre secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, si può affermare che "l'incertezza normativa postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cassazione n. 34065 del 12 novembre 2021).
Il suddetti principi sono applicabili in merito alla normativa del Superbonus 110%, il cui art. 119 D.L. n. 34/2020 ha subito ben 10 modifiche normative fino ad oggi, con una media di una modifica ogni due mesi!
Oltretutto, la normativa sull'atto di recupero del presente quadro sinottico richiama ben 19 norme, come da elenco successivo!

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

• CREDITO NON SPETTANTE

Per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
(PROCESSO TRIBUTARIO)
"Relativamente a tale fattispecie, Cass. n. 8429/17 ha condivisibilmente riconosciuto che siffatto atto di recupero ben puo' assumere la valenza di autonomo atto

impositivo: “L’avviso di recupero di credito d’imposta ai sensi della L. n. 311 del 2004, ex articolo 1, comma 421, con cui l’Amministrazione finanziaria puo’ procedere alla riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, nonche’ delle relative sanzioni ed interessi, ha natura prodromica, e non consequenziale, all’avviso di accertamento, per cui l’omessa adozione di quest’ultimo atto impositivo non incide sulla sua legittimita’, ne’ comporta alcuna menomazione del diritto di difesa del contribuente, atteso che, come l’avviso di accertamento, deve essere motivato con riferimento alle ragioni giuridiche ed ai presupposti di fatto dell’azione di recupero ed ha valenza di atto impositivo autonomamente impugnabile ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 19”.
(Cass. Sez. Tributaria – Ord. n. 9437/2020)

• CREDITO INESISTENTE

Per le controversie relative all’atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
(PROCESSO TRIBUTARIO)
“Relativamente a tale fattispecie, Cass. n. 8429/17 ha condivisibilmente riconosciuto che siffatto atto di recupero ben puo’ assumere la valenza di autonomo atto impositivo: “L’avviso di recupero di credito d’imposta ai sensi della L. n. 311 del 2004, ex articolo 1, comma 421, con cui l’Amministrazione finanziaria puo’ procedere alla riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, nonche’ delle relative sanzioni ed interessi, ha natura prodromica, e non consequenziale, all’avviso di accertamento, per cui l’omessa adozione di quest’ultimo atto impositivo non incide sulla sua legittimita’, ne’ comporta alcuna menomazione del diritto di difesa del contribuente, atteso che, come l’avviso di accertamento, deve essere motivato con riferimento alle ragioni giuridiche ed ai presupposti di fatto dell’azione di recupero ed ha valenza di atto impositivo autonomamente impugnabile ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 19”.
(Cass. Sez. Tributaria – Ord. n. 9437/2020)

• DETRAZIONE

Per le controversie relative all’atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
(PROCESSO TRIBUTARIO)
“Relativamente a tale fattispecie, Cass. n. 8429/17 ha condivisibilmente riconosciuto che siffatto atto di recupero ben puo’ assumere la valenza di autonomo atto impositivo: “L’avviso di recupero di credito d’imposta ai sensi della L. n. 311 del 2004, ex articolo 1, comma 421, con cui l’Amministrazione finanziaria puo’ procedere alla riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, nonche’ delle relative sanzioni ed interessi, ha natura prodromica, e non consequenziale, all’avviso di accertamento, per cui l’omessa adozione di quest’ultimo atto impositivo non incide sulla sua legittimita’, ne’ comporta alcuna menomazione del diritto di difesa del contribuente, atteso che, come l’avviso di accertamento, deve essere motivato con riferimento alle ragioni giuridiche ed ai presupposti di fatto dell’azione di recupero ed ha valenza di atto impositivo autonomamente impugnabile ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 19”.
(Cass. Sez. Tributaria – Ord. n. 9437/2020)

CONTROLLI DELLA GUARDIA DI FINANZA

Circolare della Guardia di Finanza del 22/12/2021

CONTROLLI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

• CREDITO NON SPETTANTE

Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’08 agosto 2020;

Circolare n. 30 del 22 dicembre 2020 dell’Agenzia delle Entrate;

Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 16/E del 29/11/2021;

Risoluzione n. 83/2020 dell’Agenzia delle Entrate, con la quale sono stati istituiti i codici tributo;

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 340450/2021;

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate dell’08 agosto 2020 – Prot. n. 283847/2020;

Varie risposte ad interpelli.

• CREDITO INESISTENTE

Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’08 ago-

sto 2020;

Circolare n. 30 del 22 dicembre 2020 dell'Agenzia delle Entrate;

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 29/11/2021;

Risoluzione n. 83/2020 dell'Agenzia delle Entrate, con la quale sono stati istituiti i codici tributo;

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 340450/2021;

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'08 agosto 2020 – Prot. n. 283847/2020;

Varie risposte ad interpelli.

• DETRAZIONE

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E dell'08 agosto 2020;

Circolare n. 30 del 22 dicembre 2020 dell'Agenzia delle Entrate;

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 29/11/2021;

Risoluzione n. 83/2020 dell'Agenzia delle Entrate, con la quale sono stati istituiti i codici tributo;

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 340450/2021;

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'08 agosto 2020 – Prot. n. 283847/2020;

Varie risposte ad interpelli.

PENALE

• CREDITO NON SPETTANTE

- Decreto Legislativo n. 74/2000
(Art. 10 quater, c. 1, D.Lgs. n. 74/2000)
"È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro."

- (Art. 119, c. 14, D.L. n. 34/2020)
"Ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa. I soggetti di cui al primo periodo stipulano una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata."
Si possono ipotizzare reati di truffa e di falsità in atti, come previsti dal codice penale.
Per esempio, art. 483 codice penale:
"Chiunque attesta falsamente al pubblico ufficiale, in un atto pubblico, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità, è punito con la reclusione fino a due anni.
Se si tratta di false attestazioni in atti dello stato civile, la reclusione non può essere inferiore a tre mesi."

• CREDITO INESISTENTE

- Decreto Legislativo n. 74/2000
(Art. 10 quater, c. 2, D.Lgs. n. 74/2000)
"È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro."
La Corte di Cassazione – Sezione Penale – con la sentenza n. 40324/2021 ha affermato che il sindaco di una società che esprime parere favorevole all'acquisto di un credito fiscale inesistente sarà chiamato a rispondere del reato di cui al suddetto art. 10 – quater, c.2., a titolo di concorrente.

- (Art. 119, c. 14, D.L. n. 34/2020)
"Ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa. I soggetti di cui al primo periodo stipulano una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risar-

cimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata."
Si possono ipotizzare reati di truffa e di falsità in atti, come previsti dal codice penale.

● DETRAZIONE

- Decreto Legislativo n. 74/2000
(Art. 10 quater, c. 1, D.Lgs. n. 74/2000)
"È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro."

- (Art. 119, c. 14, D.L. n. 34/2020)
"Ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa. I soggetti di cui al primo periodo stipulano una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata."
Si possono ipotizzare reati di truffa e di falsità in atti, come previsti dal codice penale.
Per esempio, art. 483 codice penale:
"Chiunque attesta falsamente al pubblico ufficiale, in un atto pubblico, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità, è punito con la reclusione fino a due anni.
Se si tratta di false attestazioni in atti dello stato civile, la reclusione non può essere inferiore a tre mesi."

DECADENZA DAL BENEFICIO FISCALE

● CREDITO NON SPETTANTE

- Circolare n. 24/E dell'08 agosto 2020 dell'Agenzia delle Entrate (pag. 44)
"La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio. Si applicano le disposizioni della legge 24 novembre 1981, n. 689. L'organo addetto al controllo sull'osservanza della presente disposizione ai sensi dell'articolo 14 della legge 24 novembre 1981, n. 689, è individuato nel Ministero dello sviluppo economico."

- (Art. 14 Legge n. 689/1981)
"1. La violazione, quando è possibile, deve essere contestata immediatamente tanto al trasgressore quanto alla persona che sia obbligata in solido al pagamento della somma dovuta per la violazione stessa.
2. Se non è avvenuta la contestazione immediata per tutte o per alcune delle persone indicate nel comma precedente, gli estremi della violazione debbono essere notificati agli interessati residenti nel territorio della Repubblica entro il termine di 90 giorni e a quelli residenti all'estero entro il termine di 360 giorni dall'accertamento.
3. Quando gli atti relativi alla violazione sono trasmessi all'autorità competente con provvedimento dell'autorità giudiziaria, i termini di cui al comma precedente decorrono dalla data della ricezione.
4. Per la forma della contestazione immediata o della notificazione si applicano le disposizioni previste dalle leggi vigenti. In ogni caso la notificazione può essere effettuata, con le modalità previste dal codice di procedura civile, anche da un funzionario dell'amministrazione che ha accertato la violazione. Quando la notificazione non può essere eseguita in mani proprie del destinatario, si osservano le modalità previste dall'articolo 137, terzo comma, del medesimo codice.
5. Per i residenti all'estero, qualora la residenza, la dimora o il domicilio non siano noti, la notifica non è obbligatoria e resta salva la facoltà del pagamento in misura ridotta sino alla scadenza del termine previsto nel secondo comma dell'art. 22 per il giudizio d'opposizione.
6. L'obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione si estingue per la persona nei cui confronti è stata omessa la notificazione nel termine prescritto."

● CREDITO INESISTENTE

- Circolare n. 24/E dell'08 agosto 2020 dell'Agenzia delle Entrate (pag. 44)
"La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio. Si applicano le disposizioni della legge 24 novembre 1981, n. 689. L'organo addetto al controllo sull'osservanza della presente disposizione ai sensi dell'articolo 14 della legge 24 novembre 1981, n. 689, è individuato nel Ministero dello sviluppo economico."

- (Art. 14 Legge n. 689/1981)
"1. La violazione, quando è possibile, deve essere contestata immediatamente tanto al trasgressore quanto alla persona che sia obbligata in solido al pagamento della somma dovuta per la violazione stessa.

2. Se non è avvenuta la contestazione immediata per tutte o per alcune delle persone indicate nel comma precedente, gli estremi della violazione debbono essere notificati agli interessati residenti nel territorio della Repubblica entro il termine di 90 giorni e a quelli residenti all'estero entro il termine di 360 giorni dall'accertamento.
3. Quando gli atti relativi alla violazione sono trasmessi all'autorità competente con provvedimento dell'autorità giudiziaria, i termini di cui al comma precedente decorrono dalla data della ricezione.
4. Per la forma della contestazione immediata o della notificazione si applicano le disposizioni previste dalle leggi vigenti. In ogni caso la notificazione può essere effettuata, con le modalità previste dal codice di procedura civile, anche da un funzionario dell'amministrazione che ha accertato la violazione. Quando la notificazione non può essere eseguita in mani proprie del destinatario, si osservano le modalità previste dall'articolo 137, terzo comma, del medesimo codice.
5. Per i residenti all'estero, qualora la residenza, la dimora o il domicilio non siano noti, la notifica non è obbligatoria e resta salva la facoltà del pagamento in misura ridotta sino alla scadenza del termine previsto nel secondo comma dell'art. 22 per il giudizio d'opposizione.
6. L'obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione si estingue per la persona nei cui confronti è stata omessa la notificazione nel termine prescritto."

• DETRAZIONE

- Circolare n. 24/E dell'08 agosto 2020 dell'Agenzia delle Entrate (pag. 44)
"La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio. Si applicano le disposizioni della legge 24 novembre 1981, n. 689. L'organo addetto al controllo sull'osservanza della presente disposizione ai sensi dell'articolo 14 della legge 24 novembre 1981, n. 689, è individuato nel Ministero dello sviluppo economico."

- (Art. 14 Legge n. 689/1981)
"1. La violazione, quando è possibile, deve essere contestata immediatamente tanto al trasgressore quanto alla persona che sia obbligata in solido al pagamento della somma dovuta per la violazione stessa.
2. Se non è avvenuta la contestazione immediata per tutte o per alcune delle persone indicate nel comma precedente, gli estremi della violazione debbono essere notificati agli interessati residenti nel territorio della Repubblica entro il termine di 90 giorni e a quelli residenti all'estero entro il termine di 360 giorni dall'accertamento.
3. Quando gli atti relativi alla violazione sono trasmessi all'autorità competente con provvedimento dell'autorità giudiziaria, i termini di cui al comma precedente decorrono dalla data della ricezione.
4. Per la forma della contestazione immediata o della notificazione si applicano le disposizioni previste dalle leggi vigenti. In ogni caso la notificazione può essere effettuata, con le modalità previste dal codice di procedura civile, anche da un funzionario dell'amministrazione che ha accertato la violazione. Quando la notificazione non può essere eseguita in mani proprie del destinatario, si osservano le modalità previste dall'articolo 137, terzo comma, del medesimo codice.
5. Per i residenti all'estero, qualora la residenza, la dimora o il domicilio non siano noti, la notifica non è obbligatoria e resta salva la facoltà del pagamento in misura ridotta sino alla scadenza del termine previsto nel secondo comma dell'art. 22 per il giudizio d'opposizione.
6. L'obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione si estingue per la persona nei cui confronti è stata omessa la notificazione nel termine prescritto."

ELENCO DELLE NORME CITATE NEL QUADRO SINOTTICO (n. 19)

- D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 e successive modifiche ed integrazioni;

- D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 e successive modifiche ed integrazioni;

- D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 e successive modifiche ed integrazioni;

- Legge n. 689 del 24 novembre 1981;

- Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni;

- Decreto Legislativo n. 218 del 19 giugno 1997 (in G.U. n. 165 del 17 luglio 1997);

- Decreto Legislativo n. 241 del 09 luglio 1997;

- Decreto Legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997 e successive modifiche ed integrazioni;

- Decreto Legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997 e successive modifiche ed integrazioni;

- Decreto legislativo n. 46 del 26 febbraio 1999 (in G.U. n. 53 del 05 marzo 1999);

- Decreto Legislativo n. 74 del 10 marzo 2000 (in G.U. n. 76 del 31 marzo 2000);

- Decreto Legge n. 78 del 31 maggio 2010, convertito in Legge, con modifiche, dalla Legge n. 122 del 30 luglio 2010;

- Legge n. 212 del 27 luglio 2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente);

- Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (in G.U. n. 306 del 31 dicembre 2004);

- Decreto Legge n. 185 del 29 novembre 2008, convertito in Legge, con modifiche, dall'art. 1 della Legge n. 2 del 28 gennaio 2009;

- Decreto Legislativo n. 158 del 24 settembre 2015 (in G.U. n. 233 del 07 ottobre 2015);

- Decreto Legge n. 34 del 19 maggio 2020, convertito in Legge, con modifiche, dalla Legge n. 77 del 17 luglio 2020, con decorrenza dal 19 luglio 2020, e successive ulteriori modifiche ed integrazioni (artt. 119 e 121);
- Decreto Legge n. 157 dell'11 novembre 2021 (in G.U. n. 269 dell'11 novembre 2021), abrogato dall'art. 1, c. 41, della Legge n. 234 del 30 dicembre 2021, che ha testualmente disposto a far data dall'01 gennaio 2022: "Il decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157, è abrogato. Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157."

- Legge n. 234 del 30 dicembre 2021 (Legge di Bilancio 2022).

PRINCIPALI SENTENZE DELLA CORTE DI CASSAZIONE DEL 2021 CITATE NEL QUADRO SINOTTICO

- Corte di Cassazione – V Sezione Civile – Ordinanza n. 7436/2021, depositata in Cancelleria il 17 marzo 2021;

- Corte di Cassazione – Sezioni Unite Civili – Sentenza n. 8500/2021, depositata in Cancelleria il 25 marzo 2021;

- Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile – Sentenza n. 34445/2021, depositata in Cancelleria il 16 novembre 2021.

Avv. Maurizio Villani - Patrocinante in Cassazione

Novità fiscali 2022

Riteniamo utile riepilogare alcune importanti modifiche in tema di fatturazione che entreranno in vigore nel prossimo 2022 e che interessano:
- l'emissione di fatture verso clienti esteri – obbligo di transito SDI;
- la ricezione di fatture da fornitori esteri – obbligo di autofattura/integrazione elettronica;
- lo scambio di fatture con operatori residenti a San Marino – introduzione della fattura elettronica;
- l'estensione dell'obbligo di fattura elettronica per i soggetti forfettari;
- la proroga per tutto il 2022 dell'esenzione della fattura elettronica per il settore sanitario.

Entrando nel merito:
PUNTO 1 - L'emissione di fatture attive verso clienti esteri dovrà obbligatoriamente transitare via SDI a partire dal 1 Luglio 2022.
PUNTO 2 - Sempre a partire dal 01 luglio 2022, è previsto che i dati relativi alle operazioni ricevute (fatture)da soggetti non stabiliti in Italia siano comunicati trasmettendo al Sistema di Interscambio autofatture in formato XML

PUNTO 3 - È stata quindi prevista la possibilità di emettere fattura elettronica nelle operazioni poste in essere con operatori di San Marino. L'obbligo entrerà in vigore dal 01 luglio 2022 (in via facoltativa tale possibilità è già operativa).

PUNTO 4 – Al momento l'obbligo sembrerebbe partire dal 01 Gennaio 2022 in attesa dell'approvazione della legge di bilancio 2022.

Transfer pricing: il vademecum

I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (prezzi di trasferimento infragruppo o transfer pricing), sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito (art. 110, c. 7, D.P.R. n. 917/1986). Lo stesso criterio trova applicazione nel caso di diminuzione del reddito derivante dalle operazioni con le società estere collegate; tuttavia sono specificamente elencate nella norma di rango primario le ipotesi di riconoscimento di variazioni in diminuzione (art. 31-quater, D.P.R. n. 600/1973).

La norma in commento, in vigore dal 24 giugno 2017, ha adeguato la disciplina nazionale in materia di prezzi di trasferimento alle indicazioni emerse in sede OCSE (in seno al cd. progetto BEPS) per la corretta determinazione del valore delle operazioni tra imprese associate estere. Pertanto, in relazione ai metodi di calcolo dei prezzi di trasferimento infragruppo viene disposto che tali valori, se ne deriva un aumento del reddito, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, in luogo di utilizzare il previgente criterio del "valore normale" dei beni o dei servizi oggetto di tali operazioni. La medesima regola si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'art. 31-quater, D.P.R. n. 600/1973:
a. in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, resa esecutiva con Legge n. 99/1993;
b. a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;
c. a seguito di istanza da parte del contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui alla lettera a), ove ne ricorrano i presupposti.

Linee guida in materia di transfer pricing

Sono previste alcune linee guida in materia di prezzi di trasferimento nelle operazioni transfrontaliere tra imprese associate, tenendo conto del principio di libera concorrenza (D.M. 14 maggio 2018).

Concetto di comparabilità

Un'operazione non controllata si considera comparabile ad un'operazione controllata ai fini dell'applicazione delle disposizioni sul transfer pricing quando:
a. non sussistono differenze significative tali da incidere in maniera rilevante sull'indicatore finanziario utilizzabile in applicazione del metodo più appropriato;
b. in presenza delle differenze di cui alla lettera a), sia possibile effettuare in modo accurato rettifiche di comparabilità, così da eliminare o ridurre in modo significativo gli effetti di tali differenze ai fini della comparazione.

Per capire se due o più operazioni sono comparabili ai fini della disciplina sul transfer pricing occorre porre l'attenzione:
a. sui termini contrattuali delle operazioni;
b. sulle funzioni svolte da ciascuna delle parti coinvolte nelle operazioni, tenendo conto dei beni strumentali utilizzati e dei rischi assunti, inclusi il modo in cui queste funzioni si collegano alla più ampia generazione del valore all'interno del gruppo multinazionale cui le parti appartengono, le circostanze che caratterizzano l'operazione e le consuetudini del settore;
c. sulle caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati;
d. sulle circostanze economiche delle parti e le condizioni di mercato in cui esse operano;
e. sulle strategie aziendali perseguite dalle parti.

Criteri generali per definire i prezzi di trasferimento
La valorizzazione di un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza è determinata applicando il metodo più appropriato alle circostanze del caso. Salvo alcune eccezioni appositamente previste, il metodo più appropriato deve essere selezionato fra i metodi indicati di seguito, tenendo conto dei seguenti criteri:
a. i punti di forza e di debolezza di ciascun metodo a seconda delle circostanze del caso;
b. l'adeguatezza del metodo in considerazione delle caratteristiche economicamente rilevanti dell'operazione controllata;
c. la disponibilità di informazioni affidabili, in particolare, in relazione a operazioni non controllate comparabili;
d. il grado di comparabilità tra l'operazione controllata e l'operazione non controllata, considerando anche l'affidabilità di eventuali rettifiche di comparabilità necessarie per eliminare gli effetti delle differenze tra le predette operazioni.

Metodi per definire i prezzi di trasferimento
1) Metodo del confronto di prezzo
Confronto tra il prezzo praticato nella cessione di beni o nelle prestazioni di servizi resi in un'operazione controllata e il prezzo praticato in operazioni non controllate comparabili.
2) Metodo del prezzo di rivendita
Confronto tra il margine lordo che un acquirente in una operazione controllata realizza nella successiva rivendita in una operazione non controllata e il margine lordo realizzato in operazioni non controllate comparabili.
3) Metodo del costo maggiorato
Confronto tra il margine lordo realizzato sui costi direttamente e indirettamente sostenuti in un'operazione controllata e il margine lordo realizzato in operazioni non controllate comparabili.
4) Metodo del margine netto della transazione Confronto tra il rapporto tra margine netto ed una base di commisurazione appropriata, che può essere rappresentata, a seconda delle circostanze, da costi, ricavi o attività, realizzato da un'impresa in una operazione controllata e il rapporto tra il margine netto e la medesima base realizzato in operazioni non controllate comparabili.
5) Metodo transazionale di ripartizione degli utili Attribuzione a ciascuna impresa associata che partecipa ad un'operazione controllata della quota di utile, o di perdita, derivante da tale operazione. Tale quota è determinata in base alla ripartizione che sarebbe stata concordata in operazioni non controllate comparabili, tenendo conto del contributo rispettivamente off erto alla realizzazione dell'operazione controllata dalle imprese associate ovvero attribuendo a ciascuna di esse quota parte dell'utile, o della perdita, che residua dopo che alcune delle funzioni svolte in relazione all'operazione controllata sono state valorizzate sulla base di uno dei metodi descritti sopra.

1. Se può essere applicato con uguale grado di affi dabilità un metodo descritto dai numeri 1), 2) e 3), e un metodo descritto dai numeri 4) e 5), è preferibile il metodo di cui ai numeri 1), 2) e 3). In ogni caso, se può essere applicato con lo stesso grado di affi dabilità il metodo del confronto di prezzo (n. 1) e ogni altro metodo sopra descritto, è da preferire il metodo del confronto di prezzo.
Non è necessario applicare più di un metodo per valorizzare un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza.
2. È possibile applicare un metodo diverso dai metodi sopra descritti, qualora dimostri che nessuno di tali metodi può essere applicato in modo affi dabile per valorizzare un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza e che tale diverso metodo produce un risultato coerente con quello che otterrebbero imprese indipendenti nel realizzare operazioni non controllate comparabili.

Verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria sul metodo utilizzato
Qualora un'impresa abbia utilizzato un metodo che rispetta le regole indicate sopra per valorizzare un'operazione controllata, la verifica da parte dell'amministrazione finanziaria sulla coerenza di detta valorizzazione con il principio di libera concorrenza si deve basare sul metodo applicato dall'impresa.

Aggregazione delle operazioni
Il principio di libera concorrenza è applicato operazione per operazione. Tuttavia, se un'impresa associata realizza due o più operazioni controllate che risultano tra loro strettamente legate, o che formano un complesso unitario, tale da non poter essere valutate separatamente in maniera affidabile, tali operazioni devono essere aggregate in maniera unitaria ai fini dell'analisi di comparabilità e dell'applicazione dei metodi di cui sopra.

Intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza
Si considera conforme al principio di libera concorrenza l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato, qualora gli stessi siano riferibili a un numero di operazioni non controllate, ognuna delle quali risulti parimenti comparabile all'operazione controllata, in esito all'analisi di comparabilità. Un'operazione con-

trollata, o un insieme di operazioni controllate aggregate, si considerano realizzate in conformità al principio di libera concorrenza, qualora il relativo indicatore finanziario sia compreso nell'intervallo sopra indicato. Se l'indicatore finanziario di un'operazione controllata, o di un insieme di operazioni aggregate, non rientra nell'intervallo di libera concorrenza, l'amministrazione finanziaria effettua una rettifica al fine di riportare il predetto indicatore all'interno dell'intervallo di cui sopra, fatti salvi il diritto per l'impresa associata di presentare elementi che attestino che l'operazione controllata soddisfa il principio di libera concorrenza, e la potestà per l'amministrazione finanziaria di non tenere conto di tali elementi adducendo idonea motivazione.

Servizi a basso valore aggiunto

Sono considerati a basso valore aggiunto quei servizi che:
a. hanno natura di supporto;
b. non sono parte delle attività principali del gruppo multinazionale;
c. non richiedono l'uso di beni immateriali unici e di valore, e non contribuiscono alla creazione degli stessi;
d. non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio significativo da parte del fornitore del servizio né generano in capo al medesimo l'insorgere di un tale rischio.

Non si considerano in ogni caso a basso valore aggiunto quei servizi che il gruppo multinazionale presta a soggetti indipendenti. In caso di servizi a basso valore aggiunto, previa predisposizione di apposita documentazione, la valorizzazione può essere determinata aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio stesso, aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi.

Documentazione

Premesso che l'individuazione della documentazione è oggetto di un apposito provvedimento dell'Agenzia delle entrate (provv. 30 maggio 2018), nelle linee guida è previsto che:
a. la documentazione deve essere considerata idonea in tutti i casi in cui la stessa fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi conoscitivi necessari ad effettuare un'analisi dei prezzi di trasferimento praticati, a prescindere dalla circostanza che il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento o la selezione delle operazioni o soggetti comparabili adottati dal contribuente risultino diversi da quelli individuati dall'Amministrazione finanziaria;
b. la presenza nella medesima documentazione di omissioni o inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo non può, in ogni caso, comportare l'inidoneità della stessa. *Fonte www.altalex.it*

Procedura

Per accedere alla procedura sul transfer pricing sopra delineata occorre presentare apposita istanza (provv. Agenzia delle entrate 30 maggio 2018). Con la presentazione dell'istanza si innesca l'attività istruttoria da parte dell'Agenzia delle entrate che si conclude con l'emissione di un atto motivato dell'Ufficio di riconoscimento o di mancato riconoscimento della variazione in diminuzione di reddito a fronte di una rettifica in aumento effettuata dallo Stato estero.

Contenuto dell'istanza

Deve contenere gli elementi per attivare la procedura amichevole ai sensi delle convenzioni internazionali e, in particolare, deve:
a) indicare chiaramente l'oggetto (ossia la richiesta di eliminazione della doppia imposizione generata da una rettifica in aumento). Qualora alla data di presentazione dell'istanza la rettifica in aumento effettuata dallo Stato estero non sia ancora definitiva, occorre indicare la fase in cui si trova la rettifica in aumento e le possibili circostanze in dipendenza delle quali la rettifica in aumento diventerà definitiva;
b) recare in allegato la seguente documentazione:
i. traduzione di cortesia in lingua italiana o, in alternativa, in lingua inglese degli atti impositivi emessi dall'autorità fiscale estera dai quali scaturisce la rettifica in aumento. È fatta salva la facoltà da parte dell'Ufficio di richiedere una traduzione giurata in italiano dei suddetti atti, ove sia ritenuto opportuno;
ii. tutti gli elementi di diritto e di fatto che consentano di valutare che la rettifica in aumento, effettuata nel Paese estero, sia conforme al principio di libera concorrenza;
c) essere firmata dal legale rappresentante dell'impresa o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Modalità e termini di presentazione dell'istanza

Va indirizzata all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali (nel seguito "l'Ufficio") dell'Agenzia delle entrate, Via Cristoforo Colombo, 426 c/d, Roma.
Può essere alternativamente:
a) inviata per posta elettronica certificata al seguente indirizzo: dc.acc.accordi@pec.agenziaentrate.it;
b) redatta in carta libera ed inoltrata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento;
c) redatta in carta libera e consegnata direttamente all'Ufficio che ne rilascia ricevuta all'atto di presentazione.
Nei casi sub b) e c) copia dell'istanza e della relativa documentazione sono prodotti anche su supporto elettronico.

Termine di presentazione

Va presentata entro i termini previsti dallo strumento-giuridico per la risoluzione delle controversie internazionali ivi indicato.

Follie legislative di un legislatore schizofrenico. Il processo tributario rimane da remoto anche dall'1/01/2022

A cura dell'Avv. MAurizio Villani

In un primo momento, l'art. 1 D.L. n. 221 del 24 dicembre 2021 (in G.U. n. 305 del 24/12/2021), in vigore dal 25/12/2021, ha prorogato lo stato di emergenza nazionale fino al **31 marzo 2022**.
A. In particolare, l'art. 16, primo comma, D.L. n. 221 citato ha disposto la proroga dei termini fino al 31 marzo 2022 soltanto per quelli tassativamente previsti **dall'Allegato A**.
Il suddetto Allegato non prevede più la proroga dell'art. 27 D.L. n. 137/2020, che aveva previsto misure urgenti relative allo svolgimento del processo tributario sino al 31 luglio 2021, successivamente prorogato al 31 dicembre 2021 dall'art. 6 D.L. n. 105/2021 e dall'Allegato A n. 19.
Infatti, il citato art. 16 prevede quanto segue:
"Proroga dei termini correlati con lo stato di emergenza da COVID -19
1 I termini previsti dalle disposizioni legislative di cui all'allegato A sono prorogati fino al 31 marzo 2022 e le relative disposizioni vengono attuate nei limiti delle risorse disponibili autorizzate a legislazione vigente."
Nel suddetto allegato non è più prevista la proroga del succitato art. 27.

B. Infatti, l'art. 27 Decreto Legge n. 137 del 28 ottobre 2020, convertito dalla Legge n. 176 del 18/12/2020, aveva stabilito quanto segue:
*"**1.** Fino al 31 luglio 2021, nel processo tributario, lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto è autorizzato, secondo la rispettiva competenza, con decreto motivato del presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per un'udienza pubblica o una camera di consiglio. I decreti possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche solo parzialmente da remoto, ove le dotazioni informatiche della giustizia tributaria lo consentano e nei limiti delle risorse tecniche e finanziarie disponibili. In tutti i casi in cui sia disposta la discussione da remoto, la segreteria comunica alle parti, di regola, almeno tre giorni prima della trattazione, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento. Si dà atto a verbale delle modalità con cui si accerta l'identità dei soggetti partecipanti e la libera volontà delle parti, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali redatti in occasione di un collegamento da remoto e i provvedimenti adottati in esito a un collegamento da remoto si intendono assunti presso la sede dell'ufficio giudiziario.*
***2.** In alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione.*

I difensori sono comunque considerati presenti a tutti gli effetti. Nel caso in cui sia chiesta la discussione e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica. Nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini di cui al periodo precedente, la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la trattazione scritta nel rispetto dei medesimi termini. In caso di trattazione scritta le parti sono considerate presenti e i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell'ufficio."

C. Inoltre, l'art. 6 Decreto Legge n. 105 del 23 luglio 2021, convertito dalla Legge n. 126 del 16/09/2021, con l'Allegato A, aveva previsto la seguente proroga sino al 31 dicembre 2021:
"1. I termini previsti dalle disposizioni legislative di cui all'allegato A sono prorogati fino al 31 dicembre 2021, e le relative disposizioni vengono attuate nei limiti delle risorse disponibili autorizzate a legislazione vigente."

D. Di conseguenza, a partire dall'01 gennaio 2022, i processi tributari si sarebbero dovuti svolgere sempre in presenza, a meno che la parte non chieda l'udienza da remoto nel ricorso o nel primo atto difensivo ai sensi dell'art. 16, quarto comma, D.L. n. 119 del 23 ottobre 2018, convertito dalla Legge n. 136 del 17 dicembre 2018.

E. Da ultimo, però, il legislatore, una volta accortosi di quanto sopra esposto, ha ulteriormente modificato la succitata normativa con l'art. 16, terzo comma, del Decreto Milleproroghe, sino ad oggi ancora non pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, che dispone:
"Il termine di cui all'articolo 27, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, relativo allo svolgimento delle udienze da remoto nel processo tributario, è ulteriormente prorogato al 31 marzo 2022."

Purtroppo, bisogna abituarsi a questo modo schizofrenico di legiferare!

Avv. Maurizio Villani - Patrocinante in Cassazione

La Cassazione sulla lesione di diritti inviolabili e fondamentali della persona

Lesione di diritti inviolabili e di diritti fondamentali della persona: il risarcimento del danno a lesione dei diritti

In caso di lesione di diritti inviolabili, di diritti fondamentali della persona, di valori garantiti dalla Costituzione, chi subisce il danno può chiedere al giudice ed ottenere il risarcimento. Quando un fatto provoca un danno alla persona consistente in una lesione di diritti all'integrità psicofisica, alla salute, all'onore, alla reputazione, all'integrità familiare, allo svolgimento della personalità e alla dignità umana, l'Ordinamento giuridico prevede la risarcibilità di questo danno.

L'Ordinanza della Cassazione
Questo fondamentale principio è stato richiamato dalla Corte di Cassazione Sezione L civile, con l'Ordinanza n. 31071 del 2 novembre 2021.

La non patrimonialità del danno
La non patrimonialità del diritto leso comporta che, diversamente da quello patrimoniale, il risarcimento pecuniario del danno non corrisponde ad una quantificazione perfetta ma richiede una valutazione di tipo equitativo.

I criteri di valutazione del danno
Tali criteri, rammenta la Corte, devono consentire una valutazione adeguata e proporzionata, considerate tutte le circostanze del caso concreto, con l'intento di ristorare il pregiudizio subito dal danneggiato e permettere la personalizzazione del risarcimento.

Il caso
Con l'Ordinanza segnalata la Cassazione ha confermato il risarcimento dei danni anche morali ad un'insegnante, atteso il mancato rinnovo del suo contratto, da parte di un istituto religioso di suore, per il suo presunto orientamento sessuale.

Fonte www.StudioCataldi.it - Francesco Pandolfi

La scissione soggettiva degli effetti della notificazione si applica sempre agli atti tributari - Cassazione, Sezioni Unite, n.40543/2021

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Lucia Morciano

1. Il principio di diritto

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 40543/2021, **depositata il 17 dicembre 2021**, in tema di notifiche e decorrenze dei termini processuali, ha statuito il seguente importante principio di diritto: *"In materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e agli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi di imposta, di decadenza dal potere impositivo,* ***il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, trova sempre applicazione****, a ciò non ostando nè la peculiare natura recettizia di tali atti nè la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente".*

2.Il caso

I contribuenti Alfa e Beta hanno impugnato gli avvisi di liquidazione e d' irrogazione delle sanzioni, con i quali l'Ufficio finanziario aveva recuperato a tassazione un maggior importo per IVA e interessi, date le accertate caratteristiche di abitazione di lusso dell'immobile,acquistato dai ricorrenti e la non riconoscibilità dell'aliquota agevolata al 4% ex L. n. 549 del 1995.

I giudici di prime cure hanno rigettato il ricorso e, successivamente, la sentenza di primo grado impugnata dai contribuenti è stata confermata dalla CTR con la seguente motivazione.

I giudici di seconde cure hanno ritenuto infondato l'appello dei contribuenti, sostenendo che la notificazione dell'avviso impugnato doveva ritenersi rituale, valida (avendo raggiunto il suo scopo) e tempestiva e, come tale, idonea a impedire l'eccepita decadenza dalla potestà impositiva, in quanto perfezionatasi con la consegna dell'atto al messo notificatore.

Avverso predetta sentenza i contribuenti hanno proposto ricorso per Cassazione, deducendo l'evidenza dell'errore in cui è incorsa la C.T.R. nel ritenere valida la notificazione degli avvisi, atteso che tale notificazione poteva dirsi perfezionata solo con l'invio della raccomandata che aveva comunicato ai ricorrenti il deposito presso la corretta casa comunale, non potendosi riconoscere alcun valore alla precedente comunicazione inviata il 14 luglio 2009.

Pertanto, secondo i ricorrenti la notificazione degli avvisi di liquidazione si era compiuta solo con l'invio della seconda raccomandata, ossia in data in cui era, ormai, inutilmente decorso il termine di decadenza previsto dall'art. 76 del D.P.R. n. 131/1986, nel caso di specie scadente il 20.7.2009.

Con ordinanza interlocutoria **n.15545/2020**, la Sezione tributaria ha rimesso gli atti al Primo presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite della *quaestio iuris* involgente **l'ambito relativo al perfezionamento della notificazione degli atti impositivi tributari rispetto al termine di decadenza**, previsto dalle singole leggi d'imposta, per l'esercizio del potere di accertamento e riscossione; precisamente, è stato chiesto alle Sezioni Unite se il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione trovi applicazione anche agli atti di imposizione tributaria e, in caso di soluzione positiva, se tale applicabilità sia possibile anche qualora l'Amministrazione finanziaria si avvalga, per la notificazione, del messo notificatore speciale **ex art. 60 D.P.R. n. 600/1973 e art. 16, c.4., D.lgs n. 546/1992**, anziché dell'ufficiale giudiziario.

3.La motivazione della sentenza

Le Sezioni Unite, nella sentenza **n.40543/2021**, prima di dare risoluzione ai quesiti posti nell'ordinanza di rimessione, hanno dato contezza dell'orientamento pacifico in materia di notificazione degli atti d'imposizione tributaria.

Più nel dettaglio, la Corte di Cassazione, a Sezio-

ni unite, con la sentenza n. 8830 del 14.04.2010, ha operato, in base ai principi generali in tema di decadenza con riferimento alla notificazione degli atti processuali - enunciati dalla giurisprudenza di legittimità e affermati dalla Corte costituzionale - **una prima estensione del principio all'impugnazione del licenziamento ai sensi dell'art. 6 della L. n. 604 del 1996**, statuendo che la dichiarazione spedita al datore di lavoro con missiva raccomandata a mezzo del servizio postale, **deve intendersi tempestivamente effettuata allorchè la spedizione avvenga entro sessanta giorni dalla comunicazione del licenziamento o dei relativi motivi, anche se la dichiarazione medesima sia ricevuta dal datore di lavoro oltre detto termine.**
Successivamente, con sentenza **n. 12332 del 19.05.2017**, le Sezioni unite hanno attuato, in materia di atti amministrativi sanzionatori di natura recettizia (quali quelli previsti dall'art.195 del D.lgs n. 587 del 1998), un'ulteriore estensione del principio, sancendo che: *"Il principio della scissione degli effetti della notificazione tra il notificante ed il destinatario dell'atto trova applicazione anche per gli atti del procedimento amministrativo sanzionatorio - non ostandovi la loro natura recettizia - tutte le volte in cui dalla conoscenza dell'atto stesso decorrano i termini per l'esercizio del diritto di difesa dell'incolpato e, ad un tempo, si verifichi la decadenza dalla facoltà di proseguire nel procedimento sanzionatorio in caso di omessa comunicazione delle condotte censurate entro un certo termine, dovendo bilanciarsi l'interesse del notificante a non vedersi imputare conseguenze negative per il mancato perfezionamento della fattispecie "comunicativa" a causa di fatto di terzi che intervengano nella fase di trasmissione del contenuto dell'atto e quello del destinatario a non essere impedito nell'esercizio di propri diritti, compiutamente esercitabili solo a seguito dell'acquisita conoscenza del contenuto dell'atto medesimo".*
Di recente, la giurisprudenza della Sezione tributaria civile, in merito all'**applicabilità del principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione agli atti di imposizione tributaria**, si è espressa in conformità e in applicazione del principio enucleato dalla sentenza della Suprema Corte, a Sezioni Unite, n.12332/2017, così statuendo: *"L'esercizio del potere impositivo è assoggettato al rispetto di un termine di decadenza, insuscettibile d'interruzione a garanzia del corretto instaurarsi del rapporto giuridico tributario, ai fini del rispetto del quale, a differenza di quanto avviene per il termine di prescrizione,* ***assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto, e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente"*** (Cass.n.10160/2020; Cass. n.33277/2019).
Alla luce di predetti precedenti giurisprudenziali, **le Sezioni Unite, nella sentenza oggetto d'esame, hanno ritenuto che i dubbi posti con l'ordinanza interlocutoria possano essere sciolti in continuità con l'affermazione dell'applicabilità del principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione anche per gli atti impositivi, a ciò non ostando la loro particolare struttura e natura.**
Tale assunto discende dal principio consolidato della giurisprudenza di legittimità e dall'art. 19, c.3,n.3, D.lgs n.54671992, **secondo cui la notificazione della decisione tributaria non è un elemento per la sua giuridica esistenza, ma ne rappresenta una mera condizione di efficacia.**
In particolare, come messo in evidenza dalla sentenza della Corte di Cassazione **n.4760/2009, l'atto amministrativo d'imposizione tributaria è una dichiarazione recettizia solitaria** che non necessita di per sé della collaborazione cognitiva di altri soggetti per svolgere la sua funzione; di converso, la decisione amministrativa tributaria è idonea a produrre, anche da sola, il risultato effettivo per il quale è stata formulata.
A parere del Supremo Consesso, alla luce di quanto esposto in ordine alla peculiare natura recettizia dell'atto di imposizione tributaria e all'istituto della decadenza, appare conforme al principio di ragionevolezza ritenere che, **così come un atto d'impugnazione deve ritenersi tempestivamente notificato per il notificante - se la richiesta di notifica sia avvenuta nel termine di legge-anche l'atto tributario deve ritenersi rispettoso del termine di decadenza previsto per legge se entro tale termine sia stato emesso e sia stato oggetto di richiesta di notificazione.**
In definitiva,secondo il Collegio a Sezioni Unite, in considerazione della esplicita normazione del principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione per gli atti tributari contenuta nell'**art. 60 D.P.R. n. 600/1973** - in virtù dell'esplicito richiamo del citato art. 60 alle norme processuali civili in materia di notificazione- e della valenza generale della regola, come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità consolidata, **non vi sono ragioni ostative alla conferma dell'orientamento consolidato della Sezione ordinaria, ovvero all'affermazione della piena applicabilità della regola anche**

ai soli atti tributari impositivi e di riscossione.

In ultimo, in merito alla **seconda questione, concernente l'applicabilità del principio di scissione soggettiva degli effetti notificatori, quando la notificazione non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario ma dal messo notificatore speciale ex art. 60, c.1, lett.a), D.P.R. n. 600/1973 e art. 16,c.4 D.lgs n. 546/1992**, le Sezioni Unite hanno ritenuto che **è irrilevante la natura del soggetto notificatore, essendo importante, ai fini dell'impedimento della decadenza, unicamente che la parte gravata svolga le attività a suo carico (emissione dell'atto e richiesta di notificazione) nel termine perentorio di legge e che, al fine di garantire l'effettività dell'esercizio dei suoi diritti, sia messa in grado di svolgerle sino all'ultimo momento.**

Tale principio enucleato dalle Sezioni Unite è ciò che ne discende dal corollario della regola della scissione soggettiva degli effetti della notificazione. Precisamente, il Supremo Consesso ha rilevato che l'esigenza posta alla base del principio di evitare pregiudizi per attività in parte sottratte ai poteri di impulso del notificante sottende, infatti, una ratio più ampia, ovvero quella di impedire irragionevolmente un effetto di decadenza la quale ha senso come sanzione, solo se rapportata ad un'effettiva inerzia della parte nel termine fissato per legge e, come chiarito dalle sezioni Unite con **la sentenza n. 24288 del 2015, il termine previsto per il notificante per svolgere l'attività posta a suo carico, nella logica del bilanciamento degli interessi, gli deve essere riconosciuto per intero, sino allo scadere, altrimenti dominerebbe la totale incertezza giuridica.**

In tal senso si era già espressa la giurisprudenza di legittimità (**Cass. n. 770 del 19/01/2016; Cass. n. 32255 del 10/12/2019**) ,con riguardo all'avvocato abilitato alla notificazione, rilevando da sempre che, il richiamo **espressamente previsto dal citato articolo 16, comma 4 D.lgs n. 546/1992, secondo cui la notificazione espletata per il tramite del messo (comunale o autorizzato dall'Ufficio) si effettua con l'osservanza delle disposizioni del comma 2 (secondo le norme degli articolo 137 c.p.c., e ss..), induce a ritenere che il legislatore tributario avesse inteso, in tal modo, significare la scelta della totale equiparazione della posizione funzionale del messo notificatore e di quella dell'ufficiale giudiziario, sicchè all'uno non possa che applicarsi la stessa disciplina di azione che si applica anche all'altro** (Cass., Sez. 5 n. 13969 del 12.11.2001; Cass. Sez. 5 n. 3433 del 13.02.2008).

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano

Giustizia da remoto, prorogata al 2022

Nel 2022 si continuerà con la giustizia da remoto. Sono state prorogate le regole su udienze da remoto e depositi telematici per la giustizia civile, penale e militare, tributaria, amministrativa e contabile.

Il Decreto "Milleproroghe", ovvero il decreto legge n. 228/2021, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 309 del 30 dicembre 2021 e in vigore dal giorno successivo (31 dicembre 2021) dispone, tra le altre misure, un'ulteriore proroga del regime emergenziale Covid in merito a processo civile, penale, amministrativo, tributario, contabile e militare.

Le udienze davanti la Corte dei conti così come quelle nelle commissioni tributarie continueranno ad essere trattate a distanza per altri tre mesi. Il decreto n. 341/2021 del Presidente della Corte dei conti, Guido Carlino, infatti, dispone la proroga al 31 marzo 2022 delle regole per lo svolgimento in videoconferenza di udienze del giudice nei giudizi innanzi alla Corte dei conti, delle camere di consiglio e delle adunanze, nonché delle audizioni mediante collegamento da remoto del pubblico ministero.

È prorogata la sospensione, sempre al 31 marzo 2022, dell'obbligo di deposito presso la segreteria della Sezione dell'originale cartaceo o della copia cartacea conforme all'originale degli atti processuali.

Anche nei processi tributari si continuerà con l'udienza a distanza e la trattazione con scambio di note scritte fino al 31 marzo 2022, così come per le trattazioni da remoto nei processi amministrativi.

Prorogata, invece, al 31 dicembre 2022 l'efficacia delle disposizioni speciali per l'esercizio dell'attività giurisdizionale in emergenza sanitaria relative ai processi civili e penali e dei procedimenti relativi ad arbitrati rituali e magistratura militare.

Inoltre, è prevista una disposizione transitoria che esclude l'applicabilità di specifici profili del regime emergenziale alle udienze civili e penali già fissate tra il 1° e il 31 gennaio 2022. Si prevede, così, che le disposizioni sul rito camerale non si applicano ai procedimenti di cassazione e agli appelli penali per i quali sia stata fissata udienza di trattazione a gennaio 2022. Differimento, infine, al 31 marzo 2022, delle misure relative alla decisione senza discussione dei ricorsi pensionistici. *Fonte: www.avocealta.it*

Lettera aperta a tutti i contribuenti, agli ordini ed associazioni professionali. Attacco feroce al diritto di difesa dei contribuenti.

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

In questo periodo, i contribuenti ed i professionisti assistono, sgomenti, ad un feroce attacco legislativo al diritto di difesa, costituzionalmente garantito (art. 24 della Costituzione).

Infatti, con i seguenti esempi, un legislatore distratto (o, forse, connivente), approfittando della legge di bilancio 2022, sta mettendo a rischio le possibilità di difesa dei contribuenti contro gli atti (di riscossione e di accertamento) delle Agenzie delle Entrate e della Riscossione, escludendo l'impugnazione degli estratti di ruolo ed impedendo l'esercizio del proprio diritto di difesa, con i ritardi dei pagamenti dei rimborsi, nonché con le insidie e gli eventuali aumenti dei contributi unificati tributari (CUT).

Inoltre, lo stesso legislatore tarda colpevolmente a riformare strutturalmente l'attuale inadeguata giustizia tributaria, nonostante il sollecito del PNRR, la richiesta del CNEL, di tutti i contribuenti, gli Ordini e le Associazioni professionali e, soprattutto, cosa ancor più grave, mettendo nel cassetto la preziosa relazione del 30 giugno 2021 della Commissione Interministeriale MEF – Giustizia, con l'approvazione a maggioranza dell'opzione n. 2.

Purtroppo, c'è in atto un preciso e dettagliato disegno legislativo di denegata giustizia, dove l'Agenzia delle Entrate detta persino la legge, come ho scritto nei miei articoli, e dove si costringe il contribuente, con il suo difensore, ad evitare l'impugnazione di determinati atti o a desistere dalle impugnazioni, utilizzando la leva economica con i CUT.
In sostanza, con le seguenti modifiche legislative, il legislatore costringerà il contribuente o a pagare in silenzio (con il beneficio delle rate) o a mettersi d'accordo con la stessa Agenzia delle Entrate tramite la mediazione, alla faccia del conflitto di interessi e dell'imparzialità amministrativa, prevista dall'art. 97 della Costituzione. In definitiva, l'attuale legislatore, pur di favorire le pretese erariali, calpesta chiari e precisi principi costituzionali, soprattutto quelli della parità tra le parti (art. 3), del diritto di difesa (art. 24) e del processo tributario, che deve svolgersi nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti al giudice terzo ed imparziale (art. 111, secondo comma).

Arrivati a questo grave ed incostituzionale punto di rottura, TUTTI I CONTRIBUENTI, GLI ORDINI E LE ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI DEVONO ATTIVARSI CON DECISIONE per fermare questa pericolosa deriva e costringere l'attuale legislatore a non approvare i seguenti progetti di legge, che tutelano soltanto le richieste delle Agenzie delle Entrate e della Riscossione a danno di TUTTI.

Inoltre, con l'occasione, INVITO TUTTI I COLLEGHI PROFESSIONISTI ad uscire dai propri studi e confrontarsi con l'opinione pubblica, facendo capire, con termini semplici e comprensibili, i rischi che corrono tutti i contribuenti. È importante, con articoli nei quotidiani nazionali (non soltanto economici) e con le partecipazioni ai programmini radiofonici e televisivi, far capire alla gente (dal pensionato, dalla casalinga e sino all'imprenditore) che seppur è necessario combattere l'evasione fiscale è altrettanto necessario ed urgente non limitare in alcun modo il diritto di difesa, da esercitare sempre davanti ad un giudice tributario terzo, imparziale e competente perché vincitore di concorso pubblico scritto ed orale.
Indico di seguito i progetti di legge oggi in discussione in Parlamento, la cui approvazione deve essere impedita per evitare la denegata giustizia mentre, al contrario, biso-

gna sollecitare il (distratto !!!!) legislatore a riformare subito la giustizia tributaria, come richiesto dal PNRR.
ATTUALI PROGETTI DI LEGGE

A. <u>Articolo 3-bis del Decreto Legge n. 146 del 21 ottobre 2021</u> *(Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo)*

"1. All'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente:
«**4-bis. L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione**».**"**

N.B. In questo modo, il contribuente è costretto ad impugnare soltanto il preavviso (artt. 77 e 86 del D.P.R. n. 602/1973), che non sarà mai sospeso in 30 giorni dai giudici tributari e quindi subirà l'ipoteca ed il fermo.

B. <u>Articolo 5-octies del Decreto Legge n. 146 del 21 ottobre 2021</u> *(Modalità di pagamento delle spese di giudizio da parte dell'agente della riscossione)*

"1. L'agente della riscossione provvede al pagamento delle somme dovute a titolo di spese e onorari di giudizio liquidati con la pronuncia di condanna, nonché di ogni accessorio di legge, **esclusivamente** mediante l'accredito delle medesime sul conto corrente della controparte ovvero del suo difensore distrattario. A tal fine, le somme di cui al primo periodo sono richieste in pagamento alla competente struttura territoriale dell'agente della riscossione, indicata nel relativo sito internet istituzionale, a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento o di posta elettronica certificata. Il soggetto legittimato è tenuto a fornire, all'atto della richiesta, gli estremi del proprio conto corrente bancario e non può procedere alla notificazione del titolo esecutivo e alla promozione di azioni esecutive per il recupero delle predette somme, **se non decorsi centoventi giorni dalla data di ricezione della stessa richiesta.**

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle pronunce di condanna emesse a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto."

N.B. In questo modo, si ritarda ancora di più il rimborso, che prima era di 30 giorni dalla notifica dell'atto di messa in mora, mentre il contribuente è sempre costretto a pagare entro 60 giorni.

C. <u>Articolo 192 della Legge di Bilancio 2022 (A.S. 2448) - Commissione Bilancio del Senato</u> *(Disposizioni in materia di contributo unificato)*

"1. Al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 16:

1) prima del comma 1 è aggiunto il seguente: "01. In caso di omesso pagamento del contributo unificato, ovvero nel caso in cui l'importo versato non è corrispondente al valore della causa dichiarato dalla parte ai sensi dell'articolo 15, comma 1, anche quando sono utilizzate modalità di pagamento con sistemi telematici, **il personale incaricato non deve procedere all'iscrizione al ruolo.**";

2) al comma 1 prima delle parole "In caso di omesso" sono aggiunte le seguenti:
"Fermo quanto previsto dal comma 01,";

3) al comma 1-bis le parole "In caso di omesso o parziale pagamento del contributo unificato"

sono sostituite dalle seguenti: “Nei casi di cui al comma 1”;

b) all’articolo 248, comma 1, dopo le parole “articolo 16” sono aggiunte le seguenti: “, commi 1 e 1-bis”;

c) all’articolo 208, comma 1:
1) alla lettera a) le parole: «contabile» sono soppresse;

2) dopo la lettera b) è inserita la seguente: «c) in tutte le altre ipotesi è quello incardinato presso la Corte d’Appello di Roma».”

“**Articolo 16 del D.P.R. n. 115/2020 (Nuova formulazione prevista)** ***“Omesso o insufficiente pagamento del contributo unificato”***
01) In caso di omesso pagamento del contributo unificato, ovvero nel caso in cui l'importo versato non è corrispondente al valore della causa dichiarato dalla parte ai sensi dell’articolo 15, comma 1, anche quando sono utilizzate modalità di pagamento con sistemi telematici, il personale incaricato non deve procedere all’iscrizione al ruolo.

1) Fermo quanto previsto dal comma 01, in caso di omesso o insufficiente pagamento del contributo unificato si applicano le disposizioni di cui alla parte VII, titolo VII, del presente testo unico e nell’importo iscritto a ruolo sono calcolati gli interessi al saggio legale, decorrenti dal deposito dell’atto cui si collega il pagamento o l’integrazione del contributo.

1 bis) Nei casi di cui al comma 1, si applica la sanzione di cui all’articolo 71 del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 esclusa la detrazione ivi prevista.

1-ter) La sanzione irrogata, anche attraverso la comunicazione contenuta nell'invito al pagamento di cui all’articolo 248, è notificata a cura dell’ufficio e anche tramite posta elettronica certificata, nel domicilio eletto o, nel caso di mancata elezione del domicilio, mediante deposito presso l’ufficio.”

N.B. In questo modo si impedisce l’esercizio del diritto di difesa in quanto la procedura delle spese di giustizia si traduce in denegata giustizia, ignorando tutte le sentenze della Corte Costituzionale (n. 157 del 1969, n. 61 del 1970, n. 113 del 1963 e n. 333 del 2001) e della Corte di Cassazione (Sezione III Civile, Ordinanza n. 9664 del 26 maggio 2020).

D. Eventuale aumento del contributo unificato *(Art. 1, quarto comma, della Legge n. 165/2021 di riforma del processo civile)*

Il suddetto articolo prevede che il Governo dovrà compiere un “**monitoraggio**” sulle spese per gli incentivi alla mediazione e se i soldi stanziati non bastano dovrà aumentare il contributo unificato.

E. Ritardo della riforma strutturale della giustizia tributaria

In questo periodo, il Governo ed il Parlamento hanno modificato il processo civile, il processo penale, il processo del lavoro, il processo delle controversie familiari con l’istituzione del Tribunale della famiglia, ed il processo delle crisi di aziende mentre dimentica di riformare la giustizia tributaria, nonostante la richiesta del PNRR, del CNEL e di tutti gli operatori del settore. Oggi, la giustizia tributaria dipende dal MEF con giudici non professionali, che svolgono altre attività e pagati 15 euro nette a sentenza depositata, indipendentemente dal valore della causa, mentre un giudice di pace, per le cause “minori” (come per esempio quelle condominiali) percepisce euro 72.000 lordi l’anno!

La Commissione Interministeriale MEF – Giustizia, istituita dallo stesso Governo, con la condivisibile opzione n. 2 di maggioranza ha previsto una giustizia tributaria non più dipendente dal MEF ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con giudici professionali e competenti, vincitori di concorso pubblico scritto ed orale e retribuiti come gli attuali magistrati ordinari (QUINTA MAGISTRATURA).

BISOGNA IMPEDIRE LA DENEGATA GIUSTIZIA

Avv. MAurizio Villani

Cass.n.24152/2021: il professionista supera la presunzione con una prova analitica per ogni versamento bancario

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Lucia Morciano

1.Il principio di diritto

La Corte di Cassazione, con ordinanza **n. 24152/2021**, ribadisce il proprio orientamento sulle presunzioni bancarie relative ai professionisti, sottolineando che esse si applicano ai soli versamenti operati sul proprio conto corrente. In riferimento alla distribuzione dell'onere probatorio tra il contribuente e **l'Amministrazione finanziaria, il Supremo Consesso ha ribadito che, l'Amministrazione Finanziaria deve individuare movimenti finanziari in maniera analitica e puntuale e chiarire il nesso inferenziale con la produzione di reddito; invece, il contribuente deve fornire una prova contraria analitica circa la produzione di reddito imponibile con riguardo agli specifici movimenti finanziari.** Per tale onere un ruolo fondamentale è assunto dalla motivazione dell'atto di accertamento, attraverso cui l'Ufficio deve considerare adeguatamente gli elementi di prova (anche indiziaria) forniti dal contribuente e illustrare le ragioni giuridiche che hanno portato all'applicazione della presunzione bancaria.

2.Il caso

La CTR della Sardegna ha accolto parzialmente l'appello del contribuente, in riforma della sentenza della CTP di Sassari che a sua volta aveva parzialmente accolto il ricorso del contribuente, avente oggetto due avvisi di accertamento IVA, IRPEF e IRAP per gli anni di imposta 2003 e 2004. Le riprese traevano origine da una denuncia di un cliente e avevano a oggetto retribuzioni per prestazioni professionali non dichiarate, accertate con controlli bancari sui conti correnti intestati al contribuente, ex art. 32 D.P.R.n.600/1973 ed ex art. 51 D.P.R.n.633/1972. I giudici di seconde cure, conformemente ai giudici di primo grado, hanno confermato l'impianto delle riprese, evidenziando che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra i compensi percepiti e le spese inerenti sostenute nello stesso periodo di imposta, ma limitavano le voci di spesa non giustificate e i compensi, rideterminando così i ricavi non dichiarati in € 26.685,88 per l'anno di imposta 2003 e in € 7.922,00 per il 2004. Avverso la decisione della CTR ha proposto ricorso per Cassazione l'AdE, a cui ha replicato il contribuente con controricorso e ricorso incidentale.

3.Motivazione della sentenza

In via preliminare, la Suprema Corte, nel suo iter motivazionale ha ritenuto fondata la questione d'incostituzionalità formulata del contribuente riguardante l'art. 32, comma 1, n.2, secondo periodo del D.P.R.n.600/1973, come modificato dall'art. 1, comma 402, lett. a), n.1, L.n. 311/2004. Difatti, sull'illegittimità costituzionale della presunzione legale dei prelievi dei professionisti, com'è noto, è intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza **n.228/2014**, che ha rappresentato un leading case del diritto tributario, sul tema della legittimità costituzionale della presunzione di imponibilità per i prelevamenti sul conto corrente bancario con riguardo ai lavoratori autonomi. In tale pronuncia la Consulta ha sostenuto che *"in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione non contabilizzata o non fatturata di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati. Il fondamento economico-contabile di tale meccanismo è stato ritenuto da questa Corte (sentenza n. 225/2005) congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, il quale è caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi. L'attività svolta dai lavoratori autonomi, al contrario, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Tale marginalità assume poi differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi, sino a divenire quasi assenza nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali".*

A conforto di ciò, il Giudice delle Leggi ha aggiunto due valutazioni correlate al sistema degli obblighi formali imposti ai professionisti che connotano la non ragionevolezza della presunzione legale:

a) "gli eventuali prelevamenti (che peraltro dovrebbero essere anomali rispetto al tenore di vita secondo gli indirizzi dell'Agenzia delle entrate) vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata; assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali";

b) "la tracciabilità del denaro, oltre ad essere uno strumento di lotta al riciclaggio di capitali di provenienza ille-

cita, persegue il dichiarato fine di contrastare l'evasione o l'elusione fiscale attraverso la limitazione dei pagamenti effettuati in contanti che si possono prestare ad operazioni in nero".

Alla luce di tali argomentazioni, viene così enucleato il principio di diritto secondo cui ***"la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché di capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito".*** Da ciò ne consegue che, i prelevamenti finanziari compiuti dai titolari di un reddito di lavoro autonomo non possono essere più considerati automaticamente come elementi fondanti di una ricostruzione congetturale circa la produzione di un reddito imponibile ai fini dell'imposta personale, **essendo stata riconosciuta l'illegittimità della presunzione legale.** Ovviamente, predetti movimenti finanziari possono essere utilizzati come **elementi di fatto da assumere nello schema logico di una presunzione semplice,** cui ricorrere nell'ambito dei metodi di accertamento tributario per la ricostruzione induttiva della posizione reddituale del contribuente; in tale ipotesi, la presunzione dovrà avere i requisiti richiesti dalla disciplina dell'accertamento tributario e, pertanto, presentare i caratteri di precisione, gravità e concordanza richiesti per le presunzioni semplici nell'accertamento contabile. In particolare, i giudici di legittimità nell'ordinanza in esame (ordinanza **n. 24152/2021**) hanno precisato che la Corte di Cassazione ha già fatto molte volte applicazione della sentenza Corte Costituzionale **n. 228 del 2014**, affermando che *"In tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti"* (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16697 del 09/08/2016, Rv. 640983 - 01; conforme, Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 22931 del 26/09/2018, Rv. 650334 - 01). A ciò consegue che, nei confronti dei professionisti quale è il contribuente, opera la presunzione legale di cui all'articolo 32 cit. con riguardo ai soli "versamenti" non giustificati anche per i due anni di imposta per cui è causa".

Tanto premesso, il Supremo Consesso ha rammentato che, in materia di accertamento delle imposte sui redditi, per superare la presunzione posta in capo al contribuente **ex art. 32 D.P.R.n.600/1973** -in virtù della quale i prelevamenti e i versamenti operati su conto corrente bancario vanno imputati a ricavi conseguiti nell'esercizio dell'attività d'impresa - **non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sul proprio conto corrente, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività** (Cass. Sez. 5, n. 4829 del 11/03/2015). Di converso, per quanto riguarda l'imposizione indiretta il Collegio di legittimità ha ribadito che *"In tema di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, tutti i movimenti sui conti bancari del contribuente, siano essi accrediti che addebiti, si presumono, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, n. 2, riferiti all'attività economica del contribuente, i primi quali ricavi e i secondi quali corrispettivi versati per l'acquisto di beni e servizi reimpiegati nella produzione,* ***spettando all'interessato fornire la prova contraria che i singoli movimenti non si riferiscono ad operazioni imponibili"*** (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 26111 del 30/12/2015, Rv. 638173 - 01; conforme Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15857 del 29/07/2016, Rv. 640618 - 01)."

Nello specifico, la Corte di Cassazione ha sottolineato che per superare predetta presunzione, il contribuente deve in particolare dimostrare, **con una prova analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili** (v. in tal senso Cass. n. 15857 del 29/07/2016; Cass. n. 4829 del 11/03/2015). Tanto chiarito, la Suprema Corte in riferimento al caso sottoposto al suo esame ha concluso che la CTR ha emanato la sua decisione facendo riferimento, a suo parere, a una "ponderosa documentazione", non precisata in relazione alle singole voci di costo e di entrata contestate dall'Agenzia, limitandosi ad affermare in poche battute che **"*molte poste in entrata e in uscita hanno una loro accettabile motivazione e non rappresentano tentativi di evasione fiscale da parte del ricorrente*" senza tener conto dei principi di diritto che governano la fattispecie desumibili dalla giurisprudenza sopra richiamata, che impongono un esame analitico della prova per ogni versamento bancario. Per tale ragione, il Supremo Consesso ha ritenuto che sotto il profilo *de quo* la motivazione è carente e, di conseguenza, tale aspetto deve essere riesaminato dal giudice del rinvio.**

Avv. Maurizio Villani e Avv. Lucia Morciano

Responsabile il medico del pronto soccorso che non approfondisce le condizioni del paziente

Per la Cassazione, è responsabile del decesso del paziente il medico del pronto soccorso che non effettua gli approfondimenti necessari richiesti dall'esame differenziale

Medico del pronto soccorso omette esami e il paziente muore

Responsabile il medico del pronto soccorso che non approfondisce le condizioni del paziente con esami di laboratorio e strumentali, omettendo l›esame differenziale che gli avrebbe permesso d›individuare una causa del dolore del paziente diversa da quella rilevata e curata inizialmente e d›intervenire tempestivamente, scongiurandone così il decesso. Queste le conclusioni della interessante **sentenza della Cassazione n. 45602/2021** (sotto allegata).

La vicenda processuale e medica

In sede di appello viene riformulata in senso assolutorio la **sentenza** del Tribunale, che invece aveva condannato il medico del pronto soccorso per il reato di **omicidio colposo** perché, per negligenza, imperizia e imprudenza ometteva di sottoporre un paziente a ulteriori controlli anche diagnostici, tanto che alla fine lo stesso decedeva a causa di un arresto cardiocircolatorio e respiratorio conseguente a una peritonite da perforazione del tratto digestivo.

La vicenda ha inizio quando il paziente, accusando forti dolori alla zona lombare viene visitato dal medico del pronto soccorso imputato, che dopo un solo esame obiettivo superficiale lo dimette, senza sottoporre l'uomo a esami strumentali e di laboratorio. Approfondimenti che avrebbero permesso d'intervenire tempestivamente sul fenomeno ulceroso in atto e che avrebbero evitato il peggioramento delle condizioni, il ritardo dell'intervento chirurgico e quindi il decesso dell'uomo.

Il paziente infatti, dopo le prime dimissioni, si recava nuovamente al pronto soccorso e in quella occasione la peritonite era già in atto, tanto che veniva ricoverato immediatamente e programmato un intervento chirurgico, che però non veniva eseguito a causa del decesso.

È stato accertato dai consulenti, in sede di merito, che:

- la peritonite era stata causata da un ulcera duodenale;
- **"al primo accesso in pronto soccorso, non era stato eseguito l'esame emocromocitometrico,** che avrebbe potuto evidenziare una leucocitosi neutrofila, dunque l'esistenza della peritonite";
- la somministrazione dei medicinali prescritti senza gastro protettore abbiano contribuito all'aggravamento delle condizioni del paziente e la mancata esecuzione di un'ecografia abbiano accelerato la perforazione.

L'omesso esame differenziale ha causato la morte del paziente

Le parti civili nel ricorre in Cassazione sollevano due motivi:

- con il primo ritengono che la Corte non abbia osservato quanto previsto dalla norma che contempla il reato di omicidio colposo e che detta norma sia stata interpretata in maniera erronea. La sentenza non contiene alcun riferimento all›addebito descritto nel capo d›imputazione che si riferisce all'**omessa diagnosi differenziale**;
- con il secondo invece, sinteticamente, deducono carenza di motivazione nella parte della sentenza con cui i giudici hanno escluso il nesso di causa, in quanto hanno omesso i dati statistici offerti dal consulente del PM e da quelli dello stesso imputato. La decisione inoltre è contraddittoria "nella parte in cui ha escluso il nesso di causalità ritenendo la patologia non ancora eclatante e tuttavia ritenendo non risolutivo l'intervento chirurgico nonostante il basso tasso di mortalità."

Responsabile il medico che omette l'esame differenziale

La Cassazione ritiene il ricorso fondato, annulla la sentenza agli effetti civili e rinvia al giudice civile competente in grado di appello, affinché provveda anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

La motivazione, che si dilunga sull'analisi dell'esistenza del nesso di causa in base a quanto previsto dagli articoli 40 e 41 del codice penale, contiene degli stralci di rilievo da segnalare, grazie ai quali è possibile comprendere le ragioni per le quali il medico del pron-

to soccorso deve essere ritenuto responsabile del decesso del paziente.
Prima di tutto "l'ambito dell'obbligo di garanzia gravante sul medico di Pronto Soccorso può in generale ritenersi definito dalle specifiche competenze che sono proprie di quella branca della medicina che si definisce medicina d'emergenza o d'urgenza."
Detto ciò, sono diversi i casi nei quali la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto il medico di pronto soccorso "responsabile del decesso del paziente per non aver disposto gli idonei accertamenti clinici o per non aver posto una corretta diagnosi in modo da indirizzare il paziente in reparto o luogo di cura specialistico."
Occorre inoltre considerare che "a fronte della possibilità di una diagnosi differenziale non ancora risolta, costituisce obbligo del medico al quale sia stato sottoposto il caso compiere gli approfondimenti diagnostici necessari per accertare quale sia l'effettiva patologia che affligge il paziente e adeguare le terapie in corso a queste plurime possibilità."
Questo perché "**fino a quando il dubbio diagnostico non sia stato risolto e non vi sia alcuna incompatibilità tra accertamenti diagnostici e trattamenti medico chirurgici, il medico** che si trovi di fronte alla possibilità di diagnosi differenziale **non deve accontentarsi del raggiunto convincimento** di aver individuato la patologia esistente quando non sia in grado, in base alle conoscenze dell'arte medica da lui esigibili (anche nel senso di chiedere pareri specialistici), di escludere patologie alternative, proseguendo gli accertamenti diagnostici e i trattamenti medico chirurgici necessari."
Il giudice di merito, in base alle suddette precisazioni, avrebbe dovuto quindi accertare prima di tutto se in base ai dati a sua disposizione il medico avrebbe potuto influenzare il corso degli eventi e poi, se il sanitario, in base alle sue conoscenze, avrebbe dovuto procedere alla diagnosi differenziale "considerato che costituisce obbligo del medico **valutare tutte le possibili ipotesi diagnostiche connesse** a una determinata sintomatologia, soprattutto nel caso in cui i sintomi possano essere indicativi di diagnosi di maggiore gravità rispetto a quella più evidente.»
La Corte territoriale ha quindi errato perché si è limitata a prendere per buoni i dati dei consulenti, i quali sono giunti alla conclusione che "non vi era certezza assoluta dell'efficacia salvifica della condotta alternativa corretta, in definitiva omettendo di svolgere il giudizio contro fattuale, che impone al giudice di elaborare il dato tecnico-scientifico", la motivazione inoltre è contraddittoria perché nonostante i consulenti di parte e del PM abbiano affermato "la sussistenza di tutte le condizioni per una diagnosi differenziale previo esame emocromocitometrico o ultrasonografia ed esame ecografico, i giudici di appello hanno immotivatamente tratto la conclusione che neppure vi fosse certezza circa la possibilità di una diagnosi differenziale." *Fonte: www.StudioCataldi.it - Annamaria Villafrate*

Penale Sent. Sez. 4 Num. 45602 Anno 2021
Presidente: DI SALVO EMANUELE
Relatore: SERRAO EUGENIA
Data Udienza: 18/11/2021
SENTENZA sul ricorso proposto da:
dalla parte civile DEL PRETE MARIA
dalla parte civile DEL PRETE ANTONIO
dalla parte civile COSTANZO ANASTASIA
nel procedimento a carico di: PALLADINO RAFFAELE nato a CASAVATORE il 20/07/1954 avverso la sentenza del 20/09/2019 della CORTE APPELLO di NAPOLI visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere EUGENIA SERRAO;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore OLGA MIGNOLO, che ha concluso per l'annullamento con rinvio al giudice civile;
udito il difensore avvocato ESPOSITO RAFFAELE del foro di NAPOLI in difesa delle parti civili DEL PRETE MARIA, DEL PRETE ANTONIO e COSTANZO ANASTASI, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso; udito il difensore avvocato DELLA PIETRA LELIO del foro di NAPOLI in difesa dell'imputato PALLADINO RAFFAELE, che ha concluso per il rigetto del ricorso

RITENUTO IN FATTO
La Corte di appello di Napoli, con la sentenza indicata in epigrafe, ha riformato in senso assolutorio la pronuncia di condanna emessa il 20/02/2017 dal Tribunale di Napoli nei confronti di Palladino Raffaele, imputato del delitto previsto dall'art.589 cod. pen. perché, quale sanitario che ebbe in cura Del Prete Antonio nel corso dell'accesso presso il presidio ospedaliero San Giovanni di Dio di Frattamaggiore, con le condotte omissive di seguito meglio specificate, per colpa consistita in negligenza, imprudenza e imperizia, ne aveva cagionato la morte, verificatasi a causa dell'insorgenza di un arresto cardio-circolorespiratorio secondario ad una peritonite da perforazione del tratto digestivo. In particolare, in qualità di medico addetto all'unità di pronto soccorso, in data 4 maggio 2013 per non avere correttamente valutato lo stato patologico in atto, omettendo una completa e analitica anamnesi del paziente, non effettuando un idoneo percorso diagnostico del disturbo lombare che aveva dettato l'ac-

cesso del paziente in ospedale, limitandosi ad un esame obiettivo superficiale, disponendo le dimissioni del paziente senza procedere né ad esami di laboratorio né ad indagini diagnostico-strumentali che avrebbero consentito di far luce sul fenomeno ulceroso in atto, così impedendo un pronto e corretto inquadramento diagnostico, aggravando la prognosi del paziente e ritardandone il necessario intervento chirurgico. 2. La sentenza impugnata ha ripercorso il succedersi degli eventi, a partire dal fatto che Antonio Del Prete accusava dolori lombari curati con fans, Dicloreum e Toradol, da circa una settimana, giungendo alle ore 22,05 del 4 maggio 2013 al pronto soccorso dell'ospedale di Frattamaggiore, dove era stato visitato e presentava, secondo il referto stilato dal dott. Palladino, addome meteorico ma trattabile, palpazione del punto colecistico e percussione delle logge renali non doloranti, alveo aperto sia alle feci che ai gas, tale condizione determinando il dott. Palladino a praticare una soluzione fisiologica di Spasmex e di Toradol accompagnati da un farmaco gastroprotettore e a dimettere il paziente, con prescrizione di sottoporsi a visita ortopedica e a controllo clinico. Nella sentenza si legge anche, che, nella cartella clinica stilata in occasione del secondo accesso, il paziente risultava aver riferito un dolore addominale che si protraeva da tre giorni con chiusura dell'alvo alle feci e ai gas, da ritenere chiaro segno di peritonite. I consulenti tecnici avevano assunto come pacifica l'omessa diagnosi differenziale, laddove il dolore lombare che si accentua in orarionotturno e non si riduce con l'assunzione di farmaci analgesici può rivelare patologie biliari gastro-pancreatiche, dunque indipendentemente dalla sintomatologia addominale riferita dal paziente e tanto più in presenza di rilevato addome meteorico. Pacifica era, altresì, la circostanza che, eseguita ecografia addominale nel primo pomeriggio del 5 maggio, fosse emersa la presenza di liquido corpuscolato nei recessi peritoneali e aria libera in sede sottodiaframmatica, con immediato ricovero e predisposizione di intervento chirurgico, resosi impossibile a causa del decesso del paziente alle ore 19:30. Altresì pacifico era, secondo la testimonianza della moglie del paziente, che il Del Prete, la sera di sabato 4 maggio, presentasse persistenti dolori addominali, pur non essendo certo che il dott. Palladino fosse stato informato della terapia farmacologica seguita nella settimana antecedente. È stato accertato il percorso causale che ha condotto al decesso di Antonio Del Prete, affetto da tempo da una ulcera duodenale, alla cui perforazione era seguita una peritonite causata dalla perdita di liquido gastrico, poi rinvenuto in gran copia nel corso dell'autopsia; l'assorbimento da parte del peritoneo di liquidi che avevano cagionato lo stato settico aveva, quindi, determinato la sindrome chiamata insufficienza multiorganica (M.O.F., Multi Organ Failure). Si era accertato che, al primo accesso in pronto soccorso, non era stato eseguito l'esame emocromocitometrico, che avrebbe potuto evidenziare una leucocitosi neutrofila, dunque l'esistenza della peritonite. I consulenti concordavano circa il dato tecnico che la peritonite, causa del decesso del paziente, si fosse sviluppata in 12,18 o forse 24 ore e che la somministrazione di Dicloreum ovvero di Toradol senza l'assunzione di gastroprotettore potesse aver contribuito all'aggravamento delle condizioni del paziente. I consulenti hanno affermato che la contaminazione batterica del materiale riversato nel peritoneo avviene in 12-24 ore, che, al momento della visita al primo accesso, il filtraggio di liquido enterico era già cominciato e che il dott. Palladino, pur avendo rilevato l'addome meteorico, che poteva essere sintomo di rallentamento della peristalsi dovuto al filtraggio di liquido in addome, non vi diede rilievo. I consulenti hanno altresì affermato che la mancata effettuazione dell'ecografia aveva inciso sul percorso diagnostico, rallentandolo, e che la datazione dell'ulcera, unita all'assunzione di fans, farmaci altamente gastrolesivi, potesse aver accelerato il processo perforativo. 3. Le parti civili Del Prete Maria, Del Prete Antonio e Costanzo Anastasia propongono ricorso per cassazione, censurando la sentenza impugnata, con un primo motivo, per inosservanza ed erronea applicazione dell'art.589 cod. pen. e per carenza e vizio logico della motivazione. La difesa deduce che la sentenza è del tutto priva di riferimenti allo specifico addebito descritto nel capo di imputazione, relativo all'omessa diagnosi differenziale. In particolare, la difesa evidenzia come, nonosta' nte i consulenti tecnici avessero reiteratamente riferito della possibilità di una diagnosi differenziale, nella sentenza è stato affermato, a pag.9, che non vi fosse alcuna certezza circa tale possibilità. La sentenza, si assume, neppure si è confrontata sul punto con la sentenza di primo grado. I giudici non hanno esposto le ragioni di dissenso rispetto alle motivazioni del giudice di primo grado. Con un secondo motivo, i ricorrenti deducono carenza di motivazione nella parte in cui i giudici di appello hanno escluso il nesso di causalità non operando alcun accenno al dato statistico offerto dal consulente del Pubblico ministero e dagli stessi consulenti dell'imputato, che avevano indicato una bassa percentuale di mortalità, ed è contraddittoria nella parte in cui ha escluso il nesso di causalità ritenendo la patologia non ancora eclatante e tuttavia ritenendo non risolutivo l'intervento chirurgico nonostante il basso tasso di mortalità. I consulenti della Procura avevano riportato nella consu-

lenza le leggi statistiche in base alle quali il trattamento chirurgico non riesce ad azzerare un tasso di mortalità che si attesta intorno al 10% e la casistica di rischio di mortalità in relazione agli interventi in urgenza per perforazione gastro-duodenale correlata alla presenza di shock all'ingresso, all'età, a comorbilità mediche importanti, a cirrosi, a insufficienza renale. Nella sentenza impugnata è stato del tutto preterm-nesso un dato decisivo indicato dei consulenti, ossia che è proprio il ritardo nell'intervento ad aumentare in maniera esponenziale il rischio di morte. Su tali dati erano concordi anche i consulenti dell'imputato. In un caso in cui l'omessa corretta diagnosi aveva impedito un intervento chirurgico che solo nel 35% dei casi consentiva la sopravvivenza del paziente nel lungo periodo, la Corte di Cassazione ha annullato la sentenza di assoluzione emessa in entrambi i gradi di merito ritenendo che risponde penalmente il medico laddove nel giudizio controfattuale vi sia l'alta probabilità logica che il ricorso ad altri rimedi terapeutici o all'intervento chirurgico avrebbe determinato un allungamento della vita. Secondo la difesa, la lacuna presente nella sentenza impugnata in merito all'accertamento del nesso causale si configura come violazione di legge ma si traduce anche in una carenza motivazionale in quanto, pur citando i principi giuridici che orientano il giudizio controfattuale, la Corte territoriale finisce poi con il negarli, considerato che la certezza nel giudizio controfattuale è un'ipotesi rarissima. Manifestamente illogico è che, pur ritenendo i giudici che la patologia non fosse ancora eclatante, nella sentenza abbiano affermato che l'intervento non sarebbe stato risolutivo; ove la malattia non avesse raggiunto uno stato di pericolosità tale da potersi dire eclatante, non è logica la conclusione per la quale l'intervento si sarebbe palesato come inutile, anche e soprattutto alla luce del basso tasso di mortalità evidenziato. 4. Con memoria del 2 novembre 2021 il difensore di Palladino Raffaele ha concluso per l'inammissibilità o, in subordine, per il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. I ricorsi sono fondatamente proposti.

1.1. Occorre premettere, in linea di principio, che per l'esistenza del nesso causale, in base al disposto degli artt.40 e 41 cod. pen., occorrono due elementi: il primo, positivo, secondo il quale la condotta umana deve aver posto una condizione dell'evento; il secondo, negativo, per cui il risultato non deve essere conseguenza dell'intervento di fattori eccezionali. In particolare, quando si tratta di condotte omissive colpose, il primo elemento si rivela nella regola cautelare violata, se l'evento rappresenta la concretizzazione del rischio creato con un non facere da colui che riveste la posizione di garanzia. Il nesso causale viene, dunque, negato qualora l'evento non concretizzi il rischio che la regola cautelare violata mirava a prevenire oppure quando sia intervenuto un fattore eccezionale che, secondo la migliore scienza ed esperienza del momento storico, costituisce causa certa o altamente probabile dell'evento. Per converso, l'evento è causalmente riconducibile all'omissione qualora, secondo la migliore scienza ed esperienza del momento storico, l'evento sia conseguenza certa o altamente probabile del mancato rispetto della regola cautelare violata. Il ricorso alle cognizioni scientifiche, nello studio degli eventi che si verificano in ambito sanitario, soddisfa i principi di tassatività e di certezza giuridica io quanto consente di imputare all'uomo un evento che può essere scientificamente considerato conseguenza della sua azione od omissione. Guardando alla condotta omissiva sotto il preciso angolo visuale del rischio del quale il sanitario è garante, ossia della regola cautelare appropriata, l'interprete è tenuto a delimitare l'ambito della posizione di garanzia in modo da imputare al garante i soli eventi che egli sia in grado di dominare. Giova aggiungere che, ai fini dell'operatività della clausola di equivalenza di cui all'art. 40, comma 2, cod. pen., l'accertamento dell'obbligo impeditivo è il primo passaggio necessario per individuare il soggetto responsabile del reato omissivo improprio. In relazione a tale norma, la giurisprudenza di legittimità, sin dagli anni novanta del secolo scorso, ha infatti elaborato la «teoria del garante», muovendo dall'osservazione - e dalla valorizzazione - del significato profondo che deve riconoscersi agli «obblighi di garanzia», discendenti dallo speciale vincolo di tutela che lega il soggetto garante, rispetto ad un determinato bene giuridico, per il caso in cui il titolare dello stesso bene sia incapace di proteggerlo autonomamente (Sez. 4, n. 4793 del 06/12/1990, dep. 1991, Bonetti, in motivazione). I titolari della posizione di garanzia devono, poi, essere forniti dei necessari poteri impeditivi degli eventi dannosi. Si discorre di un problema particolarmente complesso perché, secondo un orientamento dottrinale, non potrebbe essere considerata posizione di garanzia quella nella quale esiste soltanto un obbligo di attivarsi o un obbligo di sorveglianza senza che questi obblighi siano accompagnati da poteri impeditivi di natura tale da consentire all'agente di evitare il verificarsi dell'evento. Ma la Corte di Cassazione ha già avuto occasione di chiarire che non è condivisibile l'affermazione che il garante, perché risponda dell'evento, debba essere dotato di tutti i poteri impeditivi, essendo richiesto all'agente di porre in essere solo quelli da lui esigibili; la posizione di garanzia richiede

l'esistenza dei poteri impeditivi che, peraltro, possono anche concretizzarsi in obblighi diversi (per es. di natura sollecitatoria), e di minore efficacia, rispetto a quelli direttamente e specificamente vòlti ad impedire il verificarsi dell'evento. Del resto, nella gran parte dei casi, i garanti non dispongono sempre e in ogni situazione di tutti i poteri impeditivi che invece, di volta in volta, si modulano sulle situazioni concrete. Saranno proprio le situazioni concrete a determinare l'ambito dei poteri impeditivi esigibili da parte del garante e questi poteri possono essere limitati ad un mero obbligo di attivarsi. Insomma, all'obbligo giuridico di impedire l'evento deve accompagnarsi l'esistenza di poteri fattuali che consentano all'agente di porre in essere, almeno in parte, meccanismi idonei ad evitare il verificarsi dell'evento. In conclusione: l'agente non può rispondere del verificarsi dell'evento se, pur titolare di una posizione di garanzia, non disponga della possibilità.di influenzare il corso degli eventi. Per converso, chi ha questa possibilità non risponde se non ha un obbligo giuridico di intervenire per operare la modifica del decorso degli avvenimenti (Sez. 4, n. 16761 del 11/03/2010, Catalano, in motivazione).

1.2. L'ambito dell'obbligo di garanzia gravante sul medico di Pronto Soccorso può in generale ritenersi definito dalle specifiche competenze che sono proprie di quella branca della medicina che si definisce medicina d'emergenza o d'urgenza. In tale ambito rientrano l'esecuzione di taluni accertamenti clinici, la decisione circa le cure da prestare e l'individuazione delle prestazioni specialistiche eventualmente necessarie. Correlata a tali doveri può ritenersi la decisione inerente al ricovero del paziente e alla scelta del reparto a ciò idoneo, mentre l'attribuzione della priorità d'intervento, detta triage ospedaliero, è procedura infermieristica. Delineata entro tale ambito la posizione di garanzia del medico di pronto soccorso, è agevole riscontrare nella giurisprudenza di legittimità casi nei quali il medico di pronto soccorso è stato ritenuto responsabile del decesso del paziente per non aver disposto gli idonei accertamenti clinici (Sez. 4, n. 18573 del 14/02/2013, Meloni, Rv. 256338) o per non aver posto una corretta diagnosi in modo da indirizzare il paziente in reparto o luogo di cura specialistico (Sez. 4, n. 29889 del 05/04/2013, De Florentis, Rv. 257073). Accanto a queste ipotesi, si rinvengono pronunce nelle quali la responsabilità è stata esclusa in ragione della singolarità dei sintomi, dunque della difficoltà di porre una diagnosi corretta (Sez. 4, n.35659 del 09/07/2009, Morana, Rv.245316); ciò si spiega in quanto non è esigibile da tale sanitario una competenza diagnostica di livello pari a quella di tutte le altre specializzazioni medico-chirurgiche delle quali si deve occupare trasversalmente nell'intervenire su casi acuti.

1.3. Ulteriore premessa concerne la considerazione per cui, a fronte della possibilità di una diagnosi differenziale non ancora risolta, costituisce obbligo del medico al quale sia stato sottoposto il caso compiere gli approfondimenti diagnostici necessari per accertare quale sia l'effettiva patologia che affligge il paziente e adeguare le terapie in corso a queste plurime possibilità. L'esclusione di ulteriori accertamenti può, infatti, essere giustificata esclusivamente dalla raggiunta certezza che una di queste patologie possa essere esclusa ovvero, nel caso in cui i trattamenti terapeutici siano incompatibili, che possa essere sospeso quello riferito alla patologia che, in base all'apprezzamento di tutti gli elementi conosciuti o conoscibili, se condotto secondo le regole dell'arte medica, possa essere ritenuto meno probabile, sempre che la patologia meno probabile non abbia caratteristiche di maggiore gravità e possa quindi essere ragionevolmente adottata la scelta di correre il rischio di non curarne una che, se esistente, potrebbe però provocare danni minori rispetto alla mancata cura di quella più grave. Ma, fino a quando il dubbio diagnostico non sia stato risolto e non vi sia alcuna incompatibilità tra accertamenti diagnostici e trattamenti medicochirurgici, il medico che si trovi di fronte alla possibilità di diagnosi differenziale non deve accontentarsi del raggiunto convincimento di aver individuato la patologia esistente quando non sia in grado, in base alle conoscenze dell'arte medica da lui esigibili (anche nel senso di chiedere pareri specialistici), di escludere patologie alternative, proseguendo gli accertamenti diagnostici e i trattamenti medico-chirurgici necessari.

1.4. Vale la pena, inoltre, di rammentare che la giurisprudenza della Corte di legittimità ha ripetutamente affermato che, in punto di nesso di causa, occorre distinguere il ragionamento esplicativo dal ragionamento controfattuale. Il ragionamento esplicativo tenta di spiegare le cause di un accadimento e di individuare i fattori che lo hanno generato sulla base di giudizi causali retti da leggi scientifiche che esprimano una certa correlazione causale tra una categoria di condizioni e una categoria di eventi realmente verificatisi; nell'ambito del ragionamento esplicativo, il sapere scientifico può fornire con ragionevole approssimazione la spiegazione di un determinato evento effettivamente verificatosi quale effetto di un determinato fattore eziologico. Il giudice, con riguardo al ragionamento esplicativo, valuta con rigore le prove per stabilire se esse corroborino l'ipotesi accusatoria circa la relazione tra una determinata condotta umana e l'evento verificatosi alla luce di una legge naturale, ove dispo-

nibile, o alla luce di regolarità statistiche o di generalizzazioni probabilistiche, secondo un significato frequentista, fornite dagli studi del settore di riferimento. Il giudizio controfattuale (giudizio implicativo) trova il suo terreno di elezione nel ragionamento causale in tema di reato omissivo, ma non si tratta di un ambito esclusivo in quanto tale iter logico viene seguito anche in caso di reati commissivi ancorchè non si renda necessario esprimerlo nella motivazione. Si tratta di un ragionamento che implica un ulteriore tipo di indagine, avente ad oggetto la prognosi postuma di cosa sarebbe accaduto ove la condotta omessa fosse stata posta in essere. La valutazione processuale del ruolo salvifico della condotta omessa non può che culminare in un giudizio ipotetico, con l'avvertenza che si tratta di un giudizio ipotetico che si svolge alla luce del «paradigma indiziario» disponibile (Sez.4, n.43786 del 17/09/2010, Cozzini, in motiv.). In tal caso, al giudice si impone una puntuale analisi delle particolarità del caso concreto, che potrà condurre ad un giudizio di elevata credibilità logica, indipendente da rigide quantificazioni statistiche, strettamente correlato alle caratteristiche del caso concreto sulla base di un ragionamento probatorio non incerto. In sostanza, ciò che si impone di verificare nel giudizio controfattuale è l'elevata credibilità logica dell'efficacia salvifica della condotta alternativa corretta con l'obiettivo di raggiungere una certezza processuale che sia frutto dell'elaborazione, da parte del giudice, delle evidenze disponibili (Sez. 4, n.16843 del 24/02/2021, Suarez, Rv. 281074; Sez. 4, n. 29889 del 05/04/2013, De Florentis, Rv. 257073; Sez. 4, n. 18573 del 14/02/2013, Meloni, Rv. 256338).

2. Alla luce dei principi esposti, il percorso logico-giuridico che si richiedeva al giudice di merito concerneva, in primo luogo, la necessità di stabilire quali fossero gli obblighi di attivarsi del medico di pronto soccorso che, per la natura della sua specializzazione, può non essere dotato di tutti i poteri impeditivi dell'evento, essendo spesso deputato all'effettuazione dei primi controlli e all'indirizzamento del paziente verso altri specialisti, altri reparti specificamente deputati alla cura. Occorreva, in particolare, chiedersi se, in base ai dati tecnici a disposizione, il medico di pronto soccorso avesse la possibilità di influenzare il corso degli eventi. Il secondo passaggio logico che si sarebbe dovuto affrontare, sulla base delle risultanze dei dati tecnico-scientifici forniti ai giudici, riguardava la diagnosi differenziale che, date le condizioni del paziente e tenuto conto delle competenze dello specialista di medicina d'urgenza, il sanitario avrebbe dovuto porre, considerato che costituisce obbligo del medico valutare tutte le possibili ipotesi diagnostiche connesse ad una determinata sintomatologia, soprattutto nel caso in cui i sintomi possano essere indicativi di diagnosi di maggiore gravità rispetto a quella più evidente. Ulteriore passaggio logico riguardava il giudizio esplicativo in merito al rapporto tra condizione patologica del paziente ed evento morte secondo le valutazioni tecnico-scientifiche fornite dagli esperti in merito al reale accadimento dei fatti; a seguire, nell'ambito del giudizio inerente alla causalità omissiva, i giudici avrebbero dovuto sviluppare un giudizio ipotetico volto a stabilire se un comportamento alternativo corretto avrebbe salvato, esaminando le caratteristiche proprie del caso concreto alla luce di eventuali falsificazioni, con elevata credibilità logica la vita del paziente.

3. Passando all'esame del caso concreto, il giudice di primo grado aveva individuato nell'omessa diagnosi differenziale la condotta che aveva attivato una condizione di rischio per l'integrità fisica del paziente. Il paziente aveva descritto un sintomo ma il medico lo aveva, erroneamente, interpretato omettendo la doverosa accurata anamnesi e il doveroso esame obiettivo al rachide dorsolombare: un dolore lombare continuo e severo che peggiora di notte e non è alleviato dai comuni analgesici, si legge nella sentenza sulla scorta di quanto riferito dai consulenti tecnici, impone la diagnosi differenziale di metastasi vertebrale, di mieloma multiplo, di linfoma o di patologia addominale. L'esame obiettivo del rachide lombare avrebbe consentito di dirimere la diagnosi tra dolore muscolo-scheletrico e dolore extra-vertebrale irradiato al tratto lombare; la doverosa diagnosi differenziale avrebbe portato ad un approfondito esame dell'addome, che già si presentava meteorico e avrebbe richiesto ulteriori approfondimenti diagnostici; il paziente, anziché essere dimesso con diagnosi di lombalgia e invito a visita ortopedica, avrebbe dovuto essere tenuto in osservazione e sottoposto ad indagini di laboratorio; il fattore tempo, nel caso concreto, - data l'età non avanzata del paziente (48 anni), era l'unico fattore in grado di condizionare in maniera favorevole la prognosi dell'intervento; una corretta diagnosi avrebbe accelerato il trattamento chirurgico ed evitato l'exitus.

3.1. Ora, il giudizio controfattuale mediante il quale si riconduce all'evento una condotta omissiva, seguendo il ragionamento logico per cui il nesso causale sussiste solo nel caso in cui il comportamento alternativo corretto avrebbe avuto efficacia salvifica, è un giudizio ipotetico che si muove su un piano diverso da quello della stretta e rale successione cronologica degli eventi. Quest'ultima deve essere conosciuta nel suo divenire all'esito dell'istruttoria (come detto, si tratta del giudizio esplicativo), mentre il primo è un giudizio che è per sua natura induttivo e che si serve di cate-

gorie logiche, scientifiche, esperienziali.

3.2. Nella sentenza impugnata si è ribaltato il giudizio di primo grado, evidenziando che i dati tecnico-scientifici a disposizione dei giudici, pur avendo consentito di conoscere la successione cronologica degli eventi (giudizio esplicativo), non avevano consegnato la certezza che la condotta doverosa sarebbe stata salvifica (giudizio controfattuale).

3.3. In particolare, la Corte di appello, pur riconoscendo che i sintomi iniziali della peritonite da perforazione sono costituiti da meteorismo addominale, arresto della peristalsi e alvo chiuso a feci e gas, ha ritenuto di assolvere l'imputato aderendo acriticamente alle conclusioni del consulente tecnico Giugliano, il quale aveva affermato che, anche se il dott. Palladino si fosse posto nelle condizioni di prescrivere l'immediato intervento chirurgico, non vi era la certezza che l'operazione avrebbe scongiurato il decesso, sia in considerazione della progressione della patologia sia in considerazione della intrinseca pericolosità dell'intervento sul duodeno. Sulla base di tale dato tecnicoscientifico, i giudici di appello hanno ritenuto che, non avendo i consulenti affermato che la peritonite al momento della visita del dott. Palladino fosse conclamata, diagnosticandosi al più un «momento flogistico peritoneale», e non avendo i consulenti sostenuto che l'intervento chirurgico, se effettuato a seguito della visita del dott. Palladino, avrebbe con certezza neutralizzato gli effetti della peritonite, ne ha desunto il ragionevole dubbio circa la sussistenza del nesso causale «non essendovi alcuna certezza circa la possibilità di una diagnosi differenziale atteso che l'ulcera duodenale, benché di non recente origine, non era conclamata e può essere andata incontro a perforazione nello spazio temporale tra le dimissioni e il successivo ricovero», pervenendo ad assoluzione per insussistenza del fatto.

4. Il Collegio ritiene che nella sentenza impugnata non sia stata fatta corretta applicazione della regola espressa nell'art.40 cod. pen., la cui interpretazione secondo il «diritto vivente» in relazione alla causalità omissiva è stata già richiamata, avendo i giudici di appello escluso il nesso di causalità sulla base di un giudizio controfattuale privo di riferimenti alle condizioni del paziente nel caso concreto. Inoltre il giudice, che secondo un noto brocardo si definiva peritus peritorum ma che in una moderna concezione del suo ruolo in relazione alla prova scientifica è più corretto definire iudex peritorum, non può rimanere acriticamente ancorato al dato tecnico-scientifico e deve, piuttosto, tradurne 'enunciato in termini logico-giuridici. La Corte territoriale ha, invece, supinamente riportato nell'argomentazione della decisione il dato fornito dai consulenti, secondo il quale non vi era certezza assoluta dell'efficacia salvifica della condotta alternativa corretta, in definitiva omettendo di svolgere il giudizio controfattuale, che impone al giudice di elaborare il dato tecnico-scientifico, che raramente nelle scienze bio-mediche fornisce informazioni in termini di assoluta certezza, alla luce dei criteri logico-giuridici più volte indicati dalla giurisprudenza di legittimità. Ma la motivazione risulta anche intrinsecamente contraddittoria. Pur avendo richiamato, senza smentirne la validità, le conclusioni dei consulenti tecnici del Pubblico ministero in merito alla sussistenza di tutte le condizioni per una diagnosi differenziale previo esame emocromocitometrico o ultrasonografia ed esame ecografico, i giudici di appello hanno immotivatamente tratto la conclusione che neppure vi fosse certezza circa la possibilità di una diagnosi differenziale.

5. Conclusivamente, i ricorsi vanno accolti con riferimento ai rilevati vizi di violazione di legge e di motivazione alla luce dei principi propri del processo penale, non essendovi spazio per l'applicazione dei criteri interpretativi recentemente indicati dalla Corte Costituzionale con sentenza n.182 del 7 luglio 2021 nel giudizio concernente la legittimità dell'art.578 cod. proc. pen. La sentenza di appello deve, conseguentemente, essere annullata, sia pure ai soli effetti civili in ragione del fatto che il ricorso per cassazione è stato proposto dalle sole parti civili. Ove, come nel caso in esame in cui la sentenza assolutoria non è stata impugnata dal Pubblico ministero, non vi sia più spazio alcuno per il giudice penale, altra soluzione non può essere adottata, ai fini delle determinazioni sulle statuizioni civili, se non quella del rinvio al giudice civile competente per valore in grado di appello ai sensi dell'art. 622 cod. proc. pen. Sarà, in conclusione, il giudice civile competente per valore in grado di appello a celebrare il giudizio di rinvio nei confronti di Palladino Raffaele, oltre a provvedere alla regolazione delle spese tra le parti private (Sez. U, n. 22065 del 28/01/2021, Cremonini, in motivazione; Sez. U, n. 40109 del 18/07/2013, Sciortino, Rv. 25608701; Sez. 5, n. 1970 del 27/11/2020, dep. 2021, Arcadia, n.m.; Sez.5, n.28848 del 21/09/2020, D'Alessandro, Rv.27959901; Sez.5, n.26217 del 13/07/2020, G., Rv. 27959802; Sez.4, n.13869 del 05/03/2020, p Sassi, Rv. 27876101; Sez. 1, n.14822 del 20/02/2020 Milanesi, Rv. 27894301) P.Q.M. Annulla la sentenza impugnata agli effetti civili e rinvia al giudice civile competente per valore in grado di appello, cui demanda anche la liquidazione delle spese tra le parti relativamente al presente giudizio di legittimità. Così deciso il 18 novembre 2021

Consigliere estensore Erminia Serrao

Il Presidente Emanuele Di Salvo

LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo

L'ARRESTO DI GARIBALDI A SINALUNGA DOPO…CENA

Corre l'estate del 1867, Giuseppe Garibaldi è in Toscana ed è come al solito "scalpitante" nel fare opera di propaganda e di arruolamento di volontari per marciare e liberare Roma dopo l'infausta fine della Repubblica del '49.

Il neo governo italiano, allora presieduto da Urbano Rattazzi, sotto l'input della Francia che proteggeva lo stato pontificio, sorveglia discretamente ma attentamente le mosse del generale dalla camicia rossa.

Ad agosto Garibaldi è ad Arezzo ed il 16 a Siena dove assiste al Palio dell'Assunta vinto dalla contrada della Lupa e poi passa alla non lontana Rapolano per curarsi con quelle acque dall'artrite reumatoide e dagli esiti della ferita riportata all'Aspromonte.

La notizia della sua presenza arriva allora alla vicina cittadina di Sinalunga (fino al 1864 chiamata Asinalunga dal nome dell'antico castello senese); in fretta viene formata una delegazione che si reca da Garibaldi per invitarlo calorosamente a recarsi in visita nel caratteristico borgo che si stende parte in piano e parte su un colle (oggi conta più di 10.000 abitanti).

Il Generale accetta volentieri e nel tardo pomeriggio del 23 settembre, accolto da una folla festante, arriva a bordo di una carrozza nella piazza principale di Sinalunga.

In quelle stesse ore, però Rattazzi non sta con le mani in mano, appresi i vari spostamenti dell'eroe allerta la stazione dei Carabinieri Regi di Orvieto, al comando del tenente Paolo Pizzuti e dà l'ordine di portarsi con una compagnia di soldati fino a Sinalunga

per arrestare Garibaldi, vista la possibilità data la vicinanza con il confine dello stato pontificio, in poche ore avrebbe potuto marciare su Roma.
Frattanto il Generale, accolto dall'anfitrione Giuseppe Agnolucci, si affaccia dal terrazzo del palazzo dello stesso nella piazza, oggi intitola proprio a lui, per una breve allocuzione rivolta ai cittadini acclamanti.

Approssimandosi l'ora della cena, le cronache dicono che nella casa regnava una grande confusione perché "tutti volevano parlare e vedere il Generale; non solo, gli stessi serventi, attirati dai discorsi che si facevano e che stimolavano la loro curiosità, restavano fermi con i piatti in mano e il servizio procedeva tutt'altro che regolarmente".
Questa per l'esattezza è la lista delle vivande del "modesto desinare" offerta dal comitato di Sinalunga a Garibaldi:
1.Crostini bianchi, burro e acciughe.
Crostini neri di fegatini, prosciutto e fichi.
2.Minestra al brodo.
3.Fritto misto, schienali, cervelli, ecc ...
4.Lesso di vitella e di pollo.
5.Sformato di erbe con rigaglie.
6.Arrosto di piccioni e galletti.
7.Dolci diversi. Crema, crostata, ecc...
8.Caffè e gelati diversi.
9.Vini della località rossi e bianchi.

A fronte di un così imponente "spiegamento" di vivande, Garibaldi si vede costretto ad arrendersi dopo aver mangiato il fritto e quindi domanda di potersi ritirare nella camera a lui destinata.
Alle 4,30 dell'indomani, 24 settembre, arriva alla stazione della cittadina il treno speciale con 110 militari al comando del tenente Pizzuti. Con discrezione, ma senza esitazione la truppa avanza in direzione della casa dell'Agnolucci, superando facilmente ed incruentemente la resistenza dei pochi garibaldini presenti.
Il comandante si fa annunciare a Garibaldi ed entra nella stanza trovandolo nel letto e comunica l'ordine di doverlo accompagnare altrove. Il Generale non fa una piega (si passi una battuta: la lauta cena non è ancora digerita?!); con tutta calma si alza, chiede un caffè e si dichiara pronto a seguire i Carabinieri, tranquillizzando e calmando gli astanti che sicuramente ad un suo cenno avrebbero reagito all'arresto ricorrendo anche alla forza.

E su una carrozza, requisita per l'occorrenza, tra due carabinieri reali e l'ufficiale a cassetta, Garibaldi viene condotto fino alla stazione ferroviaria passando tra una folla, frattanto accorsa, rumoreggiante e minacciosa verso i militari, a stento trattenuta dalla truppa e soprattutto dai gesti continui del Generale scongiuranti calma.
Alla stazione il treno è pronto per condurre l'arrestato a Firenze e subito dopo ad Alessandria. Tre giorni dopo Garibaldi è imbarcato a Genova con destinazione Caprera da dove riesce ad evadere subito il giorno appresso.
Ancora quaranta giorni ed il 3 novembre 1867, il Generale è a Mentana alla testa di 6.000 volontari in procinto di marciare su Roma ma, come sappiamo, le truppe pontificie e francesi armate con i moderni fucili Chassepots respingono le camice rosse e costringono Garibaldi alla ritirata.
Non dimentico del soggiorno anche se breve a Sinalunga, Garibaldi il 15 giugno 1868 scrive una lettera ai suoi vecchi amici e volontari di Sinalunga che lo avevano eletto Presidente onorario della locale Società Operaia.
Eccone il testo.

Caprera 15 giugno 1868
Cari amici.
Vi sono ben grato per l'onorevole titolo di Presidente Onorario vostro. Dacché io ebbi la fortuna di vedervi, ho avuto quella di pugnare contro gli sgherri del Negromantismo (evocazione dei defunti a scopo divinatorio, n.d.r.), di cui i miei fratelli operai debbono, se vogliono vedere una Italia costituita, disertare le botteghe.
Io sono per la vita.
Vostro,
Giuseppe Garibaldi

tribuna finanziaria

è una rivista a carattere tecnico-professionale, periodico bimestrale, economico - giuridico - tributaria e di prassi amministrativa, Organo ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T., della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P., del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo port TAILS. Edita sotto l'alto patrocinio dell'U.F.E. (Unione del Personale Finanziario in Europa) e dell'A.N.A.Fi. (Associazione Nazionale per l'Assistenza ai Finanziari e ai Pubblici Dipendenti dello Stato e del Parastato)

Comitato tecnico scientifico	
- Amedeo Luciano	Avvocato, Colonnello della Guardia di Finanza, Com.te Gruppo Repressione Frodi Napoli, Revisore contabile
- Armosino Maria Teresa	Onorevole, Avvocato, già Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze e già Presidente della Provincia di Asti
- Arrighi Alessandro	Professore associato di Economia Aziendale, Dottore commercialista, esperto di risanamenti di gruppi industriali di rilevanza nazionale Componente del Direttivo Nazionale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari -C.U.G.I.T.
- Barbera Francesca	Avvocato civilista
- Baresi Virgilio baresi@mbox.opencom.it	Commendatore della Repubblica, Segretario Generale dell'Istituto Nazionale dei Revisori Contabili, Presidente della Fondazione Cesare Orsini, Presidente delle Emittenti televisive Rete Brescia e RTB International
- Bellotti Alberto	Presidente Associazione Insigniti al Merito della Repubblica Italiana sezione di Milano. Generale dell'Arma dei Carabinieri (Ar.)
- Butera Guido	Già Direttore dell'Ufficio Successioni di Milano
- Busetto Bruno	Dottore in Giurisprudenza - Criminologo
- Campanaro Alessandro campale@tiscalinet.it	Funzionario della Direzione Generale delle Entrate della Lombardia - Area consulenza giuridica - Ufficio fiscalità generale
- Canfora Giovanni	Dirigente Ministero dell'Università e della Ricerca
- Caputo Domenico	Componente della Commissione Tributaria Regionale delle Marche. Già Segretario Generale della Commissione Tributaria Centrale - Avvocato.
- Ciarlitto Grazia	Avvocato Civilista, consigliere C.U.G.I.T., Giudice tributario presso la Commissione Tributaria provinciale di Prato
- De Tilla Maurizio Avvocato	già Presidente Fondo di Previdenza Ordine forense
- De Vito Angelo	Già Ispettore Secit Capo settore accertamento della Direzione Regionale Agenzia Entrate Lombardia Consulente esterno Commissione Bicamerale di vigilanza sull'Anagrafe Tributaria
- Fiore Francesco	Giudice Tributario Segretario Nazionale della Confederazione Giudici Tributari C.U.G.I.T. di Giudice di Pace-C.G.d.P.
- Furia Enrico info@worldbusinesslaw.net	Professor of World Business Law, School of World Business Law, Member of the International Chamber of Commerce
- Gallo Graziano	Tributarista, già maggiore della Guardia di Finanza e Dirigente del Ministero dell'Economia e delle Finanze
- Gargani Giuseppe	Onorevole, Presidente della Commissione Giuridica dell'Unione Europea, Avvocato
- Gasparro Avv. Giulio	Avvocato penalista, patrocinante in Cassazione. Cultore della materia in Procedura Penale e Diritto Penale sostanziale, con particolare riferimento al Diritto Penale dell'Ambiente, Diritto Penale Fallimentare e Diritto Penale Tributario
- Germi Carlo gcmga@tiscalinet.it	Già Colonnello della Guardia di Finanza - Comandante Provinciale Ancona
- Avv. Paolo Giordani	Presidente IDI Istituto diplomatico Internazionale Giurista internazionale con esperienze professionali in italia, Inghilterra, Svizzera ed Hong Kong.
- Guazzone Franco frguazzone@tin.it	Funzionario (ar) della Direzione Regionale del Territorio della Lombardia
- La Spina Emilia Maria	Avvocato Penalista
- Leo Maurizio	V. Presidente della Consiglio di Presidenza della Giustizia Amministrativa. Presidente della Commissione Parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe Tributaria - Tributarista. Già Direttore Centrale del Dipartimento Affari Giuridici e Contenzioso del Ministero delle Finanze, Giudice Tributario. Prorettore della scuola superiore dell'economia e delle finanze presso il ministero dell'economia e delle Finanze.
- Marchioni Giuseppe	Dottore Commercialista, Tributarista
- Mariano Marco	Dottore Commercialista, Avvocato tributarista, Cap.(c) della Guardia di Finanza, Componente centro studi giuridici della C.U.G.I.T.
- Marongiu Gianni	Avvocato patrocinante in Cassazione già componente della Commissione Finanze
- Melani Carla	Avvocato. Formatore della figura professionale dell'Amministratore di Condominio Presidente Regionale Lazio del Tribunale Arbitrale per l'Impresa, il Lavoro e lo Sport -TAILS
- Marzano Antonio	Professore, Presidente del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro CNEL
- Molgora Daniele	Dott. Commercialista, già Deputato e Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze, Presidente della Provincia di Brescia
- Maruggj Gregorio	Dottore in Economia e Commercio già giudice tributario in Roma
- Pasero Giuseppe	Presidente del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni Stato - M.I.D.A.S. - Avvocato Tributarista
- Avv. Messina Gabriele	Avvocato cassazionista con oltre 20 anni di esperienza nelle materie civile, penale e tributario. Mediatore specializzato in materia civile e societaria; Arbitro della Camera di Commercio di Modena; ex Conciliatore della Consob; ex Arbitro della Consob.
- Pinardi Franco Antonio	Segretario Generale: Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - C.U.G.I.T., e Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P., Presidente Nazionale del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport, Giornalista, Cavaliere al Merito della Repubblica Italiana.
- Rana Maurangelo	Già Funzionario Tributario gestione accertamento, sanzioni e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate -Direzione Regionale Lombardia. Avvocato esperto in diritto tributario
- Rivolta Dario	Onorevole, componente della Commissione Esteri ed Affari Comunitari della Camera dei Deputati, Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale
- A Dott.ssa Aurora Renga	Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napolurora Renga Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napoli.
- Rustichelli Roberto	Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale. Presidente del Tribunale delle Imprese Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Verona. Magistrato. Presidente Antitrust.
Prof. Giancarlo Senese	Docente a contratto presso la Scuola superiore di Economia e delle Finanze – "Ezio Vanoni", presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze. Professore a contratto presso l'Università di Salerno – Facoltà di Economia e Commercio; CEO di Agenzia per lo Sviluppo del Mezzogiorno e del Mediterraneo – Ente No-profit, per il monitoraggio, individuazione ed utilizzo dei Fondi UE diretti ed indiretti con sede in Roma. Docente presso l'Università Federico II – Facoltà di Scienze Politiche in Economia e gestione delle imprese ed impianti sportivi.
- Scotti Vincenzo	Onorevole, Prof. Dr. Presidente della Link Campus University of Malta, con sede in Roma
- Simonazzi Roberto	Giudice Tributario, Dottore Commercialista e Revisore contabile, Pubblicista
- Trincanato Stefania	Avvocato, Presidente della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P.
- Villani Maurizio	Avvocato - Tributarista
- Vingiani Luigi	Avvocato, Giudice di Pace, Segretario Nazionale della Confederazione Giudici di Pace-C.G.d.P.
- Zarri Massimiliano	Avvocato, Funzionario del Parlamento Europeo, Docente per la scuola diretta ai fini speciali dell'università di Modena, Presidente PROMHUS

VENERDI' 11 FEBBRAIO ORE 08.00

PRESSO L'AUDITORIUM MUNICIPIO 3, VIA VALVASSORI PERONI 56, MILANO

Presentano:

SEMINARIO SULLE NUOVE TECNOLOGIE NELLA SICUREZZA

Strumenti per gli operatori di Polizia e per il cittadino

Presentazione delle nuove tecnologie presenti sul libero Mercato e la relativa giurisprudenza sull'utilizzo dei vari materiali quali:

GUIDA PRATICA AL RECUPERO CREDITI CONDOMINIALI

Avv. Francesca Pizzagalli – Avv. Nicola Maggio

CONDIZIONE PROCEDIBILITA' PER LE DENUNCE PRESENTATE DAGLI AMMINISTRATORI CONDOMINIALI

Dott. Rosario Calabrese – Dott. Bruno Busetto–Segretario Nazionale NSC

UFED – SISTEMA ANALISI DIGITALE FORENSE UTLIZZABILITA' DEI DATI ESTRAPOLATI

Riccardo Buonocore–Agenzia Eagle&fox

RESPONSABILITA' DELL'AMMINISTRATORE IN MATERIA DI SICUREZZA: PRONUNCE GIURISPRUDENZA

Avv. Francesca Pizzagalli – Avv. Nicola Maggio

BODY CAM, REGISTRATORI, PISTOLA DIFESA DOMICILIARE DISSUASORE ELETTRICO

Dott. Ottorino Orfello, SAP – Dott. Davide Sgarzi-Coop Service

TELECAMERE DI SICUREZZA , REGISTRAZIONE AUDIO VIDEO UTILIZZABILITA'

Avv. Giorgio Carta–Studio Legale Carta

DIFESA PERSONALE – MATERIALE LIBERA VENDITA

Massimiliano Zotti – Mad Max

PROVA PRATICA NEBBIOGENO

Francesco Ciano – Sicurezza Più

Moderatore: Dott. Franco Pinardi–Segretario Generale Conf. Giudici di Pace

Info: Gaetano Gramaglia–Segretario Regionale Agg. NSC Lombardia:

gaetano.gramaglia@libero.it +39 3495830610

STUDIO LEGALE CARTA

Vuoi aumentare il tuo livello di sicurezza? Chiama ora!

24 800-96.70.78

Numero verde gratuito 24H/7

"Non esistono due persone perfettamente uguali, non esistono due sistemi di sicurezza perfettamente uguali. Ci piace ascoltare le persone per capire le loro esigenze e le loro vulnerabilità per poter pensare, progettare e realizzare sistemi di sicurezza unici ed inviolabili.

Francesco Ciano
Esperto di Sistemi ad Alta Sicurezza

PIÙSICUREZZA
La protezione totale per il tuo mondo

Sede Legale
C.so Montevecchio, 62
10129 - Torino TO

Sede Operativa
V. G. Leopardi, 3
10095 - Grugliasco TO

Filiale
V. G. Ripamonti, 66
20141 - Milano MI

www.piusicurezza.com | info@piusicurezza.com | 800-96.70.78