Cassazione civile sez. trib., 03/09/2025, n. 24455

FATTI DI CAUSA

1. Il dott. Sc.Fa., nella qualità di responsabile dellâ??assistenza fiscale, quale professionista abilitato a tale incombente, su incarico del Centro autorizzato di assistenza fiscale (CAAF) â??50ePiù Srlâ?•, appose il proprio visto di conformità sui documenti allegati alla dichiarazione Modello 730/2015 (relativa allâ??annualità dâ??imposta 2014) di un contribuente avente domicilio fiscale nel territorio di competenza dellâ??Ufficio dellâ??Agenzia delle entrate di Palermo.

La direzione provinciale di Palermo dellâ?? Agenzia delle entrate sottopose a controllo formale ex art. 36-ter D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la dichiarazione del contribuente assistito ed allâ?? esito, ritenendo che il visto apposto fosse infedele, iscrisse a ruolo a carico del dott. Sc.Fa., ai sensi dellâ?? art. 39, comma 1, lett. a), secondo periodo, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, lâ?? imposta (Irpef), la sanzione (pari al 30 per cento dellâ?? imposta) e gli interessi â?? che sarebbero stati richiesti al contribuente â? •.

Notificata dallâ??Agenzia delle Entrate Riscossione la relativa cartella di pagamento allo stesso dott. Sc.Fa., questâ??ultimo lâ??ha impugnata innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Palermo, assumendo, tra lâ??altro, che a seguito della modifica dellâ??art. 39 D.Lgs. n. 241 del 1997, operata dalla legge 28 marzo 2019, n. 26 (che ha convertito in legge, con modifiche, il D.L. 28 gennaio 2019, n. 4), la quale costituirebbe lex mitior, anche colui che ha apposto il visto infedele a dichiarazioni presentate per lâ??anno 2014 e fino allâ??entrata in vigore della legge n. 26 del 2019, non avrebbe dovuto comunque rispondere dellâ??imposta, della sanzione e degli interessi che, secondo le risultanze del controllo formale, sarebbero stati richiesti al contribuente, ma solo del 30 per cento della maggiore imposta riscontrata.

Infatti, il novellato art. 39, comma 1, lett. a), secondo periodo, D.Lgs. n. 241 del 1997, prevede, con riferimento alla medesima fattispecie, che coloro che abbiano apposto il visto di conformit\(\tilde{A}\) siano tenuti al \(\tilde{a}\)? pagamento di una somma pari al 30 per cento della maggiore imposta riscontrata\(\tilde{a}\)? e non pi\(\tilde{A}^1\) \(\tilde{a}\)? e di una somma pari all\(\tilde{a}\)? importo dell\(\tilde{a}\)? imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente\(\tilde{a}\)? come nella versione previgente della medesima norma.

Inoltre, secondo il ricorrente, sulla base del dato letterale dellâ??art. 39, comma 2, D.Lgs. n. 241 del 1997, in parte qua rimasto invariato, lâ??ufficio dellâ??Agenzia delle entrate competente ad azionare la pretesa delle somme in questione â?? e nel caso di specie a provvedere alla formazione del ruolo, presupposto della cartella di pagamento notificata dallâ??agente della riscossione ed impugnata- avrebbe dovuto essere la â??direzione regionale dellâ??Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle

segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenziaâ?• (ovvero la direzione regionale di Roma), e non lâ??ufficio (la direzione provinciale di Palermo competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente assistito che si era rivolto al CAF.

La Commissione tributaria provinciale ha accolto parzialmente i ricorsi, riconoscendo come dovute le sole sanzioni tributarie irrogate, nei limiti del 30% delle imposte dovute, in applicazione del principio del favor rei.

Lâ?? Agenzia delle entrate ha proposto appello principale ed il dott. Sc. Fa. ha proposto appello incidentale.

La Commissione tributaria regionale della Sicilia, con la sentenza qui impugnata, ha rigettato ambedue le impugnazioni.

Avverso la sentenza dâ??appello ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, lâ??Agenzia delle entrate.

Il dott. Sc.Fa. si Ã" difeso con controricorso, proponendo inoltre ricorso incidentale, affidato a due motivi.

Lâ??Agenzia delle entrate-riscossione Ã" rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

- **1.** Con lâ??unico motivo di ricorso principale, lâ??Agenzia delle entrate deduce â?• Violazione e/o falsa applicazione dellâ??art. 39, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 241/97 in relazione allâ??art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.â??, censurando la sentenza impugnata nella parte in cui, rigettando lâ??appello erariale, ha confermato, in base al favor rei, che il dott. Sc.Fa. non Ã" obbligato al pagamento delle imposte e gli interessi che avrebbe dovuto pagare il dichiarante, dovendo invece rispondere delle sole sanzioni previste per lâ??apposizione di un visto di conformità infedele.
- 2. Con il primo motivo di ricorso incidentale, il dott. Sc.Fa. denuncia â?• Errore in iudicando.

Violazione e/o falsa applicazione dellâ??art 39, primo comma lettera a) e secondo comma del D.Lgs. 241/1997 in relazione allâ??art. 360 primo comma, n. 3 c.p.c.â??.

Assume il ricorrente che la CTR avrebbe errato nel negare che la cartella di pagamento, formata a seguito dellâ??iscrizione a ruolo effettuata dalla direzione provinciale di Palermo allâ??esito del controllo ex art 36-ter D.P.R. n. 600 del 1973 della dichiarazione del contribuente assistito, fosse viziata dal dedotto difetto di incompetenza del soggetto che ha effettuato lâ??iscrizione a ruolo, atteso che il comma 2 del ridetto art 39, vigente ratione temporis, dispone invece che â??Le

violazioni dei commi 1 e 3 del presente articolo e dellâ??articolo 7-bis sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla direzione regionale dellâ??Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenziaâ?•, configurando $\cos \tilde{A} \neg$, anche rispetto alla fattispecie del rilascio di visto di infedele relativo alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalit di cui allâ??articolo 13, del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164 (ovvero, nel caso di specie, ad un CAAF-dipendenti), la competenza funzionale e territoriale della direzione regionale dellâ??Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore, ovvero dello stesso professionista che ha apposto il visto, nel caso di specie Roma.

Inoltre, secondo il ricorrente, lâ??ipotizzata incompetenza territoriale da parte di un ufficio dellâ??Amministrazione finanziaria integrerebbe una causa di annullabilit \tilde{A} dellâ??atto impugnato, secondo la conclusione cui \tilde{A} " gi \tilde{A} pervenuta la giurisprudenza di legittimit \tilde{A} .

2.1. Appare opportuno trattare innanzitutto il primo motivo di ricorso incidentale, per la sua potenziale capacità di decisione della??intera controversia, con assorbimento degli ulteriori mezzi.

Il motivo Ã" fondato. Infatti, con riferimento alla medesima fattispecie, pronunziando tra le stesse parti, questa Corte ha già chiarito che la responsabilitÃ, prevista dallâ??art. 39, comma 1, lett. a), secondo periodo, del D.Lgs. n. 241 del 1997 (ratione temporis applicabile), dei soggetti che rilasciano il visto di conformità o lâ??asseverazione infedeli, relativamente alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui allâ??art. 13 del D.M. n. 164 del 1999, ha una funzione anche punitiva; ne consegue che, ai sensi del comma 2 del citato art. 39, la competenza allâ??iscrizione a ruolo, nei confronti dei medesimi soggetti, di una somma pari allâ??importo dellâ??imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente, appartiene alla direzione regionale dellâ??Agenzia delle entrate, individuata in ragione del domicilio fiscale del trasgressore e non può essere derogata, pena lâ??illegittimità dellâ??atto compiuto in violazione di tale attribuzione (Cass. n. 11660/2024; conformi, tra le stesse parti, ex multis, Cass. n. 14796/2024; Cass. n. 14792/2024; Cass. n. 14787/2024; Cass. n. 14785/2024; Cass. n. 14745/2024; Cass. n. 14745/2024; Cass. n. 14745/2024; Cass. n. 14799/2024; Cass. n. 14790/2024; Cass. n. 11818/2024; Cass. n. 11806/2024; Cass. n. 11799/2024; Cass. n. 11799/2024).

Il Collegio, non ravvisando nelle difese delle parti argomenti per discostarsi da tale orientamento \hat{a} ?? cui intende dare ulteriore continuit \tilde{A} , richiamando le motivazioni degli arresti precedenti gi \tilde{A} citati- ritiene pertanto di accogliere il primo motivo di ricorso incidentale.

Per lâ??effetto, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va cassata la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, va accolto, nei termini sinora evidenziati (ovvero per la nullità , a causa dellâ??incompetenza dellâ??ufficio che ha provveduto, dellâ??atto impugnato in

primo grado), il ricorso introduttivo del dott. Sc.Fa.

3. Restano assorbiti, per effetto dellâ??accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale e dellâ??accertata invaliditÃ, a monte, dellâ??iscrizione a ruolo e della conseguente cartella di pagamento, sia il ricorso principale erariale che il secondo motivo del ricorso incidentale, con il quale si deduce â??Errore in procedendo.

Violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto dagli artt. 36bis e 36 ter D.P.R. 600/73 e art 39 D.Lgs. 241/1997 in relazione allâ??art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc.â?•, per avere i giudici del gravame rigettato la censura relativa al difetto di legittimazione passiva del dott. Sc.Fa., con riferimento ad IRPEF ed interessi altrui.

4. In considerazione della novità della questione e della conseguente recente formazione di un pur nutrito orientamento di legittimità in materia, le spese del merito e quelle di legittimità si compensano. **P.Q.M.**

Accoglie il primo motivo di ricorso incidentale, dichiara assorbiti il ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo di Sc.Fa. nei termini di cui in motivazione e compensa le spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimit\tilde{A} .

Così deciso in Roma, il 7 maggio 2025.

Depositato in Cancelleria il 3 settembre 2025.

Campi meta

Massima: In tema di responsabilit \tilde{A} del professionista per l'apposizione di visto di conformit \tilde{A} infedele, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 241 del 1997, la competenza all'iscrizione a ruolo delle somme a carico del trasgressore spetta alla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate individuata in ragione del domicilio fiscale del trasgressore stesso (art. 39, comma 2, D.Lgs. n. 241/1997). L'atto compiuto in violazione di tale attribuzione \tilde{A} illegittimo e, di conseguenza, l'atto di iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento emessi da un ufficio territorialmente incompetente sono affetti da nullit \tilde{A} . Supporto Alla Lettura:

VISTO DI CONFORMITA â?? INFEDELE

I professionisti abilitati e i Caf, incaricati alla presentazione del modello 730, sono tenuti a verificare che i dati presenti nella dichiarazione dei redditi siano conformi ai documenti esibiti dal contribuente e ne attestano la correttezza mediante lâ??apposizione del visto di conformità . La loro responsabilità , quindi, deriva dalla verifica della corrispondenza, rispetto alla documentazione presentata dal contribuente, dei dati contenuti nella dichiarazione e riguardanti:

- lâ??ammontare delle ritenute (anche a titolo di addizionali);
- le deduzioni dal reddito e le detrazioni dâ??imposta;
- i crediti dâ??imposta.

Tale responsabilitÃ, non si configura quando i dati dichiarati trovano corrispondenza nella documentazione acquisita in sede di apposizione del visto, anche nel caso in cui i dati in possesso dellâ?? Amministrazione divergano dai dati dichiarati, in tale ipotesi, il controllo può essere proseguito nei confronti del contribuente. La mancata corrispondenza dei dati presenti nel modello 730 rispetto alla documentazione esibita dal contribuente determina lâ?? apposizione di un *visto di conformità infedele* per il professionista o il Caf che ha effettuato la trasmissione della dichiarazione. Qualora questo accada, colui che ha effettuato la diciìhiarazione Ã" tenuto ad avvisare il contribuente al fine di procedere allâ?? elaborazione e trasmissione allâ?? Agenzia delle Entrate della *dichiarazione rettificativa*, tramite il modello 730 relativo al periodo dâ?? imposta da rettificare.

Il rilascio di un visto di conformità infedele comporta per il Caf o il professionista abilitato lâ??applicazione di un *regime sanzionatorio* specifico di cui allâ??art. 39, c. 1, lett. a), del D. Lgs. 241/1997, infatti i soggetti che appongono il visto sono tenuti al pagamento di un importo pari al *30% della maggiore imposta riscontrata*, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente. Nel caso invece di trasmissione della dichiarazione rettificativa, la somma da versare Ã" ridotta ai sensi dellâ??art. 13 del D. Lgs. 472/1997 (c.d. *ravvedimento operoso*).