

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

FATTI DI CAUSA

1. Il dott. Sc.Fa., nella qualità di responsabile dell'assistenza fiscale, quale professionista abilitato a tale incarico, su incarico del Centro autorizzato di assistenza fiscale (CAAF) 50ePi¹ Srl, appose il proprio visto di conformità sui documenti allegati alla dichiarazione Modello 730/2015 (relativa all'annualità d'imposta 2014) di un contribuente avente domicilio fiscale nel territorio di competenza dell'Ufficio dell'Agenzia delle entrate di Palermo.

La direzione provinciale di Palermo dell'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 all'esito, ritenendo che il visto apposto fosse infedele, iscrisse a ruolo a carico del dott. Sc.Fa., ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. a), secondo periodo, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, l'imposta (Irpef), la sanzione (pari al 30 per cento dell'imposta) e gli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente.

Notificata dall'Agenzia delle Entrate Riscossione la relativa cartella di pagamento allo stesso dott. Sc.Fa., quest'ultimo ha impugnato innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Palermo, assumendo, tra l'altro, che a seguito della modifica dell'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 l'anno 2014 e fino all'entrata in vigore della legge n. 26 del 2019, non avrebbe dovuto comunque rispondere dell'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 conformità siano tenuti al pagamento di una somma pari al 30 per cento della maggiore imposta riscontrata, e non più di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente, come nella versione previgente della medesima norma.

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

segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia (ovvero la direzione regionale di Roma), e non l'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.

L'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 d'appello ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, l'Agenzia delle entrate.

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

L'Agenzia delle entrate-riscossione è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

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

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale, il dott. Sc.Fa. denuncia • Errore in iudicando.

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

Assume il ricorrente che la CTR avrebbe errato nel negare che la cartella di pagamento, formata a seguito dell'iscrizione a ruolo effettuata dalla direzione provinciale di Palermo all'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 l'iscrizione a ruolo, atteso che il comma 2 del ridetto art 39, vigente ratione temporis, dispone invece che • Le

violazioni dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'articolo 7-bis sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia, configurando così, anche rispetto alla fattispecie del rilascio di visto di infedele relativo alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui all'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 dell'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, ipotizzata incompetenza territoriale da parte di un ufficio dell'Amministrazione finanziaria integrerebbe una causa di annullabilità dell'atto impugnato, secondo la conclusione cui già pervenuta la giurisprudenza di legittimità.

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

Il motivo è fondato. Infatti, con riferimento alla medesima fattispecie, pronunciando tra le stesse parti, questa Corte ha già chiarito che la responsabilità, prevista dall'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 l'asseverazione infedeli, relativamente alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui all'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 all'iscrizione a ruolo, nei confronti dei medesimi soggetti, di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente, appartiene alla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, individuata in ragione del domicilio fiscale del trasgressore e non può essere derogata, pena l'illegittimità dell'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. 14779/2024; Cass. n. 14750/2024; Cass. n. 14749/2024; Cass. n. 14745/2024; Cass. n. 14699/2024; Cass. n. 14578/2024; Cass. n. 11818/2024; Cass. n. 11806/2024; Cass. n. 11799/2024; Cass. n. 11790/2024).

Il Collegio, non ravvisando nelle difese delle parti argomenti per discostarsi da tale orientamento cui intende dare ulteriore continuità, richiamando le motivazioni degli arresti precedenti già citati, ritiene pertanto di accogliere il primo motivo di ricorso incidentale.

Per 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 dell'incompetenza dell'ufficio che ha provveduto, dell'atto impugnato in

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

3. Restano assorbiti, per effetto dell'accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale e dell'accertata invalidità, a monte, dell'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 l'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 all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc., 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 legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 maggio 2025.

Depositato in Cancelleria il 3 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *In tema di responsabilità del professionista per l'apposizione di visto di conformità 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 è illegittimo e, di conseguenza, l'atto di iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento emessi da un ufficio territorialmente incompetente sono affetti da nullità.*

Supporto Alla Lettura :

VISTO DI CONFORMITÀ 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 l'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:

- l'ammontare delle ritenute (anche a titolo di addizionali);
- le deduzioni dal reddito e le detrazioni d'imposta;
- i crediti d'imposta.

Tale responsabilità, 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 dell'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 l'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 dichiarazione è tenuto ad avvisare il contribuente al fine di procedere all'elaborazione e trasmissione all'Agenzia delle Entrate della *dichiarazione rettificativa*, tramite il modello 730 relativo al periodo d'imposta da rettificare.

Il rilascio di un visto di conformità infedele comporta per il Caf o il professionista abilitato l'applicazione di un regime sanzionatorio specifico di cui all'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 è ridotta ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. 472/1997 (c.d. *ravvedimento operoso*).