

Cassazione civile sez. trib., 04/02/2025, n. 2648

(*omissis*)

RILEVATO CHE:

1. Il dott. (*omissis*), 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 alle dichiarazioni Modello 730/2015 (relative all'annualità d'imposta 2014) di una contribuente avente domicilio fiscale nel territorio di competenza dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Milano.

La direzione provinciale di Milano 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. (*omissis*), 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. (*omissis*), quest'ultimo ha impugnato innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, 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 Milano) competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente assistito che si era rivolto al CAF.

La Commissione tributaria provinciale adita, ritenendo fondata la tesi del ricorrente circa la natura sanzionatoria dell'art. 39 del D.Lgs. n. 241 del 1997, ha accolto parzialmente il ricorso, limitatamente allo ius superveniens, annullando le cartelle impugate con riferimento alle iscrizioni a ruolo delle imposte ed interessi e rideterminando la sanzione, da irrogare al ricorrente per la violazione ascrittagli, nella misura del 30% delle maggiori imposte dovute dal contribuente.

L'Agenzia delle entrate ha proposto appello principale ed il dott. (omissis) ha proposto appello incidentale. La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza qui impugnata, ha accolto l'appello principale, riformando la sentenza di primo grado e confermando la legittimità integrale delle cartelle di pagamento impugate; ha inoltre rigettato l'appello incidentale del dott. (omissis).

Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, il dott. (omissis).

L'Agenzia delle entrate si è difesa con controricorso, l'Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce • 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 della iscrizione a ruolo effettuata dalla direzione provinciale di Milano 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.

Inoltre, secondo il ricorrente, è ipotizzata incompetenza territoriale da parte di un ufficio dell'Amministrazione finanziaria integrerebbe una causa di annullabilità dell'atto impugnato, secondo la conclusione cui è pervenuta la giurisprudenza di legittimità.

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, 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 a cui intende dare ulteriore continuità, richiamando le motivazioni degli arresti precedenti già citati, ritiene pertanto di accogliere il primo motivo di ricorso. 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. (omissis).

2. Resta assorbito, per effetto dell'accoglimento del primo motivo e dell'accertata invalidità, a monte, dell'iscrizione a ruolo e della conseguente cartella di pagamento, il secondo motivo del ricorso, con il quale si deduce la violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto dall'art. 39, comma 1, lettera a) e a-bis) del D.Lgs. 241/1997 e dall'art. 3 D.Lgs. 472/1997 nonché dell'art. 7 CEDU e degli artt. 3, 23 e 53 Costituzione in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cpc, per non aver i giudici del gravame riconosciuto, in applicazione del favor rei, la diversa quantificazione della sanzione nella misura più favorevole al ricorrente, come risultante dall'art. 39, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 241 del 1997, modificato dal D.L. n. 4 del 2019, ovvero nella minor somma, epurata dalle imposte e dagli interessi.

3. Rimane parimenti assorbito il terzo motivo del ricorso, con il quale si deduce • Error in procedendo. Violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto dagli artt. 112 e 132 c.p.c. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., per non aver il giudice a quo pronunciato sull'eccezione relativa alla pretesa inammissibilità dell'appello erariale in quanto generico.

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 e dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo di (*omissis*) e compensa le spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimità .

Così deciso in Roma, il 16 gennaio 2025.

Depositata in Cancelleria il 4 febbraio 2025.

Campi meta

Massima : *In tema di sanzioni per visto di conformità infedele, l'accertata incompetenza territoriale dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha provveduto all'iscrizione a ruolo determina la nullità dell'atto impugnato, rendendo superfluo l'esame delle ulteriori questioni sollevate dal ricorrente, quali l'applicazione del principio del favor rei in relazione alla sopravvenuta normativa più mite.*

Supporto Alla Lettura :

VISTO DI CONFORMITA' 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*).