

MAGGIO - GIUGNO

PUBBLICAZIONE BIMESTRALE

Vol. LXXX - N. 3

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2009

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

LE SANATORIE FISCALI INTRODOTTE DALLA LEGGE N. 289 DEL 2002

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Articolo 7 (*concordato di massa*): Definizione automatica di redditi d'impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione. – 3. Articolo 8 (*integrativa semplice*): Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi. – 4. Articolo 9 (*condono tombale*): Definizione automatica per gli anni pregressi. – 5. Articolo 9-bis: Definizione dei ritardati od omessi versamenti. – 6. Articolo 12 (*rottamazione dei ruoli*): Definizione dei carichi di ruolo pregressi. – 7. Articolo 15 (*definizione liti potenziali*): Definizione degli accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione. – 8. Articolo 16: Chiusura delle liti fiscali pendenti. – 9. L'esclusione della punibilità per i reati tributari. – 10. La procedura di infrazione nei confronti dell'Italia e l'intervento della Corte di giustizia CE.

1. – Premessa

La l. 27 dicembre 2002, n. 289 (Legge Finanziaria 2003) ha introdotto alcune norme finalizzate ad agevolare la definizione delle pendenze di natura tributaria relative agli anni pregressi, dal 1997 al 2001 per le imposte dirette e dal 1998 al 2001 per l'iva (1) (cfr. Capo II – Disposizioni in materia di concordato – c.d. condoni fiscali) (2).

Le fattispecie previste originariamente dalla disciplina *de qua* sono state in seguito integrate ad opera della l. 21 febbraio 2003, n. 27 che ha convertito il d.l. 24 dicembre 2002, n. 282 e ha introdotto, tra gli altri, l'art. 9-bis.

Nella sua versione definitiva, dunque, la l. n. 289 del 2002 prevedeva le seguenti disposizioni in materia di sanatorie fiscali:

– art. 7: Definizione automatica di redditi d'impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione (c.d. *concordato di massa*);

– art. 8: Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi (c.d. *integrativa semplice*);

– art. 9: Definizione automatica per gli anni pregressi (c.d. *condono tombale*);

(1) L'applicazione delle citate norme è stata estesa successivamente all'anno d'imposta 2002 ad opera della l. 24 dicembre 2003, n. 350 (Legge Finanziaria 2004).

(2) Si ricorda, altresì, che l'art. 7, 14° comma, della l. n. 289 del 2002 ha previsto l'emanazione del d.m. 28 febbraio 2003 per la *Definizione delle classi omogenee delle categorie economiche, delle metodologie di calcolo per l'individuazione degli importi necessari per la definizione automatica per gli anni pregressi mediante autoliquidazione, nonché dei criteri per la determinazione delle relative maggiori imposte.*

- art. 9-bis: Definizione dei ritardati od omessi versamenti;
- art. 11: Definizione agevolata ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili (c.d. *condono altre imposte indirette*);
- art. 12: Definizione dei carichi di ruolo pregressi (c.d. *rottamazione dei ruoli*);
- art. 13: Definizione dei tributi locali;
- art. 14: Regolarizzazione delle scritture contabili;
- art. 15: Definizione degli accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione (c.d. *definizione delle liti potenziali*);
- art. 16: Chiusura delle liti fiscali pendenti;
- art. 17: Regolarizzazione di inadempienze di natura fiscale.

Per quanto concerne l'applicazione delle disposizioni sopra elencate, occorre ricordare che in un primo momento l'art. 1 del d.l. 24 giugno 2003, n. 143 (convertito dalla l. 1 agosto 2003, n. 212) aveva individuato il 16 ottobre 2003 quale termine per le definizioni agevolate di cui alla l. n. 289 del 2002 (3); l'art. 34 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 aveva poi rinviato al 16

(3) Va osservato che l'art. 1 del d.m. 30 settembre 2003 ha operato la proroga di alcuni termini, come segue:

1. Sono rideterminati al 17 ottobre 2003, i termini di decorrenza degli interessi legali relativi ai versamenti rateali, di cui agli articoli 7, 5° comma, ottavo periodo, 8, 3° comma, quinto periodo, 9, 12° comma, primo periodo, e 17°, terzo periodo, 9-bis, 1° comma, secondo periodo, e 15, 5° comma, secondo periodo, della l. 27 dicembre 2002, n. 289, come modificata dall'art. 5-bis del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla l. 21 febbraio 2003, n. 27.

2. Per i contribuenti che provvedono, in base alle disposizioni dell'art. 1, 2° comma, del d.l. 24 giugno 2003, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla l. 1° agosto 2003, n. 212, ad effettuare, entro il 16 ottobre 2003, versamenti utili per la definizione degli adempimenti e degli obblighi tributari di cui agli articoli 7, 8, 9, 9-bis, 11, 4° comma, 12, 14, 15 e 16 della l. 27 dicembre 2002, n. 289, come modificata dall'art. 5-bis del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla l. 21 febbraio 2003, n. 27, gli ulteriori termini connessi, contenuti nelle medesime disposizioni, sono rideterminati al:

a) 23 ottobre 2003, il termine per il riversamento da parte dei soggetti convenzionati di quanto dovuto in base alla dichiarazione integrativa riservata, di cui all'art. 8, 4° comma, secondo periodo;

b) 17 novembre 2003, i termini per la comunicazione, da parte di società di persone e associazioni, alle persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata, dell'avvenuta definizione, di cui, rispettivamente, agli articoli 7, 10° comma, primo periodo, e 8, 11° comma, primo periodo;

c) 16 gennaio 2004, il termine per il perfezionamento della definizione da parte delle persone fisiche titolari di redditi prodotti in forma associata, di cui agli articoli 7, 10° comma, secondo periodo, e 8, 11° comma, secondo periodo; per i medesimi soggetti, sono altresì rideterminati al 1° marzo 2004 e al 30 giugno 2004, i termini per il versamento delle due rate di pari importo, di cui agli articoli 7, 5° comma, ottavo periodo, e 8, 3° comma, quinto periodo, e i relativi importi sono maggiorati degli interessi legali a decorrere dal 17 gennaio 2004;

d) 21 ottobre 2003, il termine per la presentazione della domanda di definizione delle liti fiscali, di cui all'art. 16, 4° comma.

3. Per i contribuenti che provvedono, in base alle disposizioni dell'art. 1, 2° comma, primo periodo, del d.l. 24 giugno 2003, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla l. 1° agosto 2003, n. 212, ad effettuare, entro il 16 ottobre 2003, versamenti utili per la definizione degli adempimenti e degli obblighi tributari di cui all'art. 5-quinquies del d.l. 24 di-

marzo 2004 il termine per aderire alla definizione degli adempimenti e degli obblighi tributari (4). Successivamente il Senato lo ha ulteriormente prorogato al 16 aprile 2004 mediante l'approvazione del provvedimento di conversione del d.l. n. 355 del 2003 (c.d. decreto *milleproroghe*) (5).

Va, altresì, osservato che l'art. 2 della l. 24 dicembre 2003, n. 350 (Legge Finanziaria 2004) ha esteso l'efficacia delle suddette disposizioni al periodo d'imposta 2002.

Di conseguenza, anche con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002, per il quale le dichiarazioni fiscali sono state presentate entro il 31 ottobre 2003, è stata disposta la proroga al 16 aprile 2004 per i versamenti e le definizioni previste dagli art. 7, 8, 9 della l. n. 289 del 2002 (6).

Nei paragrafi che seguono si intende esporre una rassegna delle principali pronunce giurisprudenziali relative alle fattispecie di condono di maggiore rilevanza (7), evidenziando gli orientamenti consolidatisi nel tempo e le problematiche emerse durante e dopo l'applicazione della relativa disciplina.

2. – *Articolo 7 (concordato di massa): Definizione automatica di redditi d'impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione*

Il concordato per gli anni pregressi (c.d. *concordato di massa*) ex art. 7 della l. n. 289 del 2002 consentiva di effettuare la definizione automatica dei redditi di impresa e di lavoro autonomo ai seguenti soggetti:

- titolari di redditi di impresa,
- esercenti arti e professioni,
- società di persone ed equiparate,

– imprenditori agricoli e imprese di allevamento (ad esclusione di quelli che avevano dichiarato compensi annui di importo superiore a 5.164.569 euro).

Con la proroga dei termini per la definizione al 16 aprile 2004 e con

cembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla l. 21 febbraio 2003, n. 27, il termine per il pagamento al concessionario della tassa automobilistica erariale in caso di notifica di cartella di pagamento, di cui al 2° comma del medesimo articolo, è rideterminato al 27 ottobre 2003.

(4) Si veda anche il d.m. 16 gennaio 2004 mediante il quale il legislatore ha operato un'ulteriore modifica di alcuni termini precedentemente definiti.

(5) Cfr. d.m. 8 aprile 2004 emanato in attuazione dell'art. 23-*decies*, 5° comma, del d.l. 24 dicembre 2003, n. 355, convertito, con modificazioni, dalla l. 27 febbraio 2004, n. 47.

(6) La modifica del termine ha riguardato naturalmente anche le altre fattispecie di sanatoria fiscale previste dalla l. n. 289 del 2002 e successive modificazioni. Nessun rinvio, invece, è stato previsto per il concordato preventivo ex art. 6 della citata legge.

(7) A tal proposito, si precisa che il presente lavoro non ha la pretesa di essere esaustivo, soprattutto alla luce dell'elevato numero di sentenze esistenti sul tema *de quo*. Si è, infatti, ritenuto opportuno tralasciare alcune fattispecie minori di sanatoria previste dalla l. n. 289 del 2002 (i.e., definizione agevolata delle imposte indirette ex art. 11, definizione dei tributi locali ex art. 13, regolarizzazione delle scritture contabili ex art. 14), nei confronti delle quali le valutazioni della giurisprudenza appaiono numericamente irrilevanti, al fine di concentrare l'attenzione su quelle tipologie di definizione per le quali, al contrario, la giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, risulta copiosa.

l'estensione del concordato al periodo d'imposta 2002 i contribuenti potevano definire, mediante tale sanatoria, una o più annualità per le quali le dichiarazioni erano state presentate entro il 31 ottobre 2003 (erano valide anche quelle presentate entro il 3 novembre 2003).

La definizione *de qua* si riferiva alle imposte sui redditi (e relative addizionali), all'iva e all'irap e si perfezionava con il versamento, mediante autoliquidazione, dei tributi derivanti dai maggiori ricavi o compensi (senza applicazione di sanzioni e interessi) entro il 16 aprile 2004 e con la presentazione della comunicazione della definizione entro il 31 maggio 2004.

Va rilevato che l'adesione dei contribuenti al concordato *ex art. 7*, ma anche (come si vedrà *infra*) ad altre sanatorie fiscali previste dalla l. n. 289 del 2002 (i.e., art. 9), ha posto particolari problemi in merito alla prosecuzione del giudizio di rimborso, soprattutto da parte dei professionisti (i.e., rimborso irap) che si sono avvalsi della definizione in esame (ovvero di quella *ex art. 9*).

In una prima fase, i giudici di merito hanno ritenuto infondata la tesi dell'Amministrazione finanziaria, sostenuta nelle circolari interpretative n. 7/E e n. 18/E dell'Agenzia delle entrate, secondo la quale le sanatorie di cui agli artt. 7 e 9 della l. n. 289 del 2002, rendendo definitiva la liquidazione delle imposte, implicherebbero, di riflesso, la rinuncia alle cause di esclusione ed alle pretese di rimborso dell'irap indebitamente versata per difetto del presupposto impositivo (cfr. *Sent. n. 31 del 26 ottobre 2004 – ud. del 16 settembre 2004 – della Comm. trib. prov. di Torino, Sez. XX – Pres. Solano, Rel. Meazzi*).

Secondo i giudici tributari di Torino, infatti, costituiscono cause di esclusione dall'applicazione del tributo solo quelle previste dall'art. 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, mentre non è ammissibile una rinuncia implicita al contenzioso al di fuori della previsione normativa dell'art. 44 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Quanto all'assoggettabilità del reddito di lavoro autonomo all'irap, secondo la citata giurisprudenza di merito, costituisce *jus receptum*, anche alla luce del consolidato orientamento della Corte costituzionale (8), la sussistenza del requisito dell'attività autonomamente organizzata sulla base di indici fattuali e concreti, in assenza dei quali al contribuente spetta il rimborso dell'irap indebitamente assolta.

In tal senso si sono espressi anche i giudici della Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo (cfr. *Sent. n. 202 del 20 gennaio 2005 – ud. del 18 dicembre 2004 – della Comm. trib. prov. di Viterbo, Sez. V – Pres. Salerno, Rel. Rolfo*), secondo i quali, peraltro, l'adesione del contribuente alle sanatorie fiscali previste dagli artt. 7 e 9 della l. 27 dicembre 2002, n. 289 non sarebbe ostativa della prosecuzione del giudizio di rimborso per l'irap indebitamente versata, in quanto, nel caso di specie la controversia riguardava la ripetizione di un indebito la cui rinuncia non era implicita nella domanda di condono.

Tale orientamento è stato, successivamente, confermato in sede di appello presso diverse commissioni tributarie regionali (cfr. *Sent. n. 220 del 23 giugno 2006 – ud. del 6 giugno 2006 – della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. V – Pres. Bajardi, Rel. Barberio Corsetti; Sent. n. 240 del 3 ottobre 2006 – ud. del 29 settembre 2006 – della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. XXXIV –*

(8) Cfr. *Sent. Corte cost. 21 maggio 2001, n. 156*.

Pres. Celliti, Rel. Terrinoni; Sent. n. 196 del 15 marzo 2007 – ud. del 14 dicembre 2006 – della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. VI – Pres. Cappelli, Rel. Moroni).

Nonostante le numerose decisioni assunte dalla giurisprudenza di merito, il successivo intervento della Cassazione ha imposto un'inversione di tendenza che ha dato impulso ad un orientamento totalmente opposto a quello esaminato finora. Infatti, dal 2007 in poi, la Suprema Corte ha negato, in diverse occasioni, la possibilità di cumulare il beneficio del condono con quello del rimborso irap in quanto, secondo i giudici, la presentazione dell'istanza di definizione per una delle fattispecie previste dalla l. n. 289 del 2002 preclude al contribuente ogni possibilità di rimborso dell'irap dichiarata e versata, ancorché reputata non dovuta per mancanza del presupposto impositivo, con riferimento alle annualità di imposta definite mediante le richiamate agevolazioni.

In tal senso la sentenza della *Cassazione, sez. trib., n. 3682, depositata il 16 febbraio 2007*, in cui il giudice di legittimità ha affermato un orientamento alquanto innovativo ed originale secondo il quale, in armonia con precedenti interventi (*sentenze nn. 195/2004, 15635/2004, 3163/1997 e 3273/1996*), il condono *pone il contribuente di fronte ad una libera scelta fra trattamenti distinti e che non si intersecano fra loro: o coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo, ove del caso, i rimborsi di somme indebitamente pagate, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata, ma senza possibilità di riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto sulla linea del procedimento ordinario.*

In tale occasione, peraltro, i giudici della Suprema Corte hanno reputato errato il principio secondo il quale *l'utilizzo della sanatoria non preclude ex lege istanze di rimborso di imposte inapplicabili per assenza di presupposto impositivo*, considerato che il condono ha, in sostanza, proprio lo scopo di definire mediante una transazione la controversia sull'esistenza di tale presupposto.

Altrettanto irrilevante, secondo i giudici, per la evidente diversità della questione, appare l'ultimo periodo dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002, secondo il quale *la dichiarazione integrativa non costituisce titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati, né per il riconoscimento di esenzioni ed agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate*. Infatti, tale disposizione, anche alla luce di un recente intervento della Corte costituzionale (*Ord. n. 340 del 27 luglio 2005*) in tema di legittimità del condono introdotto con la l. n. 289 del 2002, deve essere interpretata ritenendo che la presentazione del condono non impone al contribuente la rinuncia al credito esposto in dichiarazione, né preclude all'Amministrazione di rimborsarlo, se lo ritiene fondato, o di accertarne la rimborsabilità.

Alle conclusioni della Cassazione era, tuttavia, già pervenuta l'Agenzia delle entrate, con le istruzioni diramate agli uffici con riguardo al condono ex l. n. 289 del 2002 e ai suoi effetti sulle molteplici controversie instaurate in materia di irap (cfr. circolari n. 7/E del 5 febbraio 2003 e n. 18/E del 25 marzo 2003). In tali interventi, infatti, l'Amministrazione finanziaria aveva sostenuto che, se il contribuente ha presentato dichiarazione integrativa e liquidato le relative imposte, il rapporto tributario sottostante deve considerarsi esaurito.

Ulteriore conferma in merito alla correttezza di tali conclusioni si ricava dalla sentenza della *Cassazione n. 15569 dell'11 dicembre 2000*, secondo cui l'adesione da parte del contribuente a una definizione automatica comporta

che i periodi di imposta coperti da condono non possono più essere modificati proprio a causa della scelta fatta dallo stesso contribuente di avvalersi del condono, rinunciando implicitamente ad ogni pretesa che, direttamente o indirettamente, trovi fondamento in fatti relativi agli anni condonati.

In definitiva, il contribuente ha la facoltà di effettuare una scelta tra definizione agevolata e rimborso, senza alcuna possibilità di utilizzare entrambi gli strumenti (sul punto cfr. *Sent. n. 6504 del 19 marzo 2007 – ud. dell'8 febbraio 2007 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Prestipino, Rel. Scuffi; Sent. n. 25239 del 3 dicembre 2007 – ud. del 22 novembre 2007 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Paolini, Rel. Genovese; Sent. n. 25240 del 3 dicembre 2007 – ud. del 22 novembre 2007 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Paolini, Rel. Genovese; Ord. n. 2690 del 5 febbraio 2008 – ud. del 10 gennaio 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Merone; Ord. n. 2691 del 5 febbraio 2008 – ud. del 10 gennaio 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Merone; Ord. n. 2701 del 5 febbraio 2008 – ud. del 10 gennaio 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Genovese; Sent. n. 7729 del 21 marzo 2008 – ud. del 7 febbraio 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Genovese; Sent. n. 17143 del 24 giugno 2008 – ud. del 30 maggio 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Prestipino, Rel. Botta; Sent. n. 22767 del 9 settembre 2008 – ud. dell'8 luglio 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Genovese; Sent. n. 24100 del 25 settembre 2008 – ud. del 10 giugno 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Greco; Ord. n. 24222 del 26 settembre 2008 – ud. del 24 giugno 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Di Biagio; Sent. n. 25218 del 15 ottobre 2008 – ud. del 17 settembre 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Scuffi; Ord. n. 25611 del 22 ottobre 2008 – ud. del 18 settembre 2008 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Lupi, Rel. Marigliano).*

È opportuno segnalare che il citato orientamento giurisprudenziale di legittimità appare ormai ampiamente consolidato, tant'è che, più volte, in sede di appello, i giudici di merito delle commissioni regionali lo hanno condiviso e ulteriormente ribadito.

A tal riguardo, si segnala, per esempio, la recente pronuncia della Commissione Tributaria Regionale di Roma (cfr. *Sent. n. 3 del 15 gennaio 2009 – ud. del 18 dicembre 2008 – della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. VII – Pres. Calderone, Rel. Romani*) nella quale i giudici hanno sostenuto il principio secondo il quale l'istanza di rimborso dell'irap non può trovare accoglimento laddove l'istante abbia presentato domanda di definizione ex art. 9, l. n. 289 del 2002.

Allo stesso modo, si richiamano ulteriori casi in cui, già in precedenza, tale indirizzo giurisprudenziale è stato sostenuto; si ricorda, in proposito, la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale di Bologna (cfr. *Sent. n. 4 del 22 gennaio 2008 – ud. del 14 gennaio 2008 – della Comm. trib. reg. di Bologna, Sez. XVI – Pres. Sinisi, Rel. Saladini*) nella quale i giudici hanno affermato che il rimborso dell'eccedenza irap versata dal contribuente è precluso laddove sia stata presentata istanza di definizione ai sensi dell'art. 7 della l. n. 289 del 2002 in quanto il condono è suscettibile di estinguere il rapporto giuridico tributario escludendo la possibilità di emendare gli imponibili così definitivamente determinati.

Va, altresì, rilevato che, in seguito, gli stessi giudici tributari bolognesi, prendendo in esame un altro caso, hanno confermato il precedente orienta-

mento (cfr. *Sent. n. 41 del 12 maggio 2008 – ud. del 14 aprile 2008 – della Comm. trib. reg. di Bologna, Sez. XIV – Pres. Pasculli – Rel. Belluzzi*), sostenendo che l'accoglimento dell'istanza di rimborso dell'irap, ancorché astrattamente non dovuta in assenza dell'autonoma organizzazione del soggetto passivo, è precluso dalla presentazione dell'istanza di definizione degli anni pregressi ex art. 7 della l. n. 289 del 2002 (sul punto cfr. anche: *Sent. n. 20 del 27 marzo 2008 – ud. del 9 gennaio 2008 – della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. X – Pres. Meloncelli, Rel. Moroni; Sent. n. 7 del 31 marzo 2008 – ud. dell'11 febbraio 2008 – della Comm. trib. reg. di Bari, Sez. V – Pres. Pugliese, Rel. Gagliardi; Sent. n. 27 del 15 maggio 2008 – ud. del 12 maggio 2008 – della Comm. trib. reg. di Bologna, Sez. XVI – Pres. Sinisi – Rel. Visani; Sent. n. 29 del 15 maggio 2008 – ud. del 12 maggio 2008 – della Comm. trib. reg. di Bologna, Sez. XVI – Pres. Sinisi, Rel. Saladini*).

3. – *Articolo 8 (integrativa semplice): Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi*

La fattispecie in esame (c.d. *integrativa semplice*) riguardava tutti i contribuenti, compresi i sostituti di imposta, ai quali veniva concessa la possibilità di integrare le dichiarazioni tributarie originarie, per qualsiasi tipo di reddito.

L'integrazione produceva effetti ai fini delle imposte sui redditi (e relative addizionali), delle imposte sostitutive, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, dell'iva, dell'irap, del contributo straordinario per l'Europa, dei contributi previdenziali e di quelli al Servizio sanitario nazionale nonché delle ritenute.

La definizione si perfezionava mediante il pagamento dei maggiori importi dovuti, nonché dell'intero ammontare delle ritenute e contributi, entro il 16 aprile 2004.

Era, peraltro, prevista l'ulteriore agevolazione del versamento rateale qualora si fossero superati determinati limiti.

In ogni caso nella dichiarazione integrativa dovevano essere indicati, a pena di nullità, maggiori importi dovuti almeno pari a 300 euro per ciascun periodo d'imposta.

Il perfezionamento dell'integrativa consentiva l'estinzione delle sanzioni, l'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari e la preclusione dell'accertamento limitatamente alle annualità integrate e ai maggiori imponibili aumentati del 100 per cento (50 per cento per le ritenute).

Erano, comunque, esclusi i periodi di imposta in relazione ai quali entro il 1 gennaio 2003 fosse stato notificato un processo verbale di constatazione, un avviso di accertamento o un invito al contraddittorio, salvo che relativamente agli stessi non fosse già stata perfezionata una definizione preventiva. Erano, altresì, esclusi i contribuenti per i quali era stata esercitata l'azione penale per uno dei reati tributari previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (9).

Il versamento minimo previsto era pari a 300 euro per ciascun periodo di imposta. Vale precisare che tale fattispecie di sanatoria, con un versamento minimo di 300 euro, anche non correlato alle risultanze della dichiarazione

(9) Si tratta della disciplina dei reati in materia di imposte dirette e iva, che ha sostituito la precedente l. 7 agosto 1982, n. 516.

originaria, poteva essere utilizzato al fine di bloccare il differimento di due anni dei termini per l'accertamento previsto dall'articolo 10 della l. n. 289 del 2002. Inoltre con la dichiarazione integrativa semplice era prevista la possibilità di regolarizzare i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 6 per cento.

La prima questione che merita di essere esaminata sul piano giurisprudenziale riguarda la possibilità, per il contribuente, di emendare una istanza di definizione già presentata, passando, per esempio, da una fattispecie all'altra di sanatoria o, semplicemente, sostituendola con una dello stesso tipo ma con importi differenti.

Ebbene, secondo la giurisprudenza di merito (cfr. *Sent. n. 26 del 28 gennaio 2009 – ud. del 12 gennaio 2009 – della Comm. trib. prov. di Milano, Sez. III – Pres. Maiga, Rel. Chiametti*) l'adesione alle definizioni di cui al condono 2002 non permette al contribuente di presentare istanze volte ad emendare precedenti domande in senso migliorativo, attenuando il carico di imposte dovuto.

Ne deriva che, al contrario, deve ritenersi ammissibile la modificazione dell'originaria istanza di integrazione degli imponibili (c.d. integrativa semplice) nella domanda di accesso alla definizione automatica degli anni pregressi (c.d. condono tombale).

D'altra parte, già in precedenza la giurisprudenza si era espressa in senso conforme all'orientamento sopra menzionato, negando l'emendabilità *in melius* per il contribuente; nel caso di specie, i giudici di merito di Milano (cfr. *Sent. n. 315 del 24 ottobre 2008 – ud. del 10 ottobre 2008 – della Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XXI – Pres. Davigo, Rel. Repossi*) avevano ritenuto che qualora il contribuente avesse ommesso di computare la franchigia in sede di determinazione delle somme dovute per la presentazione dell'istanza di definizione, non gli sarebbe stato consentito emendare a proprio favore la dichiarazione integrativa per gli anni pregressi in quanto essa costituisce una dichiarazione non revocabile e non modificabile al di fuori dei casi previsti dalla legge.

Il dispositivo della sentenza sopra richiamata sgombera il campo da ogni equivoco in quanto stabilisce che la «dichiarazione integrativa semplice» presentata secondo le norme della legge n. 289 del 2002 è una «domanda irrevocabile» e quindi una volta presentata non può essere ritrattata (...). Secondo la legge sopra citata, una seconda dichiarazione integrativa non poteva essere presentata perché riduceva a metà la base imponibile su cui dovevano essere calcolate le rispettive imposte. Un'ulteriore dichiarazione integrativa semplice sarebbe stata valida se:

- 1) avesse corretto gli errori contenuti nella precedente;
- 2) avesse integrato versamenti eventualmente eseguiti in misura inferiore a quelli dovuti;
- 3) avesse corretto entrambi i precedenti errori se commessi contemporaneamente;
- 4) avesse fatto valere opzioni.

Il Collegio giudicante ha osservato, altresì, che con la riapertura dei termini del condono, il contribuente che abbia già presentato una dichiarazione integrativa può correggere e rettificare a suo svantaggio la dichiarazione già trasmessa, attraverso la presentazione di una dichiarazione modificativa e il versamento di maggiori somme all'erario ma è evidente che egli non può in alcun modo presentare una dichiarazione integrativa migliorativa rispetto a quella originaria. In sostanza, come ribadito dai giudici, (s)ono valide solo le

dichiarazioni integrative semplici i cui effetti (per gettito d'imposta) sono migliorative per il fisco, e non peggiorative (trattandosi di minor imposta rispetto alla prima dichiarazione) come quella in esame. Il contribuente non può presentare dichiarazione integrativa semplice su dichiarazione integrativa semplice, quando la seconda riduce la base imponibile della prima.

4. – *Articolo 9 (condono tombale): Definizione automatica per gli anni pregressi*

La sanatoria *ex art. 9* della l. n. 289 del 2002, meglio nota come *condono tombale*, si applicava obbligatoriamente a tutti i periodi d'imposta non prescritti sia ai fini delle imposte dirette (1997 - 2001) che dell'iva (1998 - 2001) e riguardava tutte le imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali. La norma, peraltro, concedeva la possibilità di aderire alla sanatoria *de qua* anche con riferimento solo alle imposte dirette ovvero solo all'iva.

Restavano esclusi dal condono tombale solo i redditi soggetti a tassazione separata ed i redditi esteri (definibili, ad ogni modo, mediante la dichiarazione integrativa semplice di cui al precedente paragrafo 3).

Va, innanzitutto segnalato che, sul piano giurisprudenziale, anche in caso di condono tombale *ex art. 9* (così come visto per l'art. 7) vale la questione dei rimborsi irap già ampiamente esaminata nel paragrafo 2 del presente lavoro (10). Tuttavia, vi sono ulteriori problematiche che meritano di essere affrontate in quanto, non di rado, sono state oggetto di attenzione sia da parte della giurisprudenza di merito che di legittimità.

Una prima questione riguarda la preclusione dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti che abbiano aderito alla sanatoria di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002. A tal proposito, i giudici tributari di Prato hanno ritenuto che essa non debba essere intesa in senso assoluto in quanto, in taluni casi, l'azione accertativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, pur in presenza di un condono tombale, non sarebbe del tutto inibita (cfr. *Sent. 18 gennaio 2008, n. 87 – ud. del 20 dicembre 2007 – della Comm. trib. prov. di Prato, Sez. V – Pres. e Rel. Genovese*); infatti, secondo il citato Collegio giudicante, qualora s'intenda verificare la spettanza nei confronti del contribuente del rimborso di somme a titolo di iva assolta su operazioni delle quali si contesta l'esistenza, la definizione automatica degli anni pregressi (c.d. condono tombale) deve ritenersi inoperante.

Tale orientamento appare, peraltro, pienamente in linea con la posizione assunta in precedenza dalla giurisprudenza di legittimità. A tal proposito, si segnala, infatti, la *Sent. n. 436/21491 del 21 giugno 2006 (ud. del 19 aprile 2006) della Corte Cass., Sez. III pen. – Pres. Postiglione, Rel. Fiale*, secondo la quale il sequestro conservativo disposto su richiesta dell'Agenzia delle entrate, costituita parte civile in un procedimento per emissione di fatture per operazioni inesistenti e truffa aggravata, non sarebbe inibito dal ricorso dell'imputato al condono tombale, che non impedisce l'accertamento dell'inesistenza dei crediti posti a base di un'illegittima richiesta di rimborso e non fa venir meno l'esistenza di danni pregressi.

In quella circostanza il contenzioso era sorto allorché il Tribunale di Torino aveva rigettato la richiesta di riesame del provvedimento di sequestro

(10) Cui si rimanda per approfondimenti in merito alla giurisprudenza.

conservativo da parte di un contribuente coinvolto in un procedimento penale per una serie di illeciti tributari e finanziari.

Dall'esito negativo di tale istanza era scaturito, infatti, il ricorso in Cassazione, ma i membri della Suprema Corte, condividendo le valutazioni del giudice per le indagini preliminari, lo avevano rigettato, ritenendolo infondato e sostenendo che *(a)ssolutamente corrette devono ritenersi le argomentazioni svolte dal Tribunale di Torino quanto alla portata del condono tombale, ex art. 9 della l. n. 289 del 2002, perché l'adesione a tale tipo di condono:*

– preclude l'accertamento dei debiti tributari dei contribuenti che hanno ottenuto il condono, ma non impedisce l'accertamento dell'inesistenza dei crediti posti a base delle richieste di rimborso, data la natura propria del condono, che incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti (11);

– non fa venir meno la pregressa esistenza di un danno prodottosi al momento della perpetrazione della truffa e neppure sana il disvalore di quella condotta (come già rilevato dalla Sezione II di questa Corte con la sentenza n. 1540 del 16 gennaio 2006).

Va, altresì, evidenziato che i giudici tributari di Siracusa (cfr. *Sent. n. 26 del 23 luglio 2005 – ud. del 5 marzo 2005 – della Comm. trib. prov. di Siracusa, Sez. II – Pres. Lo Re, Rel. Romano*) hanno ritenuto manifestamente illegittima l'attività di accertamento e verifica compiuta nei confronti del contribuente che ha fruito delle sanatorie fiscali per effetto della presentazione dell'istanza di definizione automatica per gli anni pregressi (c.d. condono tombale), ai sensi dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002, in dipendenza dell'efficacia preclusiva prevista *ex lege*.

Occorre, inoltre, precisare che, secondo taluna giurisprudenza di merito, l'art. 9 della l. n. 289 del 2002 si limitava a stabilire che la definizione automatica delle imposte non modificava l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi, dell'iva e dell'irap, precludendo, in generale, l'ulteriore accertamento tributario, fatta eccezione per la verifica della sussistenza dei crediti posti a base delle richieste di rimborso o di compensazione, data la natura propria del condono che incide sui debiti tributari e non sui crediti (cfr. *Sent. n. 3 del 6 febbraio 2006 – ud. del 16 gennaio 2006 – della Comm. trib. prov. di Treviso, Sez. IV – Pres. Bazzotti, Rel. Dal Zotto; Sent. n. 135 dell'11 dicembre 2006 – ud. del 30 novembre 2006 – della Comm. trib. prov. di Macerata, Sez. IV – Pres. e Rel. De Sanctis; Sent. n. 8 del 20 febbraio 2008 – ud. del 7 febbraio 2008 – della Comm. trib. reg. di Bari, Sez. I – Pres. Paracampo, Rel. Lancieri*).

Su questo fronte, vale, peraltro, segnalare che, talvolta, la giurisprudenza (cfr. *Sent. n. 16 del 25 febbraio 2006 – ud. del 19 gennaio 2006 – della Comm. trib. prov. di Frosinone, Sez. IV – Pres. Bordi, Rel. Antoniana*) si è espressa in senso contrario, affermando che l'avviso di recupero di credito di imposta indebitamente utilizzato, essendo nella sostanza un avviso di accertamento, non può essere emesso nei confronti di un contribuente che abbia aderito alla sanatoria di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002 (sul punto si veda anche la *Sent. n. 86 del 29 novembre 2006 – ud. del 29 novembre 2006 – della Comm. trib. reg. di Milano, Sez. VIII – Pres. Dello Russo, Rel. De Costanzo*).

(11) Si veda, in proposito, Corte cost., ord. 27 luglio 2005, n. 340 (nota aggiunta).

Secondo i giudici tributari di Macerata (cfr. *Sent. n. 32 del 21 marzo 2008 – ud. del 3 marzo 2008 – della Comm. trib. prov. di Macerata, Sez. II – Pres. Ciotti, Rel. Naso*) il condono tombale, da un lato inibisce all'Amministrazione finanziaria il potere di rettifica ed accertamento e dall'altro comporta la rinuncia per il contribuente ad ogni pretesa derivante dai fatti dedotti attraverso la dichiarazione dei redditi. Esulano dall'efficacia preclusiva del condono la liquidazione ed il controllo formale della dichiarazione (artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600) con la conseguente facoltà per l'erario di recuperare l'imposta dovuta sulla base della dichiarazione presentata, inclusa l'irap, ancorché il relativo quadro sia stato compilato ai meri fini della corretta trasmissione telematica della dichiarazione medesima.

Occorre precisare che, in ogni caso, la preclusione dell'attività di accertamento previsto dall'art. 9 non opera qualora il contribuente abbia omesso di conservare le scritture contabili e la documentazione, ivi comprese le fatture, afferente i periodi d'imposta oggetto di condono (cfr. *Sent. n. 41 dell'8 luglio 2008 – ud. del 18 marzo 2008 – della Comm. trib. reg. di Bari, Sez. X – Pres. De Bari, Rel. Moliterni*).

Un ulteriore aspetto del condono tombale che è stato spesso sottoposto al vaglio dei giudici riguarda il diritto al rimborso dell'eccedenza pagata erroneamente in relazione alle somme dovute a titolo di sanatoria.

A tal proposito si richiama la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Trento (cfr. *Sent. n. 99 del 22 febbraio 2006 – ud. del 22 febbraio 2006 – della Comm. trib. I grado di Trento, Sez. II – Pres. Bevilacqua*) la quale ha sostenuto che la presentazione dell'istanza di definizione di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002 non preclude al contribuente l'esercizio del diritto al rimborso dell'eccedenza erroneamente versata.

Secondo i giudici di Trento, il rapporto giuridico d'imposta deve uniformarsi al principio di leale collaborazione di cui all'art. 10 dello Statuto del contribuente consentendo, pertanto, l'emendabilità degli errori compiuti in buona fede dall'istante.

In senso conforme appare anche la *Sent. n. 89 del 16 novembre 2006 (ud. del 16 ottobre 2006) della Comm. trib. prov. di Udine, Sez. VI – Pres. Lazzaro, Rel. Psaila*, secondo la quale l'ordinamento tributario è improntato ai principi di leale collaborazione fra Amministrazione finanziaria e contribuente il quale, dimostrando correttezza e buona fede nell'adempimento delle obbligazioni tributarie, non può essere chiamato a rispondere di errori relativi all'insufficiente versamento degli importi dovuti a seguito della presentazione dell'istanza di definizione automatica di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002 se non nella misura del debito fiscale così maturato. Né tale circostanza è suscettibile di inficiare, contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, la validità della definizione.

5. – *Articolo 9-bis: Definizione dei ritardati od omessi versamenti*

La sanatoria di cui all'art. 9-bis della l. n. 289 del 2002 consentiva la definizione agevolata dei ritardati od omessi versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31 ottobre 2002, per le quali il termine di versamento era scaduto anteriormente a tale data.

Nei confronti dei contribuenti e dei sostituti di imposta che provvedevano al pagamento delle imposte e delle ritenute nei termini previsti dalla norma, ovvero delle somme iscritte a ruolo, alle scadenze previste per legge, non si applicava la sanzione amministrativa pari al 30 per cento di ogni importo

non versato o versato in ritardo, come previsto dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Qualora gli importi da versare in riferimento a ciascun periodo d'imposta superavano, per le persone fisiche, la somma di 3.000 euro e, per gli altri soggetti giuridici, la somma di 6.000 euro, gli importi eccedenti, maggiorati degli interessi legali, a decorrere dal 17 aprile 2003, potevano essere versati in tre rate di pari importo, entro determinate date prefissate (30 novembre 2003, 30 giugno 2004, 30 novembre 2004). Il tasso degli interessi legali era pari al 3 per cento annuo fino al 31 dicembre 2003 e al 2,5 per cento annuo dal 2004.

Dal punto di vista giurisprudenziale, l'art. 9-bis della l. n. 289 del 2002 richiede che siano svolte alcune riflessioni in merito alla rilevanza da attribuire alla sanatoria dei ritardati od omessi versamenti allorché, in caso di pagamento rateale, siano stati omessi i versamenti delle rate successive alla prima.

Si tratta di un aspetto alquanto controverso della disciplina sui condoni fiscali; infatti, a tal proposito, si registrano evidenti differenze interpretative dell'Amministrazione finanziaria rispetto alla giurisprudenza e a taluna dottrina, nonché, come si vedrà *infra*, nell'ambito della stessa giurisprudenza.

In particolare, secondo l'Agenzia delle entrate l'eventuale omesso versamento delle rate successive alla prima determinerebbe l'invalidità dell'intera definizione mentre, *a contrariis*, secondo una parte della dottrina e della giurisprudenza di merito più recente, in circostanze di tal guisa, troverebbe precipua applicazione, come per altre ipotesi di sanatoria di cui alla l. n. 289 del 2002, il disposto di cui all'art. 14 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, vale a dire l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle sole somme non versate o versate in ritardo, oltre l'irrogazione della sanzione nella misura del 30 per cento sulle medesime somme, ai sensi dell'art. 13 del citato d.lgs. n. 471 del 1997.

Va rilevato che, a differenza delle altre forme di definizione – ed analogamente alla definizione dei carichi di ruolo pregressi di cui all'art. 12 della l. n. 289 del 2002 – l'art. 9-bis non disciplinava le conseguenze derivanti dal mancato versamento delle rate successive alla prima, cosicché, secondo una interpretazione meramente letterale della norma, la sanatoria degli omessi o tardivi versamenti poteva considerarsi valida solo con il versamento di tutti gli importi dovuti.

Pertanto, in caso di pagamento rateale delle somme dovute, la sanatoria in oggetto si sarebbe perfezionata non già con il pagamento della sola prima rata, ma solo con l'integrale versamento degli importi dovuti, con la conseguenza che il mancato perfezionamento della definizione avrebbe escluso il beneficio della disapplicazione della sanzione del 30 per cento che, pertanto, resterebbe dovuta sull'intero importo dei tributi non versati o versati in ritardo, per come risultanti dalle dichiarazioni originariamente presentate, piuttosto che sull'importo della rata scaduta (12).

L'Agenzia delle entrate basava la propria posizione sulla mancanza, nell'art. 9-bis, a differenza delle altre ipotesi di condono, di una disposizione che facesse salvi gli effetti della sanatoria in ipotesi di omesso o tardivo versamento delle rate successive alla prima.

In sostanza, a differenza delle altre fattispecie premiali, l'art. 9-bis non

(12) Si tratta dell'orientamento espresso dall'Agenzia delle entrate, ulteriormente ribadito con la circolare 9 agosto 2005, n. 36/E.

ha previsto espressamente le conseguenze del mancato tempestivo pagamento delle rate successive alla prima; infatti, mentre nelle altre ipotesi, in cui è prevista una forma rateale di pagamento, è espressamente indicato che la definizione si perfeziona con l'effettuazione di tutti gli adempimenti ivi previsti e con il versamento delle somme corrispondenti all'importo della prima rata, e che, eventualmente, l'omesso versamento delle rate successive non determina l'inefficacia della definizione, dalla lettura dell'art. 9-*bis* non si evince una previsione simile.

Orbene, secondo l'Agenzia delle entrate il fatto che la disposizione sulla regolarizzazione dei versamenti non abbia riproposto la regola comune agli altri condoni evidenzia la volontà negativa del legislatore.

Tale impostazione, tuttavia, non sembra essere stata ampiamente condivisa atteso che la caratteristica comune alle varie forme di definizione agevolata dei rapporti tributari di cui alla l. n. 289 del 2002 è proprio quella di consentire il pagamento dilazionato delle somme occorrenti, senza che l'eventuale omesso versamento delle rate successive alla prima possa pregiudicarne la validità ed efficacia.

D'altra parte la *ratio* della l. n. 289 del 2002 era quella di facilitare il soggetto che aderiva alla definizione in modo da non vanificarla per il mancato versamento di una o più rate successive alla prima.

Almeno teoricamente, appare, comunque, possibile colmare la lacuna normativa attraverso lo strumento dell'analogia, cercando cioè elementi comuni alle altre fattispecie di sanatoria che possano essere messi in relazione con l'ipotesi in esame. Tali elementi comuni sembrano sussistere – nel caso dell'art. 9-*bis* rispetto agli artt. 7, 5° comma; 8, 3° comma; 9, 12° e 17° comma; 15, 5° comma, e 16, 2° comma – laddove si consideri che, in tutti i casi citati, l'avvenuta presentazione dell'istanza definitiva e il versamento della maggior parte delle somme dovute realizzavano a pieno titolo l'intento del legislatore di facilitare il contribuente che avesse aderito alla sanatoria.

Si può, dunque, ragionevolmente sostenere che, con l'inserimento dell'art. 9-*bis* nel *corpus* normativo della l. n. 289 del 2002, il legislatore abbia inteso rimandare, quanto alla sua disciplina più generale e residuale, a quella già stabilita per gli altri condoni, in modo da consentire, anche in riferimento alla fattispecie disciplinata dall'art. 9-*bis*, il perfezionamento della definizione con il versamento tempestivo della sola prima rata.

In linea con il suddetto orientamento appare la più recente giurisprudenza di merito (cfr. *Sent. n. 338 del 23 novembre 2005 – ud. del 26 ottobre 2005 – della Comm. trib. prov. di Agrigento, Sez. V – Pres. Lo Presti, Rel. Macaluso* (13)) secondo la quale, dalla l. n. 289 del 2002, è possibile evincere una regola opposta a quella assunta dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 36/E, posto che nell'impianto della predetta legge non pare sussistere un principio generale che imponga l'obbligo di pagare integralmente le somme indicate, al fine di poter considerare perfezionato il condono; ne consegue che la definizione deve intendersi perfezionata con il semplice pagamento della prima rata.

I giudici stessi, peraltro, hanno evidenziato, come l'interpretazione – evi-

(13) Nella sentenza *de qua* i giudici hanno inteso chiarire che nella disciplina delle sanatorie fiscali del 2002 esiste il principio, salvo che sia diversamente disposto, secondo il quale il mancato o ritardato versamento di alcune e tutte le rate successive alla prima delle somme dovute per la definizione non comporta l'invalidità dell'istanza di condono.

dentemente non condivisibile – fornita dall’Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 36/E in ordine alla disciplina della definizione di cui all’art. 9-bis appaia, oltretutto, tardiva; tant’è che essa ha determinato una disparità di trattamento tra contribuenti diversi, in ordine alla medesima fattispecie, poiché alcuni uffici periferici dell’Agenzia delle entrate avevano, già in precedenza, giudicato valida la sanatoria ex art. 9-bis, anche nei casi in cui era stata pagata esclusivamente la prima rata, in maniera tale da iscrivere a ruolo il solo importo ancora dovuto, nonché la sanzione del 30 per cento commisurata alle somme ancora da versare.

In linea di massima, dunque, l’orientamento giurisprudenziale prevalente è apparso piuttosto conforme a quello sopra descritto e, a conferma di ciò, si ritiene utile esporre una sintesi delle principali sentenze che si sono susseguite, numerose, dal 2006 al 2007.

Sent. n. 82 del 4 maggio 2006 (ud. del 4 maggio 2006) della Comm. trib. prov. di Vicenza, Sez. VI – Pres. e Rel. Zermian, in cui si afferma che non è suscettibile di applicazione all’integrale somma dovuta a titolo di definizione il regime sanzionatorio per il ritardato versamento delle rate della definizione ex art. 9-bis della l. n. 289 del 2002.

Sent. n. 222 del 14 novembre 2006 della Comm. trib. prov. di Pavia, secondo la quale è illegittimo il provvedimento di diniego dell’istanza di definizione, presentata ai sensi dell’art. 9-bis della l. n. 289 del 2002, qualora sia fondato sul tardivo versamento di una delle rate delle somme dovute a titolo di condono ed appare congrua l’irrogazione della sola sanzione di cui all’art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Sent. n. 212 dell’11 gennaio 2007 (ud. del 7 novembre 2006) della Comm. trib. prov. di Verona, Sez. III – Pres. e Rel. Sartea, ove si ribadisce che l’efficacia della sanatoria fiscale relativa agli omessi versamenti di cui all’art. 9-bis non subisce alcun pregiudizio per effetto dell’omesso o ritardato pagamento delle rate successive alla prima delle somme dovute a titolo di definizione. Tali importi non riscossi sono, infatti, soggetti al recupero coattivo per il tramite dell’iscrizione a ruolo con aggravio di interessi e sanzioni.

Sent. n. 31 del 7 febbraio 2007 della Comm. trib. prov. di Avellino, Sez. V – Pres. e Rel. Capone, la quale afferma che, a differenza delle sanatorie fiscali di cui agli artt. 7, 8 e 9 della l. n. 289 del 2002, la definizione dei ritardati od omessi versamenti non prevede l’irretrattabilità dell’istanza con conseguente invalidità del condono laddove il contribuente non abbia provveduto al versamento delle somme dovute secondo la cadenza temporale della rateazione normativamente stabilita.

Sent. n. 36 del 26 febbraio 2007 (ud. del 26 gennaio 2007) della Comm. trib. prov. di Salerno, Sez. XVIII – Pres. Casale, Rel. Messina, secondo cui il presupposto normativo in base al quale viene eseguita un’attività di accertamento nei confronti di un contribuente che ha omesso il pagamento delle rate successive alla prima risulta infondato, atteso che l’art. 9-bis della l. n. 289 del 2002 non contempla alcuna decadenza del contribuente dai benefici propri derivanti dalla presentazione dell’istanza e dal versamento della prima rata delle somme dovute a titolo di definizione.

Sent. n. 27 del 28 febbraio 2008 (ud. del 28 gennaio 2008) della Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XXIV – Pres. Verniero, Rel. Del Re, nella quale i giudici hanno ritenuto che l’efficacia della definizione regolata dall’art. 9-bis della l. n. 289 del 2002 non è suscettibile di essere pregiudicata dall’omesso o ritardato versamento delle somme dovute a titolo di definizione per effetto di omissioni o ritardi nel pagamento delle rate successive alla prima.

Sent. n. 117 del 4 aprile 2008 (ud. del 29 settembre 2007) della Comm. trib. reg. di Milano, Sez. XXVIII – Pres. Secchi, Rel. Ramondetta, secondo la quale la definizione degli omessi e ritardati versamenti ex art. 9-bis, della l. n. 289 del 2002 spiega piena efficacia anche in presenza dell'omesso o ritardato versamento delle somme dovute per le rate successive alla prima.

Sent. n. 19 del 30 maggio 2008 (ud. del 28 gennaio 2008) della Comm. trib. reg. di Torino, Sez. XXX – Pres. Acordon, Rel. Urru, in cui si è affermato che l'efficacia della definizione prevista dall'art. 9-bis della l. n. 289 del 2002 non viene meno in dipendenza del ritardato versamento delle rate delle somme dovute dal contribuente in quanto, da un lato, nessuna decadenza è contemplata dalla relativa disciplina e, dall'altro, non sussiste alcun pregiudizio per l'Amministrazione finanziaria che può attivare la riscossione coattiva ex art. 14, d.p.r. n. 600 del 1973.

Sent. n. 14 del 9 giugno 2008 (ud. del 5 maggio 2008) della Comm. prov. reg. di Torino, Sez. XXXVI, Pres. Gesumunno, Rel. Capizzi, secondo la quale l'efficacia della definizione prevista dall'art. 9-bis della l. n. 289 del 2002 non viene meno in dipendenza dell'omesso o ritardato versamento delle rate delle somme dovute dal contribuente in quanto trattasi di mera irregolarità non suscettibile di inficiare la validità dell'istanza di definizione.

Per completezza di trattazione, si vedano, sul punto, anche le seguenti sentenze: *Sent. n. 50 dell'11 giugno 2008 (ud. del 22 marzo 2008) della Comm. trib. prov. di Perugia, Sez. II – Pres. Sammarco, Rel. De Salvo*; *Sent. n. 369 del 17 giugno 2008 (ud. del 14 maggio 2008) della Comm. trib. prov. di Lecce, Sez. I – Pres. De Pascalis, Rel. De Lecce*; *Sent. n. 300 del 29 luglio 2008 (ud. dell'8 luglio 2008) della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. I – Pres. Varrone, Rel. Gizzi*; *Sent. n. 95 del 4 settembre 2008 (ud. del 20 giugno 2008) della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. II – Pres. Mazziello, Rel. Moscaroli*; *Sent. n. 62 del 9 ottobre 2008 (ud. del 30 maggio 2008) della Comm. trib. reg. di Milano, Sez. VI – Pres. e Rel. Castoro Condonò*; *Sent. n. 91 del 2 dicembre 2008 (ud. del 19 novembre 2008) della Comm. trib. prov. di Parma, Sez. VII – Pres. Rampello, Rel. Volpi*.

Va precisato che, nonostante le numerose pronunce della giurisprudenza di merito, nel 2007 si è registrato un temporaneo cambiamento di approccio interpretativo ad opera della Cassazione, che sembrava prefigurare una netta inversione di tendenza rispetto al passato (cfr. *Sent. n. 18353 del 31 agosto 2007 – ud. del 21 giugno 2007 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Prestipino, Rel. Meloncelli*). In tale circostanza, i giudici hanno affermato che la disposizione relativa alla sanatoria dei ritardati ed omessi versamenti è attuativa di un condono fiscale *clementiale* che, basandosi sul presupposto illecito tributario, elimina o riduce le sanzioni e, a determinate condizioni, rende più agevole il loro pagamento, senza, tuttavia, prevedere alcuna forma di accertamento tributario straordinario. Ne consegue che il trattamento di favore determina l'esonero dalle sanzioni, ferma restando la debenza di tributi ed interessi.

Successivamente, non sono mancati casi in cui la giurisprudenza di merito ha condiviso la decisione dei giudici della Corte Suprema, tuttavia, non si è avuto quel cambiamento radicale che ci si attendeva. A tal proposito, si ritiene opportuno segnalare, per completezza di trattazione, la *Sent. n. 630 del 13 febbraio 2008 – ud. del 21 novembre 2007 – della Comm. trib. prov. di Catania, Sez. IV – Pres. Cardaci, Rel. Crimi* con cui i giudici tributari hanno sostenuto che (d)iverse sono, quindi, le fattispecie e gli interessi regolati, rispettivamente, dall'art. 9-bis e dalle altre norme (articoli: 7, 3° comma e 5°

comma; 9, 12° comma; 15, 5° comma; 16, 2° comma, della l. n. 289 del 2002); ed è perciò da escludersi la possibilità giuridica di una applicazione analogica, alla fattispecie regolata dall'art. 9-bis, delle altre norme sopra richiamate.

Invero, la diversità delle fattispecie non solo spiega perché l'art. 9-bis non preveda il mantenimento della validità ed efficacia del condono nel caso di mancato integrale versamento delle rate successive alla prima (e spiega, quindi, perché il «silenzio» della norma sulle conseguenze dell'omesso versamento integrale delle rate ha un suo proprio e preciso corso) esclude in radice la possibilità del ricorso all'istituto dell'analogia (fondato sul principio per cui «ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio») proprio perché la «ratio» della norma di cui all'art. 9-bis non è affatto la stessa, ma è diversa rispetto a quella delle altre norme (sopra richiamate) della l. n. 289 del 2002.

In sostanza, con la citata sentenza, i giudici hanno inteso chiarire che la distinzione tra la fattispecie di cui all'art. 9-bis e gli altri istituti discende dal fatto che la certezza delle posizioni debitorie e creditorie sussiste anteriormente alla procedura di riscossione. La diversità dell'ipotesi in parola induce l'interprete a considerare il silenzio normativo nel senso di ritenere il contribuente decaduto dal beneficio premiale del condono, nonché ad escludere l'ammissibilità di soluzioni ermeneutiche in via analogica posto che la mancanza di una *ratio* comune alle varie disposizioni non lo consente.

6. – *Articolo 12 (rottamazione dei ruoli): Definizione dei carichi di ruolo progressi*

La sanatoria di cui all'art. 12 della l. n. 289 del 2002 (c.d. *rottamazione dei ruoli*) consentiva ai contribuenti di estinguere i carichi inclusi in ruoli emessi dall'Amministrazione finanziaria e affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 30 giugno 2001 (cfr. art. 1, comma 2-ter, lett. c), del d.l. 24 giugno 2003, n. 143, introdotto nel testo normativo, in sede di conversione, dalla l. 1 agosto 2003, n. 212).

Per quanto concerne le modalità di definizione, va rilevato che i contribuenti erano tenuti al pagamento al concessionario competente di almeno l'80 per cento dell'importo dovuto (25 per cento delle somme iscritte a ruolo più l'intera quota a titolo di rimborso spese) e alla sottoscrizione nonché all'invio, ovvero alla consegna, allo stesso dell'apposito atto di definizione entro un determinato termine (prorogato al 16 aprile 2004 dall'articolo 23-decies, 1° comma, del d.l. n. 355 del 2003). Il residuo importo andava versato alle scadenze stabilite che sono state più volte differite con diversi provvedimenti.

Si precisa che, con la Risoluzione 12 agosto 2005, n. 125/E, l'Agenzia delle entrate ha ribadito quanto già indicato in precedenza nella circolare 28 maggio 2003, n. 28/E, vale a dire che la sanatoria dei ruoli poteva considerarsi perfezionata solamente con il versamento integrale delle somme dovute entro la scadenza prevista dalla normativa di riferimento. In altri termini, secondo l'Amministrazione il versamento parziale degli importi dovuti alle date di cui sopra comportava, per il contribuente, la decadenza dai benefici della definizione agevolata.

Tuttavia, di seguito, si riporta una sintesi delle principali sentenze in materia di *rottamazione dei ruoli* che dimostra un atteggiamento meno rigido da parte della giurisprudenza.

Sent. n. 174 del 21 marzo 2006 (ud. del 29 novembre 2005) della

Comm. trib. prov. di Matera, Sez. III, Pres. Silipo, Rel. Dasco, laddove i giudici hanno stabilito che l'istituto dell'errore scusabile espressamente previsto dal 9° comma dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002 solo in riferimento alla definizione delle liti pendenti contemplata in tale articolo, è applicabile nell'ambito di tutte le sanatorie previste dalla medesima legge e quindi anche alla definizione dei carichi di ruolo di cui all'art. 12; è perciò scusabile, in quanto dovuto alle continue e discontinue proroghe, l'errore commesso dal contribuente che abbia versato in ritardo le somme dovute, e tale ritardo non impedisce la definizione del ruolo.

Sent. n. 315 del 23 ottobre 2006 (ud. del 9 ottobre 2006) della Comm. trib. prov. di Bologna, Sez. XII – Pres. e Rel. Martinelli, secondo la quale, nel caso in cui il giudice tributario accerti che il contribuente ha proposto una strumentale impugnazione tardiva avverso un avviso di accertamento, con la sola finalità di porre in essere una controversia suscettibile di sanatoria, viene meno l'applicabilità dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002.

Sent. n. 53 del 16 febbraio 2009 (ud. del 4 luglio 2008) della Comm. trib. reg. di Ancona, Sez. VI – Pres. Spingardi, Rel. Cesari, in cui il Collegio giudicante ha ritenuto che la definizione dei carichi di ruolo pregressi si ritiene perfezionata anche se alcune delle rate sono state versate in ritardo. Va, dunque, ritenuta valida la c.d. *rottamazione dei ruoli* se, dopo aver versato l'80 per cento del dovuto entro il 25 giugno 2003, il contribuente avesse pagato le somme residue entro il 18 aprile 2005.

Nel caso in esame i giudici hanno rilevato che il pagamento del saldo in ritardo, a causa delle varie proroghe che hanno caratterizzato la legislazione sui condoni, rientra nell'errore scusabile.

In una prima fase, infatti, l'art. 12 della l. n. 289 del 2002 prevedeva che le somme avrebbero dovuto essere versate entro il 16 aprile 2003 (per un importo pari almeno all'80 per cento) e, per la restante parte, entro il 16 aprile 2004. Il d.l. n. 143 del 2003 ha poi fissato al 16 aprile 2004 il termine per il primo versamento a beneficio dei soggetti che, in data 25 giugno 2003 (data di entrata in vigore del d.l. n. 143 del 2003), non avessero ancora eseguito alcun versamento. Il termine ultimo per il versamento a saldo è stato fissato al 18 aprile 2005 con il d.m. 8 aprile 2004. La soluzione cui è pervenuta la Commissione Tributaria Regionale di Ancona si discosta dall'interpretazione dell'Agenzia delle entrate che, con la risoluzione 12 agosto 2005, n. 125, aveva specificato che i soggetti i quali avessero versato la prima rata anteriormente alla citata proroga non avrebbero potuto beneficiare del differimento del termine di versamento del saldo (che, in base al citato d.m., coincideva con il 18 aprile 2005). Aderendo alla tesi erariale, sarebbero stati penalizzati i contribuenti che, entro il 25 giugno 2003, avessero eseguito il primo versamento, in quanto non avrebbero potuto beneficiare della proroga del versamento del saldo alla data del 18 aprile 2005.

A conforto del citato orientamento si richiama anche la pronuncia di infondatezza e rigetto dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate – Ufficio di San Benedetto del Tronto avverso la *Sent. n. 187/01/06, emessa il 21 settembre 2006 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ascoli Piceno*.

Secondo il dispositivo della citata sentenza, l'art. 12 della l. n. 289 del 2002, introducendo e disciplinando la procedura di sanatoria di definizione dei carichi dei ruoli pregressi, nulla ha disposto in ordine alla eventuale ricorrenza di ritardo nel pagamento della seconda rata della somma stabilita e dovuta. Può pertanto ipotizzarsi che al detto ritardo siano suscettibili di applicazione le disposizioni sulla riscossione delle imposte di cui al d.p.r. n. 600 del 1973.

In ogni caso la mancata espressa previsione di qualsiasi elemento disciplinante il mero ritardo nel versamento della seconda rata della somma residua dovuta, posta in relazione con la determinazione dei nuovi termini (in virtù del d.m. 8 aprile 2004), ancorché con ampliamento dell'ambito temporale e della soggettività dei beneficiari della procedura, costituiscono elementi che vanno rivalutati sotto il profilo della loro idoneità a ricondurre il denunciato comportamento ritardatario alla fattispecie dell'errore scusabile, che è pur sempre un istituto introdotto e previsto dalla l. n. 289 del 2002, suscettibile di essere applicato seguendo una ispirazione premiale che caratterizza, in ogni caso, la legislazione condonistica. Pertanto, secondo la Commissione regionale appare condivisibile il convincimento del primo Giudice con la gravata sentenza.

7. – *Articolo 15 (definizione liti potenziali): Definizione degli accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione*

La definizione delle liti potenziali era aperta a tutti i contribuenti per gli atti non ancora definiti all'1 gennaio 2003, vale a dire gli atti di accertamento non opposti (il cui termine d'impugnazione risultava pendente all'1 gennaio 2003), i processi verbali di constatazione, gli inviti al contraddittorio, gli avvisi di contestazione e gli avvisi di irrogazione di sanzioni. Restavano esclusi i contribuenti sottoposti ad azioni penali per reati tributari.

Quanto alle modalità di definizione si rilevano le seguenti differenze di trattamento, secondo lo specifico atto oggetto del condono:

I) *Avvisi di accertamento e inviti a comparire*

– 30 per cento delle maggiori imposte, ritenute e contributi complessivamente accertati ovvero indicati negli inviti al contraddittorio, non superiori a 15.000 euro;

– 32 per cento delle maggiori imposte, ritenute e contributi complessivamente accertati ovvero indicati negli inviti al contraddittorio, superiori a 15.000 euro ma non superiori a 50.000 euro;

– 35 per cento delle maggiori imposte, ritenute e contributi complessivamente accertati ovvero indicati negli inviti al contraddittorio, superiori a 50.000 euro.

II) *Atti di contestazione e avvisi di irrogazione di sanzioni*

– 10 per cento dell'importo contestato o irrogato a titolo di sanzione.

III) *Processi verbali di constatazione*

– 18 per cento dei maggiori imponibili accertati a fini delle imposte dirette e 50 per cento della maggiore imposta iva e irap accertata.

Il versamento doveva essere eseguito entro il 20 giugno 2003, con la possibilità di rateizzare l'importo eccedente 3.000 euro per le persone fisiche e 6.000 euro per gli altri soggetti in due rate di uguale importo, maggiorate degli interessi legali scadenti rispettivamente il 30 novembre 2003 e il 20 giugno 2004.

Si riporta di seguito una sintesi delle principali sentenze in materia di *definizione di liti potenziali*.

Sent. n. 77 del 18 novembre 2004 (ud. del 16 settembre 2004) della Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. XI – Pres. Baglione, Rel. Stoppini, con la quale i giudici hanno stabilito che le società esprimono la propria volontà attraverso le persone fisiche che agiscono per la persona giuridica. Quando gli amministratori operano per la società, essi «sono» la società stessa, e gli ef-

fetti del loro operato ricadono nella sfera giuridica di quest'ultima. L'azione penale esercitata nei confronti degli amministratori che hanno operato nel nome della società si ripercuote necessariamente nei confronti della persona giuridica precludendone la possibilità di avvalersi delle disposizioni previste dall'art. 15 della l. n. 289 del 2002, a nulla rilevando la mancata comunicazione alla società della sussistenza di un procedimento penale a carico delle persone fisiche.

Ord. n. 18 del 20 gennaio 2006 (ud. dell'11 gennaio 2006) della Corte cost. – Pres. Marini, Red. Quaranta, con cui la Consulta ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 15, 7° comma, della l. 27 dicembre 2002, n. 289, sollevata in riferimento agli artt. 1, 3, 53, 54, 79 e 112 della Costituzione.

Sent. n. 27 del 6 marzo 2008 (ud. del 21 febbraio 2008) della Comm. trib. reg. di Bari, Sez. I – Pres. Palumbieri, Rel. Moliterni, in cui si è affermato che gli istituti del condono riferiti agli artt. 7, 8 e 9 della l. n. 289 del 2002 trovano causa ostativa nella notificazione al contribuente di un processo verbale di constatazione. Peraltro, detta condizione ben può essere rimossa (anche al fine di evitare la proroga del termine di due anni del periodo di decadenza dell'azione di accertamento) aderendo all'istituto della definizione di cui all'art. 15 della l. n. 289 del 2002.

8. – *Articolo 16: Chiusura delle liti fiscali pendenti*

Tale sanatoria consentiva di regolarizzare gli avvisi di accertamento per i quali all'1 gennaio 2003 non erano ancora trascorsi i termini per la proposizione del ricorso, gli inviti al contraddittorio per i quali, alla suddetta data, non era ancora intervenuta la definizione, i processi verbali di constatazione relativamente ai quali, all'1 gennaio 2003, non era stato notificato avviso di accertamento ovvero invito al contraddittorio.

La sanatoria prevista per le liti fiscali pendenti dinanzi alle commissioni tributarie di ogni grado del giudizio, poteva essere definita mediante:

a) presentazione, per ciascuna lite pendente, di una domanda di definizione entro il 21 aprile 2003;

b) effettuazione di un versamento pari a 150 euro, se il valore della lite era di importo fino a 2.000 euro; se il valore della lite era superiore a 2.000 euro il versamento da effettuare era pari:

– al 10 per cento del valore della lite, in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato;

– al 50 per cento del valore della lite, in caso di soccombenza del contribuente;

– al 30 per cento del valore della lite, se la stessa era ancora pendente alla data di presentazione della domanda di definizione.

Si osserva che, in relazione all'art. 16 della l. n. 289 del 2002, esiste una cospicua giurisprudenza dalla quale sono state tratte le pronunce maggiormente rilevanti, in rappresentanza degli orientamenti più recenti, che si procede ad esporre.

Ord. n. 817 del 21 gennaio 2003 (ud. dell'8 gennaio 2003) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Saccucci, Rel. Ebner, secondo la quale non è manifestamente infondata, per violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione, l'eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002 nella parte in cui esclude dalla sanatoria le liti pendenti avanti alla Corte di Cassazione (in tal senso anche *Sent. n. 2730 del 21 febbraio 2003 – ud. del*

21 gennaio 2003 – della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Monaci, Rel. Sotgiu).

Sent. n. 2006 del 30 gennaio 2006 (ud. dell'11 gennaio 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Papa, Rel. Sotgiu, nella quale i giudici di legittimità hanno ritenuto inammissibile il ricorso avverso l'avviso di liquidazione con cui il contribuente contesta circostanze e fatti contenuti nell'avviso di accertamento (nel caso di specie, la valutazione del trasferimento di una concessione demaniale come trasferimento di un diritto reale e non di una posizione soggettiva meramente obbligatoria). Di conseguenza, il contenzioso relativo all'impugnazione dell'atto di liquidazione non è sanabile ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002.

Sent. n. 2410 del 3 febbraio 2006 (ud. del 16 gennaio 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Paolini, Rel. Botta, in cui i giudici hanno affermato che la pronuncia di estinzione del giudizio per effetto della presentazione dell'istanza di definizione ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002 è subordinata alla regolarità della domanda di definizione ed al pagamento integrale di quanto dovuto a tale titolo. Ne consegue che, pur non venendo meno l'efficacia della definizione a seguito del mancato pagamento delle rate successive alla prima relativamente agli importi dovuti, il giudice non può dichiarare l'estinzione del processo in assenza della comunicazione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria attestante il compiuto iter dell'istanza di condono.

Sent. n. 2962 del 10 febbraio 2006 (ud. del 16 gennaio 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Paolini, Rel. Magno, laddove i giudici di legittimità hanno sostenuto che era suscettibile di sanatoria, ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002, la controversia in cui il contribuente contestava l'atto tramite il quale l'amministrazione, nel liquidare l'imposta dovuta, aveva disatteso le tesi dei contribuenti e determinato, inoltre, l'ammontare delle conseguenti pene pecuniarie (nel caso di specie l'Amministrazione, a fronte di una denuncia di successione che escludeva l'esistenza di beni, aveva ritenuto tassabili i beni alienati dal *de cuius* negli ultimi sei mesi di vita. La Cassazione, accogliendo il ricorso avverso la pronuncia del giudice di appello, decideva nel merito annullando l'atto di rigetto).

Sent. n. 22731 del 23 ottobre 2006 (ud. del 29 settembre 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Paolini, Rel. Di Blasi, secondo la quale costituisce principio consolidato che giustifica l'accoglimento del ricorso dell'Amministrazione in camera di consiglio *ex art. 375* del codice di procedura civile l'affermazione secondo cui la sanatoria di cui all'art. 16 della l. n. 289 del 2002 può essere applicata solo in presenza della comunicazione dell'ufficio tributario che attesti la regolarità della procedura.

Sent. n. 27008 del 21 dicembre 2007 (ud. dell'11 ottobre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Altieri Rel. D'Alonzo, nella quale la Corte ha statuito che la disciplina dell'accertamento induttivo accorda all'Amministrazione finanziaria la facoltà di utilizzare i dati *comunque raccolti* in quanto – ai fini della ricostruzione del reddito imponibile del contribuente – non è rilevante la fonte di acquisizione degli elementi conoscitivi. Tuttavia, il principio fondamentale dell'imposizione fiscale costituito dall'inerenza e riferibilità dei dati ad uno specifico periodo d'imposta, attesa l'autonomia fattuale e giuridica di ciascuna annualità, esclude che l'accertamento operato per un periodo d'imposta possa estendersi in via presuntiva con riferimento al reddito imponibile di un altro periodo d'imposta in virtù della supposizione della coesistenza dei flussi reddituali.

Sent. n. 4515 del 25 febbraio 2009 (ud. del 15 gennaio 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Cicala, Rel. Cappabianca, con la quale la Suprema Corte ha sancito che la sospensione dei termini per le impugnazioni prevista dalla normativa sul condono (art. 16, 6° comma, della l. n. 289 del 2002) operava in modo automatico. Il citato art. 16, 6° comma, della l. n. 289 del 2002 disponeva che, per le liti fiscali definibili, i termini per l'impugnazione erano sospesi fino all'1 giugno 2004, a meno che il contribuente non avesse presentato istanza di trattazione.

Rigettando l'eccezione di tardività del ricorso introduttivo proposto dall'Agenzia delle entrate e rilevando l'assenza di una specifica istanza di trattazione presentata dal contribuente, la Corte ha, quindi, ritenuto tempestivo il ricorso notificato il 13 luglio 2005 avverso la sentenza dei giudici di merito depositata il 3 febbraio 2003.

9. – *L'esclusione della punibilità per i reati tributari*

L'art. 15, 7° comma, della l. n. 289 del 2002, statuisce che il perfezionamento della definizione degli accertamenti in corso comporta l'esclusione, ad ogni effetto, della punibilità per i reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5 e 10 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Il Tribunale di Spoleto aveva dubitato della legittimità costituzionale di tale norma, sollevando la relativa questione, in relazione ai seguenti articoli:

– art. 79 Cost., perché, pur avendo il nuovo istituto gli stessi effetti di una *amnistia condizionata*, è stato introdotto mediante una legge approvata dal Parlamento a maggioranza semplice e non a maggioranza qualificata, come invece richiesto per le leggi di amnistia o indulto;

– artt. 53, 54 e 112 Cost., perché evidenzia la condizione di impotenza dello Stato a reperire risorse finanziarie ed a contrastare efficacemente l'evasione.

La Corte costituzionale, con *Ord. 9 aprile 2009, n. 109*, ha rigettato entrambe le questioni poste dai giudici di Spoleto. La Consulta ha, infatti, dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 15, 7° comma, della l. 27 dicembre 2002, n. 289, sollevata con riferimento agli artt. 53, 54 e 112 della Costituzione, per difetto di motivazione dell'ordinanza di rimessione e, parimenti, ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della medesima norma, sollevata con riferimento all'art. 79 della Costituzione, in quanto, contrariamente all'assunto da cui muove il rimettente, il condono ha natura differente dall'amnistia; infatti:

– il condono costituisce una complessa e varia fattispecie produttiva di effetti estintivi, che si compone di una serie di fasi i cui effetti estintivi del reato sono rimessi alla volontà, per quanto condizionata, degli interessati e, pertanto, al perfezionamento del *procedimento amministrativo di sanatoria*;

– l'amnistia, *a contrariis*, in quanto misura di clemenza generalizzata, incide direttamente sulla punibilità astratta, con l'effetto immediato della estinzione del reato senza mediazione fattuale, così che tale effetto è da ricondurre all'atto legislativo concessivo dell'amnistia e comporta l'obbligo per il giudice di immediata declaratoria di non doversi procedere.

Va ulteriormente ricordato che, in precedenza, la giurisprudenza di merito era già intervenuta sul tema (cfr. *Ord. n. 104 del 2 maggio 2003 – ud. del 21 marzo 2003 – della Comm. trib. prov. di Macerata, Sez. III – Pres. e Rel. De Sanctis*) al fine di ribadire che – come sancito dalla l. n. 289 del 2002,

agli artt. 7, 3° comma, e 15, 7° comma – vige il principio di esclusione dal condono per quei soggetti nei confronti dei quali siano pendenti procedimenti penali per reati tributari. Si ritiene che tale principio sia applicabile a tutte le fattispecie previste dalla citata disciplina e deve portare correttamente a ritenere che anche per la definizione delle liti pendenti, pur nel silenzio testuale dell'art. 16, sia necessario possedere il requisito della inesistenza di procedimenti penali per tassativi reati, la cui pendenza sia stata portata a formale conoscenza dell'interessato.

A titolo esemplificativo, si fa riferimento alla circostanza in cui la domanda di definizione automatica ex art. 9 sia stata presentata da una società rappresentata da soggetti indagati che già avevano avuto formale conoscenza della pendenza del procedimento penale per frodi fiscali con utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, consumate prima e dopo la vigenza del d.lgs. n. 74 del 2000.

A tal proposito, la Cassazione ha stabilito che, in siffatta situazione, l'adesione al condono tombale non determina effetti estintivi penali (cfr. *Sent. n. 1813/289 del 9 gennaio 2004 – ud. del 26 novembre 2003 – della Corte Cass., Sez. III pen. – Pres. Grassi, Rel. Piccialli*).

L'art. 15 della l. n. 289 del 2002 prevede, altresì, una procedura di definizione che fa riferimento alle sole persone giuridiche e, poiché non si può ritenere che la definizione dell'accertamento costituisca causa di non punibilità per una persona giuridica (14), ne consegue che la causa di non punibilità in questione deve necessariamente essere riferita alle persone fisiche e segnatamente a tutti coloro che, a vario titolo, siano imputati per i reati tributari (ed altri reati connessi) correlati alle maggiori imposte conseguenti agli avvisi di accertamento ai quali si riferiscono le procedure di definizione (cfr. *Sent. n. 140 del 15 maggio 2003 del Tribunale di Pordenone – G.i.p. Pergola e Sent. del 3 giugno 2003 – ud. del 22 maggio 2003 – del Tribunale di Torino, G.i.p. Bevilacqua*).

Si precisa, peraltro, che il delitto di *emissione di fatture per operazioni inesistenti* di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 non rientra tra le fattispecie coperte dalla sanatoria. Va, tuttavia, evidenziato che il Tribunale di Viterbo ha affermato che, in caso di condono tombale effettuato dall'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti, l'emittente beneficia della non punibilità prevista dall'art. 9, 10° comma, lettera c), della l. n. 289 del 2002, in quanto concorrente esterno nel reato di cui all'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (cfr. *Sent. del 23 febbraio 2004 del Tribunale di Viterbo – Giudice Monocratico Centaro*).

In linea generale, la giurisprudenza (cfr. *Sent. n. 77 dell'11 luglio 2008 – ud. del 19 giugno 2008 – della Comm. trib. prov. di Prato, Sez. V – Pres. e Rel. Genovese*) è comunque concorde nel ritenere che *ai sensi del 10° comma, lettera c), dell'art. 9 cit., la definizione automatica non esplica efficacia appunto in relazione alle ipotesi di reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. n. 74/2000), non essendo tale previsione di reato ricompresa tra quelle per le quali al perfezionamento della procedura di definizione automatica consegue l'esclusione della punibilità conseguentemente risultando possibile l'adozione di misure cautelari finalizzate all'eventuale confisca del provento del reato ed anche, ricorrendone le particolari condizioni, a garantire il cre-*

(14) Nel nostro ordinamento sussiste il principio *societas delinquere non potest* per cui, pur considerando il vigore del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231 (responsabilità amministrativa degli enti derivante da reato), non esiste una vera e propria responsabilità penale delle persone giuridiche.

dito dell'Erario, appunto perché il condono non farebbe venir meno l'esistenza di un danno già prodottosi a sanare il disvalore di quella condotta (sul punto cfr. anche *Cass., sez. III pen., n. 21491/2006*).

In tal senso si era espresso in precedenza anche il Collegio giudicante di Pesaro (cfr. *Sent. n. 59 del 28 febbraio 2004 – ud. del 17 febbraio 2004 – del Tribunale di Pesaro, Sezione staccata di Fano – Giudice Di Palma*) secondo il quale, in forza del disposto dell'art. 9 del d.lgs. n. 74 del 2000, chi emette fatture per operazioni inesistenti non può essere ritenuto concorrente nel reato di cui all'art. 2 del medesimo decreto legislativo (utilizzo di fatture per operazioni inesistenti), dato che il loro comportamento è previsto e punito da una diversa ipotesi di reato (art. 8 del citato decreto legislativo). E poiché il legislatore ha escluso dal beneficio della causa di non punibilità di cui all'art. 15, 7° comma, della l. n. 289 del 2002, l'ipotesi di cui all'art. 8 (emissione di fatture per operazioni inesistenti), deve ritenersi che l'estensione del beneficio in questione ai *concorrenti* nei reati previsti dalle norme sul condono vada limitata ad un concetto rigoroso di concorso nel reato, conforme alla normativa penale tributaria.

Il riferimento soggettivo al *contribuente* e quello alla *formale conoscenza* dell'esercizio dell'azione penale da parte dello stesso soggetto, contenuti, rispettivamente, nel 1° comma, ultima parte, e nel 7° comma, ultima parte, dell'art. 15 della l. n. 289 del 2002, sono elementi che portano ad escludere che detti sbarramenti siano individuabili in una fattispecie nella quale soggetto passivo dell'imposta e autore della presunta evasione – e quindi *contribuente* – sia una persona giuridica.

Tale orientamento ha trovato, peraltro, conforto nella recente giurisprudenza di legittimità (cfr. *Sent. n. 3052 del 21 gennaio 2008 – ud. del 14 novembre 2007 – della Corte Cass., sez. III pen. – Pres. Papa, Rel. Onorato*) secondo la quale, nell'ambito della riforma della disciplina penale tributaria si è affermato il principio dell'irrelevanza degli atti prodromici all'attività di evasione fiscale e, diversamente da quanto accaduto in precedenza (15), si è inteso circoscrivere l'ambito di punibilità ai fatti che ledono in maniera diretta e concreta gli interessi dell'Erario alla percezione dei tributi. Tuttavia, l'art. 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 rappresenta una deroga a tale impostazione di carattere generale in quanto, nella fattispecie, la condotta volta alla emissione di documenti fittizi viene ritenuta tipicamente idonea a ledere il bene giuridico tutelato. A tal proposito, si osserva che la Suprema Corte, con la citata sentenza n. 3052 del 2008, ha deciso di cassare la decisione con la quale il giudice del merito aveva erroneamente esteso l'efficacia preclusiva spiegata dall'adesione alla definizione automatica degli anni pregressi, di cui all'art. 9, 10° comma, lett. c), della l. 27 dicembre 2002, n. 289, anche alla fattispecie dell'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000) basandosi su un duplice inesatto presupposto:

– l'omogeneità del menzionato reato con quelli contemplati dalla norma del condono, e

– l'applicabilità dell'ipotesi di concorso dell'emittente nel reato di dichiarazione fraudolenta.

In sostanza, secondo i giudici di legittimità, chi emette fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto non è ammesso al condono tributa-

(15) Cfr. l. 7 agosto 1982, n. 516.

rio e alla conseguente esenzione da pena, perché con la sua condotta incriminata non ha maturato alcun debito tributario da condonare; di conseguenza il beneficio penale del condono tombale di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002 non può essere esteso anche al reato di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000.

10. – *La procedura di infrazione nei confronti dell'Italia e l'intervento della Corte di giustizia CE*

La scelta di introdurre la sanatoria fiscale e di prorogarne l'applicazione al 2002 mediante la l. n. 350 del 2003 non è certo risultata indenne da critiche, sia in ambito nazionale che sovranazionale, tant'è che la Commissione europea ha aperto una procedura di infrazione nei confronti dell'Italia, ponendo la questione al vaglio della Corte di Giustizia CE. A tal riguardo vanno richiamate le conclusioni dell'Avvocato generale Sharpston (16) il quale, dopo aver fornito dettagliate argomentazioni, ha suggerito alla Corte di:

– dichiarare che la Repubblica italiana, prevedendo in maniera espressa e generale, agli artt. 8 e 9 della l. 27 dicembre 2002, n. 289 (Legge Finanziaria per il 2003), la rinuncia all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, ha violato gli obblighi ad essa imposti dagli artt. 2 e 22 della VI Direttiva iva e dall'art. 10 CE;

– condannarla alle spese.

Di conseguenza, la Corte di giustizia CE, dopo aver attentamente valutato tutte le questioni poste dall'Avvocato generale, nonché le giustificazioni fornite dal governo italiano, ha condannato l'Italia per il condono fiscale sull'iva disciplinato dalla l. n. 289 del 2002 in quanto, con la previsione, agli articoli 8 e 9 della Legge Finanziaria 2003, di una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, sarebbe venuta meno agli obblighi derivanti dalla VI direttiva iva e dal principio generale di leale cooperazione (cfr. *Sent. 17 luglio 2008, causa C-132/06 della Corte Giust. CE, Grande Sez. – Pres. V. Skouris, Rel. A. Borg Barthet*) (17).

Successivamente la Corte di giustizia è nuovamente intervenuta sul tema dei condoni; infatti, ritenendo che l'estensione dell'applicazione degli artt. 8 e 9 della l. n. 289 del 2002 al periodo d'imposta relativo al 2002, operata dall'art. 2, 44° comma, della l. n. 350 del 2003, fosse incompatibile con gli artt. 2 e 22 della VI direttiva nonché con l'art. 10 CE, la Commissione, conformemente alla procedura prevista all'art. 226 CE, ha inviato alla Repubblica italiana una lettera di diffida in data 28 giugno 2006.

(16) Conclusioni del 25 ottobre 2007, causa C-132/06, dell'Avvocato generale Sharpston (Condono iva – Immunità dagli accertamenti – Nesso tra somme dovute e somme riscosse – Compatibilità con la VI Direttiva – Artt. 8 e 9 della l. 27 dicembre 2002, n. 289).

(17) Dalla sentenza della Corte di giustizia CE emerge che gli Stati membri sono obbligati, in base alle disposizioni del Trattato CE e della VI direttiva, ad adottare gli strumenti normativi ed organizzativi atti a garantire la corretta applicazione e l'osservanza delle disposizioni del diritto comunitario. Tale obbligo, finalizzato ad assicurare l'effettiva riscossione dell'iva, che costituisce una delle risorse finanziarie della Comunità Europea, non può ritenersi soddisfatto allorché uno Stato membro introduca e mantenga una normativa contenente la rinuncia generalizzata ed indiscriminata all'esercizio del potere di accertamento dei tributi. Un sistema normativo di tal guisa non persegue l'obiettivo riconosciuto dalla Comunità Europea di reprimere i comportamenti fraudolenti, favorendo indebitamente, all'opposto, il soggetto passivo sottrattosi alle obbligazioni e agli adempimenti fiscali.

Con lettera dell'11 settembre 2006 l'Italia ha contestato l'incompatibilità fatta valere dalla Commissione.

Insoddisfatta della risposta fornita dalla Repubblica italiana, la Commissione ha inviato all'Italia, con lettera 12 dicembre 2006, un parere motivato con cui la invitava a conformarsi al medesimo entro due mesi dalla sua ricezione.

Nella sua risposta del 12 febbraio 2007 a detto parere motivato, la Repubblica italiana ha di nuovo sostenuto l'assenza di tale incompatibilità.

In tale contesto, la Commissione ha deciso di introdurre un ricorso facendo riferimento agli argomenti già sviluppati nell'ambito della causa che ha dato luogo alla sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06 (c.d. Commissione/Italia) e ribadendo i punti essenziali della sua analisi, nonché taluni aspetti specifici della normativa comunitaria in materia di iva, anche alla luce della *Sent. 28 settembre 2006, causa C-128/05 (c.d. Commissione/Austria)*.

La Commissione ha, infatti, sostenuto che, in base a quest'ultima sentenza, in linea generale, uno Stato membro non è autorizzato a semplificare le modalità di riscossione dell'iva fino al punto di mettere in pericolo o addirittura escludere la stessa applicazione di tale imposta ad una intera categoria di operazioni imponibili.

Nel controricorso la Repubblica italiana ha anch'essa fatto riferimento agli argomenti già evidenziati nell'ambito della causa che ha dato luogo alla sentenza Commissione/Italia (C-132/06), sopra menzionata, e si è, quindi, limitata all'esposizione di alcuni elementi supplementari.

Essa ha, dunque, affermato, in particolare, che la sentenza Commissione/Austria (C-128/05) non sarebbe pertinente nella fattispecie in quanto la normativa nazionale oggetto di tale causa implicava l'esonero totale di una categoria di soggetti passivi dagli obblighi di dichiarazione e versamento dell'iva in relazione ad operazioni future, mentre tale non sarebbe il caso della normativa italiana di cui trattasi.

Al termine del procedimento, la Corte di Giustizia CE ha condannato l'Italia, contestando l'illegittima estensione al periodo d'imposta 2002 del condono iva di cui alla l. n. 289 del 2002 ad opera dell'art. 2, 44° comma, della l. n. 350 del 2003 (cfr. *Sent. 11 dicembre 2008, causa C-174/07, della Corte di Giust. CE, Quinta Sez. – Pres. M. Ilešič, Rel. A. Borg Barthet*).

I giudici comunitari hanno ripreso, in sostanza, le motivazioni della precedente sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06, ed hanno tratto le seguenti conclusioni:

– il condono comporta una rinuncia indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili;

– l'iva è un'imposta soggetta all'applicazione delle norme comunitarie, posto che contribuisce al gettito delle risorse proprie dell'Unione Europea.

Va, ad ogni modo, rilevato che la sentenza non produce effetti nei confronti dei contribuenti, in quanto costituisce soltanto un monito all'Italia, affinché eviti che in futuro vengano emanate nuove leggi che comportano indiscriminate e ingiustificate rinunce all'imposizione.

dott. CLAUDIO MELILLO (18)

*Dottorando di ricerca in Diritto tributario
Seconda Università di Napoli*

