

Mar/2016



CAMMINO DIRITTO

Rivista Giuridica

ISSN 2532-9871

Cammino Diritto (Periodico online)

DIRETTORE RESPONSABILE EDITOR-IN-CHIEF

Raffaele Giaquinto

VICE DIRETTORE MANAGING EDITOR

Alessio Giaquinto

CAPOREDATTORE ASSOCIATE EDITOR

Ilaria Ferrara

VICE CAPOREDATTORE ASSISTANT EDITOR

Giuseppe Ferlisi

Rivista
Giuridica

Indice dei contenuti

1. - INDIVIDUALIZZAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE. LA MOTIVAZIONE RAFFORZATA DEGLI ACCERTAMENTI STANDARDIZZATI.

Daniela Mendola, pubblicazione domenica 13 marzo 2016

2. - CASSAZIONE: NIENTE LIMITE ALLA PRESCRIZIONE IN MATERIA DI REATI TRIBUTARI
Fabio Zambuto, pubblicazione giovedì 17 marzo 2016

3. - WIND CONTRO ITALIA: IL RAPPORTO TRA RINVIO PREGIUDIZIALE OBBLIGATORIO E DIRITTO A UN EQUO PROCESSO.

Alessio Scaffidi, pubblicazione venerdì 18 marzo 2016

4. - LA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA. DICHIARAZIONE DI SCIENZA O NEGOZIO GIURIDICO?

Daniela Mendola, pubblicazione mercoledì 23 marzo 2016

COMITATO SCIENTIFICO SCIENTIFIC COMMITTEE

Angela CUOFANO	<i>Avvocato</i>
Gaspare DALIA	<i>Ricercatore universitario</i>
Rosa MUGAVERO	<i>Ricercatore universitario</i>
Lucio ORLANDO	<i>Avvocato</i>
Andrea SENATORE	<i>Ricercatore universitario</i>
Saverio SETTI	<i>Of Counsel</i>

INDIVIDUALIZZAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE. LA MOTIVAZIONE RAFFORZATA DEGLI ACCERTAMENTI STANDARDIZZATI.

L'accertamento basato sugli studi di settore rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 39, primo comma, del DPR. 600/73. L'Ufficio può legittimamente procedere solo in presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti e può emettere un avviso di accertamento basato sugli studi di settore solo a seguito dell'attivazione del contraddittorio con il contribuente.

Daniela Mendola - Pubblicazione, domenica 13 marzo 2016
Redattore: Alessio Giaquinto

Sommario: 1. Accertamento analitico-contabile e accertamento induttivo-extracontabile; 2. Studi di settore. Natura e disciplina; 3. Obbligatorietà del contraddittorio; 4. Conclusioni.

1. Accertamento analitico-contabile e accertamento induttivo-extracontabile. Due realtà a confronto.

L'Amministrazione Finanziaria per la rideterminazione del reddito può basarsi anche sulle risultanze delle scritture contabili. Trattasi di un metodo di accertamento esperibile solo con riguardo ai soggetti obbligati alla tenuta della contabilità (imprenditori e liberi professionisti). Tale tipologia di accertamento trova cittadinanza all'art. 39 del DPR. 600/73 che, al primo comma, disciplina il cd. accertamento analitico-contabile e, al comma secondo, il cd. accertamento induttivo-extracontabile. L'Ufficio procede alla verifica delle scritture contabili attestandone l'attendibilità, la veridicità e la completezza. In caso di accertamento analitico-contabile l'Amministrazione Finanziaria parte dalla contabilità per rideterminare il reddito e come testualmente dispone l'art. 39, comma 1, del DPR. 600/73 *“l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti.”*. La norma è chiara nell'affermare che l'Ufficio che si avvale del metodo analitico-contabile deva agire sulla base di presunzioni cd. qualificate ovvero munite di requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Il secondo comma dell'art. 39 del DPR 600/73, invece, disciplina il cd. accertamento induttivo extra-contabile che prescinde in tutto o in parte dalle risultanze delle scritture contabili. Come testualmente dispone la norma *“in deroga alle disposizioni del comma precedente l'Ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle risultanze comunque raccolti o venuti a sua conoscenza con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alle lettera d) del precedente comma”*. In tema di accertamento dei redditi d'impresa, il *discrimen* tra l'accertamento condotto con metodo analitico contabile e quello condotto con metodo induttivo sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti

dalle scritture contabili, laddove nel metodo induttivo le omissioni o le false ed inesatte indicazioni risultano tali da inficiare l'attendibilità e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento, anche degli altri dati contabili, apparentemente regolari[1]. L'Ufficio, dunque, non avendo a disposizione le scritture contabili perché dichiarate inattendibili può avvalersi di qualunque elemento o indizio a sua disposizione. Tale previsione deve essere letta come una sanzione irrogata al contribuente che non abbia regolarmente tenuto le scritture contabili rendendo pressochè impossibile la verifica da parte dell'Ufficio. Rileva non solo l'ipotesi di contabilità non regolarmente tenuta, ma anche di rifiuto da parte del contribuente all'esibizione delle scritture contabili su richiesta dell'Ufficio. In tale ultima ipotesi, però, occorre che il rifiuto da parte del contribuente sia un "sostanziale rifiuto", caratterizzato da dolo e non dall'effettiva indisponibilità del documento. [2].

Appare chiaro che il metodo induttivo costituisce una deroga rispetto a quello analitico e, quindi, l'ufficio può farvi ricorso solo in presenza dei presupposti che ne legittimano l'utilizzo - determinati dalla progressione della gravità delle violazioni contestate o dalla complessiva inattendibilità delle scritture contabili - mancando i quali deve procedere con metodo analitico; quest'ultimo è infatti da privilegiare per le maggiori garanzie che offre al contribuente, il quale può beneficiare di una motivazione che chiarisce i motivi delle singole riprese ed esercitare in modo più puntuale il diritto di difesa nell'ambito di un "contraddittorio analitico", e non inseguendo vaghe presunzioni[3].

2. Studi di settore. Natura e disciplina.

I parametri o gli studi di settore[4] previsti dall'art. 62-sexies d.l. 331/93, rappresentano la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni[5] e rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato[6], integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, ex artt. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600/73[7]. Gli studi di settore[8] sono, dunque, dei parametri di cui si avvale l'Ufficio per verificare che il contribuente sia congruo e coerente con gli indicatori. Il contribuente risulta congruo[9] ogniqualvolta quanto dichiarato sia pari a quanto risultante dagli studi di settore[10]. La coerenza, invece, va rapportata al comportamento del soggetto sottoposto a verifica in relazione alle annualità precedenti. In particolare, qualora, il contribuente abbia dichiarato un ricavo di molto inferiore rispetto a quello dichiarato gli anni precedenti nasce la presunzione di una condotta fiscalmente rilevante.

Sono state previste delle ipotesi tassative di esclusione dall'applicazione degli studi di settore ovvero quando i soggetti abbiano iniziato l'attività nel corso del periodo d'imposta oppure quando abbiano cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta.

L'avviso di accertamento basato su parametri e studi di settore deve essere motivato "*per relationem*" ovvero l'Ufficio deve far riferimento ai parametri applicati. In mancanza di allegazione del prospetto contenente i risultati della concreta applicazione dei parametri medesimi, che ha carattere integrativo essenziale della indicazione dei presupposti di fatto e diritto della pretesa tributaria, l'avviso di accertamento è affetto da invalidità, salvo che il contribuente ne abbia avuto altrimenti conoscenza[11]. La motivazione dell'atto deve essere effettiva e non può tradursi nel mero scostamento tra quanto dichiarato e quanto risulta dagli studi di settore.

Secondo un prevalente orientamento l'accertamento tributario mediante l'applicazione

dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui all'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili[12]. Tuttavia, viene ricondotto nell'ambito di applicazione dell'art. 39 del DPR. 600/73 con riferimento al presupposto soggettivo di applicazione ovvero i soggetti obbligati alla tenuta della contabilità.

E' pacifico che lo scostamento debba essere rilevante[13] ovvero qualificato perché l'Ufficio possa legittimamente emettere un accertamento standardizzato. E' ammessa, altresì, l'applicazione retroattiva degli studi di settore atteso che l'accertamento basato sugli studi di settore rappresenta un sistema unitario che giustifica l'applicazione retroattiva dello strumento più recente e affidabile per la sua natura procedimentale (Cass. civ. Sez. Trib. n. 23554/2015).

Di non poco momento è il dibattito sulla disciplina da applicare agli accertamenti standardizzati. Se debba essere applicata la disciplina più rigorosa di cui all'art. 39, primo comma, del DPR 600/73 che consente all'Amministrazione Finanziaria di agire solo sulla base di presunzioni qualificate ovvero se vada applicata la disciplina di cui al secondo comma che legittima l'Ufficio ad agire anche sulla base di meri indizi. Come più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità il mero scostamento tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto verificato non è sufficiente di per sé a giustificare l'emissione di un avviso di accertamento dovendo sussistere elementi ulteriori idonei a corroborare il convincimento dell'Ufficio. Tali elementi ulteriori attribuiscono alle presunzioni la natura di presunzioni cd. qualificate e dunque ci si troverebbe nell'ambito di applicazione del primo comma.

3. Obbligatorietà del contraddittorio.

Come detto in precedenza, il mero scostamento tra quanto dichiarato e quanto risultato dagli studi di settore non è di per sé sufficiente a giustificare l'emissione di un avviso di accertamento. Un'applicazione automatica degli studi di settore[14] finirebbe per legittimare oltreché giustificare l'esercizio di un potere arbitrario da parte dell'Amministrazione Finanziaria, piuttosto che discrezionale. Come noto, l'Amministrazione Finanziaria gode di un'ampia discrezionalità nel suo operato, ma non deve tradursi in mero arbitrio e cioè in un potere esercitato *sic et simpliciter* e finalizzato ad un mero e non effettivo recupero erariale. In tal modo, infatti, l'avviso di accertamento finirebbe per essere una mera *provocatio ad opponendum* e non un atto volto ad un recupero erariale equo ed effettivo in armonia con quanto disposto dall'art. 53 della Carta Costituzionale.

Più volte la Suprema Corte ha affermato che l'Ufficio deve procedere ad una "individualizzazione" degli studi di settore ovvero analizzare in concreto la situazione del contribuente e capire le ragioni dello scostamento. Ciò al fine di escludere che lo scostamento sia da attribuire ad eventi che esulano dalla responsabilità del contribuente e, dunque, non riferibili ad una condotta fiscalmente rilevante. Tale individualizzazione potrà avvenire solo a seguito dell'instaurazione del contraddittorio[15] con il contribuente. Quest'ultimo, infatti, potrà dimostrare all'Ufficio che lo scostamento è dovuto ad eventi eccezionali ed imprevedibili (terremoti, alluvioni, etc...) che di per sé rappresentano la ragione giustificatrice dell'incoerenza e della mancanza di congruità. Spetterebbe, dunque, al contribuente l'onere di dimostrare le ragioni dello scostamento, mentre l'Ufficio è tenuto a dimostrare l'applicabilità del parametro alla fattispecie in esame. Di converso al contribuente spetta l'eccezione di inapplicabilità degli studi di

settore alla propria situazione reddituale (Cass. civ. Sez. Trib. n. 7587/2015). La Corte Suprema, con sentenza n. 3415/2015, ha precisato che *“i parametri o studi di settore previsti dall'art. 3, commi da 181 a 187, legge 28 dicembre 1995, n. 549, rappresentando la risultante dell'extrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, primo comma, lett. d, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, in quella contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello "standard" prescelto al caso concreto oggetto di accertamento. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. della Calabria, 18/12/2008)”*.

Dovrà, tuttavia, considerarsi fondata la giustificazione addotta dal contribuente se l'Ufficio non prende posizione sul punto contestando i dati forniti (Comm. Trib. Provinciale Milano n. 170/2012). Ciò opererebbe in applicazione del principio di matrice processual civilistica di cui all'art. 115 che enuncia il "principio di non contestazione" a tenore del quale, per ragioni di economicità, i fatti non contestati si considerano ammessi.

L'ordinamento giuridico aumenta la soglia di tutela del contribuente in caso di accertamento basato sugli studi di settore^[16], al punto da ricondurlo tra le ipotesi tassative di obbligatorietà del contraddittorio^[17], atteso che solo dal confronto con il contribuente l'Ufficio potrà emettere un avviso di accertamento più vicino ad un effettivo recupero erariale. Il contraddittorio impedisce un'applicazione automatica degli studi di settore in favore di un'individualizzazione dell'atto impositivo alla situazione del contribuente. La motivazione dell'atto, infatti, deve essere integrata proprio dalle difese esperite dal contribuente che sono idonee a far emergere la gravità, precisione e concordanza delle presunzioni. In tal senso si parla di motivazione cd. "rafforzata".

Il comportamento del contribuente in sede di contraddittorio rappresenta elemento di valutazione da parte dell'Ufficio che deve tenerne conto per la sua determinazione. Ecco che il contraddittorio torna ad essere una garanzia fondamentale da riconoscere al contribuente in ossequio ad un principio di buon andamento e imparzialità della P.A. di cui all'art. 97 della Carta Costituzionale. Le risultanze del contraddittorio dovranno, poi, essere trasfuse nell'avviso di accertamento sotto il profilo motivazionale al fine di evitare che il confronto con il contribuente si riduca ad una mera condizione di procedibilità cui l'Ufficio adempie al solo fine di evitare di incorrere in una violazione di legge. La motivazione dell'atto in particolare deve essere integrata con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (Cass. Sez. Unite 26635//2009). In mancanza di attivazione del contraddittorio, l'atto sarà sanzionato con la forma più grave di invalidità: la nullità.

4. Conclusioni.

La previsione di un'obbligatorietà del contraddittorio in caso di accertamenti standardizzati si pone in linea con gli obiettivi di migliorare i rapporti tra fisco e contribuente. In particolare, si vuole riconoscere al contribuente sottoposto a verifica di esercitare pienamente il proprio diritto di difesa prima ancora di ricevere un avviso di accertamento e, dunque, di subirne gli effetti. Tale previsione consentirà allo stesso di evitare (nelle migliore delle ipotesi) o di ridurre le conseguenze negative derivanti da un atto impositivo. L'atto dovrà essere motivato proprio in ragione delle difese addotte dal contribuente per far sì che il contraddittorio non sia una condizione meramente "formale" cui l'Ufficio adempie per non incorrere in violazione di legge, ma sia un contraddittorio "effettivo" durante il quale l'Ufficio prenda atto delle giustificazioni addotte dal contribuente e, se considerate inammissibili, provveda ad indicarne le ragioni all'interno della motivazione dell'atto che diviene così una motivazione "rafforzata".

Note e riferimenti bibliografici

[1] Cassazione civile sez. VI 14 novembre 2014 n. 24278 in www.dejure.it "In tema di accertamento dei redditi d'impresa, il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico contabile e quello condotto con metodo induttivo sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili, laddove nel metodo induttivo le omissioni o le false ed inesatte indicazioni risultano tali da inficiare l'attendibilità e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento, anche degli altri dati contabili, apparentemente regolari. Ne consegue che il mutamento della linea difensiva dell'Ufficio finanziario, che, pur avendo proceduto all'accertamento con metodo analitico extracontabile, abbia, nel ricorso in appello, dichiarato di aver utilizzato quello induttivo, non comporta di per sé una "immutatio libelli" tardiva e non consentita, se non mutino i presupposti di fatto sui quali si basano le due valutazioni (nella specie irregolarità contabili relative alle rimanenze finali), attesa la necessità che, fin dall'accertamento, siano valutati gli elementi presuntivi attraverso cui sia possibile individuare induttivamente un reddito imponibile diverso rispetto a quello dichiarato. Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Toscana, 19/01/2012".

[2] Cassazione civile sez. trib. 21 luglio 2015 n. 15283 in www.dejure.it "In tema d'accertamento tributario, a norma dell'articolo 52, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti richiestigli (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria), ne preclude la valutazione a suo favore in sede amministrativa o contenziosa solo ove si traduca in un sostanziale rifiuto di esibizione, caratterizzato dal dolo, ma non ove si fondi sull'effettiva indisponibilità del documento per caso fortuito, forza maggiore o per colpa, restando in tale caso irrilevante, ai fini dell'utilizzabilità, anche l'omessa esibizione della documentazione una volta cessato l'impedimento. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Puglia, 24/04/2008)".

[3] Cassazione civile sez. trib. 30 dicembre 2009 n. 27927 in www.dejure.it "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel sistema dell'art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973, il metodo induttivo costituisce una deroga rispetto a quello analitico e, quindi, l'ufficio può farvi ricorso solo in presenza dei presupposti che ne legittimano l'utilizzo - determinati dalla progressione della gravità delle violazioni contestate o dalla complessiva inattendibilità delle scritture contabili - mancando i quali deve procedere con metodo analitico; quest'ultimo è infatti da privilegiare per le maggiori garanzie che offre al contribuente, il quale può beneficiare di una motivazione che chiarisce i motivi

delle singole riprese ed esercitare in modo più puntuale il diritto di difesa nell'ambito di un "contraddittorio analitico", e non inseguendo vaghe presunzioni. (Fattispecie in cui la S.C. ha escluso la possibilità di procedere ad accertamento induttivo in presenza di un'unica operazione contabile non fatturata, avente modica entità in relazione al complessivo giro di affari).

[4] Comm. trib. prov.le Milano sez. XXI 27 luglio 2012 n. 188 in www.dejure.it "Le risultanze di Ge.Ri.Co. costituiscono un indicatore utile per individuare le situazioni di incongruenza ma la motivazione dell'accertamento, che non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dei parametri, deve essere integrata anche con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio".

[5] Cassazione civile sez. trib. 30 settembre 2015 n. 19410 in www.dejure.it "In tema di dichiarazione dei redditi, l'errore relativo all'indicazione di dati inerenti all'esercizio di un'opzione offerta dal legislatore, costituente, come tale, espressione di volontà negoziale, è emendabile e ritrattabile solo se il contribuente, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli artt. 1427 e ss. c.c., estesa dall'art. 1324 c.c. agli atti unilaterali in quanto compatibile, fornisce la prova della sua essenzialità e obiettiva riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che aveva ritenuto emendabile, a mezzo di dichiarazione correttiva ex art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, in assenza di prova circa l'essenzialità e l'obiettiva riconoscibilità, l'errore compiuto dal contribuente in una precedente dichiarazione in cui si era conformato, ai fini di cui all'art. 10, comma 4, della legge n. 146 del 1998, agli studi di settore). (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Veneto, 18/02/2008)".

[6] Cassazione civile sez. VI 16 settembre 2015 n. 18180 in www.dejure.it "Sebbene le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza e come tali possano essere emendate dal contribuente in presenza di errori che lo espongano al pagamento di tributi maggiori, tuttavia, qualora la legge subordini la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente da compiersi attraverso la compilazione di un modulo, detta dichiarazione assume il valore di atto negoziale, come tale irrettrattabile anche in caso di errore (in quanto recante indicazioni volte a mutare la base imponibile e come tali inidonee a costituire oggetto di un mero errore formale), salvo che il contribuente dimostri che lo stesso fosse conosciuto o conoscibile da parte dell'Amministrazione. (In applicazione di tale principio la S.C. ha ritenuto che, una volta scaduto il termine concesso dall'art. 2 del d.P.R. n. 195 del 1999, non sia emendabile la dichiarazione ai fini IVA di adeguamento agli studi di settore, effettuata tramite la compilazione del quadro VA42, nonostante l'omessa compilazione dei quadri implicanti l'adeguamento agli studi di settore ai fini dell'imposta sui redditi). (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Lombardia, 31/05/2012)".

[7] Cassazione civile sez. trib. 15 luglio 2015 n. 14787 in www.dejure.it "I parametri o gli studi di settore previsti dall'art. 62-sexies d.l. 331/93, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, ex artt. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600/73 e 54, comma secondo, D.P.R. 633/72, sicché, fermo restando che il relativo procedimento presuppone l'attivazione del contraddittorio con il contribuente, l'ufficio non è tenuto ad assolvere nessun ulteriore onere probatorio per dimostrare la legittimità della propria pretesa.

[8] Cassazione civile sez. trib. 18 novembre 2015 n. 23554 in www.dejure.it "Il risultato di congruità emergente dall'applicazione dello studio di settore, in virtù della natura

procedimentale di quest'ultimo, non può essere escluso se applicato ad un anno anteriore. Sono illegittimi gli accertamenti con i parametri se il contribuente risulta essere congruo agli studi di settore per la stessa annualità. L'accertamento standardizzato basato sui parametri e studi di settore rappresenta un sistema unitario che giustifica l'applicazione retroattiva dello strumento più recente e affidabile per la sua natura procedimentale. L'applicazione dello studio di settore, anche per l'anno precedente, non può essere esclusa in presenza di situazioni ordinarie non legate a eventi eccezionali”.

[9] Comm. trib. prov.le Asti sez. II 27 febbraio 2014 n. 47 in www.dejure.it “*Il reiterarsi nel tempo degli elementi di non congruità e incoerenza consente di escludere che l'incongruenza dei ricavi dichiarati rispetto a quelli stimati nello studio di settore dipenda da un esercizio dell'attività con modalità diverse da quelle considerate nello studio”.*

[10] Cassazione civile sez. trib. 18 novembre 2015 n. 23554 in www.dejure.it “*L'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, per cui si giustifica l'applicazione retroattiva dello strumento più recente, che prevale rispetto a quello precedente, in quanto più raffinato e più affidabile. Ne consegue l'illegittimità dell'atto di rettifica, ai fini i.r.pe.f. ed i.v.a., adottato sulla base dei maggiori ricavi presunti in forza dei parametri di cui agli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, e 3, commi 181 e 184, della legge n. 549 del 1995, vigenti all'epoca dell'accertamento, nonostante la congruità dei ricavi dichiarati dal contribuente rispetto agli studi di settore, previsti dagli artt. 62 bis e 62 sexies del d.l. n. 331 del 1993, conv. in legge n. 427 del 1993, successivamente introdotti (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Lazio, 29/09/2008)”*

[11] Cassazione civile sez. trib. 19 dicembre 2014 n. 27055 in www.dejure.it “*In tema di accertamento tributario fondato su parametri e studi di settore e motivato "per relationem", determina l'invalidità dell'atto impositivo l'omessa allegazione del prospetto contenente i risultati della concreta applicazione dei parametri medesimi, che ha carattere integrativo essenziale della indicazione dei presupposti di fatto e diritto della pretesa tributaria, salvo che il contribuente ne abbia avuto altrimenti conoscenza. Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Liguria, 04/10/2007”.*

[12] Cassazione civile sez. trib. 18 febbraio 2015 n. 3216 in www.dejure.it “*L'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui all'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili (confermata, nella specie, la legittimità dell'accertamento nei confronti di un architetto che svolgeva esclusivamente attività di tecnico d'ufficio del giudice)”.*

[13] Cassazione civile sez. un. 18 dicembre 2009 n. 26635 in www.dejure.it “*In tema di accertamento tributario, la necessità che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una "grave incongruenza", espressamente prevista dall'art. 62 sexies d.l. 30 agosto 1993 n. 331, aggiunto dalla legge di conversione 29 ottobre 1993 n. 427, ai fini dell'avvio della procedura finalizzata all'accertamento, deve ritenersi implicitamente confermata, nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, dall'art. 10, comma 1, l. 8 maggio 1998 n. 146, il quale, pur richiamando direttamente l'art. 62 sexies cit., non contempla espressamente il requisito della gravità dello scostamento”.*

[14] Cassazione civile sez. trib. 17 dicembre 2014 n. 26511 in

www.dejure.it “L'amministrazione finanziaria è tenuta ad applicare nella procedura di accertamento nei confronti di un contribuente lo studio di settore più recente e aggiornato”.

[15] Cassazione civile sez. trib. 01 ottobre 2014 n. 20662 in *www.dejure.it* “La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito (nella specie, la Corte ha ritenuto immune da vizi la decisione di merito che riduceva il reddito imponibile accertato mediante l'applicazione degli studi di settore al professionista che aveva da poco iniziato l'attività, con costi di avviamento elevati costituenti investimenti, e che attendeva parallelamente a studi universitari)”.

[16] Cassazione civile sez. trib. 24 settembre 2014 n. 20060 in *www.dejure.it* “Gli studi di settore costituiscono, come si evince dall'art. 62 sexies d.l. 30 agosto 1993 n. 331, conv. in l. 29 ottobre 1993 n. 427, solo uno degli strumenti utilizzabili dall'amministrazione finanziaria per accertare in via induttiva, pur in presenza di una contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile, il reddito reale del contribuente: tale accertamento, infatti, può essere presuntivamente condotto anche sulla base del riscontro di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, a prescindere, quindi, dalle risultanze degli specifici studi di settore e dalla conformità alle stesse dei ricavi aziendali dichiarati. Rigaretta, *Comm. Trib. II grado Trento Trento*, 18/12/2006”.

[17] *Comm. trib. prov.le Modena sez. II* 16 marzo 2015 n. 290 in *www.dejure.it* “In tema di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri (cfr. *Cass. civ. sez. trib.* 6 agosto 2014, n. 17646)”.

CASSAZIONE: NIENTE LIMITE ALLA PRESCRIZIONE IN MATERIA DI REATI TRIBUTARI

Con la sentenza in commento, la Suprema Corte di Cassazione accoglie positivamente le direttive fornite dalla Corte di Giustizia con la sentenza Taricco, affermando l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, c.p. nel caso di gravi frodi in materia di IVA, anche se dalla disapplicazione discendano effetti sfavorevoli per l'imputato e per la ragionevole durata del processo. Nota a Cass. Pen., sez. III., Sentenza del 15 settembre 2015 (dep. 20 gennaio 2016), n. 2210.

Fabio Zambuto - Pubblicazione, giovedì 17 marzo 2016
Redattore: **Alessio Giaquinto**

Sommario: 1. Il caso e la questione – 2. La decisione – 2.1. Premessa – 2.2. La pronuncia della Grande Sezione – 2.3. Le motivazioni della Suprema Corte: la questione della (non) violazione del principio di legalità – 2.4. Sulla questione di legittimità costituzionale – 2.5. Le conclusioni della Cassazione – 3. Il principio di diritto.

1. Il caso e la questione

Nel caso sottoposto al vaglio della Corte, il ricorrente era stato condannato al termine del primo grado di giudizio per il delitto di cui all'**art. 2 d.lgs. 74/2000** in relazione a numerose fatture per operazioni inesistenti poi confluite nelle dichiarazioni relative ai periodi di imposta dal 2004 al 2007.

La condanna era stata confermata dalla Corte d'Appello che procedeva ad una riduzione di pena dovuta all'intervenuta prescrizione, nelle more del giudizio, dei fatti relativi al periodo di imposta 2004.

Il ricorso per Cassazione presentato dall'imputato constava di due motivi: l'uno facente riferimento all'inosservanza ed erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 2 d.lgs. 74/2000, rigettato dalla Suprema Corte; l'altro, relativo alla mancanza di motivazione da parte della Corte d'Appello sul diniego delle attenuanti generiche, accolto dalla Cassazione con rinvio alla corte territoriale per la conseguente rideterminazione della pena.

Ad ogni modo, l'ovvio problema che si poneva alla Suprema Corte, era se dovesse, altresì, rilevarsi d'ufficio la prescrizione, intervenuta nel gennaio 2015, nelle more del giudizio di legittimità, dei fatti relativi al periodo di imposta 2005.

Nel corso dell'udienza del 17 settembre 2015 la Terza Sezione della Suprema Corte ha quindi esaminato la seguente questione:

"Se, in un procedimento penale riguardante il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto (IVA), il combinato disposto dell'art. 160, ultimo comma, cod. pen. e dell'art. 161 di tale codice - come modificati dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251 - il quale prevede che l'atto interruttivo verificatosi comporta il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale: a) è idoneo a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, prevedendo termini assoluti di prescrizione che possono determinare l'impunità del reato, con conseguente potenziale lesione degli interessi finanziari dell'Unione europea; b) comporta l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare le predette disposizioni di diritto interno in quanto possono pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dal diritto dell'Unione".

La soluzione fornita al quesito è stata **affermativa**.

Con questa decisione la Suprema Corte fornisce, per la prima volta, un'applicazione della sentenza della Corte di Giustizia del giorno 8 settembre 2015[1], (Caso Taricco, [già trattato nella nostra rivista](#)) disapplicando quindi gli artt. 160 e 161 c.p. nella parte in cui stabiliscono un termine assoluto alla prescrizione nel caso in cui intervengano atti interruttivi, con riferimento specifico ai reati gravi che offendono gli interessi finanziari dell'Unione europea.

2. La decisione

2.1. Premessa

A parere del Supremo Collegio, non ricorrono, nel caso di specie, le condizioni per procedere alla declaratoria di annullamento senza rinvio della sentenza quanto ai fatti relativi al periodo di imposta 2005, atteso che la relativa prescrizione risulterebbe maturata, in base al combinato disposto degli artt. 157 e 161, c. p., alla data del 16/01/2015, ritenendo il Collegio di dover disapplicare la specifica norma di cui all'ultima parte del terzo comma dell'art. 160 ed a secondo comma dell'art. 161 c.p. a seguito della sentenza della Corte di Giustizia U.E. dell'8 settembre 2015 (Grande Sezione), Taricco, causa 0105/14.

Ed infatti, con la predetta sentenza 8/09/2015, la Grande Camera della Corte di Lussemburgo, nel c.d. caso Taricco, ha denunciato l'insostenibilità delle norme in questione (e, in particolare, della previsione di un termine massimo in presenza di atti interruttivi) nella misura in cui tale meccanismo può determinare, in pratica, la sistematica impunità delle gravi frodi in materia di IVA[2], lasciando così senza tutela adeguata gli interessi finanziari non solo dell'Erario italiano, ma anche — ed è quanto rileva per i giudici eurounitari — quelli dell'unione.

Tale disciplina, ricorda la Corte, è **stata giudicata incompatibile con gli obblighi europei di tutela penale**: il cui contenuto notoriamente non si esaurisce soltanto nella previsione astratta di norme incriminatrici, ma si estende altresì all'applicazione nel caso concreto delle pene da esse previste nel caso di violazione.

Il Supremo Collegio riconosce che **le conseguenze di questa pronuncia per l'ordinamento italiano derivano dal principio del primato del diritto UE rispetto a quello nazionale**[3] (compreso lo Stesso diritto penale).

La Corte di Giustizia ha affermato, infatti, con la richiamata sentenza, l'obbligo per il giudice penale italiano di disapplicare in parte *qua* il combinato disposto degli artt. 160 e 161 c. p. nella misura in cui il giudice italiano ritenga che tale normativa — fissando un limite massimo al corso della prescrizione, pur in presenza di atti interruttivi, pari di regola al termine prescrizione ordinario più un quarto — impedisce allo Stato italiano di adempiere agli obblighi di tutela effettiva degli interessi finanziari dell'Unione imposti dall'art. 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE).

2.2. La pronuncia della Grande Sezione

Preliminarmente la S.C. ha ritenuto opportuno ricordare brevemente le ragioni poste alla base della pronuncia della Corte di Giustizia^[4], ([per un maggiore approfondimento si rimanda all'articolo già pubblicato nella nostra rivista](#)).

- Il primato degli interessi finanziari

Richiamando il proprio precedente *Fransson*^[5], la Corte di Giustizia (da qui in poi, CGUE) ha osservato che dalla direttiva 2006/112/CE, alla luce del principio di leale cooperazione enucleato all'art. 4 par. 3 TUE, emerge a carico degli Stati membri non solo l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative idonee a garantire che IVA dovuta nei loro rispettivi territori sia interamente riscossa, ma altresì quello di anche lottare contro frodi in materia di IVA.

Il fondamento logico di tale affermazione veniva ricavato, in particolare, dall'art. 325 parr. 1 e 2 TFUE, che impegna gli Stati membri a "*lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive e, in particolare, li obbliga ad adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari*".

A parere della CGUE **tra i primigeni interessi finanziari dell'Unione rientra anche l'interesse alla riscossione delle aliquote agli imponibili IVA determinati secondo le regole dell'Unione stessa.**

La nozione di «frode», di conseguenza, è idonea ad includere le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione. Questa conclusione non può essere inficiata dal fatto che l'IVA non sarebbe riscossa direttamente per conto dell'Unione, poiché l'articolo 1 della Convenzione PIF non prevede affatto un presupposto del genere, che sarebbe contrario all'obiettivo di tale Convenzione di combattere con la massima determinazione le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

In ordine a ciò, in tutti i quei casi in cui lo Stato fallisce nella riscossione dell'IVA crea un pregiudizio non indifferente per le finanze dell'Unione.

- L'esistenza della deroga all'art. 161 c.p. nel diritto interno

La CGUE ha rilevato altresì come lo stesso giudice del rinvio avesse sollevato la preoccupazione che tale frode potesse restare impunita per effetto della vigente disciplina della prescrizione, e, in particolare, per effetto del meccanismo di diritto interno secondo cui, anche in caso di atti interruttivi, il termine prescrizione non può essere aumentato più di un quarto della sua durata iniziale.

Ecco che la Grande Sezione ha ritenuto quindi, lapidariamente, che una simile situazione potesse determinare l'assenza di conseguenze sanzionatorie nel caso concreto, in frontale violazione degli obblighi UE appena menzionati.

Ciò anche in virtù del fatto che lo stesso ordinamento nostrano non assicura, a parere della Corte, eguale trattamento alle frodi poste in essere contro imposte meramente nazionali rispetto a quelle (anche) di pertinenza dell'Unione (come l'IVA).

- Il compito del giudice del rinvio

Il problema certamente più delicato affrontato dalla Grande Sezione concerneva **le conseguenze che il giudice del rinvio, e in generale ogni giudice nella sua stessa posizione, è chiamato a trarre dalla verifica di tali profili di violazione del diritto UE.**

La Corte U.E. si è focalizzata, com'è chiaro, esclusivamente sull'art. 325 TFUE, trattandosi di norma di diritto primario che pone "a carico degli Stati membri un obbligo di risultato preciso e non accompagnato da alcuna condizione".

L'effetto diretto dei primi due paragrafi dell'art. 325 TFUE, dotati di primazia rispetto al diritto nazionale, comporta qui la conseguenza *"di rendere ipso iure inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale esistente"*, nel caso di specie rappresentata dalle citate norme di cui agli artt. 160 e 161 c.p..

In ogni caso, la Grande Sezione, non ha preteso la disapplicazione dei termini di prescrizione previsti dall'art. 157 c. p., che in quanto tali vengono giudicati del tutto compatibili con gli obblighi UE; né tantomeno la disapplicazione dell'art. 160 c.p. nella parte in cui disciplina, in linea generale, gli atti interruttivi ed i loro effetti (disponendo in particolare che, dopo ogni atto interruttivo, la prescrizione comincia nuovamente a decorrere dal giorno dell'interruzione).

A dover essere disapplicata, hanno chiarito i giudici eurocomunitari, è soltanto l'ultima proposizione dell'ultimo comma, successiva al punto e virgola: ove si dispone che "in nessun caso i termini stabiliti nell'articolo 157 possono essere prolungati oltre il termine di cui all'articolo 161, secondo comma, fatta eccezione per i reati di cui all'articolo 51, commi 3-bis e 3-quater, del codice di procedura penale".

Rebus sic stantibus, il termine ordinario di prescrizione ricomincerà da capo a decorrere dopo ogni atto interruttivo, anche al di fuori dei procedimenti attribuiti alla competenza della procura distrettuale dove già vige questa regola, senza essere vincolato dai limiti massimi stabiliti dal successivo art. 161 c.p. in maniera differenziata per delinquenti primari o recidivi.

- La gravità della Frode

La Grande Sezione, non si è preoccupata di fornire alcuna indicazione quantitativa circa la soglia minima di gravità in presenza della quale per il giudice sussiste un *"obbligo di disapplicare le citate norme di cui agli artt. 160 e 161 c.p."*.

La *CGUE* ha chiarito che spetterà al giudice penale italiano il compito di delimitare l'ambito di applicazione della norma europea; ed infatti, è precipuo compito della

giurisprudenza sciogliere tali nodi esegetici per determinare in quali casi è necessario operare la disapplicazione richiesta dalla Corte europea secondo i criteri enunciati della sentenza.

Qualora il giudice nazionale giungesse alla conclusione che le disposizioni nazionali di cui trattasi non soddisfano gli obblighi del diritto dell'Unione relativi al carattere effettivo e dissuasivo delle misure di lotta contro le frodi all'IVA, detto giudice sarebbe tenuto a garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione disapplicando, all'occorrenza, tali disposizioni e neutralizzando quindi la conseguenza rilevata al punto 46 della presente sentenza, senza che debba chiedere o attendere la previa rimozione di dette disposizioni in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale.

2.3. Le motivazioni della Suprema Corte: la questione della (non) violazione del principio di legalità

Orbene, facendo applicazione di tali principi fissati dalla Grande Sezione nel caso Taricco, osserva il Collegio come la situazione sottoposta al suo esame sia sostanzialmente analoga a quella affrontata dai giudici eurounitari.

Trattasi infatti di una frode IVA posta in essere dal ricorrente mediante l'utilizzo di false fatture per operazioni soggettivamente inesistenti relative a numerose annualità (dal 2003 al 2007), con consistente evasione di

IVA in relazione a ciascun periodo di imposta.

A parere del Collegio, non rileva nel caso di specie la questione relativa alla disapplicazione delle norme nazionali sulla interruzione della prescrizione anche per il singolo o i singoli reati che eventualmente non siano certamente gravi, perché implicanti una evasione di poche migliaia di euro, ove la somma complessiva evasa per tutti i reati contestati sia elevata.

Ciò in quanto, sia valutando la totalità della evasione per tutti i reati sia valutando le evasioni per i singoli reati, in ogni caso occorre disapplicare la norma sulla interruzione perché nella specie anche le singole evasioni raggiungono ognuna la soglia della gravità.

Non può dunque dubitarsi che, trattandosi di frode fiscale IVA di importo singolarmente consistente per ciascun periodo di imposta si rientri nella nozione di "gravità" valutata dalla Corte U.E. quale *condicio* per la disapplicazione del regime prescrizioneale dettato dal combinato disposto delle dette norme di cui agli artt. 160 e 161 c.p.

Ciò posto, il Collegio ha ritenuto, per le ragioni che si vedranno, che **nel caso in esame non vi sono sufficienti ragioni per sollevare una questione di legittimità costituzionale, dal momento che è evidente la mancanza di *contro limiti* e di dubbi ragionevoli sulla compatibilità degli effetti della imposta disapplicazione con le norme costituzionali italiane.**

La stessa Corte di Giustizia, ricorda la Cassazione, ha affrontato il problema *se la disapplicazione di una norma del codice penale in materia di prescrizione contraria al diritto UE, con effetti sfavorevoli per l'imputato, violi di per se stessa il principio di legalità in materia penale*, secondo cui nessuna responsabilità penale può sussistere se non in forza della legge (legge, costituita dal combinato disposto degli artt. 160 e 161 c.p., di cui la Corte U.E. richiede la disapplicazione in parte qua).

Punto di partenza, nel ragionamento seguito dalla Grande Sezione, è l'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione (CDFUE) che, in forza dell'art. 52 CDFUE, recepisce il *nullum crimen* nell'estensione riconosciutagli dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo formatasi sulla corrispondente previsione dell'art. 7 CEDU[6].

Secondo tale giurisprudenza, *la materia della prescrizione del reato attiene in realtà alle condizioni di procedibilità del reato, e non è pertanto coperta dalla garanzia del nullum crimen, tanto che persino l'applicazione a fatti già commessi ma non ancora giudicati in via definitiva del termine di prescrizione ad opera del legislatore deve ritenersi compatibile con l'art. 7, che si limita a garantire che il soggetto non sia punito per un fatto e con una pena previsti dalla legge come reato al momento della sua commissione.*

La disapplicazione delle disposizioni nazionali di cui trattasi avrebbe **tre effetti**:

- non abbreviare il termine di prescrizione generale nell'ambito di un procedimento penale pendente;
- consentire un effettivo perseguimento dei fatti incriminati,
- assicurare, all'occorrenza, la parità di trattamento tra le sanzioni volte a tutelare, rispettivamente, gli interessi finanziari dell'Unione e quelli della Repubblica italiana.

Una disapplicazione del diritto nazionale siffatta non violerebbe i diritti degli imputati, quali garantiti dall'articolo 49 della Carta.

Infatti, non ne deriverebbe affatto una condanna degli imputati per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva un reato punito dal diritto nazionale, né l'applicazione di una sanzione che, allo stesso momento, non era prevista da tale diritto.

2.4. Sulla questione di legittimità costituzionale

La Suprema Corte ha ritenuto insussistenti eventuali dubbi di illegittimità costituzionale, non essendo ravvisabili gli estremi per sottoporre al giudizio della Corte Costituzionale la questione di un possibile contrasto della legge di esecuzione del Trattato (e, quindi, dell'art. 325 TFIJE) con l'art. 25, comma secondo, Cost., e **ciò perché la specifica norma di cui all'ultima parte del terzo comma dell'art. 160 cod. pen. e del secondo comma dell'art. 161 cod. pen., che nella specie viene in rilievo, non gode — anche secondo la giurisprudenza costituzionale, oltre che secondo quella europea — della copertura della citata norma costituzionale di cui all'art. 25.**

In ogni caso, non rileva nella specie, la questione, peraltro di natura dogmatica, se la disciplina della prescrizione, o di alcuni elementi di essa, abbia natura sostanziale o processuale, perché, quale che sia la risposta che si voglia dare dogmaticamente, comunque la specifica norma che interessa non è coperta dalla tutela dell'art. 25 Cost. e dall'art. 7 CEDU come afferma anche la sentenza n. 236 del 2011 della Corte costituzionale.

Ciò posto, si spiegherebbe, secondo il Collegio, la soluzione operata dalla Grande Sezione della Corte di Giustizia U.E. nel c.d. caso Taricco e la indicazione ai giudici italiani di disapplicare quella specifica norma degli artt. 160 e 161 cod. pen., che, nei casi indicati, pone in pericolo gli interessi finanziari dell'unione.

Ad ogni modo, la CGUE, come anticipato, non censura l'intero assetto normativo della prescrizione ma si limita a delegittimare la previsione di un termine massimo pur in presenza di atti interruttivi.

La conclusione, per il giudice europeo, è quella di disapplicare tale normativa contrastante con le norme del Trattato di Lisbona^[7].

Nel caso Taricco, la legalità penale non è violata in quanto la disciplina della prescrizione (o almeno la disciplina della interruzione della prescrizione) ha, per la CGUE, **natura processuale**^[8].

La legalità penale riguarderebbe insomma l'incriminazione e la garanzia di libere scelte di azione da parte del cittadino, ma non avrebbe tale copertura l'affidamento del cittadino «che le norme applicabili sulla durata, il decorso e l'interruzione della prescrizione debbano necessariamente orientarsi sempre alle disposizioni di legge in vigore al momento della commissione del reato»^[9].

E' dunque evidente, per quanto sinora chiarito, che la sentenza europea non incide sulla disciplina e sui termini di prescrizione, ma solo sulla durata massima della interruzione, peraltro comportando l'applicazione anche per le gravi frodi in tema di IVA di una norma già prevista per altri casi concernenti imposte nazionali. Ma, ed è questo il punto centrale della valutazione operata dalla Suprema Corte, **non vi è alcuna necessità di sollevare questione di costituzionalità della legge di esecuzione della norma del Trattato per presunto contrasto con l'art. 25 Cost.**, essendo pacifico che, per la giurisprudenza della Corte costituzionale, oltre che per quella europea, **la specifica norma di cui agli artt. 160 e 161 cod. pen., che qui viene in rilievo, non è dotata della copertura costituzionale dell'art. 25 cost.**

In altri termini, a parere del Collegio, quale che sia la natura sostanziale o processuale della prescrizione o, più specificamente, degli effetti della interruzione, si deve ritenere che, *“in ossequio alla citata pronuncia della Corte di Giustizia, nell'ipotesi di contrasto col diritto europeo, per i processi in materia di gravi frodi in tema di IVA in cui il termine di prescrizione non è spirato, le specifiche norme di cui agli artt., 160, comma terzo, e 161, comma secondo, cod. pen., vadano disapplicate, non ponendosi del resto - attesa anche la natura dichiarativa e non costitutiva della sentenza della C.G.U.E — alcun problema di contro-limiti”*. **L'interpretazione della Corte di Giustizia U.E. è, infatti, di natura dichiarativa, non creativa, quindi si intende che interpreti le norme comunitarie come sono in origine al momento della loro approvazione.**

Sicché, portata e senso delle interpretazioni sono applicabili retroattivamente anche per leggi degli Stati membri emanate in momenti compresa tra la data della norma comunitaria e la sentenza della Corte.

Nello specifico caso concreto, sottoposto all'esame della Suprema Corte, la disapplicazione nei processi in corso di questa specifica norma (contrastante fin dalla sua origine con i principi del Trattato, per come specificati dalla Corte di Giustizia), non comporta dunque alcun contrasto con l'art. 25 Cost., non ravvisandosi un'applicazione retroattiva di norme penali incriminatrici sanzionatorie.

La Suprema Corte, poi, in quello che assume essere argomento decisivo per la pronuncia, evidenzia come già la stessa Corte costituzionale ha ritenuto irrilevante la

questione della natura della prescrizione, in particolare con la sentenza n. 236 del 2011, laddove, al punto 15, afferma che dalla *"stessa giurisprudenza della Corte europea emerge che l'istituto della prescrizione, indipendentemente dalla natura sostanziale o processuale che gli attribuiscono i diversi ordinamenti nazionali, non forma oggetto della tutela apprestata dall'art. 7 della Convenzione, come si desume dalla sentenza 22 giugno 2000 (Coëme e altri contro Belgio) con cui la Corte di Strasburgo ha ritenuto che non fosse in contrasto con la citata norma convenzionale una legge belga che prolungava, con efficacia retroattiva, i tempi di prescrizione dei reati"*.

Da ciò, a parere del Collegio, si desume che la Corte costituzionale non ha ritenuto di attivare il contro-limite (non si sarebbe citato l'art. 7 Cedu Se Io si fosse ritenuto in contrasto con il nostro art. 25 Cost.).

E' ben vero che, nel caso sottoposto alla Corte costituzionale si trattava di giustificare limiti alla retroattività di una norma nuova in *bonam partem*, mentre nel caso esaminato dalla Cassazione si tratta di giustificare l'applicazione dell'art. 325 TFUE; nondimeno, però, viene osservato come l'esempio citato dalla Corte costituzionale si riferisce proprio alla ritenuta conformità all'art. 7 Cedu di una legge belga sulla prescrizione retroattiva in *malam partem*.

E, a conferma di quanto sopra, non può sfuggire come l'esempio richiamato dalla Corte costituzionale nella citata sentenza n. 236 del 2011 (caso Coëme e altri Contro Belgio) è proprio il medesimo che viene evocato dalla Corte di Giustizia U.E. nel c.d. caso Taricco per richiedere al giudice italiano la disapplicazione della specifica norma di cui agli artt. 160 e 161, cod. pen., nei limiti indicati dal giudice europeo e d'anzì richiamati: si legge, infatti, al par. 57 della sentenza CGUE che *"la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo relativa all'articolo 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, che sancisce diritti corrispondenti a quelli garantiti dall'articolo 49 della Carta, avvalorata l'assunto secondo tale giurisprudenza, infatti, la proroga del termine di prescrizione e la sua applicazione non comportano una lesione dei diritti garantiti dall'articolo 7 della suddetta Convenzione, dato che tale disposizione non può essere interpretata nel senso che osta a un allungamento dei termini di prescrizione quando i fatti addebitati non si siano ancora prescritti in tal senso"*^[10].

Non rileva, dunque, a fronte della chiara indicazione fornita dal Giudice delle leggi con la citata sentenza n. 236 del 2011, la distinzione fatta da alcuni tra termine dell'art. 157 cod. e termine massimo di cui agli artt. 160 e 161 cod. perché — oltre a trattarsi di questione dottrina — in ogni caso, anche qualora la distinzione non fosse possibile e il termine massimo avesse natura sostanziale, la norma che qui interessa non è coperta dall'art. 25 cost.

2.5. Le conclusioni della Cassazione

Per la Suprema Corte, quindi, l'obbligo di disapplicazione comporta la seguente soluzione: la disapplicazione non può provocare la reviviscenza di una norma anteriore (ossia, nella specie, il regime della prescrizione antecedente alle modifiche introdotte dalla legge n. 251 del 2005).

La disapplicazione della specifica norma indicata dalla sentenza europea (artt. 160 e 161 cod. pen., nei limiti indicati) non può infatti comportare la reviviscenza parziale della precedente disciplina perché non incide sulla norma abrogatrice (e sull'effetto

abrogativo) ma, appunto, secondo la esplicita indicazione della sentenza europea, comporta solo l'applicazione alla grave frode IVA del termine massimo previsto per i reati di cui all'art. 51 bis cod. proc. pen.; in questa mancata applicazione la sentenza europea ha ravvisato contrasto con i principi del Trattato.

Così, per i reati oggi non ancora estinti per prescrizione, invece, bisogna distinguere:

- a) se la eventuale futura dichiarazione di prescrizione dipende dal mancato rispetto dei termini di cui all'art. 157 c.p., *nulla quaestio*, non essendo stato questo punto toccato dalla pronuncia della C.G.U.E.;
- b) se la eventuale futura dichiarazione di estinzione dipende invece dal meccanismo del combinato disposto degli artt. 160, comma terzo, e 161, comma secondo, cod. pen., queste norme devono essere disapplicate.

In questo ultimo caso, dunque, il soggetto non ha alcun diritto soggettivo che prevale sulla pretesa punitiva dello Stato, dovendo escludersi ogni violazione del diritto di difesa, perché non può assegnarsi alcun rilievo giuridico a tale aspettativa dell'imputato al maturarsi della prescrizione^[11].

Si tratta, quindi, di un mutamento limitatamente però a quel **termine di natura squisitamente processuale**, il quale deve considerarsi **subvalente** rispetto alla fedeltà agli obblighi europei discendenti dagli artt. 4 TUE e 325 TFUE: il contrasto con gli obblighi europei concerne, pertanto, unicamente il regime della durata massima del termine che comincia a decorrere dopo l'interruzione della prescrizione, regime che non riceve copertura dall'art. 25 Cost. per le ragioni già indicate.

3. Il principio di diritto

Dalle considerazioni sin ora espresse, a parere del Supremo Collegio, discende, quindi, *per effetto della disapplicazione della norma dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 160 e del secondo comma dell'art. 161 cod. pen. che, anche per l'ipotesi di reati concernenti gravi frodi in materia di IVA, in applicazione della regola già prevista da dette disposizioni per i reati di cui all'art. 51, commi 3-bis e 3-quater, cod. proc. pen., il termine ordinario di prescrizione (nel caso di specie, anni 6) ricomincerà da capo a decorrere dopo ogni atto interruttivo come accade nei procedimenti attribuiti alla competenza della Procura distrettuale dove appunto già vige questa regola, senza essere vincolato dai limiti massimi stabiliti dal successivo art. 161 in maniera differenziata per delinquenti primari o recidivi.*

Note e riferimenti bibliografici

[1] Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande Sezione, Taricco ed altri, 8 settembre 2015, causa C-105/14.

[2] Al fine di identificare quali reati in materia tributaria possono interessare l'UE, cfr., **A. Iorio**, *I nuovi reati tributari*, IPSOA, 2015.

[3] Principio ampiamente consolidato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia partire dalla storica Simmenthal, *Sentenza* 9 marzo 1978, causa C 106/77, passando per

la più recente Küçükdeveci, C 555/07.

[4] Per un approfondimento sul ruolo della CGUE in materia fiscale: **C. Attardi**, *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario*, IPSOA, 2008.

[5] Corte di Giustizia, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, Åklagaren contro Hans Åkerberg Fransson, C-617/10;

[6] Di particolare rilievo in questo senso la sentenza della Corte E.D.U., nn. 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 e 33210/96, S 149;

[7] Dopo il caso Niselli (in cui la CGUE aveva suggerito al giudice nazionale di disapplicare l'interpretazione autentica di rifiuto e condannare l'imputato applicando la nozione di rifiuto vigente al momento dei fatti: Corte di Giustizia, 11 novembre 2004, C-457/02), questa sentenza è la seconda che prevede, almeno così apertamente, risvolti *contra reum*. Nel caso Niselli, il principio di legalità non era violato, perché, al momento del fatto, era vigente la disciplina penale più sfavorevole, poi modificata in *mitius* (ma illegittima per il diritto europeo).

[8] **P. Capello**, *La prescrizione civile, penale e tributaria*, Giuffrè, 2011, ove si analizzano questioni dibattute relative alla natura della prescrizione del reato.

[9] Nell'unione europea la legalità processuale ha una tutela meno intensa di quella penale sostanziale, come confermato ad esempio dalla materia del MAE e dalle ripercussioni interne delle pronunce della CGUE sulla legge 69 del 2005 (si v., ad esempio, le pronunce di questa Corte: Sez. 6, n. 34355 del 23/09/2005 - dep. 26/09/2005, Petre e sez. U, n. 4614 del 30/01/2007 - dep. 05/02/2007, Ramaci, sul MAE; v., ancora, le pronunce che hanno dato attuazione interna alla sentenza della CGCE Pupino). Questo minor vigore della legalità processuale in sede europea sembrerebbe, secondo alcuni, "accettato" o dallo Stato Italiano che firmando il *Quarto protocollo alla Convenzione del Consiglio d'Europa del 1957* sulla estradizione, nella cui formulazione si accetta il principio per cui *il decorso della prescrizione nello Stato richiesto non impedisce la consegna della persona allo Stato richiedente, sembrerebbe testimoniare come anche per il legislatore la prescrizione non è propriamente un elemento della fattispecie penale*.

[10] Corte eur D.U., sentenze Coëme e a, c. Belgio, nn. 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 e 33210/96, S 149, CEDU 20003V11; scoppola c. Italia (n. 2) del 17 settembre 2009, n. 10249/03, 110 e giurisprudenza ivi Citata, e OAO Netyanaya Kornpaniya Yukos c. Russia del 20 settembre 2011, n. 14902/04, 563, 564 e 570 e giurisprudenza Ivi Citata

[11] Così, Corte Cost., ordinanza n. 452 del 1999, che, nel dichiarare la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 160 del codice penale, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, precisò appunto come dovesse *"escludersi ogni violazione del diritto di difesa, perché non può assegnarsi alcun rilievo giuridico ad una sorta di "aspettativa" dell'imputato al maturarsi della prescrizione"*.

WIND CONTRO ITALIA: IL RAPPORTO TRA RINVIO PREGIUDIZIALE OBBLIGATORIO E DIRITTO A UN EQUO PROCESSO.

Commento alla sentenza della Corte di Strasburgo n. 5159/14, dell'8 settembre 2015, pronunciata all'esito del ricorso Wind Telecomunicazioni S.p.a. c. Italia.

Alessio Scaffidi - Pubblicazione, venerdì 18 marzo 2016
Redattore: Alessio Giaquinto

Il sistema *europeo* di tutela dei diritti fondamentali si è principalmente sviluppato intorno alla complessa interazione creatasi tra l'ordinamento dell'Unione europea ed il sistema della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Difatti, la battuta d'arresto riportata dal progetto di adesione dell'Unione alla CEDU non ha in concreto impedito né che la connessione tra i due sistemi diventasse sempre più pregnante, né che le due Corti, quella di Lussemburgo e quella di Strasburgo, instaurassero e portassero avanti un serrato dialogo.

In particolare, nel cospicuo e variegato catalogo dei diritti fondamentali, un proficuo confronto si è sviluppato intorno all'art. 6 CEDU – garante del diritto a un equo processo - che la Corte di Strasburgo non ha mancato di rileggere ed applicare anche alla luce delle tutele giurisdizionali fornite dall'ordinamento europeo e, nello specifico, dall'art. 267 TFUE.

La Corte EDU è stata più volte chiamata a pronunciarsi sulla presunta violazione dell'art. 6 CEDU per mancato rinvio pregiudiziale, da parte di una giurisdizione nazionale di ultima istanza, alla Corte di giustizia dell'Unione europea. Una giurisprudenza arricchita, in ultimo, dalla sentenza della Corte di Strasburgo n.5159/14, dell'8 settembre 2015, pronunciata all'esito del ricorso *Wind Telecomunicazioni S.p.a. c. Italia*. La decisione della Corte, pur se in linea con le precedenti statuizione dei Giudici di Strasburgo, ha fatto emergere spunti di riflessione meritevoli di un attento approfondimento.

I fatti.

Al fine di meglio comprendere il percorso argomentativo tracciato dai Giudici di Strasburgo, non appare superfluo ripercorrere le vicende giudiziarie nazionali che hanno spinto la società Wind a proporre ricorso innanzi alla Corte europea dei diritto dell'uomo.

Preliminarmente va ricordato come la *Wind Telecomunicazioni S.p.a.* sia una società per azioni avente sede legale a Roma ed operante nel settore della telefonia fissa e mobile. Essa rappresenta una delle società più importanti tra quelle operanti sul mercato italiano

delle telecomunicazioni, essendo il terzo operatore di rete mobile in Italia.

Nel 2004, a seguito di numerose segnalazioni pervenute da parte di diverse società concorrenti, l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato apriva un procedimento istruttorio nei confronti delle società Wind, Tim e Vodafone per abuso di posizione dominante.

A conclusione del procedimento, con la decisione n. 17131 del 3 agosto 2007, l'AGCM accertava la violazione, da parte della Wind, dell'articolo 82 del Trattato CE (attualmente art. 102 del TFUE^[1]). Secondo l'AGCM la predetta società aveva proposto offerte, a prezzi molto vantaggiosi, per le chiamate verso i propri clienti; in questo modo era stato generato un «*effetto club*» che aveva aumentato il potere di mercato della Wind e, contemporaneamente, ridotto quello della concorrenza. In particolare, l'applicazione di condizioni economiche differenti a prestazioni equivalenti aveva causato ai partner commerciali della società romana una diminuzione del giro d'affari contraria all'articolo 82, §2, lettera c) del Trattato CE. Per siffatte ragioni l'AGCM condannava la Wind al pagamento di una multa di due milioni di euro.

La decisione dell'AGCM veniva impugnata dalla società soccombente dinanzi al TAR del Lazio che, con sentenza del 23 gennaio 2008, rigettava il ricorso.

A seguito di tale pronuncia, la Wind proponeva appello dinanzi al Consiglio di Stato sostenendo, tra l'altro, che la condotta contestata rientrasse nel campo di applicazione della lettera a) - e non della lettera c) - del §2 dell'articolo 82 del Trattato CE. Pertanto, la società di telecomunicazioni chiedeva ai Giudici di Palazzo Spada di porre alla Corte di Giustizia una questione pregiudiziale allo scopo di stabilire: a) se l'articolo 82 del Trattato CE si opponesse a che un operatore di telefonia, avente una quota limitata di mercato, formulasse delle offerte «*on-net*» e «*intercom*» con prezzi inferiori alla tariffa di terminazione; e b) se il comportamento ascritto alla Wind dovesse essere definito una condotta discriminatoria ai sensi della lettera c) del §2 dell'articolo 82 del Trattato CE, oppure una condotta finalizzata ad una compressione dei margini e, dunque, sub lettera a) dello stesso paragrafo.

Con sentenza del 15 marzo 2011, il Consiglio di Stato rigettava il ricorso della Wind motivando – anche in base alla giurisprudenza europea ^[2] - che in caso di mercati integrati o collegati, la posizione dominante detenuta su un mercato (nel caso di specie quello dei «*servizi di chiamata*») potesse essere utilizzata per ottenere benefici in un altro (nel caso di specie quello dei «*servizi di comunicazione*»). Inoltre, il Consiglio di Stato osservava come l'AGCM avesse contestato alla Wind non soltanto di praticare una politica discriminatoria in relazione ai prezzi, ma anche di avere finanziato le offerte proposte ai propri clienti con i profitti realizzati applicando una «*tariffa di chiamata*» più alta ai concorrenti.

A seguito di una tale decisione, la società soccombente presentava, infine, ricorso per cassazione ex art. 111, co. 8 Cost.; tale articolo prevede la possibilità di presentare ricorso, contro le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti, solamente per motivi legati alla giurisdizione. Invero la Wind sosteneva che nel dare la propria interpretazione del diritto dell'Unione Europea senza disporre il rinvio pregiudiziale alla CGUE - la quale, sempre a parere della società ricorrente, non si era ancora chiaramente espressa sulle summenzionate questioni - il Consiglio di Stato avesse oltrepassato i limiti della propria giurisdizione.

Nella memoria del 9 maggio 2013 la società di telecomunicazioni chiedeva altresì alla Corte di cassazione di porre alla CGUE un'ulteriore questione pregiudiziale: «*L'articolo 267 del TFUE deve essere interpretato nel senso di attribuire alla CGUE una giurisdizione esclusiva in materia di interpretazione finale delle disposizioni del sistema giuridico dell'UE e, di conseguenza, un giudice nazionale di ultimo grado oltrepassa i limiti della propria giurisdizione quando, al di fuori delle eccezioni precisate dalla CGUE, omette di adire quest'ultima e procede esso stesso a interpretare una disposizione del sistema giuridico dell'UE?*» [3].

Con sentenza resa il 14 maggio 2013, la Corte di cassazione dichiarava il ricorso della Wind inammissibile poiché manifestamente infondato. La Suprema Corte, invero, non mancava di osservare come gli organi competenti a pronunciarsi sulla legittimità delle decisioni dell'AGCM fossero il TAR e il Consiglio di Stato, non la CGUE. Quest'ultima, infatti, non poteva essere il «*giudice del caso concreto*» [4], avendo come unica funzione quella di interpretare «*una disposizione (l'articolo 102 del TFUE) che il giudice nazionale aveva ritenuto rilevante al fine della decisione*». [5]

In aggiunta i Giudici di legittimità sottolineavano come, ai sensi dell'articolo 111, co. 8 della Costituzione, i ricorsi contro le decisioni del Consiglio di Stato potessero riguardare esclusivamente i limiti esterni della giurisdizione di tale giudice. Pertanto, qualsiasi contestazione riguardante le modalità di esercizio della funzione giurisdizionale (ad esempio in virtù di presunti errori di diritto o di assenza di motivazione) risultava inammissibile.

La Corte di cassazione, infine, ricordava che - come da consolidata giurisprudenza [6] - l'interpretazione della CGUE e, di conseguenza, il rinvio pregiudiziale, era necessaria unicamente in caso di disposizioni ritenute di incerta lettura da parte del giudice nazionale; il rigetto, dunque, di una domanda di rinvio pregiudiziale alla CGUE rientrava perfettamente nel potere decisionale del giudice nazionale il quale, con una tale decisione, non oltrepassava i limiti della propria giurisdizione bensì esprimeva una lecita valutazione. Nel caso di specie, difatti, il Consiglio di Stato aveva ritenuto che il diritto dell'UE fosse sufficientemente chiaro e che, pertanto, non fosse necessario porre una questione pregiudiziale alla CGUE. Inoltre, la Corte di cassazione non mancava di aggiungere che anche se il Consiglio di Stato avesse violato le norme in materia di rinvio pregiudiziale, non ci sarebbe stato un difetto di giurisdizione bensì si sarebbero unicamente concretizzati i presupposti per una domanda di risarcimento dei danni.

Sulla base di un siffatto esito processuale, la Wind Telecomunicazioni decideva di adire la Corte europea dei diritti dell'uomo per lamentare la violazione dell'art. 6, §1 della Convenzione; nello specifico la società si doleva del mancato rinvio pregiudiziale operato in primis, dal Consiglio di Stato e, in secundis, dalla Corte di Cassazione.

Per le motivazioni che di qui a poco si esporranno, la Corte EDU rigettava il ricorso della Wind ritenendolo, ex art. 35 §§ 3 a) e 4 della CEDU, manifestamente infondato.

Violazione dell'art. 6 CEDU in caso di mancato rinvio pregiudiziale obbligatorio.

Come in precedenza accennato la Wind ha invocato, innanzi alla Corte EDU, una doppia lesione del diritto all'equo processo in quanto sia il Consiglio di Stato, che la Corte di Cassazione - rispettivamente in relazione all'interpretazione degli artt. 102 e 267 TFUE

-, hanno omesso di porre alla CGUE le richieste di rinvio pregiudiziale avanzate dalla stessa società di telecomunicazioni.

I Giudici di Strasburgo, con la sentenza n. 5159/14, pur seguendo due percorsi motivazionali differenti, giungono ugualmente a dichiarare l'infondatezza del ricorso della società romana.

In particolare la Corte EDU, richiamando il principio del «*previo esaurimento delle vie di ricorso interne*», valuta come tardivo il ricorso della Wind, in relazione al rigetto operato dal Consiglio di Stato, poiché proposto oltre i sei mesi stabiliti dall'art. 35, §1 CEDU.

Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte [7], infatti, l'obbligo derivante dall'art. 35, §1 si limita a prescrivere «*l'uso normale dei ricorsi verosimilmente effettivi, sufficienti ed accessibili*» [8]. Una elaborazione giurisprudenziale, volta soprattutto a tutelare i ricorrenti, non obbligandoli ad intraprendere procedure che comunque non potrebbero offrir loro una effettiva riparazione della violazione subita. La *ratio* della previsione, dunque, si rinviene nella volontà di non svilire il diritto dei ricorrenti ad adire la Corte EDU, pur salvaguardando il principio di sussidiarietà delle giurisdizioni sovranazionali.

Nel caso di specie, invero, il ricorso per cassazione ex art. 111, co. 8 Cost. non può essere considerato un ricorso effettivo, capace cioè di censurare la presunta inosservanza, da parte del Consiglio di Stato, dell'obbligo di porre la questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 102 TFUE. Ciò perché il dettato normativo del suddetto articolo della Costituzione prevede, in modo esplicito, la possibilità di ricorrere in Cassazione, contro le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti, unicamente per motivi inerenti alla giurisdizione [9].

In aggiunta, come evidenziato in sentenza dalla stessa Corte EDU, la giurisprudenza della Cassazione ha sempre univocamente sostenuto che il rigetto di una domanda di rinvio pregiudiziale rientri nel potere decisionale del giudice nazionale il quale, con una tale decisione, non oltrepassa dunque i limiti della propria giurisdizione.

Per tali motivi i Giudici di Strasburgo valutano il ricorso per cassazione ex art. 111, co.8 Cost., come un ricorso non effettivo - in quanto non idoneo a rimuovere gli effetti della presunta violazione denunciata -, e di conseguenza da non tenere in considerazione per il decorso del termine dei sei mesi.

La Corte, al riguardo, non manca di chiarire che, quando il ricorrente non ha a disposizione alcun ricorso effettivo, il termine di sei mesi inizia a decorrere dalla data in cui si sono verificati gli atti o le misure denunciati o dalla data in cui il ricorrente ne viene a conoscenza o ne risente gli effetti o ne subisce i danni [10].

Per tali motivi, a parere della Corte, il termine perentorio per proporre ricorso è decorso non già dal giorno del deposito della sentenza della Corte di Cassazione (5 luglio 2013), bensì dalla data del deposito della sentenza del Consiglio di Stato (20 aprile 2011): pertanto, essendo stato inoltrato il 30 dicembre 2013 e dunque tardivamente, il ricorso deve essere rigettato.

Più complesse ed innovative appaiono, invece, le motivazioni che hanno condotto i Giudici di Strasburgo a dichiarare infondato il ricorso della Wind in relazione al rigetto

operato dalla Corte di Cassazione.

Invero, le basi giuridiche di tale decisione sono da ricercare, come ricordato in sentenza dalla stessa Corte EDU, nella specifica missione istituzionale della Corte e nella sua ben limitata giurisdizione. Difatti, la Corte non ha il compito di esaminare gli errori di fatto o di diritto presumibilmente commessi da una giurisdizione nazionale, salvo se e nella misura in cui tali errori possano aver pregiudicato i diritti e le libertà sanciti dalla Convenzione[11]: «*la missione della Corte è limitata all'applicazione della Convenzione*[12]».

Passando, invece, ad una valutazione sul merito del ricorso, la Corte - com'è suo uso – si sofferma preliminarmente sulla propria giurisprudenza in materia e, nello specifico, sulla decisione *Vergauwen e altri c. Belgio*, nonché sulla sentenza *Dhahbi c. Italia*[13]. Un precedente, quest'ultimo, di particolare rilievo visto che, in quell'occasione, i Giudici di Strasburgo avevano ritenuto leso il diritto del ricorrente all'equo processo in seguito al rigetto, da parte della Corte di cassazione, della richiesta di rinvio pregiudiziale avanzata dal ricorrente.

In realtà, però, il suddetto ricorso era stato deciso dalla Corte sulla base dei principi già enucleati nella sentenza *Vergauwen e altri c. Belgio*, i quali avevano chiarito i rapporti intercorrenti tra articolo 6 CEDU ed articolo 267, co. 3 TFUE. In particolare la Corte, in tale frangente, aveva spiegato che:

- l'articolo 6, §1 della Convenzione pone a carico degli organi giudiziari interni un obbligo di motivare, rispetto al diritto applicabile, le decisioni con le quali essi rifiutano di sottoporre una questione pregiudiziale;
- quando la Corte EDU viene adita per una violazione dell'articolo 6, §1 il suo compito consiste nell'assicurarsi che la decisione di rifiuto contestata sia debitamente accompagnata dai motivi richiesti;
- non spetta alla Corte esaminare gli eventuali errori che avrebbero commesso i giudici interni nell'interpretare ed applicare il diritto pertinente;
- nel quadro specifico del terzo comma dell'articolo 267 del TFUE, ciò significa che i giudici nazionali le cui decisioni non possono essere oggetto di un ricorso giurisdizionale di diritto interno sono tenuti, quando si rifiutano di sottoporre alla CGUE a titolo pregiudiziale una questione relativa all'interpretazione del diritto dell'UE sollevata dinanzi ad essi, a motivare il loro rifiuto in relazione alle eccezioni previste dalla giurisprudenza della CGUE. Essi devono dunque indicare le ragioni per le quali ritengono che la questione non sia pertinente, o che la norma di diritto della UE in causa sia già stata oggetto di un'interpretazione da parte della CGUE, o ancora che l'applicazione corretta del diritto della UE si imponga con una evidenza tale da non lasciare spazio ad alcun ragionevole dubbio.[14]

Orbene, da un'attenta lettura dei suddetti principi emerge con chiarezza la portata dell'articolo 6 CEDU in relazione alle previsioni dell'articolo 267 TFUE. In particolare, in caso di rinvio pregiudiziale obbligatorio, il diritto ad un processo equo si concretizza nell'obbligo per il giudice nazionale di motivare debitamente la scelta del rigetto, dove per «*debitamente*» – come chiarisce la Corte – si intende il ricondurre il rigetto ad una delle tre eccezioni elaborate dalla giurisprudenza della Corte di Lussemburgo e cioè: la non pertinenza della questione oggetto di richiesta di rinvio pregiudiziale, l'esistenza di una giurisprudenza concorde e costante della CGUE in materia, l'univoca interpretazione possibile del diritto dell'UE (e qui appare inequivocabile il riferimento alla *teoria dell'atto chiaro*[15]).

I giudici interni dovranno dunque specificare sulla base di quale eccezione rigettino la richiesta di rinvio, fugando ogni possibile dubbio o incertezza in merito. Il compito dei Giudici di Strasburgo, invece, sarà allora limitato alla verifica della sussistenza di una decisione di rigetto del giudice nazionale sufficientemente motivata, senza scendere nel merito della decisione.

La Corte EDU di fatti, secondo espressa previsione, «non ha il compito di valutare i possibili errori commessi dai giudici nazionali nell'interpretazione o nell'applicazione del diritto pertinente» [16]; tali errori, invero, in casi specifici [17], potranno essere esaminati – ed eventualmente sanzionati – unicamente a livello nazionale ed europeo [18].

Sulla base di tali principi di matrice giurisprudenziale la Corte, nel caso di specie, in maniera anche un po' inattesa, riscontra la non violazione dell'art. 6 CEDU da parte dei Giudici di legittimità italiani.

La Cassazione, in realtà, pur avendo l'obbligo di motivare il rigetto del rinvio pregiudiziale richiesto dalla Wind, nella sentenza del 14 maggio 2013 non ha fatto alcun riferimento esplicito alla richiesta della società di telecomunicazioni. Tuttavia, dalla lettura della sentenza della Corte di cassazione, parimenti i Giudici di Strasburgo reputano deducibile una motivazione *implicita* del rigetto, consistente nella non pertinenza della richiesta.

E ciò perché la Corte di cassazione, nella propria statuizione, ha chiarito come - nell'ambito di un ricorso presentato ai sensi dell'articolo 111, co. 8 della Costituzione -, il suo compito sia limitato al controllo del rispetto dei «limiti esterni» della «funzione giurisdizionale» del Consiglio di Stato non potendo, di conseguenza, spingere il proprio esame fino al merito del rigetto operato dai Giudici di Palazzo Spada.

In ragione di siffatte circostanze, dunque, appare evidente come non risultasse necessario chiedere alla CGUE l'interpretazione dell'articolo 267 TFUE, anche perché l'eventuale violazione di tale disposizione da parte del Consiglio di Stato non avrebbe avuto alcuna incidenza sull'esito della causa dinanzi alla Corte di cassazione.

Sebbene, dunque, «sarebbe stato preferibile se la Corte di cassazione avesse chiarito le linee del suo ragionamento rispetto al rigetto della domanda di rinvio pregiudiziale della ricorrente» [19], la Corte non riscontra la violazione dell'articolo 6 CEDU, avendo la Cassazione implicitamente motivato il rigetto sulla base di una delle eccezioni previste dalla giurisprudenza della CGUE, ovvero la non pertinenza della richiesta.

Orbene, alla luce di quanto sopra esposto, la Corte EDU non rileva, né in relazione al comportamento del Consiglio di Stato, né in relazione a quello della Cassazione, alcuna violazione dell'articolo 6, §1 della Convenzione; di conseguenza rigetta il ricorso della Wind ex art. 35 §§ 3 a) e 4 CEDU in quanto manifestamente infondato.

Al riguardo, però, non può non sottolinearsi quanto la decisione dei Giudici di Strasburgo appaia innovativa, soprattutto se confrontata con le precedenti statuizioni in materia. In particolare, nei ricorsi *Dhahbi c. Italia* e *Schipani e altri c. Italia*, dove ugualmente era stata invocata la lesione dell'art. 6 CEDU per il rigetto della richiesta di rinvio pregiudiziale obbligatorio, la Corte EDU aveva accertato la violazione del predetto articolo semplicemente «non ritrovando» - nelle rispettive sentenze della

Cassazione - *alcun riferimento alle richieste di rinvio pregiudiziale ed alle ragioni per le quali era stato considerato che le questioni sollevate non meritassero di essere trasmesse alla CGUE» [20].* Ciò in quanto le statuizioni della Suprema Corte non permettevano di stabilire se la questione pregiudiziale fosse stata considerata come non pertinente o come relativa ad una disposizione chiara o come già interpretata dalla CGUE, oppure se fosse stata semplicemente ignorata.

Conclusioni.

Da un'attenta analisi delle motivazioni della sentenza *Wind Telecomunicazioni S.p.a c. Italia* emerge chiaramente come, al giorno d'oggi, il sistema di protezione dei diritti fondamentali, a livello europeo, sia sempre più un sistema integrato, legato a doppio filo alla CEDU e al diritto dell'Unione.

Invero, Corte di Strasburgo e Corte di Lussemburgo hanno intrapreso un intenso dialogo il quale, sulla base anche delle rispettive evoluzioni giurisprudenziali, ha condotto ad un ampliamento delle posizioni giuridiche tutelabili a livello internazionale.

In particolar modo l'integrazione si è sviluppata proficuamente intorno all'art. 6 CEDU il quale, a seguito di numerose statuizioni dei Giudici di Strasburgo, ha esteso il proprio vaglio anche sui rinvii pregiudiziali obbligatori e, specificamente, sulle eventuali decisioni di rigetto da parte delle giurisdizioni nazionali di ultima istanza.

Difatti la Corte, in primis nella sentenza *Vergauwen e altri c. Belgio* - facendo attenzione anche alla consolidata giurisprudenza della CGUE -, ha stabilito i casi in cui, a seguito di rigetto di rinvio pregiudiziale obbligatorio, possa delinearsi una violazione dell'art. 6 CEDU; un vero e proprio *vademecum*, quindi, per le giurisdizioni di ultima istanza che intendano respingere una richiesta di rinvio.

Nella stessa decisione *Wind Telecomunicazioni S.p.a*, la Corte ha sostanzialmente consolidato la propria giurisprudenza in materia ricordando, nuovamente, quanto inscindibili e rilevanti siano i momenti della decisione e della motivazione del giudice al fine di garantire un processo veramente equo.

Pertanto, anche il giudice di ultima istanza che voglia rigettare una richiesta di rinvio pregiudiziale dovrà fugare ogni dubbio motivando la propria scelta e specificando quale delle tre eccezioni, elaborate dalla CGUE, lo abbia spinto ad una siffatta conclusione.

Esaminando però meticolosamente la decisione della Corte oggi in esame, non si può negare come alcune perplessità non siano state del tutto fugate. Mentre, infatti, la scelta di dichiarare il ricorso tardivo in relazione al rigetto operato dal Consiglio di Stato, può forse apparire severa, ma in linea di principio corretta, lo stesso non può pienamente dirsi in merito alla decisione presa sulla statuizione della Corte di Cassazione.

Sicuramente il rifiuto operato dalla Suprema Corte è legato a ragioni più di carattere processuale che sostanziale, dato il richiamo operato dalla Cassazione al dettato normativo dell'art. 111, co. 8 Cost., ma tale circostanza non può fornire un valido *alibi* al giudice che ometta di motivare il rigetto. E, ancor meno convincente appare la possibilità di rinvenire una motivazione implicita di rigetto in una sentenza che non faccia riferimento alcuno alla richiesta di rinvio pregiudiziale sollevata.

Orbene, una tale scelta appare sinceramente in contrasto con l'obbligo di chiarezza e con il principio di certezza del diritto; contraria, dunque, alle fondamenta stesse dell'equo processo.

Inoltre, una siffatta operazione non solo risulta in contrasto con le precedenti decisioni dei Giudici di Strasburgo, ma in aggiunta – cosa ancor più discutibile - sembra estendere il controllo della Corte EDU fino ad una valutazione nel merito delle decisioni del giudice di ultima istanza; una possibilità questa che, come illustrato in precedenza, è sempre stata esclusa dagli stessi Giudici di Strasburgo.

Note e riferimenti bibliografici

[1] Tale disposizione recita: *«È incompatibile con il mercato interno e vietato, nella misura in cui possa essere pregiudizievole al commercio tra Stati membri, lo sfruttamento abusivo da parte di una o più imprese di una posizione dominante sul mercato interno o su una parte sostanziale di questo.*

Tali pratiche abusive possono consistere in particolare:

a) nell'imporre direttamente od indirettamente prezzi d'acquisto, di vendita od altre condizioni di transazione non eque;

b) nel limitare la produzione, gli sbocchi o lo sviluppo tecnico, a danno dei consumatori;

c) nell'applicare nei rapporti commerciali con gli altri contraenti condizioni dissimili per prestazioni equivalenti, determinando così per questi ultimi uno svantaggio per la concorrenza;

d) nel subordinare la conclusione di contratti all'accettazione da parte degli altri contraenti di prestazioni supplementari, che, per loro natura o secondo gli usi commerciali, non abbiano alcun nesso con l'oggetto dei contratti stessi.»

[2] Al riguardo, il Consiglio di Stato fece riferimento alla giurisprudenza della CGCE e, in particolar modo, alle sentenze *Istituto Chemioterapico Italiano S.p.A. e Commercial Solvents Corporation c. Commissione delle Comunità europee*, cause unite 6 e 7/73, 6 marzo 1974; *SA Centre belge d'études de marché – télémarketing (CBEM) c. SA Compagnie luxembourgeoise de télédiffusion (CLT) e SA Information publicité Benelux (IPB)*, causa 311/84, 3 ottobre 1985; *AKZO Chemie BV c. Commissione delle Comunità europee*, causa C-62/86, 3 luglio 1991.

[3] Cfr. Cass. Civ., SS.UU., sentenza n. 16886 del 14 maggio 2013.

[4] Ibidem.

[5] Ibidem.

[6] Cfr. sentenze Corte di cassazione nn. 8882/05, 26228/05, 12067/07 e 3236/12 .

[7] Cfr. *Sofri e altri c. Italia* (dec.), n. 37235/97, CEDU 2003-VIII; *Sejdovic c. Italia* [GC], n. 56581/00, § 45, CEDU 2006-II.

[8] Cfr. *Wind Telecomunicazioni S.p.a.* (dec.), n. 5159/14, §27.

[9] Cfr. art. 111, co. 8, Cost.

[10] Cfr. *Younger c. Regno Unito* (dec.), n. 57420/00, CEDU 2003-I.

[11] Cfr. *García Ruiz c. Spagna* [GC], n. 30544/96, § 28, Corte EDU 1999-I; *Khan c. Regno Unito*, n. 35394/97, § 34, Corte EDU 2000-V; *Rizos et Daskas c. Grecia*, n. 65545/01, § 26.

[12] Cfr. *Wind Telecomunicazioni S.p.a. c. Italia* (dec.), 5159/14, §§ 32 – 33; *Schipani e altri c. Italia*, n. 38369/09, §59. *Mutatis mutandis*, *Di Giovine c. Portogallo* (dec.), n. 39912/98; *Hermida Paz c. Spagna* (dec.), n. 4160/02; *Occhetto c. Italia* (dec.), n. 14507/07, § 54.

[13] Cfr. *Vergauwen e altri c. Belgio* (dec.), n. 4832/04, §§89 – 90; *Dhahbi c. Italia*, n. 17120/09, §31.

[14] Cfr. *Schipani e altri c. Italia*, n. 38369/09, §69; *Wind Telecomunicazioni S.p.a. c. Italia* (dec.), 5159/14, §34.

[15] Cfr. Srl Cilfit e Lanificio di Gavardo Spa contro Ministero della Sanità, C. 283/81, CGUE: “4. *Benché l'art. 177, 3° co. del Trattato obblighi senza alcuna restrizione i giudici nazionali di ultima istanza a sottoporre alla Corte qualsiasi questione interpretativa dinanzi ad essi sollevata, l'autorità dell'interpretazione data dalla Corte può tuttavia far venir meno la causa di tale obbligo e privarlo quindi del suo contenuto; ciò avviene in specie qualora la questione sollevata sia sostanzialmente identica ad altra questione, sollevata in relazione ad analoga fattispecie, che sia già stata decisa in via pregiudiziale ovvero qualora il punto di diritto di cui trattasi sia stato risolto dalla costante giurisprudenza della Corte, indipendentemente dalla natura dei procedimenti da cui essa ha tratto origine, anche in mancanza di stretta identità delle questioni controverse. Resta comunque inteso che, in tutte queste ipotesi, i giudici nazionali, compresi quelli di cui all'art. 177, 3° co. restano del tutto liberi di adire la Corte qualora lo ritengano opportuno.*

5. *L'art. 177, 3° co. del Trattato va interpretato nel senso che il giudice le cui decisioni non siano impugnabili secondo l'ordinamento interno è tenuto, qualora una questione di diritto comunitario si ponga dinanzi ad esso, ad adempiere il suo obbligo di rinvio, a meno che non abbia accertato che la corretta applicazione del diritto comunitario s'impone con tale evidenza da non lasciare adito a ragionevoli dubbi; tale eventualità deve essere valutata in funzione delle caratteristiche proprie del diritto comunitario, delle particolari difficoltà della sua interpretazione e del rischio di divergenze giurisprudenziali nell'ambito della Comunità.*”

[16] Cfr. *Vergauwen e altri c. Belgio* (dec.), n. 4832/04, §89; *Schipani e altri c. Italia*, n. 38369/09, §69; *Wind Telecomunicazioni S.p.a. c. Italia* (dec.), 5159/14, §34.

[17] Si ritiene, ad esempio, che un ricorso per infrazione nei confronti di uno Stato membro possa sorgere dalla decisione nel merito di un organo giurisdizionale di ultimo

grado che abbia disconosciuto in modo manifesto il diritto dell'Unione applicabile o che non abbia osservato l'obbligo di rinvio pregiudiziale derivante dall'art. 267, §3, TFUE. In merito cfr. G. Strozzi, R. Mastroianni, *Diritto dell'Unione Europea – Parte Istituzionale*, Giappichelli, Torino, 2013, nonché 30 settembre 2003, Köbler, causa C-224/01, in *Raccolta*, I – 10239.

[18] Una tutela a seguito di mancato rinvio pregiudiziale obbligatorio appare sempre più apprestabile, a livello nazionale, attraverso il dettato normativo della l. n. 117/1988, così come recentemente modificata dalla l. n. 18/2015. Secondo alcuni, l'attuale portata della norma - che si è adeguata ai principi sviluppati in materia dalla CGUE – potrebbe perfino rappresentare un ricorso interno, effettivo ed accessibile, pregiudiziale ad un eventuale ricorso alla Corte EDU per violazione dell'art. 6 della Convenzione.

[19] Cfr. *Wind Telecomunicazioni S.p.a. c. Italia* (dec.), 5159/14, §37.

[20] Cfr. *Schipani e altri c. Italia*, n. 38369/09, §§ 71 -72; *Dhahbi c. Italia*, n. 17120/09, §§ 33 – 34.

LA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA. DICHIARAZIONE DI SCIENZA O NEGOZIO GIURIDICO?

*Cos'è la dichiarazione dei redditi? Le deduzioni e le detrazioni?
Approfondiamo l'inquadramento giuridico della dichiarazione dei
redditi alla luce dei più recenti orientamenti giurisprudenziali.*

Daniela Mendola - Pubblicazione, mercoledì 23 marzo 2016
Redattore: **Alessio Giaquinto**

La dichiarazione tributaria.

La dichiarazione dei redditi è lo strumento attraverso il quale il contribuente rende edotta l'Amministrazione Finanziaria della propria situazione reddituale. Nel nostro ordinamento vige il principio della denuncia verificata ovvero dell'**autotassazione**. In altre parole è il contribuente che proprio mediante la dichiarazione effettua il calcolo dell'imposta che è tenuto a versare allo Stato. La dichiarazione dei redditi rappresenta un obbligo a carico del contribuente atteso che, in caso di violazione, l'Ufficio procede all'accertamento per omessa dichiarazione nel termine di cinque anni dalla data di scadenza per la presentazione della dichiarazione. Al contribuente che ha omesso di presentare la dichiarazione sarà irrogata una sanzione come punizione per non aver adempiuto all'obbligo.

Secondo quanto previsto dall'articolo 1 del D.P.R. 600/73 *“ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se da essi non ne consegue alcun debito d'imposta. I soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di reddito”*. La dichiarazione dei redditi deve essere presentata entro un termine perentorio stabilito dalla legge ed è unica atteso che comprende tutti i redditi del soggetto.

La dichiarazione dei redditi delle persone fisiche (ai fini **IRPEF**) deve contenere l'indicazione di tutti gli elementi attivi (reddito) e di quelli passivi (deduzioni o detrazioni) e i dati necessari per identificare il contribuente.

Le **deduzioni** [\[1\]](#) rappresentano le spese che il contribuente ha sostenuto durante l'anno solare (spese mediche, assegni di mantenimento corrisposti al coniuge, altre) e vanno dedotte dal reddito complessivo per determinare la base imponibile.

Le **detrazioni** configurano le spese sostenute dal contribuente (spese mediche diverse da quelle previste per le deduzioni ad es. spese chirurgiche o dentistiche) che vanno applicate all'imposta lorda per determinare l'imposta netta.

Per ciò che concerne la dichiarazione dei redditi delle persone giuridiche (ai fini **IRES**), essa deve contenere gli elementi attivi (ricavi), gli elementi passivi (costi), i dati necessari per l'individuazione del contribuente e di un rappresentante e tutti gli altri elementi necessari per l'effettuazione del controllo da parte dell'Amministrazione

Finanziaria.

Quanto alla dichiarazione **IVA**, occorre l'indicazione dei dati utili all'individuazione del contribuente, gli elementi necessari per la determinazione dell'ammontare delle operazioni e dell'imposta rilevanti ai fini del controllo fiscale. Non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione tutti i soggetti che abbiano posto in essere solo operazioni esenti dall'imposta ovvero esonerati in base a specifiche disposizioni normative.

Il contribuente può affidare a professionisti il compito di presentare e trasmettere la dichiarazione senza che da ciò derivi alcun esonero e conseguente passaggio di responsabilità, come ha precisato la **Cassazione penale, sez. III, del 18 giugno 2015 n. 37856**: *“l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente e, in caso di persone giuridiche, su chi ne abbia la legale rappresentanza, tenuto a sottoscrivere la dichiarazione a pena di nullità. Il fatto che il contribuente possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione non trasferisce su queste ultime l'obbligo dichiarativo che fa comunque carico direttamente al contribuente il quale, infatti, in caso di trasmissione telematica della dichiarazione rimane comunque obbligato alla conservazione della copia sottoscritta della dichiarazione. L'adempimento formale, dunque, fa carico al contribuente il quale deve essere a conoscenza delle relative scadenze e può anche giovare, a fini penali, del termine di 90 giorni concesso dalla legge in caso di infruttuoso superamento dei termine. Ne consegue che il sol fatto di aver affidato ad un professionista, già incaricato della tenuta della contabilità, il compito di predisporre e trasmettere la dichiarazione dei redditi, non è circostanza che giustifica di per sé la violazione dell'obbligo o possa escludere la consapevolezza della inutile scadenza del termine. Solo la forza maggiore può giustificare tale omissione, ma nella valutazione della sua sussistenza non si può prescindere dal fatto che il contribuente ha 90 giorni di tempo dalla scadenza dei termine per adempiere all'obbligo”*.

La dichiarazione dei redditi è per sua stessa natura **emendabile [2] da parte del contribuente**, come ha sottolineato, sempre la Suprema Corte, sez. Tributaria, con la sentenza n. 4578 del 06 marzo 2015: *“in tema di imposte sui redditi, la dichiarazione dei redditi, in quanto momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione e non fonte dell'obbligo tributario né atto assimilabile ad una confessione, non può precludere al contribuente di dimostrare, in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva, l'inesistenza anche parziale di presupposti di imposta erroneamente dichiarati, purché siano osservati forme e termini previsti dall'art. 38 del d.P.R 29 settembre 1973, n. 602, che, autorizzando la presentazione dell'istanza di rimborso, oltretutto in caso di errore materiale, in quello di 'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento', opera in maniera indifferenziata in tutte le ipotesi di ripetibilità del versamento indebito, a prescindere dalla riferibilità dell'errore al versamento, all'an' o al 'quantum' del tributo (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Puglia, 29/12/2008)”*.

Da qui ne deriva come logica conseguenza che il contribuente può correggere [3] gli errori [4] commessi nella dichiarazione. Al contribuente è riconosciuta la possibilità di regolarizzare omissioni ovvero irregolarità mediante l'istituto del **ravvedimento [5]**, ottenendo una riduzione delle sanzioni amministrative ordinarie. Tuttavia, il ravvedimento [6] può avvenire solo se l'Ufficio non ha proceduto a contestare la violazione ovvero quando non siano ancora stati effettuati gli accessi, le ispezioni e le verifiche ovvero quando non siano iniziate altre attività amministrative di accertamento

di cui il contribuente sia stato reso edotto. Sul punto la **Cassazione civile, sez. trib., sentenza del 17 luglio 2015 n. 14999**, a tenore della quale *“in tema d'imposte sui redditi, la dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, n. 322, non può essere presentata né dopo la contestazione della violazione commessa nella precedente dichiarazione, né dopo le verifiche, gli accessi, le ispezioni o le altre attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, atteso che altrimenti cesserebbe di essere un rimedio per ovviare agli errori commessi ed si trasformerebbe in uno strumento elusivo delle sanzioni”*.

Ciò risponde alla necessità di assicurare che il ravvedimento del contribuente sia spontaneo e avvenga prima che l'Ufficio abbia accertato e contestato la violazione e non successivamente al solo fine di evitare l'irrogazione di una sanzione. In tal senso la Suprema Corte, sez. trib., sent. del 13 maggio 2011 n. 10592: *“la riduzione della sanzione, prevista per l'ipotesi di ravvedimento operoso del contribuente prefigurata dall'art. 13 d.lgs. n. 472/97, postula che 'la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti obbligati ai sensi dell'art. 11, comma 1, abbiano avuto formale conoscenza. L'avviso di mora rappresenta un atto, equiparabile al precetto nella esecuzione forzata, che viene notificato al contribuente proprio nel caso in cui quest'ultimo, reso edotto dell'imposta dovuta (o delle relative sanzioni, od oneri accessori), non ne abbia eseguito spontaneamente il pagamento nei termini di legge (Cass., sez. un., n. 16412/07; Id., n. 3231/05). Ne discende che la fattispecie del ravvedimento, di cui all'art. 13 d.lg. n. 472/97, non può in alcun modo ritenersi applicabile se il rapporto tributario è già transitato nella fase della riscossione coattiva, a seguito della notifica dell'avviso di mora (cfr. Cass., n. 26292/05)”*.

Qualora il contribuente abbia commesso violazioni di tipo formale può regolarizzare la propria posizione mediante una dichiarazione integrativa che va redatta su modello conforme a quello approvato. Se la violazione ha ostacolato l'attività di accertamento dell'ufficio, il contribuente è tenuto al pagamento della sanzione anche se in misura ridotta.

Di converso, se il contribuente ha commesso violazioni di tipo sostanziale che hanno inciso sul *quantum debeatur* la regolarizzazione può avvenire mediante una dichiarazione integrativa da presentarsi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale si è verificato l'errore o l'omissione. Entro il suddetto termine il contribuente deve provvedere al pagamento del tributo dovuto, maggiorato di interessi e una sanzione ridotta a 1/8 del minimo previsto.

Atto giuridico in senso stretto o negozio giuridico? La parola alla giurisprudenza.

La natura giuridica della dichiarazione tributaria è, da tempo, oggetto di dibattito da parte della giurisprudenza di merito e di legittimità. In particolare i garanti della legalità si domandano se essa debba essere ricondotta nella categoria delle dichiarazioni di scienza ovvero debba intendersi quale negozio giuridico.

Un recentissimo orientamento si esprime nel senso della dichiarazione dei redditi come dichiarazione di scienza e, muovendo da tale assunto, ne definisce il carattere di emendabilità [7]: *“la dichiarazione dei redditi non è un atto negoziale o dispositivo, bensì una dichiarazione di scienza, sicché, in caso di errore (di fatto o di diritto) commesso dal contribuente, è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile quando possa derivarne l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, in*

base alla legge, devono restare a carico del dichiarante. Ne discende che il contribuente che, per errore in dichiarazione, abbia assoggettato propri redditi ad imposta, anche in relazione a quelli prodotti all'estero, può chiederne il rimborso nel termine previsto dall'art. 38, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, non potendosi ritenere di ostacolo la previsione di cui all'art. 15, comma 3, del d.P.R. n. 617 del 1986 (nella versione applicabile 'ratione temporis'), che preclude esclusivamente la possibilità di utilizzare il credito d'imposta mediante detrazione in sede di dichiarazione (Cassazione civile sez. trib. 28 ottobre 2015 n. 21968).

In tal senso anche la giurisprudenza di merito *“per il principio di emendabilità della dichiarazione tributaria in quanto mera dichiarazione di scienza al contribuente che rinuncia - in forza di un ripensamento esplicito (mediante formale istanza di rimborso dell'imposta versata) ovvero implicito (in forza del mancato pagamento di una rata) - alla rivalutazione dei propri immobili ex art. 1 comma 91 Legge Finanziaria 2008 compete il diritto alla restituzione dell'imposta sostitutiva già versata, ove ne sia ancora aperta la facoltà (come nel caso concreto, in cui la richiesta di rimborso è stata presentata nel termine di 48 mesi dal pagamento della prima rata). Al riguardo deve ritenersi irrilevante che alla base di tale rinuncia vi sia un mero ripensamento o un errore della perizia giurata, in quanto il venir meno della procedura comporta che il pagamento effettuato sia privo di causa perché costituisce un indebito arricchimento per l'Erario, il quale non ha pertanto titolo per negare il rimborso”* (Comm. trib. prov. le Firenze 06 ottobre 2014 n. 1117).

Non è da escludersi che, alla dichiarazione dei redditi [8], possa essere riconosciuta una **natura mista**, atteso che essa può contenere anche elementi cd. negoziali, come nel caso delle opzioni attraverso le quali il contribuente effettua delle scelte che sottopone al vaglio dell'Amministrazione Finanziaria.

Quanto predetto è ricavabile da un orientamento della Suprema Corte con il quale si afferma che *“in tema di dichiarazione dei redditi, l'errore relativo all'indicazione di dati inerenti all'esercizio di un'opzione offerta dal legislatore, costituente, come tale, espressione di volontà negoziale, è emendabile e ritrattabile solo se il contribuente, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli artt. 1427 e ss. c.c., estesa dall'art. 1324 c.c. agli atti unilaterali in quanto compatibile, fornisce la prova della sua essenzialità e obiettiva riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria”* (Cassazione civile sez. trib. 30 settembre 2015 n. 19410).

In tal senso anche la sentenza della Cassazione civile, sez. trib., del 21 luglio 2015 n. 15295: *“in tema di condono fiscale, la dichiarazione di volersi avvalere di una determinata definizione agevolata non ha natura di mera dichiarazione di scienza o di giudizio, come tale modificabile, ma integra un atto volontario, frutto di scelta ed autodeterminazione da parte del contribuente, i cui effetti sono previsti dalla legge sicchè una volta presentata non può essere modificata dall'ufficio, né contestata dal contribuente per un ripensamento successivo, ma solo per errore materiale manifesto e riconoscibile”*.

In particolare qualora una delle parti cd. negoziali sia affetta da errore secondo la disciplina generale prevista in tema di vizi della volontà il contribuente sarà tenuto ad impugnare la manifestazione di volontà per ottenere l'annullamento degli effetti prodottisi. Ma l'errore che ha inficiato la manifestazione di volontà deve essere essenziale e riconoscibile [9] per determinare l'annullamento. Nel caso di dichiarazione di scienza [10] sarà sufficiente una dichiarazione “integrativa” per correggere la

dichiarazione errata [11]. Per ciò che concerne la dichiarazione “integrativa”, non è da sottacere che essa configuri, di converso, una manifestazione di volontà, infatti “*in materia di condono fiscale, le dichiarazioni integrative non hanno, diversamente dalle ordinarie dichiarazioni fiscali, natura di mera dichiarazione di scienza e di giudizio, come tali modificabili, né costituiscono un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria, ma integrano un atto volontario, frutto di scelta e di autodeterminazione del contribuente, i cui effetti non sono però rimessi alla volontà del singolo, ma previsti dalla legge come conseguenza dell'osservanza delle specifiche norme che reggono ciascuna scelta. Ne consegue che, occorrendo verificare quale dichiarazione integrativa il contribuente abbia effettivamente posto in essere, tenuto conto che le differenze formali e strutturali di ciascuna impedisce qualsiasi conversione dell'una nell'altra, qualora la dichiarazione integrativa prevista dall'art. 49 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (cosiddetto condono tombale) sia stata ritenuta dal giudice di merito "errata" e "non valida", per avere omesso il contribuente uno specifico adempimento nella compilazione del modello, essa non è idonea a produrre i più limitati effetti della dichiarazione integrativa cosiddetta semplice, prevista dal successivo art. 50*”. (Cassazione civile sez. VI 13 febbraio 2014 n. 3301).

In caso di negozio giuridico è la stessa parte che, per effetto della sua volontà, deve procedere all'impugnazione dell'atto al fine di ottenerne l'annullamento. In tale ultima ipotesi, la disciplina applicabile è quella prevista per i negozi giuridici e dettata dal codice civile all'art. 1427 e ss. E' chiaro allora che è fondamentale definire in modo univoco la natura della dichiarazione dei redditi [12], atteso che in base alla natura della dichiarazione [13] tributaria variano anche i rimedi che possono essere esperiti dal contribuente che abbia commesso un errore [14].

Conclusioni.

In ossequio ad un principio di certezza del diritto e di legittimo affidamento è necessario che si raggiunga una uniformità di orientamento per ciò che concerne la natura della dichiarazione tributaria. Il contribuente, infatti, ha il diritto di conoscere preventivamente le conseguenze di un suo atto e i rimedi che possono essere esperiti in considerazione dell'importanza dei diritti patrimoniali che potrebbero risultare pregiudicati in caso di errore nella presentazione della dichiarazione. L'errore, infatti, di qualsiasi natura esso sia, può pregiudicare la capacità contributiva del soggetto, in violazione dell'art. 53 della Costituzione.

Note e riferimenti bibliografici

[1] Cassazione civile sez. trib. 28 ottobre 2015 n. 21955 in www.dejure.it “*in tema di reddito d'impresa, all'esito delle modifiche retroattive introdotte dall'art. 1, commi 301, 302 e 303 della legge n. 296 del 2006, la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Stati a fiscalità privilegiata (cd. paesi 'black list') non è più subordinata alla loro separata indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi, che attualmente integra un mero obbligo formale, la cui violazione espone il contribuente unicamente alla sanzione amministrativa ex art. 8, comma 3 bis, del d.lgs. n. 471 del 1997, da cumulare, per le sole violazioni anteriori all'entrata in vigore della legge n. 296 del*

2006, con la sanzione di cui al medesimo art. 8, comma 1. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Piemonte, 06/12/2007)”.

[2] Cassazione civile sez. VI 05 luglio 2013 n. 16904 in www.dejure.it “in tema di imposte sui redditi e con riguardo al regime transitorio dettato dall’art. 36 del d.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 - il quale ha reso retroattivamente applicabili (anche ‘in malam partem’) le disposizioni del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, a condizione che le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d’imposta antecedenti al 1° gennaio 1988 (validamente presentate) siano ad esse conformi - il contribuente che, al fine di evitare la retroattività di una disposizione del TUIR meno favorevole, intenda emendare - sotto forma di istanza di rimborso, come in linea di principio gli è consentito - la dichiarazione dei redditi a suo tempo presentata (e nella quale aveva erroneamente anticipato il contenuto della norma sopravvenuta), è tenuto a formulare detta istanza prima dell’entrata in vigore del citato d.P.R. n. 42 del 1988 (avvenuta il 1° marzo 1988) dovendosi ritenere che solo in tal caso la domanda produca tempestivamente l’effetto di rendere ‘non conforme’ la dichiarazione originaria alle disposizioni successive e, quindi, di sottrarre il contribuente all’applicazione retroattiva di queste ultime. (Fattispecie relativa al regime fiscale degli interessi attivi su crediti d’imposta, non tassabili secondo il previgente d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ed assoggettati, invece, a tassazione ai sensi dell’art. 56 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Centrale Milano, 26/02/2010.

[3] Comm. trib. prov.le Milano sez. XVIII 21 gennaio 2013 n. 17 in www.dejure.it “in tema di i.v.a. la dichiarazione non costituisce la fonte dell’obbligo tributario, né produce effetti assimilabili a quelli di una confessione, ma rappresenta un momento essenziale del procedimento di accertamento e di riscossione dell’imposta con la conseguenza che essa è emendabile e ritrattabile, non potendosi precludere al contribuente di dimostrare l’inesistenza anche parziale dei presupposti di imposta erroneamente dichiarati. Il termine ragionevole per la emendabilità della dichiarazione va individuato in quello quadriennale stabilito per la rettifica della dichiarazione da parte dell’ufficio, termine da considerare nel contesto del principio di parità e di bilanciamento delle posizioni, validamente operante anche per il contribuente”.

[4] Cassazione civile sez. trib. 27 febbraio 2015 n. 4049 “in tema d’IRAP, il contribuente può contestare la debenza del tributo, frutto di errore nella dichiarazione presentata, anche in sede d’impugnazione della cartella di pagamento, nonostante la scadenza del termine di cui all’art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322, atteso che le dichiarazioni dei redditi sono, in linea di principio, sempre emendabili, sin in sede processuale, ove per effetto dell’errore commesso derivi, in contrasto con l’art. 53 Cost., l’assoggettamento del dichiarante ad un tributo più gravoso di quello previsto dalla legge”.

[5] Cassazione civile sez. trib. 13 maggio 2011 n. 10592 in www.dejure.it “in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l’istituto del ravvedimento operoso, introdotto dall’art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, può trovare applicazione, in base al principio della retroattività delle disposizioni favorevoli al contribuente, anche ai debiti di imposta precedenti l’entrata in vigore del citato d.lgs., sempre che ricorrano i presupposti di cui all’art. 25, commi 1 e 2 del medesimo d.lgs. (e cioè che la fase di accertamento della violazione non sia già esaurita o che la fase

contenziosa relativa all'eventuale impugnazione dell'atto di irrogazione non si sia conclusa con sentenza definitiva) e sempre che il rapporto tributario non sia ormai transitato nella fase di riscossione coattiva, a seguito della notifica dell'avviso di mora. Con la notifica di tale atto, infatti, è da escludersi in radice la spontaneità del pagamento, assunta dall'art. 13 cit. a presupposto essenziale dell'istituto in esame”.

[6] Cassazione civile sez. VI 24 settembre 2015 n. 19017 in www.dejure.it “In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, ai sensi dell'art. 13, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, è inammissibile il ravvedimento operoso parziale, in quanto la norma pone come condizioni di perfezionamento della fattispecie tanto la regolarizzazione dell'obbligo tributario, quanto il versamento integrale della sanzione, nella prevista misura ridotta, con il pagamento degli interessi legali, salvo il differimento di trenta giorni laddove la liquidazione debba essere eseguita dall'Amministrazione finanziaria. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Lombardia, 16/08/2012)”.

[7] Cassazione civile sez. trib. 27 febbraio 2015 n. 4049 in www.dejure.it “in tema d'IRAP, il contribuente può contestare la debenza del tributo, frutto di errore nella dichiarazione presentata, anche in sede d'impugnazione della cartella di pagamento, nonostante la scadenza del termine di cui all'art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322, atteso che le dichiarazioni dei redditi sono, in linea di principio, sempre emendabili, sin in sede processuale, ove per effetto dell'errore commesso derivi, in contrasto con l'art. 53 Cost., l'assoggettamento del dichiarante ad un tributo più gravoso di quello previsto dalla legge”.

[8] Cassazione civile sez. trib. 09 ottobre 2015 n. 20251 in www.dejure.it “l'accertamento nei confronti di un professionista è nullo se si basa esclusivamente sulla differenza che c'è tra i compensi dichiarati ai fini IVA e quelli ai fini IRPEF; l'atto può essere annullato se non ci sono motivazioni adeguate della differenze tra i due compensi indicati in dichiarazione”.

[9] Cassazione civile sez. trib. 11 maggio 2012 n. 7294 in www.dejure.it “qualora il contribuente intenda far valere, in sede di impugnazione avverso un atto impositivo, l'errore commesso nella compilazione della dichiarazione dei redditi, che sia relativo all'indicazione di dati riferibili non già ad esternazioni di scienza e di giudizio ma ad espressione di volontà negoziale, lo stesso è onerato a fornire la prova della rilevanza dell'errore con riguardo ad entrambi i requisiti della essenzialità e della obiettiva riconoscibilità (da valutarsi secondo la diligenza propria che deve essere richiesta agli uffici accertatori).

[10] Comm. trib. reg. Brescia (Lombardia) sez. LXV 20 settembre 2012 n. 100 in www.dejure.it “le dichiarazioni fiscali non sono atti negoziali o dispositivi, né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma costituiscono mere dichiarazioni di scienza, con la conseguenza che — fatta eccezione per gli errori relativi all'indicazione di dati riferibili ad espressione di manifestazioni di volontà negoziale — la

dichiarazione dei redditi affetta da errore, anche omissivo, sia esso di fatto o di diritto, in cui sia incorso il dichiarante nella sua redazione, è sempre emendabile e ritrattabile se dall'errore possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico”.

[11] Cassazione civile sez. trib. 29 luglio 2015 n. 16036 in www.dejure.it “in materia di garanzie del contribuente, la violazione del diritto di difesa, ed in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'invalidità del provvedimento conclusivo solo se in mancanza di tale irregolarità il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, come si desume dalle sentenze della Corte di giustizia del 3 luglio 2014 in C-129/13 e del 22 ottobre 2013 in C-276/12. (Principio applicato in relazione ad un accertamento induttivo originato dall'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, di cui è stata confermata la legittimità, nonostante l'omessa attivazione del contraddittorio preventivo, non avendo il ricorrente neppure prospettato un risultato diverso)”. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Campania - Sez. dist. Salerno, 18/07/2014)

[12] Cassazione civile sez. trib. 22 gennaio 2013 n. 1427 in www.dejure.it “Sebbene le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza, e possano quindi essere modificate ed emendate in presenza di errori che spongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti, nondimeno quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'erario, la dichiarazione assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'amministrazione. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la sentenza di merito, la quale aveva escluso che avesse diritto all'applicazione dell'aliquota ridotta sugli utili d'impresa prodotti dai maggiori investimenti, ai sensi degli art. 1 e 3 d.lg. 18 dicembre 1997 n. 466, cd. dual income tax, il contribuente che, per errore, non aveva manifestato la volontà di beneficiarne, compilando l'apposito modulo 'RC' da allegare alla dichiarazione dei redditi).

[13] Cassazione civile sez. trib. 16 gennaio 2015 n. 675 in www.dejure.it “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la dichiarazione inviata in via telematica, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (nel testo applicabile 'ratione temporis'), si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa, e si ritiene ricevuta, ai sensi del comma 10 del medesimo articolo, dal momento della comunicazione di ricevimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, atto che assolve alla finalità di fornire prova dell'avvenuta, tempestiva, consegna da parte del contribuente e del regolare adempimento degli obblighi di presentazione. Tale disciplina si applica anche nel caso in cui si siano verificati i cosiddetti 'errori bloccanti' della trasmissione telematica, che - con i tempi e le modalità di cui alla circolare n. 35 del 23 aprile 2002 del Ministero delle finanze - sono segnalati nel sistema telematico consultabile dal contribuente, il quale, messo in condizione di avvedersi in tempo utile dell'avvenuto 'scarto' della propria dichiarazione, può porvi tempestivo rimedio”.

*[14] Cassazione civile sez. trib. 18 settembre 2015 n. 18383 in www.dejure.it
“nell’ipotesi di errore materiale di calcolo nella dichiarazione dei redditi che incida sull’ammontare della base imponibile o dell’imposta, agli effetti del rimborso ‘nulla osterebbe’ a provvedere alla rettifica anche in sede contenziosa di impugnazione della relativa cartella, anche se sia già scaduto il termine previsto dall’art. 2 comma 8 bis d.P.R. n. 322 del 1998 per la presentazione della dichiarazione integrativa. Ciò in ossequio ai principi di ‘capacità contributiva’ e di buona fede (art. 53 cost. e 10 statuto diritti del contribuente) e stante l’inapplicabilità in sede processuale delle decadenze previste dalle norme amministrative che disciplinano l’accertamento e la riscossione.*