



La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 24, riunita in udienza il 26/02/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**TIRELLI FRANCESCO**, Presidente  
**IODICE LUCIA**, Relatore  
**COLELLA FRANCESCO**, Giudice

in data 26/02/2024 ha pronunciato la seguente

### ORDINANZA

- sul ricorso n. 1600/2023 depositato il 26/01/2023

proposto da

**Difeso da**

Giovanni Alduino Ventimiglia -

**Rappresentato da** Giovanna Ventura -

**Rappresentante difeso da**

Giovanni Alduino Ventimiglia -

**ed elettivamente domiciliato presso**

contro

Ag.

elettivamente domiciliato presso

elettivamente domiciliato presso

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- RUOLO n. IRPEF-ALTRO 2016

- CARTELLA DI PAGAMENTO n. IRPEF-ALTRO 2016



a seguito di discussione in pubblica udienza

## ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

Con atto notificato il 29/9/2022 all' [redacted], ed all' [redacted], il [redacted] ricorrente ha impugnato la cartella esattoriale con cui gli era stato chiesto il pagamento di complessivi euro 6.047,69, asseritamente dovuti per infedele rilascio del visto di conformità dei dati esposti nel modello 730 presentato da una contribuente per l'anno 2016.

Ha dedotto il ricorrente che successivamente all'apposizione del predetto visto da parte del RAF, la [redacted] aveva effettuato il controllo del modello 730 e ritenendo di dover recuperare l'importo di euro 35.250,00, detratto come spese di risanamento conservativo di un immobile, aveva proceduto alla conseguente iscrizione a ruolo, sulla cui base l' [redacted] gli aveva poi notificato la cartella impugnata, che andava però annullata perché spedita da un indirizzo pec non presente nei pubblici elenchi, fondata su di un ruolo emesso dalla [redacted] in luogo della [redacted], diretta al pagamento di somme non dovute, priva di adeguata motivazione, soprattutto in ordine alle modalità di calcolo degli interessi e contenente l'irrogazione di sanzioni in realtà non applicabili per oggettiva incertezza sulla portata delle disposizioni di riferimento.

Mentre l' [redacted] non ha depositato controdeduzioni, la [redacted] ha resistito al ricorso, precisando però che dopo la ricezione della documentazione giustificativa, prodotta dal ricorrente solo dopo il rigetto del reclamo, aveva eseguito un riconoscimento parziale, pari ad euro 24.250,00, che aveva comportato uno sgravio di complessivi euro 4.258,32 a fronte degli euro 5.865,00 inizialmente iscritti a ruolo.

Sentita la parte presente anche in ordine alla possibilità di un rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione per sentirla pronunciare sulla questione prospettata con il secondo motivo del ricorso, la causa è stata trattenuta in decisione all'udienza del 26/2/2024.

Così riassunto il processo e le rispettive posizioni delle parti, rileva il Collegio che col secondo motivo, il ricorrente ha riproposto la questione della competenza ad iscrivere a ruolo le somme dovute dal trasgressore e dal CAF in conseguenza dell'apposizione di un visto infedele di conformità sulle dichiarazioni presentate per il suo tramite.

La fattispecie è regolata dall'articolo 39 del D. Lgs 9/7/1997, n. 241, che ha subito nel tempo varie modificazioni che sedimentandosi, ne hanno reso particolarmente difficile la comprensione.

Nella formulazione originaria esso era, però, di una chiarezza lineare, in quanto si componeva di soli quattro commi, dei quali qui rilevano soltanto il primo, il secondo e il terzo.

Il primo comma stabiliva che "Salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie;

a) ai soggetti che rilasciano il visto di conformità, ovvero l'asseverazione, infedele, si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire cinque milioni. In caso di ripetute violazioni ovvero di violazioni particolarmente gravi, ai predetti soggetti è inibita la facoltà di rilasciare il visto ovvero l'asseverazione; si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione;

b) al professionista che rilascia una certificazione tributaria infedele, si applica la sanzione amministrativa da lire un milione a lire dieci milioni. In caso di accertamento di tre distinte violazioni commesse nell'arco di



un biennio, è disposta la sospensione dalla facoltà di rilasciare la certificazione tributaria per un periodo da uno a tre anni. La medesima facoltà è inibita in caso di accertamento di ulteriori violazioni ovvero di violazioni di particolare gravità; si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione".

Il secondo comma prevedeva che "Le sanzioni previste dalle lettere a) e b) del comma 1 sono irrogate con provvedimento della direzione regionale delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore. I provvedimenti ivi previsti sono trasmessi agli ordini di appartenenza dei soggetti che hanno commesso la violazione per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti".

Il terzo comma stabiliva, infine, che "In caso d'inosservanza delle disposizioni di cui all'articolo 37, commi 2 e 4, ai sostituti d'imposta si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire cinque milioni".

Nella formulazione in vigore dall'1/1/2007 il comma 3 e la lettera b) del comma 1 non hanno subito variazioni.

Alla lettera a) del comma 1 sono state invece aggiunte, dopo la fine del primo periodo, le parole "La violazione è punibile in caso di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni, di cui all'articolo 36 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e in caso di controllo ai sensi degli articoli 36 ter e seguenti del medesimo decreto, nonché in caso di liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni e di controllo di cui all'articolo 54 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La violazione è punibile a condizione che non trovi applicazione l'articolo 12 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

Il secondo periodo del medesimo comma 1 è stato inoltre ritoccato con la previsione, in prima battuta, della sospensione da uno a tre anni in luogo della inibizione, destinata ormai a scattare solo in caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione.

Al posto del primo periodo del comma 2 sono state infine inserite le parole "Le violazioni dei commi 1 e 3 del presente articolo sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla direzione regionale delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia. L'atto di contestazione è unico per ciascun anno solare di riferimento e, fino al compimento dei termini di decadenza, può essere integrato o modificato dalla medesima direzione regionale".

Nella formulazione in vigore dall'1/1/2024 al 12/12/2014, i commi 1, 2 e 3 sono rimasti invariati, ma fra i primi due è stato aggiunto un comma 1 bis in forza del quale "Nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente articolo, e dell'articolo 7 bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Il centro di assistenza fiscale per il quale abbia operato il trasgressore è obbligato solidalmente con il trasgressore stesso al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata".

Fino al 12/12/2014, dunque, l'apposizione di un visto infedele esponeva il trasgressore unicamente all'irrogazione di una sanzione pecuniaria (ed, eventualmente, interdittiva) che doveva essere applicata dalla DRE con atto di contestazione costituente presupposto per l'iscrizione a ruolo del relativo importo.

A partire dal 13/12/2024, però, il quadro normativo è mutato sensibilmente, perché senza toccare i commi 2 e 3, nonché la lettera b) del comma 1, il Legislatore è intervenuto sulla lettera a) del predetto comma 1, aggiungendo alla stessa anche un'ulteriore lettera a) bis.

Con tale intervento, è stata esclusa l'applicabilità della sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582 nei casi di afferenza del visto infedele alle dichiarazioni presentate con le modalità di cui all'articolo 13 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164 (comprendente anche quelle redatte a mezzo CAF).

Per tali ipotesi (come prima punibili in caso di liquidazioni o controlli ex artt. 36 bis, 36 ter e 54 dei ddPR nn.



600/1973 e 633/1972), è stato infatti stabilito che “i soggetti di cui all'articolo 35 sono tenuti nei confronti dello Stato o del diverso ente impositore al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'articolo 36 ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente. Costituiscono titolo per la riscossione mediante ruolo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, le comunicazioni con le quali sono richieste le somme di cui al periodo precedente. Eventuali controversie sono devolute alla giurisdizione tributaria”

Ciò posto e premesso, ancora, che l'anzidetta disciplina è rimasta uguale sia nella formulazione dell'articolo 39 in vigore dall'1/1/2016 che in quella in vigore dal 3/12/2016 al 30/3/2019, ne deriva che all'epoca di cui si discute, la conseguenza pecuniaria dell'apposizione di un visto infedele in ordine alle dichiarazioni presentate a mezzo CAF consisteva esclusivamente – sia per gli autori materiali che, in solido, per il CAF stesso – nel pagamento di un importo calcolato in misura pari all'ammontare dei tributi, delle sanzioni e degli interessi che avrebbero potuto essere richiesti al contribuente ed iscrivibile a ruolo sulla base delle mere comunicazioni inviate agli obbligati per richiederne il pagamento.

Richiamate come sopra le variazioni che hanno riguardato nel tempo la parte qui rilevante dell'articolo 39 (che a partire dal 31/3/2019 ha subito un'ulteriore modifica che, tuttavia, non interessa in questa sede, in cui si discute di un visto rilasciato in relazione ad una dichiarazione dei redditi conseguiti nell'anno 2016), rimane da chiedersi quale fosse all'epoca l'organo legittimato ad iscrivere a ruolo le anzidette somme.

In assenza di precedenti di legittimità e di specifici contributi dottrinali, la giurisprudenza di merito si è divisa sul punto.

Come comprovato anche dal ricorrente, che ha prodotto varie decisioni in tal senso, molte Corti di giustizia di primo e secondo grado hanno individuato tale organo nella direzione provinciale delle entrate, ritenendo di poter fare al riguardo leva sul comma 2 dell'articolo 39, che per l'appunto demanda alla DRE il compito d'irrogare le sanzioni di cui ai commi 1 e 3.

Molte altre Corti di primo e secondo grado si sono invece pronunciate per la competenza degli Uffici che procedono alle liquidazioni od ai controlli delle dichiarazioni presentate a mezzo CAF (v., al riguardo, il fascicolo della convenuta che ha numerose decisioni in tal senso).

La tesi favorevole alla DRE si basa principalmente sull'argomento forte del tenore letterale del comma 2 dell'articolo 39, che tuttavia desta qualche perplessità dovuta innanzitutto al fatto che per lo meno nel momento della sua introduzione, la predetta norma non poteva che riferirsi alle sanzioni originariamente previste dal comma 1, posto che l'obbligo di pagare i tributi, le sanzioni e gli interessi che avrebbero potuto essere richiesti al contribuente è stato introdotto solo a partire dal 13 dicembre 2014.

A questo proposito potrebbe certo replicarsi che una volta ampliato l'ambito delle sanzioni di cui al comma 1, la competenza della DRE si è automaticamente estesa anche alla nuova misura da esso contemplata.

La competenza della DRE concerne, però, unicamente le “sanzioni” e quanto meno per ciò che riguarda i tributi e gli interessi, può anche dubitarsi della possibilità di considerare quella introdotta a fine 2014 come una vera e propria sanzione da irrogare a cura della DRE.

Ad alimentare il dubbio sta non soltanto il contenuto dell'obbligazione addossata ai trasgressori, ma anche, e prima ancora, la lettera stessa della legge, che mentre qualifica testualmente come sanzione la pena pecuniaria da euro 285 ad euro 2.580 prevista dal primo periodo della lettera a) del comma 1, nel trattare, al secondo periodo, delle conseguenze ricollegate all'apposizione del visto infedele sulle dichiarazioni presentate a mezzo CAF parla invece di “somme” che, per di più, sono poi espressamente distinte e contrapposte alle sanzioni dal successivo comma 1 bis.

Firmato Da: GIOVANNI PASQU CATAPANO Emesso Da: ARUBAPEC EU QUALIFIED CERTIFICATES CA G1 Serial#: 2dc6ecd73ae188c7  
Firmato Da: LUCIA IODICE Emesso Da: ARUBAPEC EU QUALIFIED CERTIFICATES CA G1 Serial#: 6b0b2bd12674e8ac  
Firmato Da: FRANCESCO TIRELLI Emesso Da: ARUBAPEC EU QUALIFIED CERTIFICATES CA G1 Serial#: 2ea7dd05b9014f9725ac60429c263e



Ma quello che più contribuisce a provocare incertezza sulla riconducibilità o meno delle predette "somme" alle sanzioni prese in considerazione dal comma 2 è che quest'ultimo deve essere letto nella totalità delle sue varie proposizioni, dalle quali emerge, per l'accertamento e la riscossione delle sanzioni di competenza della DRE, la necessità dell'invio di un atto di contestazione che non è invece necessario ed, anzi, è incompatibile col sistema previsto per l'accertamento e la riscossione delle "somme", relativamente alle quali è sufficiente la comunicazione della richiesta del loro pagamento.

Comunicazione, inoltre, che non potrebbe pervenire se non dalle articolazioni locali dell'Agenzia, atteso che le violazioni sono punibili in occasione delle liquidazioni e dei controlli delle dichiarazioni e che sono proprio gli Uffici che vi procedono quelli che dispongono degli elementi necessari per accertare le trasgressioni e calcolare le somme conseguentemente dovute.

Una conferma di ciò sembra d'altronde offerta anche dall'articolo 26 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n.164, che, nel prescrivere all'Amministrazione di dotarsi di appositi criteri selettivi per la verifica della correttezza del rilascio del visto di conformità sulle dichiarazioni, manda all'Agenzia delle entrate di procedere alle relative richieste, valutazioni e comunicazioni. Previsione, questa, che per la sua genericità dev'essere necessariamente letta come riferita agli organi ordinariamente deputati al controllo delle denunce dei redditi, ovverosia agli uffici locali dell'Agenzia e non alle direzioni regionali delle entrate

In considerazione di quanto sopra nonché del fatto che l'iscrizione a ruolo è di regola effettuata dal medesimo organo che procede all'accertamento, non appare manifestamente infondata nemmeno la tesi secondo cui nel caso di apposizione di visto infedele sulle dichiarazioni, la competenza all'iscrizione a ruolo delle somme dovute dai trasgressori ed, in solido con loro, dai CAF, non appartiene alla DRE, bensì agli uffici locali che procedono al controllo delle dichiarazioni stesse.

Non varrebbe in contrario obiettare che anche la DRE sarebbe in grado di procedere alle iscrizioni a ruolo se gli uffici locali le fornissero i relativi dati in ottemperanza, del resto, alle disposizioni del comma 2, secondo il quale " Le violazioni dei commi 1 e 3 ( e 7 bis) del presente articolo sono contestate e le relative sanzioni sono dalla direzione regionale delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali"

L'inciso "anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia" è stato invero inserito nel comma 2 con la modifica in vigore dal 1/1/2007 e, dunque, quando il comma 1 prevedeva ancora soltanto le sanzioni interdittive e quella pecuniaria da euro 285 ad euro 2.582, 00, sicché non appare palesemente incongruo sostenere che le comunicazioni in esso menzionate sono solo uelle occorrenti per l'irrogazione delle sanzioni di cui sopra ed, in particolar modo, di quelle di natura interdittiva, le quali presuppongono una visione d'insieme dell'intero operato dei trasgressori che a sua volta comporta la necessità del convogliamento dei relativi dati presso un unico ufficio superiore, trattandosi di notizie che i singoli uffici locali potrebbero, da soli, non avere per intero.

Esso non può essere perciò invocato per allargare la competenza della DRE anche all'iscrizione a ruolo delle "somme", che oltre a richiedere un procedimento di accertamento e riscossione diverso ed incompatibile con quello fissato per le sanzioni per così dire storiche, possono essere irrogate sulla base delle sole particolarità del caso specifico, senza necessità di acquisire una visione globale della condotta del trasgressore.

La scomposizione del procedimento di accertamento e riscossione in due fasi, di cui la prima affidata agli uffici locali e la seconda riservata alla DRE, rischia, dunque, di dar vita ad un meccanismo assolutamente inutile e controproducente perché foriero di un appesantimento privo di valide ragioni ed in contrasto coi principi di efficienza e rapidità dell'azione amministrativa, che nel campo fiscale assumono un valore ancora più pregnante e decisivo.



Oltre a quelle giuridiche, vi sono quindi serie considerazioni pratiche a sfavore della estensione della competenza della DRE anche all'iscrizione a ruolo delle "somme".

Tirando le fila del discorso, sembra dimostrato da quanto sopra che quella posta dal secondo motivo del ricorso è una questione

-necessaria ai fini della definizione del giudizio, che non risulta essere stata ancora affrontata e decisa dalla Corte di cassazione;

-implicante gravi difficoltà interpretative, com'è comprovato dalla complessità del testo normativo stratificatosi nel tempo e dalla pluralità delle contrastanti decisioni emesse in materia dalla giurisprudenza di merito;

-suscettibile di ripresentarsi in molti altri giudizi, stante l'enorme numero delle dichiarazioni presentate a mezzo CAF e la conseguente elevata probabilità dell'avvenuta commissione di molte altre trasgressioni oltre quelle già contestate.

Ciò posto e reputato, altresì, che la riforma del 2019 non risolve od elimina il problema, pare al Collegio di dover concludere per l'esistenza di tutti i presupposti richiesti dall'articolo 363 bis cod. proc. civ., per l'effettuazione del rinvio pregiudiziale, da ritenere pienamente ammissibile anche nel settore tributario e già praticato da altre Corti, fra cui quella di primo grado di Agrigento, che ha motivato ampiamente sulla spettanza di tale facoltà pure ai giudici tributari.

Va di conseguenza disposta la trasmissione degli atti alla Corte di cassazione affinché si pronunci sulla questione concernente l'individuazione dell'organo competente all'accertamento ed iscrizione a ruolo delle somme dovute, ai sensi dell'articolo 39, comma 1, lettera a) del D. Lgs 9 luglio 1997, n. 241, in conseguenza del rilascio di un visto infedele di conformità dei dati delle dichiarazioni presentate con le modalità di cui all'articolo 13 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164,

Consegue la sospensione di questo procedimento dal giorno del deposito della presente ordinanza.

**P.Q.M.**

La Corte,

visto l'articolo 363 bis cod. proc. civ.,

dispone il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione affinché si pronunci sulla questione concernente l'individuazione dell'organo competente all'accertamento ed iscrizione a ruolo delle somme dovute, ai sensi dell'articolo 39, comma 1, lettera a) del D. Lgs 9 luglio 1997, n. 241, in conseguenza del rilascio di un visto infedele di conformità dei dati delle dichiarazioni presentate con le modalità di cui all'articolo 13 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164;

manda alla Segreteria di provvedere alle comunicazioni alle parti ed all'immediata trasmissione degli atti alla Suprema Corte;

sospende il giudizio dal giorno del deposito della presente ordinanza e dispone l'oscuramento dei dati personali nel caso di sua pubblicazione.

Roma, il 26/2/2024

Il Giudice rel.

*Lucia Iodice*



Il Presidente

*Francesco Tirelli*

Firmato Da: GIOVANNI PASQU CATAPANO Emesso Da: ARUBAPEC EU QUALIFIED CERTIFICATES CA G1 Serial#: 2dc6ecd73ae188c7

Firmato Da: LUCIA IODICE Emesso Da: ARUBAPEC EU QUALIFIED CERTIFICATES CA G1 Serial#: 6b0b2bd1267de8ac

Firmato Da: FRANCESCO TIRELLI Emesso Da: ARUBAPEC EU QUALIFIED CERTIFICATES CA G1 Serial#: 2eat7dd05b90f149725ac60429c263e

