



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

LA PRIMA PRESIDENTE

1. - Nel corso di un giudizio tributario pendente tra il ricorrente ()
(la)
() avente ad oggetto l'impugnazione della cartella esattoriale con la quale, a seguito di iscrizione a ruolo ad opera dell'anzidetta Direzione Provinciale, era, quindi, richiesto al C.A.F. il pagamento dell'importo complessivo di euro 6.047,69, asseritamente dovuti per infedele rilascio del visto di conformità dei dati esposti nel modello 730 presentato da un contribuente per l'anno 2016, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma ha disposto, con ordinanza depositata il 4 marzo 2024, il rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 363-*bis* c.p.c., per la risoluzione della questione di diritto «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».
2. - L'ordinanza di rinvio pregiudiziale è stata pubblicata nel sito istituzionale della Corte, a cura del Centro elettronico di documentazione, e iscritta alla Cancelleria centrale civile, prendendo il numero di Registro Generale 12648 del 2024.
3. - Il giudice rimettente osserva che la competenza ad iscrivere a ruolo le somme dovute dal trasgressore e dal C.A.F., in conseguenza dell'apposizione di un visto infedele di conformità sulle dichiarazioni presentate per il suo tramite, è disciplinata dal citato art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, quale norma che, però, ha subito “nel tempo varie modificazioni che sedimentandosi, ne hanno reso particolarmente difficile la comprensione”.



3.1. - La versione originaria di detta disposizione, nel contemplare la condotta di infedele “asseverazione” o “visto di conformità” da parte del C.A.F., prevedeva la “sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire cinque milioni” (lett. a) da irrogarsi “con provvedimento della direzione regionale delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore” (comma 2).

3.2. - E', quindi, intervenuto l'art. 1, comma 33, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che, a decorrere dal 1° gennaio 2007, ha inserito un nuovo comma 1-*bis* stabilendo che “(n)ei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente articolo, e dell'art. 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”.

Inoltre, lo stesso art. 1, comma 33, ha modificato anche il primo periodo del comma 2 dell'art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, prevedendo, per quanto qui interessa, che le “violazioni dei commi 1 e 3” del medesimo art. 39 “sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia. 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”.

3.3. - Successivamente, l'art. 6 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, a decorrere dal 13 dicembre 2014, ha modificato la lettera *a*) e inserito nel comma 1 dell'art. 39, la lettera *a-bis*) con la quale è stato previsto che per le dichiarazioni presentate con le modalità di cui all'art. 13 del decreto ministeriale 31 maggio 1994, n. 164 (comprendente anche quelle redatte a mezzo del C.A.F.), in caso di visto infedele, è esclusa la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582; sicché, in base alla lettera *a*) modificata, “i soggetti di cui all'articolo 35”, ovvero i responsabili dell'assistenza fiscale, “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 26 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”.



3.4. - La disciplina dell'art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997 così definita – in forza della quale, dunque, la conseguenza pecuniaria dell'apposizione di un visto infedele in ordine alle dichiarazioni presentate a mezzo del C.A.F. consiste esclusivamente, sia per gli autori materiali che, in solido, per il responsabile dell'assistenza fiscale, 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 - è, quindi, rimasta immutata sino al 30 marzo 2019 ed è quella rilevante ai fini della decisione della questione di competenza oggetto del rinvio pregiudiziale.

4. - La Corte di giustizia tributaria rimettente rileva come la giurisprudenza di merito si sia divisa in relazione all'individuazione dell'organo legittimato, nel periodo dal 2014 al 2019, ad iscrivere a ruolo le anzidette somme.

4.1. - Alcune pronunce (tra le altre: C.T.P. Napoli, sez. 22, n. 5866 del 7 settembre 2020; C. T. P Roma, sez. 9, n. 8716 del 3 novembre 2020; C.T.R. Toscana, sez. VI, n. 1000 del 6 settembre 2022) hanno individuato tale competenza nella direzione regionale dell'entrate e, a tal fine, hanno fatto riferimento, essenzialmente, al dato letterale del comma 2 dell'art. 39, la cui portata applicativa, seppure originariamente riferita alla sola sanzione amministrativa, si sarebbe automaticamente estesa anche alla nuova misura corrispondente al pagamento di una somma così come sopra determinata.

Del resto, argomenta ancora l'ordinanza di rimessione, una diversa lettura della norma porterebbe ad una un'incongrua distinzione di competenze tra la direzione regionale dell'Agenzia delle entrate (alla quale sarebbe attribuito il potere di irrogare la componente meramente sanzionatoria dell'importo) ed i restanti uffici provinciali (ai quali resterebbe la competenza per la parte propriamente impositiva e gli interessi chiesti al responsabile dell'assistenza fiscale).

Né, peraltro, potrebbe valorizzarsi in senso contrario l'argomento secondo cui, mediante l'individuazione della somma in questione si opererebbe una sostituzione dell'originario debitore (il contribuente) per un importo pari all'imposta, sanzioni e interessi, oggetto di comminazione nei confronti di chi abbia apposto l'infedele visto di conformità, e ciò in quanto alcuna sostituzione intenderebbe operare la norma, in conseguenza dell'impegno



assunto dal professionista abilitato nei confronti dei contribuenti per la corretta predisposizione della dichiarazione e il conseguente affidamento di quest'ultimi.

4.2. - Il giudice *a quo* evidenzia, poi, che una diversa interpretazione dell'art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997 è stata data da quelle decisioni (tra le altre: Corte Giust. Trib. II grado Piemonte, sez. II, n. 994 del 2 novembre 2022; Corte Giust. Trib. II grado Lazio, sez. XV, n. 5755 del 16 ottobre 2023) che muovono dalla constatazione che il comma 2 della citata disposizione prevede che, per l'accertamento e la riscossione delle sanzioni di competenza della direzione regionale delle entrate, è necessario l'invio di un atto di contestazione che non è invece necessario ed, anzi, è incompatibile con il sistema previsto per l'accertamento e la riscossione delle "somme" di cui all'art.39, comma 2, lett. a), relativamente alle quali è sufficiente la comunicazione della richiesta del loro pagamento.

Tale comunicazione non potrebbe che pervenire dalle articolazioni locali dell'Agenzia delle Entrate – e, segnatamente, dalle Direzioni provinciali -, 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.

Sicché, considerato che l'iscrizione a ruolo è di regola effettuata dal medesimo organo che procede all'accertamento, nel caso di apposizione di visto infedele sulle dichiarazioni la competenza all'iscrizione a ruolo delle somme dovute dai trasgressori e, in solido con loro, dai centri di assistenza fiscale, non apparterebbe alla direzione regionale delle entrate, bensì agli uffici locali che procedono al controllo delle dichiarazioni stesse.

5. - Ciò premesso, la Corte di Giustizia Tributaria rimettente sostiene, però, che la scomposizione del procedimento di accertamento e riscossione in due fasi, di cui la prima affidata agli uffici locali e la seconda riservata alla direzione regionale delle entrate, rischierebbe di dare 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".



6. - Di qui, pertanto, ad avviso del giudice rimettente, la sussistenza dei presupposti per sollecitare l'adozione di una pronuncia in via pregiudiziale *ex art. 363-bis c.p.c.*, poiché la illustrata questione di diritto, non ancora esaminata dalla Corte di cassazione, presenta "gravi difficoltà interpretative" per la complessità del quadro normativo, testimoniata dalla diversità delle tesi accolte in materia dalla giurisprudenza di merito, ed è suscettibile di ripresentarsi in un una pluralità di giudizi per il gran numero delle dichiarazioni presentate a mezzo del centro di assistenza fiscale.

7. - Non sussistono le condizioni richieste dall'art. 363-*bis* c.p.c. per dare ingresso al rinvio pregiudiziale, difettando il requisito della novità della questione che è stata rimessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, giacché il nodo interpretativo con essa prospettato è stato sciolto da varie pronunce della Sezione Tributaria di questa Corte, pubblicate successivamente al deposito dell'ordinanza di rimessione.

8. - Con la sentenza n. 11660 del 30 aprile 2024, è stato infatti enunciato il principio di diritto (oggetto di massimazione ufficiale: Rv. 671070 – 01, in "*ItalgireWeb*") secondo cui la responsabilità, prevista dall'art. 39, comma 1, lett. *a*), secondo periodo, del d.lgs. n. 241 del 1997 (*ratione temporis* applicabile), dei soggetti che rilasciano il visto di conformità o l'asseverazione infedeli, relativamente alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui all'art. 13 del d.m. n. 164 del 1999, ha una funzione anche punitiva; ne consegue che, ai sensi del comma 2 del citato art. 39, la competenza all'iscrizione a ruolo, nei confronti dei medesimi soggetti, di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente, appartiene alla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, individuata in ragione del domicilio fiscale del trasgressore e non può essere derogata, pena l'illegittimità dell'atto compiuto in violazione di tale attribuzione.

9. - Alla sentenza n. 11660 del 2024 hanno fatto seguito altre pronunce della Sezione Tributaria di questa Corte, tutte in senso confermativo dell'anzidetto principio di diritto, che ha individuato nella direzione regionale dell'Agenzia delle entrate il soggetto legittimato all'iscrizione a ruolo degli importi dovuti dai soggetti che rilasciano il visto



di conformità o l'asseverazione infedeli (tra le altre: Cass., Sez. V, n. 11790, n. 11799, n. 11806 e n. 11818 del 2 maggio 2024; Cass., Sez. V, n. 14578 del 24 maggio 2024; Cass., Sez. V, n. 14745, n. 14749, n. 14750, n. 14779, n. 14785, n. 14787, n. 14792, n. 14796 del 27 maggio 2024).

10. - Il rinvio pregiudiziale sollevato dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma deve, pertanto, essere dichiarato inammissibile.

P.Q.M.

Visto l'art. 363-*bis* c.p.c., dichiara inammissibile il rinvio pregiudiziale sollevato dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma con l'ordinanza in premessa.

Roma, 24 luglio 2024

La Prima Presidente

Margherita Cassano

