

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

9

5 marzo 2018

Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del contribuente

Nessuna sanzione in caso di **dichiarazione integrativa** a favore del contribuente

Rideterminazione delle percentuali di concorso al reddito complessivo dei dividendi nel **Modello CUPE**

Regime agevolato dei **neo-residenti**

Strumenti finanziari e ricavi da contratti con clienti: i decreti di coordinamento fiscale per i **soggetti IAS adopter**

Riduzione dei **termini di detrazione IVA**

Il **buono pasto** si affranca dal lavoro dipendente

Efficacia temporale del nuovo art. 20 T.U.R. sulla **interpretazione degli atti**

Revisione della Legge anti-sprechi ed **erogazioni liberali**

Bitcoin e criptovalute: la moneta virtuale tra Fisco e antiriciclaggio

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

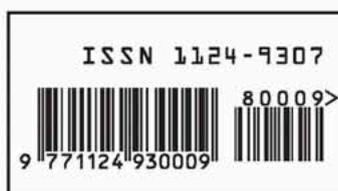


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



Cod. 231791

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

NON HO DUBBI. HO SCELTO IPSOA InPratica

Gli originali volumi IPSOA per avere sempre risposte chiare, immediate e integrate



HO SCELTO IPSOA InPratica PERCHÉ

- ✔ È intuitivo, grazie alla struttura chiara dei capitoli e alla grafica per favorire l'immediata individuazione degli argomenti.
- ✔ È operativo, grazie ai numerosi casi e puntuali esempi, tratti dalla pratica professionale.
- ✔ È sempre aggiornato on line. La versione digitale permette di consultare tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del volume cartaceo, evidenziando le parti modificate e segnalate da un sistema di alert.
- ✔ È pratico, grazie a schemi e tabelle che facilitano la lettura e l'individuazione delle informazioni.
- ✔ È integrato  con le soluzioni digitali Wolters Kluwer per la consultazione diretta della documentazione ufficiale e per l'approfondimento completo.
- ✔ È completato da Indici: analitico esaustivo e dettagliato, sommario, degli adempimenti, dei casi.

IPSOA InPratica

la nuova collana dove trovare risposte immediate alle domande dei clienti



Consulta l'estratto
e scopri i plus del metodo IPSOA inPratica!
registrazione.wolterskluwer.it/reg/INPRATICAFISCO

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Accertamento

Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del contribuente di Saverio Capolupo	807
--	-----

Dichiarazioni

Nessuna sanzione in caso di dichiarazione integrativa a favore del contribuente di Duilio Liburdi e Massimiliano Sironi	815
---	-----

Rideterminazione delle percentuali di concorso al reddito complessivo dei dividendi nel nuovo modello CUPE di Monica Laguardia e Chiara Resnati	821
---	-----

IRPEF

Il regime agevolativo dei neo-residenti e l'opportunità di una ratifica legislativa dei chiarimenti amministrativi di Giovanni Rolle e Valentina Stecca	825
---	-----

Redditi di impresa

Strumenti finanziari e ricavi da contratti con clienti: i decreti di coordinamento fiscale per i soggetti IAS adopter di Gian Marco Committeri e Emiliano Ribacchi	831
--	-----

IVA

Riduzione dei termini di detrazione IVA: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate non risolvono tutti i dubbi di Giampaolo Giuliani e Mario Spera	836
---	-----

Il buono pasto si affranca dal lavoro dipendente di Fabrizio Papotti	842
--	-----

Imposta di registro

L'efficacia temporale del nuovo art. 20 T.U.R. di Andrea Carinci	848
--	-----

Terzo settore

Revisione della Legge antisprechi ed erogazioni liberali di Gabriele Sepio e Fabio Massimo Silvetti	856
---	-----

Antiriciclaggio

Bitcoin e criptovalute: la moneta virtuale tra Fisco e antiriciclaggio di Emanuele Ferrari	861
--	-----

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento - Accertamento con adesione - Istanza del contribuente - Mancata convocazione da parte dell'Ufficio - Nullità dell'atto impositivo - Insussistenza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Canzio, Est. Ariolli - Ord. n. 474 del 12 dicembre 2017, dep. l'11 gennaio 2018) con commento di Alessandro Borgoglio	869
--	-----

Reati tributari - Dichiarazione infedele - Condotte penalmente rilevanti - Esposizione di costi effettivi ma non inerenti - Irrilevanza (CASSAZIONE, Sez. II pen., Pres. Davigo, Est. Taddei - Sent. n. 4383 dell'8 novembre 2017, dep. il 30 gennaio 2018) con commento di <i>Ciro Santoriello</i>	872
Imposta di registro - Agevolazione "prima casa" - Decadenza - Pre-possidenza di altro immobile - Idoneità dell'immobile pre-posseduto ai fini abitativi - Necessità - Valutazione in senso oggettivo e soggettivo - Necessità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Balsamo - Sent. n. 2565 del 10 gennaio 2018, dep. il 2 febbraio 2018) con commento di <i>Antonio Piccolo</i>	877
Monitoraggio fiscale - Violazione degli obblighi di monitoraggio - Capitali detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata - Presunzione legale di sottrazione a tassazione in Italia - Natura procedimentale della norma - Efficacia retroattiva - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Cirillo, Est. Napolitano - Ord. n. 2662 del 22 novembre 2017, dep. il 2 febbraio 2018) con commento di <i>Simone Furian e Fabio Gallio</i>	882
IVA - Accertamento - Operazioni soggettivamente inesistenti - Onere probatorio a carico del contribuente - Patteggiamento in ambito penale - Rilevanza automatica in sede tributaria - Esclusione - Operazioni realmente effettuate - Recupero della detrazione - Illegittimità (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Carbone - Ord. n. 3284 del 10 gennaio 2018, dep. il 12 febbraio 2018) con commento di <i>Marco Denaro</i>	886
Commissioni tributarie	
Imposta di registro - Interpretazione degli atti - Potere di riqualificazione del Fisco fino al 2017 - Rilevanza degli effetti economici degli atti sottoposti a registrazione - Esclusione - Riqualificazione sulla base degli effetti giuridici - Legittimità (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. XV, Pres. ed Est. D'Andrea - Sent. n. 571 del 19 gennaio 2018, dep. il 12 febbraio 2018) con commento di <i>Alessandro Borgoglio</i>	889
Rassegna della settimana	
a cura di <i>Alessandro Borgoglio</i>	894

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 474 del 12.12.2017, dep. l'11.01.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	869
n. 4383 dell'8.11.2017, dep. il 30.01.2018 (Sez. II pen.)	872
n. 2565 del 10.01.2018, dep. il 2.02.2018 (Sez. trib.)	877
n. 2662 del 22.11.2017, dep. il 2.02.2018 (Sez. VI civ.-T.) (Ord.)	882
n. 3284 del 10.01.2018, dep. il 12.02.2018 (Sez. VI civ.-T.) (Ord.)	886

Commissioni tributarie

Milano, n. 571 del 19.01.2018, dep. il 12.02.2018 (Sez. XV)	889
---	------------

Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del contribuente

di Saverio Capolupo (*)

Al tradizionale incontro annuale dell'Agenzia delle entrate con la stampa specializzata hanno partecipato quest'anno anche rappresentanti della Guardia di Finanza, componente determinante nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale. In tale occasione sono state fornite importanti precisazioni sulle garanzie difensive che hanno a disposizione i contribuenti sottoposti ai poteri di accesso, ispezioni e verifiche, a partire dai termini entro i quali essi devono rispondere alle informazioni richieste dagli ufficiali verificatori.

1. Premessa

All'incontro dell'Agenzia delle entrate con la stampa specializzata del 1° febbraio 2018 hanno partecipato quest'anno anche rappresentanti della Guardia di Finanza che, com'è ampiamente noto, costituisce una componente determinante nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale. Sebbene i tradizionali risultati vengano presentati dall'Agenzia delle entrate, è incontestabile che un contributo rilevante per il loro conseguimento sia fornito dalla Guardia di Finanza, sia mediante un'attività diretta, che trova il punto di massima esternazione con l'esecuzione di verifiche fiscali, sia per ricadute indirette per effetto dell'attività di polizia amministrativa e giudiziaria a tutela del comparto economico finanziario del Paese. Soprattutto in quest'ultimo essa è nelle condizioni di acquisire **elementi probatori degli illeciti fiscali**, diversamente non disponibili, tanto che, al di là qualche critica, peraltro spesso interessata, si è anche sostenuta la loro inutilizzabilità.

Tralasciando tali aspetti, va dato atto che sono state fornite importanti precisazioni ancorché si ritengano necessarie alcune ulteriori considerazioni.

2. I tempi per le risposte in sede di verifica

È indubbio che uno dei problemi che finora non ha trovato una soluzione definitiva riguarda i **tempi della durata della verifica** nonostante l'art. 12, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente abbia previsto che la permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria non possa superare i trenta giorni, prorogabili una sola volta per ulteriori trenta giorni.

In verità, il chiarimento sui termini per le risposte del contribuente fornito dalla Guardia di Finanza in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1° febbraio 2018 non ha interessato la durata complessiva dell'attività ispettiva, ma è di tutta evidenza che l'esecuzione di atti istruttori la condiziona inevitabilmente sicché, da un lato, non sembra possibile prevedere

(*) Professore a contratto di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Cassino. Consigliere di Stato.

Approfondimento

Accertamento

seriamente *a priori* il tempo necessario per lo svolgimento di tutte le attività che, evidentemente, sono influenzate, da un lato, dal tipo di controllo da effettuare (verifica generale, parziale, semplice controllo), dall'altro, dal numero e dal tipo di attività istruttorie avviate.

Ed è proprio con riferimento a quest'ultimo aspetto che è stato chiarito che, qualora nel corso della verifica si renda necessario acquisire **informazioni dal contribuente** i termini per fornire la risposta in un contesto di leale collaborazione dovranno essere stabiliti caso per caso, ove possibile di concerto con il contribuente. È stato anche affermato che a tal fine rilevano la complessità della richiesta e il "tempo ragionevolmente necessario per acquisire ed eventualmente elaborare le informazioni utili alla verifica e la necessità di contenere la permanenza dei verificatori nei termini" previsti dallo statuto.

Al riguardo, è bene ricordare che l'art. 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede che "gli inviti e le richieste devono essere notificati al contribuente" e dalla data "di notifica decorre il tempo fissato dall'Ufficio per l'adempimento che non può essere inferiore a 15 giorni", fatta eccezione per le indagini finanziarie per le quali detto termine non può essere inferiore a trenta giorni, prorogabile di ulteriori venti.

Sul piano generale è bene premettere che la Suprema Corte di cassazione, con riferimento alle richieste avanzate dai verificatori, ha avuto modo di precisare che il mero **leggero ritardo da parte del contribuente** nell'eseguire quanto richiestogli dall'Ufficio con la concessione del termine minimo non può essere equiparato alle più gravi ipotesi previste e disciplinate dal legislatore nel D.P.R. n. 600/1973, art. 39, comma 2. Ha quindi affermato che "il solo non **grave ritardo** da parte del contribuente nel riscontro ad una richiesta di documenti da parte dell'Ufficio, accompagnata dalla concessione del termine minimo di gg. 15, specie se già preceduta da altre richieste regolarmente evase, non legittima il ricorso al metodo di accertamento induttivo, *ex art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973*" (1). Al riguardo, in questa sede è necessario quanto meno distinguere la richiesta di documenti da

quella riguardante mere precisazioni e/o delucidazioni in ordine a determinate operazioni ancorché il termine possa essere riferito ad entrambe le ipotesi. In ogni caso, se è pacifico che il termine non può mai essere inferiore a quindici giorni, è altrettanto certo che non è indicato un termine massimo che, in teoria, potrebbe essere identificato con quello previsto per la permanenza dei verificatori innanzi citato.

Senza avventurarsi su quest'ultima problematica, per la quale si rinvia ad altra sede (2), va innanzitutto precisato che, a mente dell'art. 152, comma 2, c.p.c. "i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiara espressamente perentori".

La giurisprudenza, con riferimento sia ai profili strettamente processuali che a quelli procedurali concorda nell'interpretare la norma del Codice di rito in senso restrittivo per cui detto orientamento è applicabile anche ai termini amministrativi (dato il suo valore generale); inoltre, dev'essere esclusa anche in ragione della generica formula con cui il termine è stato previsto la quale, facendo riferimento alla locuzione "non inferiore a quindici giorni" non soddisfa un requisito indispensabile per la sussistenza di un termine perentorio, cioè la scadenza in un giorno predeterminato.

Mentre tale aspetto è chiaro - e ampiamente condivisibile - resta un profilo non affrontato né in quella sede né altrove riguardante gli **effetti della indeterminatezza** del termine.

In dottrina è stato affermato che le norme che attribuiscono agli Uffici i singoli poteri istruttori non fissano dei limiti all'intensità del loro utilizzo, con la conseguenza che può apparire come non soggetta a particolari vincoli normativi la definizione del grado di intensità, che verrà precisato, invece, di volta in volta, dall'Ufficio secondo proprie valutazioni.

Tuttavia "ciò non significa che gli inviti o le richieste fatte a mezzo di questionari, quando impongono prestazioni eccessivamente onerose, siano immuni da censure. Se gli inviti o le richieste che precedono non possono ritenersi illegittimi per non essere contrari a disposizioni di legge, gli stessi potrebbero essere illegittimi per **eccesso di potere**, atteso che può essere superata la misura della ragionevolezza che connota

(1) Cass., Sez. V, 6 ottobre 2011, n. 20461. In dottrina si veda M. Trivellin, "Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'Ufficio: limiti della corretta applicazione del metodo induttivo", in *Rass. trib.*, 2012, pag. 745; F. Menti, "L'omessa risposta al questionario e l'accertamento induttivo del reddito: la questione

della proporzionalità della previsione", in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2013, pag. 20225.

(2) S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IP-SOA, Milano, 2015, pag. 2800 ss.

l'equo contemperamento dell'interesse pubblico con quello dei privati astrattamente voluto dalla legge quando ha attribuito agli Uffici i poteri istruttori di cui all'art. 32 del Decreto n. 600 per espletamento dei loro compiti" (3).

L'**inosservanza del termine** dei quindici giorni non è ovviamente esente da gravi conseguenze giuridiche. Oltre alla **inutilizzabilità in sede contenziosa** dei documenti, atti, ecc. non esibiti è anche irrogabile una **sanzione amministrativa**. Invero, ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, è punita con la pena pecuniaria da euro 258 a euro 2.065 "l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalle leggi tributarie ovvero l'invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri".

Ed è proprio sotto tale aspetto che potrebbero essere sollevate obiezioni in ordine alla legittimità della disposizione in quanto indefinita. Sarà ovviamente compito del giudice tributario, eventualmente, accertare, da un lato, se il tempo assegnato dall'Amministrazione finanziaria sia adeguato al **grado di complessità dell'attività** da svolgere per acquisire le informazioni richieste; dall'altro, verificare anche la corretta applicazione del principio di proporzionalità che, affermato da tempo dalla Corte di Giustizia (4), fa veramente fatica ad essere recepito nell'ordinamento interno.

Anche la giurisprudenza amministrativa, d'altra parte, è consolidata nell'affermare che la qualificazione di un termine come perentorio implicitamente "deriva dalla previsione delle sanzioni automaticamente applicabili in caso di sua violazione" (5).

In conclusione, in mancanza di un'espressa previsione di legge, il termine di 15 giorni non ha carattere perentorio e, quindi, può essere prorogato su richiesta del contribuente.

Va da sé che sia la richiesta sia l'eventuale rifiuto devono essere adeguatamente motivati, posto che gli elementi a sostegno dell'una o dell'altra ipotesi sono determinanti per la verifica da parte del giudice, sia della congruità del termine assegnato (e, quindi, del comportamento colposo e/o doloso del contribuente), sia della ragionevolezza di un eventuale ritardo nel soddisfare la richiesta.

Trattasi, quindi, di un principio di carattere generale che deve essere applicato ogni qualvolta difetti il requisito della perentorietà, anche in considerazione della necessità di evitare posizioni che ingiustificatamente risultino non adeguate alla realtà fattuale del caso specifico.

3. Ravvedimento operoso e fatture false

In presenza di annotazione di **fatture per operazioni inesistenti**, qualora a seguito dell'attività di controllo vengano accertate tali violazioni, è stato **escluso il ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 e, quindi, non solo i vantaggi previsti da tale disposizione, ma anche la possibilità di beneficiare delle previsioni premiali di cui agli artt. 13 e 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha da tempo precisato che "l'espresso riferimento di tale norma [art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 - N.d.A.] alla '**regolarizzazione degli errori e delle omissioni**' si traduca inevitabilmente in una **preclusione**, circa la possibilità di **ravvedimento**, nei confronti di quei comportamenti antigiusdiziaci che non abbiano origine da un errore o da un'omissione.

Tipico è il caso delle fatture per operazioni inesistenti, che assume rilevanza sia nel campo dell'IVA che in quello delle imposte sui redditi.

Com'è noto, il problema dell'applicabilità del ravvedimento anche alla suddetta ipotesi era stato risolto, sotto il previgente regime, in senso favorevole dalla Suprema Corte di cassazione (Cass., sent. 24 luglio 1995, n. 2215) senza, però, che al riguardo fosse possibile intravedere un principio giurisprudenziale consolidato. Ad opposte conclusioni si deve, invece, pervenire sulla base della nuova disciplina, non potendosi ovviamente sostenere che sia stato commesso un semplice 'errore', o tanto meno una 'omissione', da parte di chi abbia emesso o utilizzato una fattura a fronte di un'operazione inesistente" (6).

Sebbene la risposta fornita dalla Guardia di Finanza debba essere considerata in perfetta linea con la posizione ufficiale dell'Amministrazione finanziaria (né poteva essere diversamente), si ritiene che detta posizione possa e, forse, debba essere rivista alla luce, sia della previgente formula-

(3) F. Menti, "L'omessa risposta al questionario e l'accertamento induttivo del reddito: la questione della proporzionalità della previsione", in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2013, pag. 20225.

(4) Cfr. CGE, sentenza procedimenti riuniti C-96/03, 97/03, Tempelman; Id., sentenza causa C-504/04, Agarproduktion.

(5) Cons. Stato, Sez. V, 21 ottobre 2003, n. 6528; Id., Adu-

nanza plenaria, 25 febbraio 2014, n. 10.

(6) C.M. del Ministero delle Finanze, 10 luglio 1998, n. 180/E. Richiamata sul punto dalla Guardia di Finanza e dalla Agenzia delle entrate nelle risposte fornite in occasione dell'incanto del 1° febbraio 2018.

Approfondimento

Accertamento

zione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, sia di quella vigente dell'art. 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000.

Indubbiamente, l'**errore** non può che essere **colposo** - al limite, della colpa grave che, già di per sé, implica comunque conseguenze giuridiche; l'**omissione**, però, non comporta necessariamente l'esclusione del **dolo**; anzi, spesso è proprio conseguenza di una strategia pianificata per contrarre la base imponibile. Ne consegue che laddove si volesse escludere il ravvedimento operoso sulla base soltanto di tale riferimento, l'orientamento difficilmente potrebbe essere sostenuto, quanto meno sul piano dei principi generali.

In ogni caso, una prima risposta, sia pure indiretta, arriva ancora una volta dalla Suprema Corte allorché, con riferimento all'art. 13-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000, "limita l'accesso al rito alternativo della applicazione della **pena su richiesta** per tutti i reati previsti dal suddetto D.Lgs. n. 74 del 2000 ai soli casi in cui l'imputato possa beneficiare della speciale attenuante prevista dal comma 1 della medesima disposizione (cioè l'integrale estinzione dei debiti tributari, compresi oneri e accessori), o nelle ipotesi di ravvedimento operoso".

In sostanza, tralasciando la previgente disciplina del D.Lgs. n. 74/2000, alla luce delle rilevanti novità introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, è possibile operare una netta distinzione tra i reati di frode e di emissione di fatture per operazioni inesistenti e gli altri.

Relativamente ai primi, non è possibile beneficiare della causa di non punibilità conseguente al soddisfacimento del debito tributario secondo quanto previsto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 neanche procedendo al totale adempimento dell'obbligazione tributaria comprensiva delle sanzioni pecuniarie e degli interessi.

Il mancato richiamo dei reati di cui agli artt. 2, 3 e 8 non lascia, quindi, spazio per alcuna interpretazione favorevole tenuto conto, peraltro, del principio di tassatività della legge penale.

Ad opposta conclusione occorre pervenire, per contro, con riferimento alle **circostanze attenuanti** del reato di cui al citato art. 13-bis. Invero sia il comma 1 che il comma 2 richiamano "i delitti di cui al presente Decreto" chiedendo che prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, siano stati estinti mediante **integrale pagamento de-**

gli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Né può essere obiettato che il "ravvedimento operoso" è indicato soltanto con riferimento all'applicazione della pena su richiesta di parte (c.d. patteggiamento) atteso che il richiamo di tutti i delitti disciplinati dal D.Lgs. n. 74/2000 non lascia spazio per interpretazioni restrittive.

Se così fosse, occorrerebbe distinguere i casi di frode oggetto di ravvedimento operoso, definiti con patteggiamento, e quelli per i quali il patteggiamento non è stato chiesto. Una simile lettura non può essere accolta in quanto del tutto in contraddizione con la *ratio* della riforma del 2015 e della volontà di incentivare il più possibile l'estinzione dell'obbligazione tributaria che assume quale presupposto proprio i vantaggi di carattere penale che, tradotti in termini pratici, significa che l'autore non sconterà di fatto in carcere alcuna condanna.

D'altra parte, se i reati di frode non sono stati inclusi tra le cause di non punibilità e, per contro, sono stati considerati ai fini della concessione delle circostanze attenuanti, tale differenza letterale emergente dalla formulazione degli artt. 13 e 13-bis deve pur avere un suo significato.

Certo, il mancato richiamo al ravvedimento operoso nel comma 1 dell'art. 13-bis potrebbe costituire un ostacolo per cui appare ragionevole, anche per motivi equitativi, interpretare l'estinzione "mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie" in senso ampio fino a comprendere qualsiasi ipotesi di possibile definizione dell'obbligazione tributaria.

Per completezza va ricordato che proprio la norma sul patteggiamento è stata ritenuta in linea con il diritto di difesa, non potendo considerarsi la facoltà di accedere al rito alternativo una condizione indispensabile per la sua efficace tutela, né rappresenta una limitazione della tutela giurisdizionale avverso la pretesa erariale, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria e spettando esclusivamente al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, e neppure viola il diritto a un equo processo ed a non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto sancito dall'art. 6 Cedue, essendo piuttosto pienamente in linea con gli obblighi internazionali dello Stato (7).

(7) La disposizione è stata ritenuta legittima da Corte cost. 28 maggio 2015, n. 95; nello stesso senso Cass., Sez. III, 18

maggio 2017, n. 38210, Rv. 270647, che ha ritenuto manifestamente infondata la questione di costituzionalità della norma.