

DOPO LA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE

15 aprile 2015 ore 06:00

## “Falsi dirigenti”, vizio di sottoscrizione: fuori la voluntary disclosure?

di **Stefano Loconte** - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM “Jean Monnet” di Casamassima **Gabriella Antonaci** - Avvocato, **Loconte & Partners**

È trascorso ormai quasi un mese dal deposito della sentenza n. 37/2015 della Corte costituzionale, che rischia di incidere sull’operatività degli Uffici finanziari per la possibilità di vedersi annullati migliaia di avvisi di accertamento sottoscritti da dirigenti decaduti, nonché successivi ruoli e cartelle di pagamento. La decisione della Consulta arriva, peraltro, in un momento particolarmente delicato per il Fisco: basti pensare agli atti di accertamento con adesione o ai provvedimenti irrogativi di sanzioni connessi alla procedura di voluntary disclosure, il cui perfezionamento rappresenta un introito sicuro per le casse erariali. Ci si chiede ora se a “farne le spese” possano essere non solo gli accertamenti sottoscritti da falsi dirigenti, ma anche gli atti connessi alla voluntary disclosure.

Molto è stato detto sulla sentenza n. 37/2015 della Corte costituzionale e sulle sue possibili conseguenze; come prevedibile, le posizioni dei contribuenti e dei loro difensori, chiamati a “inventare” delle strategie processuali efficaci e vincenti, differiscono da quelle di totale chiusura del Fisco.

Da un lato, infatti, **Fisco e Governo**, infatti, al fine di evitare una incontrollata “pioggia di ricorsi”, hanno caldamente invitato i contribuenti a non spendere inutilmente i loro soldi per ricorsi definiti addirittura “vergognosi”, asserendo una presunzione - invero ormai vetusta - di legittimità dell’atto amministrativo, per cui l’eventuale **vizio di sottoscrizione** sarebbe **superato dalla riferibilità dell’atto all’Ufficio emittente**.

Dall’altro, le associazioni dei **contribuenti** che minacciano class action o istanze di autotutela a tutto campo, procedure di accesso agli atti, nonché azioni di risarcimento danni, anche morali, subiti da parte di cittadini che, a cagione di cartelle di pagamento che potrebbero anche a distanza di anni essere considerate inesistenti, hanno visto fallire le proprie aziende o sono stati costretti a vendere i propri immobili.

### Leggi anche

- “Dirigenti Agenzia delle Entrate nomina irregolare solo indirettamente rilevante sugli atti impositivi”
- “Norma salva-dirigenti illegittima in attesa di soluzioni”
- “Norma salva dirigenti illegittima validi gli atti emessi in passato”
- “Norma salva dirigenti illegittima quali riflessi sui contenziosi con le Entrate”
- “Agenzie fiscali, incostituzionali i reiterati incarichi dirigenziali temporanei”

Nel trambusto che ne è derivato, diventa determinante porre dei punti fermi e dare ai contribuenti delle certezze.

Contrariamente a quanto caldeggiato dal Fisco, **i ricorsi non sono inutili**. Tutt’altro. Il vizio di sottoscrizione può e deve essere fatto valere. Occorre semplicemente delimitarne il perimetro di rilevanza. E per far ciò, la risposta non può che arrivare dalla disamina del dato normativo di riferimento.

Nessun dubbio con riferimento alla possibilità di sollevare il **vizio di sottoscrizione** relativamente agli accertamenti concernenti **imposte sui redditi**, stante l’espressa disposizione in tal senso

dell'art. 42, comm 1 e 3, D.P.R. n. 600/1973.

Avanzano i primi dubbi con riferimento agli avvisi di accertamento per **IVA e registro** non ravvisandosi rispettivamente nei D.P.R. n. 633/1973 e n. 131/1986 una disposizione simile a quella contenuta nel D.P.R. n. 600/1973. Né sembrerebbe che si possa fare riferimento all'art. 56 del decreto IVA per suffragare la rilevanza del vizio di sottoscrizione anche al comparto delle imposte indirette, atteso che detta disposizione, nel richiamare implicitamente il D.P.R. n. 600/1973 e con esso l'art. 42, stabilisce che "le rettifiche e gli accertamenti sono notificati ai contribuenti mediante avvisi motivati, nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi", operando dunque un rinvio solo con riferimento alla notificazione, non anche al contenuto dell'avviso.

Parimenti, la falciida della nullità dovrebbe **risparmiare atti connessi alla voluntary disclosure**, procedura che, come chiarito anche dalla circolare n. 10E del 13 marzo 2015, si **perfeziona** mediante il **versamento integrale** (in un'unica soluzione o dell'ultima rata in caso di pagamento dilazionato) delle somme dovute in base all'invito al contraddittorio, all'accertamento con adesione o all'atto di contestazione o provvedimento di irrogazione delle sanzioni, con riferimento ai quali sembra alquanto improbabile la possibilità, per il contribuente, di far valere il vizio di sottoscrizione.

Pensiamo, ad esempio, all'**atto di adesione**: questo si perfeziona con il pagamento della totalità delle somme dovute entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto, a nulla rilevando che quest'ultimo sia stato sottoscritto da un "falso dirigente". Pertanto, il contribuente che, ad esempio, abbia optato per il versamento rateale non potrebbe mai decidere di omettere il pagamento delle rate successive alla prima asserendo che l'adesione non sarebbe valida perché sottoscritta da un funzionario privo dei necessari poteri. Un tale comportamento determinerebbe il **mancato perfezionamento della procedura di voluntary disclosure**, con la conseguenza che il contribuente sarebbe impossibilitato a ripresentare la richiesta e l'Ufficio, potrebbe, in deroga ai termini ordinari di accertamento, notificargli un **nuovo avviso di accertamento** e un **nuovo atto di contestazione** con la rideterminazione della sanzione, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notificazione dell'atto di contestazione o dell'invito a comparire o a quello di redazione dell'atto di adesione.

Preme tuttavia precisare che la definizione derivante dal perfezionamento della voluntary disclosure ha natura di **accertamento parziale**. L'Ufficio potrebbe pertanto sempre esercitare la propria azione accertatrice nel caso in cui, dopo il perfezionamento, in relazione alle medesime annualità oggetto della procedura di collaborazione volontaria, dovesse rilevare ulteriori maggiori imponibili non evidenziati dal contribuente.

Il che significa che solo eventualmente e in seconda battuta al contribuente destinatario di un avviso di accertamento "post voluntary" potrebbe essere data la possibilità di difendersi in sede contenziosa adducendo, tra gli altri vizi, il difetto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento. Con riferimento, invece, ai **provvedimenti irrogativi di sanzioni**, l'art. 16, D.Lgs. n. 472/1997 non contiene una norma analoga all'art. 42, D.P.R. n. 600/1973, ragion per cui non vi sarebbero margini per sollevare un eventuale vizio di nullità della sottoscrizione.

Delimitato il perimetro dentro il quale il vizio di sottoscrizione può essere fatto valere, è opportuno adesso stabilire le **modalità** e le **tempistiche** in cui lo stesso può essere sollevato.

Non sembra fruttifera l'ipotesi dell'**autotutela**, atteso che le istanze darebbero luogo a una reiterata serie di dinieghi a fronte dei quali eventuali ricorsi, pur accolti, non avrebbero alcun effetto concretamente positivo per il contribuente, poichè il giudice tributario non ha il potere di sostituirsi ai provvedimenti amministrativi adottati.

L'**unica via percorribile** sarebbe, dunque, quella di sollevare il motivo in sede di ricorso avverso gli avvisi di accertamento o gli altri atti autonomamente impugnabili. L'onere della prova spetterebbe in tal caso all'Ufficio, il quale dovrà provare che la legittimità della nomina del funzionario incriminato.

Risulta, invece, pregiudicata, la posizione di quei contribuenti che, non avendo eccepito tale vizio in sede di ricorso, anche sotto forma di motivo nascosto argomentabile con le memorie, lo facciano rilevare per la prima volta in sede di memorie illustrative, per la preclusione dettata dall'inammissibilità dei motivi nuovi.

