SENTENZE

La buona fede del contribuente e l'infedeltà del professionista

Non sempre la sanzione è evitata

MICHELE SONDA
Ordine di Bassano del Grappa

Commissione tributaria provinciale di Vicenza, Sez. I, Sent. N. 1 del 11 gennaio 2011

Fatto - Diritto

Il dr. …. esercente l'attività di medico condotto dell'ULSS ..., rappresentato e difeso dal dr. ….. di ..., ha proposto ricorso ... avverso i seguenti atti:
(1) il diniego di autotutela, prot. n. ... del ……., emesso dall'Agenzia delle Entrate di ..., notificato (via fax al professionista debitamente incaricato) in data …….;
(2) avviso di accertamento n. ... notificato il …….;
(3) la cartella di pagamento n. ..., notificata in data ……(cfr. a pag. 3 della costituzione di Equitalia Nomos s.p.a.) ai fini del recupero di maggiore imposta IRPEF e relative addizionali regionale e comunale ed accessori per l'anno d'imposta 2003;
(4) il diniego di autotutela, prot. n. ... del ….., emesso dall'Agenzia delle Entrate di ..., notificato in data …..;
(5) avvisi di accertamento: n. ..., per l'anno 2004 e n. ..., per l'anno 2005;
(6) la cartella di pagamento n. ..., notificata in data ……. (cfr. a pag. 3 della costituzione di Equitalia Nomos s.p.a.), ai fini del recupero di maggiore imposta IRPEF e relative addizionali regionale e comunale ed accessori, IRAP e contributi INPS.
La parte ricorrente, segnalando varie vicissitudini occorse, censura l'operato dell'Ufficio, per quanto qui interessa, con i seguenti principali motivi:
1) diniego di autotutela priva degli elementi informativi previsti dallo statuto del contribuente;
2) le cartelle di pagamento n... e n... non sono state notificate: inesistenza del debito;
3-4-5) l'avviso di accertamento non tiene conto in modo corretto di oneri detraibili e deducibili ovvero costi aziendali; gli importi vanno ricalcolati ai fini dell'effettività del reddito;
6) motivo non indicato;
7) errata interpretazione di legge;
8-9) buona fede del contribuente: disapplicazione delle sanzioni; le sanzioni sono attribuibili ad altro soggetto.
La parte ricorrente, conclusivamente, chiede:
- dichiararsi la nullità e/o l'inesistenza del diniego di autotutela e la illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati, e rideterminarsi la pretesa erariale, tenendo conto della documentazione contabile prodotta e degli importi già versati;
- azzerarsi le sanzioni e rideterminarsi le stesse alla luce della buona fede del contribuente:
- in ogni caso, la restituzione di quanto già versato, in sede di rateazione e di cessione del credito, in più rispetto a quanto effettivamente dovuto.
Equitalia Nomos s.p.a., costituendosi in giudizio, contesta e confuta analiticamente, per quanto di competenza, le eccezioni di parte ricorrente, e, conclusivamente chiede:
- in via preliminare di merito: accertata la totale estraneità di Equitalia Nomos s.p.a., ai fatti per cui è causa ed accertato che la titolarità del rapporto oggetto di causa non fa capo ad essa, dichiararsi il difetto di legittimazione passiva dell'agente della riscossione, e, conseguentemente, l'improcedibilità e/o inammissibilità di qualsivoglia domanda svolta nei riguardi del medesimo agente attinente a questioni di merito ovvero relativa ad atti e fatti antecedenti la consegna del ruolo e di competenza dell'ente impositore;
- nel merito: accertarsi e dichiararsi la correttezza della condotta dell'agente della riscossione, e, in particolare, la regolarità della notifica delle cartelle di pagamento n. ... e n. ... con conseguente reiezione di qualsiasi domanda azionata a carico di Equitalia Nomos s.p.a. e in ogni caso, respingersi qualsivoglia domanda formulata nei confronti di Equitalia Nomos s.p.a. in quanto infondata in fatto e in diritto, con vittoria di spese, diritti ed onorari.
L'Agenzia delle Entrate di ... si costituisce in giudizio in data 27 agosto 2010, controdeduce alle doglianze del ricorrente chiedendo di dichiarare l'inammissibilità del ricorso proposto contro il diniego di autotutela nonché l'inammissibiltà del ricorso in merito all'impugnazione dell'avviso di accertamento e della cartella di pagamento. In particolare l'Ufficio indica che:
- l'avviso di accertamento impugnato è stato notificato in data 9 luglio 2007 e non avendo proposto ricorso entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, lo stesso diveniva inoppugnabile;
- in data 16 marzo 2010 (dopo tre anni) il ricorrente presentava istanza di autotutela;
- la Corte di Cassazione, con sentenza a Sezioni Unite, del 16 febbraio 2009, n. 3698, ha sancito che il ricorso contro il diniego di annullamento di un accertamento rimasto inoppugnato non è legittimo, in quanto si darebbe ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo definitivo.
L'Agenzia delle Entrate di ... si costituisce in giudizio in data 28 ottobre 2010, controdeduce alle doglianze del ricorrente chiedendo di dichiarare l'inammissibilità del ricorso proposto contro il diniego di autotutela nonché l'inammissibiltà del ricorso in merito all'impugnazione dell'avviso di accertamento e della cartella di pagamento. In data 10 novembre 2010 il ricorrente deposita una memoria con documenti ed in data 25 novembre 2010 una breve memoria.

Osserva la Commissione

Visti i ricorsi ... e ..., data la loro evidente connessione oggettiva e soggettiva si dispone la riunione dei processi n. ... e ... al secondo processo.
Le doglianze del ricorrente non appaiono essere meritevoli di accoglimento ed i ricorsi vanno in parte respinti ed in parte dichiarati inammissibili.
Quanto alla notifica delle cartelle di pagamento:
- la cartella di pagamento ... risulta essere stata regolarmente notificata in data 9 febbraio 2008 e ricevuta dallo stesso destinatario che ne ha sottoscritto l'avviso di ricevimento (doc. 2 Equitalia ...);
- la cartella di pagamento ... risulta essere stata regolarmente notificata in data 3 giugno 2009 e ricevuta dallo stesso destinatario che ne ha sottoscritto l'avviso di ricevimento (doc. 2 Equitalia ...).
Quanto all'impugnazione degli avvisi di accertamento anni 2003, 2004 e 2005 ed alle cartelle di pagamento n. ... e n. ...: il ricorrente riconosce che sono spirati i termini per ricorrere avverso gli avvisi di accertamento ed alle cartelle di pagamento (pag. 8 del ricorso ... e pag. 7 del ricorso ...).
Trattasi pertanto di ricorso avverso avvisi di accertamento di imposta IRPEF ed addizionale regionale e comunale, IRAP, contributi INPS autonomamente impugnabili e divenuti definitivi e questo in violazione della normativa di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 e causa di inammissibilità del ricorso per mancanza di un presupposto processuale.
Quanto all'impugnativa del diniego di autotutela dell'Ufficio, i ricorsi vanno dichiarati inammissibili. La Corte di Cassazione:
- con sentenza a Sezioni Unite, 16 febbraio 2009, n. 3698, ha sancito che il ricorso contro il diniego di annullamento di un accertamento rimasto inoppugnato non è legittimo, in quanto si darebbe ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo definitivo;
- con sentenza a Sezioni Unite, n. 2870/2009, ha sancito che l'esercizio dell'autotutela non costituisce un mezzo di difesa del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali non esperiti, ancorché lo stesso finisca per incidere sul piano tributario.

SEGUE A PAGINA 18

La buona fede del contribuente e l'infedeltà del professionista

SEGUE A PAGINA 18

Quanto alla buona fede del contribuente, con richiesta di disapplicazione delle sanzioni perché le sanzioni sono attribuibili ad altro soggetto, le doglianze della ricorrente non sono meritevoli di accoglimento. La materia tributaria trova una disciplina compiuta in ben tre disposizioni, tutte vigenti:
- l'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 (disciplina del processo tributario), che prevede che «la Commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce»;
- l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 (disciplina delle sanzioni amministrative tributarie non penali), per il quale «non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono»;
- l'art. 10, comma 3, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo la cui versione originaria «le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria».

L'art. 1, comma 1, del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito dalla legge 31 luglio 2005, n. 156, ha peraltro aggiunto la seguente disposizione: «In ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria».
Quindi il potere di disapplicazione delle sanzioni deve essere esercitato tutte le volte che l'equivocità della disciplina normativa induce in errore sul corretto adempimento degli obblighi tributari. La disapplicazione delle sanzioni tributarie trova attuazione anche quando le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione di una disposizione sono poste in rilievo dall'emanazione di una legge interpretativa che interviene successivamente alla constatazione di una violazione oppure quando la stessa Amministrazione si esprime in termini contraddittori con circolari e risoluzioni. L'incertezza oggettiva che ha indotto in errore il contribuente, che può essere determinata anche da contrastanti decisioni giurisprudenziali in ordine a determinate questioni.
Per il caso in esame la Commissione rileva la non sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce e l'applicabilità delle sanzioni deve ritenersi essere sussistente.
Quanto all'applicabilità ad un contribuente dei benefici previsti dalla legge n. 423/1995 se ne rammentano sommariamente i tratti principali, essa agisce: sia per quanto riguarda l'imposta, in forza del comma 6 bis1, con la sospensione fino a due anni della riscossione (più, successivamente, un'eventuale rateazione); sia per quanto attiene alla sanzione, con lo sgravio a favore del contribuente e la commutazione della stessa a carico del consulente, a condizione che il reato sia accertato in sede penale.
Per il caso in esame la ricorrente non dà prova dell'avvenuto accertamento, in sede penale del reato, in capo al consulente.
Per la particolarità della materia trattata, sussistono giusti motivi per ritenere le spese compensate.

P.Q.M.

Previa riunione dei processi a quello n. .... Quanto all'impugnazione degli avvisi di accertamento anni 2003, 2004 e 2005 ed alle cartelle di pagamento n. ... e n. ... dichiara inammissibile i ricorsi riuniti per carenza di un essenziale presupposto processuale e specificatamente per impugnativa oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica degli atti. Quanto alla impugnazione del diniego di autotutela dichiara inammissibile i ricorsi riuniti perché l'esercizio dell'autotutela non costituisce un mezzo di difesa del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali non esperiti. Per il resto respinge i ricorsi riuniti. Spese compensate.

Con la sentenza in commento la Commissione tributaria provinciale di Vicenza ha respinto la richiesta di disapplicazione delle sanzioni tributarie in presenza di buona fede del contribuente colpito da numerosi avvisi di accertamento e atti esecutivi, non impugnati e successivamente oggetto di richiesta di autotutela in via sostitutiva (rispetto all'ordinario iter giurisdizionale). I giudici vicentini non hanno ritenuto sufficiente, ai fini esimenti, le condizioni soggettive del contribuente quando queste non si accompagnino a oggettive condizioni di incertezza sull'ambito applicativo della norma. Inoltre, nel caso in cui si manifesti la contemporanea infedeltà del consulente fiscale, il quale sembra essere stato una concausa dei guai incorsi dal suo assistito, questa è rilevante solo quanto alla denuncia penale faccia seguito il riconoscimento della colpevolezza del consulente infedele, secondo quanto previsto dalla L. n. 423/1995. Come vedremo in seguito, le conclusioni dei giudici non sono del tutto convincenti in quanto il percorso esegetico non è stato in grado di fornire una soddisfacente risposta a fronte delle istanze del ricorrente. Inoltre il collegio giudicante non ha tenuto conto delle ulteriori elaborazioni giurisprudenziali che hanno mitigato i rigidi precetti indicati dalla legge 423.
Ma veniamo alla esposizione dei fatti. Nel nostro caso pare di capire che il contribuente fu danneggiato dal comportamento professionale del suo consulente il quale gli impedì il tempestivo esercizio della tutela giurisdizionale relativamente a tre avvisi di accertamento e ai successivi atti esecutivi. Spirati i termini per i ricorsi non restava che tentare la richiesta di annullamento degli atti mediante il potere di autotutela.
L'interesse della sentenza in commento va ricercato non tanto nella declaratoria di inammissibilità dei ricorsi per violazione dell'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quanto negli esiti delle domande di disapplicazione delle sanzioni tributarie comminate al contribuente stante lo *status* soggettivo di incolpevolezza e buona fede.
Si rammenta brevemente che con la riforma del 1998 la disciplina delle sanzioni tributarie è stata fortemente improntata a principi penalistici, secondo i quali la sanzione presenta caratteristiche afflittive e non risarcitorie e si riferisce alla persona fisica che commette l'illecito. All'epoca della riforma il tutto fu contemperato dall'operare degli istituti dell'autore mediato, della responsabilità solidale in capo al soggetto (persona fisica, giuridica o ente) nel cui interesse abbia agito l'autore della violazione e del principio del *favor rei*.
In effetti il legislatore della riforma, nell'affrontare le cause di non punibilità, ha predisposto appositamente l'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il quale, al comma 2, affronta la questione dell'errore derivante dall'interpretazione della norma (errore di diritto). Tale tipologia di errore esclude la colpa (e quindi la punibilità), quando le violazioni sono determinate da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme.
Anche nella disciplina del processo tributario l'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, rubricato «Errore sulla norma tributaria», ha introdotto un apposito potere di disapplicazione delle sanzioni in capo alla Commissione tributaria (La disposizione riproduce quanto era stabilito dall'art. 39 bis del D.P.R. n. 636/1972). Secondo parte della dottrina la prima norma (art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992) non è stata sostituita dal successivo art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 in quanto l'art. 8 è norma processuale e la sua operatività si giustificherebbe alla luce del fatto che il giudice può autonomamente disapplicare la sanzione a prescindere dall'esistenza di una specifica domanda di parte sul punto.
I giudici vicentini hanno correttamente individuato l'ambito normativo dal quale attingere elementi per la loro decisione. Infatti la tutela dell'affidamento e della buona fede del cittadino nei confronti della Pubblica Amministrazione determina la non punibilità del soggetto che commette (senza dolo o colpa) un errore nell'applicazione di una norma di portata e ambito applicativo obiettivamente incerti. In merito a questo punto la C.M. 10 luglio 1998, n. 180/E precisa che costituisce motivo esimente la «presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori», nonché l'assenza della prassi ministeriale e la presenza di contrasti giurisprudenziali. La legge, al contrario, non ammette effetti esimenti in relazione a errori dovuti ad una errata interpretazione soggettiva della norma.
Nel caso in commento il ricorrente aveva invocato l'operare delle disposizioni contenute nella L. 423/95. La norma prevede che: *«La riscossione delle soprattasse e delle pene pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, iscritti nei rispettivi albi, in dipendenza del loro mandato professionale».* Lo scopo della disposizione di legge è quello di evitare che omessi versamenti di imposte riferibili al contribuente, ma di fatto dolosamente realizzati dal professionista infedele, possano derminare la punizione del soggetto incolpevole. Una volta accertata definitivamente la responsabilità penale del professionista, la sanzione (fino ad allora sospesa) verrà sgravata in capo al contribuente e posta in riscossione a carico dell'effettivo colpevole. Si consideri però che la giurisprudenza di Corte di Cassazione ha stabilito che la norma non impedisce che il contribuente, leso dalla condotta del professionista, possa invocare la non punibilità dimostrando che il pagamento del tributo non fu eseguito per fatto addebitabile esclusivamente a quest'ultimo denunciato all'Autorità giudiziaria, indipendentemente dalla ricorrenza dell'accertamento della responsabilità penale con sentenza passata in giudicato (Cass. Sez. trib., 20 dicembre 2007, n. 26850).