

# Sentenza del 16/04/2024 n. 10303 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Intitolazione:

Dichiarazione dei redditi - Obblighi tributari - Assolvimento - Affidamento incombenza al professionista - Non sufficienza - Controllo e vigilanza - Obbligo del contribuente - Necessità

### Massima:

Gli obblighi tributari relativi alla presentazione della dichiarazione dei redditi ed alla tenuta delle scritture non possono considerarsi assolti da parte del contribuente con il mero affidamento delle relative incombenze ad un professionista, richiedendosi altresì anche un'attività di controllo e di vigilanza sulla loro effettiva esecuzione, nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista finalizzato a mascherare il proprio inadempimento dell'incarico ricevuto.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

## Testo:

### FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava alla società Associazione Costruttori Edili Srl avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2005. La società denunciava il signor A.A., professionista che ne curava la contabilità, addebitandogli la responsabilità per le violazioni contestate nei suddetti avvisi di accertamento. Il 18 marzo 2009 la società beneficiava del provvedimento di sospensione in ossequio a quanto previsto dall' art. 1 della legge n. 423 /995. Con sentenza penale n. 642/2009, divenuta irrevocabile in data 4 maggio 2010, il Tribunale penale di Vasto condannava il A.A. ai sensi degli articoli 81 , 646 , 61 n. 11, cod. pen. , per essersi impossessato delle somme consegnategli per il pagamento delle tasse ed imposte dovute dall'Associazione Costruzioni Edili Srl. La società provvedeva al pagamento delle imposte dovute. La direzione provinciale notificava gli avvisi di contestazione nei confronti del A.A. in virtù del comma 1, num. 3, dell'art. 1 l. n. 423 /995, secondo cui "se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti l'Ufficio di cui al comma due annulla la sanzione a carico del contribuente e provvede a erogarla a carico del professionista".

Avverso tale provvedimento il A.A. proponeva ricorso e la CTP lo accoglieva sul presupposto che lo stesso fosse rimasto estraneo ai contenziosi riguardanti l'Associazione, perché dal dettato della norma, si evinceva che l'oggetto della commutazione poteva essere non la sanzione ma solo l'omesso versamento del tributo, mentre al A.A. era stato richiesto il versamento delle sanzioni indicate negli avvisi di accertamento".

In sede di appello la CTR confermava la pronuncia di primo grado, stabilendo che "Innanzitutto risulta pacifico che l'Agenzia non ha allegato all'atto di accertamento il titolo su cui si fondava la pretesa fiscale, ovvero la sentenza del Tribunale penale di Vasto. (...) Inoltre è parimenti pacifico che il A.A. è rimasto estraneo al contenzioso dell'Associazione costruttori, per cui l'atto di accertamento nei confronti del professionista doveva necessariamente essere oggetto di allegazione, anche perché lo stesso non aveva partecipato al contenzioso tributario presupposto". La stessa ha altresì statuito che "la sentenza gravata ha rilevato che le sanzioni commutabili potevano afferire solo per i casi di omissione di pagamento, mentre non potevano essere trasferite per le omissioni di tipo diverso ed attinenti alla omessa presentazione delle

dichiarazioni, omessa tenuta delle scritture contabili omessa-infedele-tardiva registrazione di fatture, omessa tardiva presentazione della dichiarazione, né era contemplata la comminatoria di sanzioni per ritardati od omessi versamenti diretti. In sostanza l'atto accertativo, anche per l'assenza degli atti presupposti, così come notificato, era inidoneo a sostenere la pretesa dell'Ufficio, riferendosi anche a sanzioni per omissione di carattere formale".

Ricorre quindi in cassazione l'ufficio affidandosi a due motivi, avverso il quale resiste il A.A. con controricorso.

Entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via pregiudiziale dev'essere disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso in quanto carente della certificazione di conformità all'originale ai sensi e per gli effetti dell' art. 16 undecies dl 179/2012 , nonché della sottoscrizione con firma digitale e per vizi della relata di notifica.

Invero "Nel giudizio di cassazione, il deposito in cancelleria di copia analogica del ricorso redatto e notificato in modalità telematica, con attestazione di conformità all'originale digitale priva di sottoscrizione autografa, ma anch'essa firmata digitalmente dal difensore, non ne comporta l'improcedibilità ove sia stata depositata una successiva attestazione, recante firma autografa, della conformità, agli originali digitali, della relata di notificazione e delle ricevute di accettazione e consegna dei messaggi pec, emergendo in maniera inequivoca, dalla valutazione complessiva degli atti depositati, la volontà asseverativa del difensore" (Cfr. Cass. civ. n. 3343/22). Nel caso di specie il ricorso redatto e notificato in modalità telematica è provvisto di attestazione di conformità all'originale firmata solo digitalmente, ma reca anche l'attestazione, recante firma autografa, della conformità agli originali digitali della relata di notifica e delle ricevute di accettazione e consegna dei messaggi pec.

Eventuali vizi della relata di notifica risultano poi sanati dalla costituzione del controricorrente.

2. Con il primo motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 42 , d.p.r. n. 600/1973 , 17, D.Lgs. n. 472/1997 , 1, l. n. 423/1995 e 7 , l. n. 212/2000 , ritenendo che erroneamente il giudice d'appello avrebbe considerato non adeguatamente comunicati gli atti presupposti invece indicati in stralcio o per relationem.

2.1. Il motivo, che attiene alla prima ratio decidendi della sentenza impugnata, è fondato.

Intanto non è difficile superare l'affermazione del giudice del merito che censura la mancata allegazione all'atto di accertamento della sentenza penale, visto che l'allegazione è necessaria con riferimento ad atti non noti al contribuente, laddove nella specie alla sentenza penale resa nel suo contraddittorio, una volta menzionata nei suoi dati (come risulta incontestato e provato dall'atto riprodotto nel ricorso), ben può l'atto fare riferimento per relationem.

Con riferimento poi alla mancata allegazione dell'atto di accertamento relativo alle sanzioni, nel momento in cui la sentenza diviene definitiva l'ufficio deve procedere all'irrogazione della sanzione nei confronti del professionista secondo le regole previste per il procedimento di irrogazione delle sanzioni. In proposito l' art. 16, comma 2 , del D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce che debba essere notificata la contestazione con indicazione dei fatti attribuiti, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri di determinazione delle sanzioni.

Ebbene tutti tali elementi sono presenti nell'atto di contestazione, essendo specificati i fatti, richiamata la sentenza penale, indicati i criteri di determinazione delle sanzioni applicate.

In particolare, è stato allegato all'atto lo stralcio di pagg. 10 e 11 dell'avviso di accertamento, notificato alla contribuente originaria, per l'anno in questione relativo alle sanzioni tributarie in materia di Irap e Iva col relativo numero, con l'elenco specifico delle violazioni di legge ed il calcolo delle sanzioni.

Nessuna necessità di riprodurre gli originari atti di irrogazione al contribuente, oggetto di sospensione, si presentava, poiché nessuna disposizione lo richiedeva e nessuna necessità ai fini della difesa si presentava.

Né può sostenersi la parzialità degli accertamenti contenuti nella sentenza penale, perché in essa si legge non solo che il A.A. ricevette alle previste scadenze la provvista da parte del legale rappresentante del contribuente, in forma di assegni, contenenti anche i propri onorari, ma altresì che "le dichiarazioni fiscali richieste dai militari...non erano in realtà mai state esibite in quanto non erano mai state neppure elaborate e ancora più grave non risultavano essere state fatte le ricevute (modelli F24) relative ai versamenti...per le quali il Coppa aveva emesso assegni intestati al A.A.." E ancora "Il consulente nominato dalla procura, dopo attenta analisi (...) ha concluso affermando che 1) la contabilità (...) risultava totalmente omessa; 2) le dichiarazioni della società (...) non erano mai state elaborate dal consulente A.A." e risultava altresì il versamento degli assegni necessari per il pagamento delle imposte.

3. Col secondo mezzo l'Agenzia deduce violazione dell' art. 1 l. n. 423/1995 , ritenendo erronea la statuizione secondo cui le sanzioni commutabili sarebbero solo quelle per omesso versamento e non le altre indicate nell'atto impugnato.

3.1. Il motivo si appunta sulla seconda ratio decidendi che sorregge la sentenza. Esso è fondato.

L' art. 1 della l. n. 423/1995 , stabilisce che "La riscossione delle sanzioni 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, in dipendenza del loro mandato professionale". La disposizione poi istituisce la c.d. "commutazione" della sanzione, trasferendo quest'ultima dal contribuente in capo all'infedele professionista una volta che quest'ultimo sia stato condannato in sede penale.

La sentenza impugnata fonda la seconda ratio decidendi sull'osservazione secondo cui la norma in esame riguarderebbe esclusivamente le sanzioni previste per l'omesso versamento delle imposte, e quelle conseguenti all'omessa dichiarazione ed agli altri comportamenti indicati nel provvedimento impugnato.

In effetti quest'ultimo si riferisce espressamente a (pag. 11 del ricorso) "1. Irap - omessa presentazione della dichiarazione con imposta dovuta; 2. Irap - omessa tenuta delle scritture contabili, dei documenti e dei registri previsti in materia di imposte dirette; 3. Iva - omessa, infedele tardiva registrazione di fatture emesse, corrispettivi, operazioni imponibili; 4. Iva - omessa o tardiva presentazione della dichiarazione e casi assimilati."

L'assunto da cui parte la sentenza impugnata però non è fondato.

La disposizione in effetti è chiaramente preposta a sollevare il contribuente dalla responsabilità e dalle relative conseguenti sanzioni allorché del fatto sia responsabile un professionista dallo stesso incaricato, il quale in sostanza abbia trattenuto le somme consegnategli per adempiere all'obbligazione tributaria.

Se dunque il complesso meccanismo previsto dall' art. 1 della l. n. 423/1995 si limitasse alle sole sanzioni strettamente previste per l'omesso versamento, esso risulterebbe di fatto inutile, dal momento che queste ultime sono connesse al caso di imposte già liquidate e/o dichiarate, per cui l'avvenuta dichiarazione è presupposta, tanto che la relativa fattispecie, di cui all' art. 13 , D.Lgs. n. 471/1997 , non prevede neppure la possibilità di cumulo giuridico proprio in relazione alla preventiva liquidazione delle singole imposte (Cass. n.5744/2021).

A conferma di ciò va ricordato che l' art. 6, comma 3 , D.Lgs. 472/1997 , ipotesi generale rispetto a quella speciale che ne occupa, è strutturata analogamente laddove individua, a specificazione del principio di responsabilità personale per le sanzioni, l'esimente del fatto addebitabile al terzo (in generale), in quanto anche qui si fa riferimento all'omissione del "pagamento del tributo", volendosi anche in tal caso indiscutibilmente far riferimento a tutti quei comportamenti (e a tutte le relative sanzioni), appunto addebitabili a terzi soggetti, che portano al mancato adempimento degli obblighi tributari. E si noti che le due norme sono in rapporto di specialità, nel senso che l' art. 1 l. n. 423/1995 è caratterizzato dalla necessità di presupposti aggiuntivi speciali, costituiti dalla necessità del deposito della denuncia penale e dell'istanza di sospensione, oltre che dalla necessità poi di una sentenza definitiva di condanna penale, nonché dalla speciale qualifica del terzo come "professionista", rispetto all'ipotesi generale riferita a terzi non qualificati e di cui al citato art. 6 , D.Lgs. n. 472/1997 - per la quale peraltro è sufficiente la prova convincente della responsabilità del terzo (non necessitando quindi l'accertamento della stessa in base a precedente pronuncia).

Né contrasta con tali conclusioni la sent. Cass. 28359/2018, secondo cui "la menzionata norma ( art. 6, comma 3 , D.Lgs. n. 472/1997 n.d.r.) va coordinata con l' art. 5, comma 1 , del D.Lgs. n. 472 del 1997 , la cui prima parte (nella formulazione applicabile *ratione temporis*) così recita: "Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa"; il rapporto tra le due disposizioni va risolto nel modo che segue: l'art. 5, comma 1, riguarda, in generale, l'elemento soggettivo della condotta sanzionabile, la quale deve essere cosciente e volontaria, nonché colpevole, cioè posta in essere con dolo o, quanto meno, con negligenza; l'esimente di cui all'art. 6, comma 3, presuppone l'elemento soggettivo così come individuato dall'art. 5, comma 1, e delimita la condotta sanzionabile in conseguenza della violazione di obblighi tributari non formali; l'applicazione dell'esimente di cui alla disposizione richiamata implica pertanto: a) l'inadempimento degli obblighi riconnessi al mancato pagamento del tributo, esclusi pertanto gli obblighi solo formali."

Ciò significa che allorché alla violazione degli obblighi non formali (omesso versamento soprattutto) si accompagni o, meglio la stessa presupponga, la violazione anche di obblighi formali (omessa dichiarazione soprattutto), la disposizione trova piena applicazione. Ancora, la giurisprudenza di questa Corte ha già deciso fattispecie in cui ha ritenuto l'applicazione proprio dell' art. 1 , l. n. 423/1995 in presenza di una condotta del professionista che aveva omesso appunto tanto la dichiarazione quanto il versamento, concludendo nel senso che

"la fattispecie in esame (attività delegata al commercialista) va disciplinata proprio dall' art. 1 della legge 423 del 1995 , sicché non è sufficiente per evitare la responsabilità del delegante la produzione della denuncia presentata all'autorità giudiziaria, ma occorre dimostrare l'assenza di colpa di vigilanza in capo al mandante.

Infatti, per questa Suprema Corte gli obblighi tributari relativi alla presentazione della dichiarazione dei redditi ed alla tenuta delle scritture non possono considerarsi assolti da parte del contribuente con il mero affidamento delle relative incombenze ad un professionista, richiedendosi altresì anche un'attività di controllo e di vigilanza sulla loro effettiva esecuzione, nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista finalizzato a mascherare il proprio inadempimento dell'incarico ricevuto ( Cass. Civ., 21 maggio 2010, n. 12473 )"

(Cass. 9422/2018).

La prova dell'attività fraudolenta del professionista, in particolare, viene dalla stessa pronuncia ravvisata nella falsificazione di modelli F24 di pagamento delle imposte o delle ricevute di ricezione delle dichiarazioni telematiche o attraverso altre modalità di difficile riconoscibilità da parte del mandante (così pure Cass. Civ., 11 aprile 2018, n. 8914 ; Cass. Civ., 17 marzo 2017, n. 6930 ; Cass. Civ., 9 giugno 2016, n. 11832 ; Cass. Civ., 18 dicembre 2015, n. 25580 ).

In definitiva dunque, in disparte e la verifica della prova dell'esimente in favore del contribuente, del tutto indifferente in questa sede in quanto l'eventuale sua mancanza fonda semmai la corresponsabilità nei confronti dell'amministrazione e certo non esclude quella del professionista, ne deriva che sussistevano nella specie tutti i presupposti per la commutazione delle sanzioni oggetto dell'accertamento e quindi erroneamente il giudice d'appello ha escluso la ricorrenza del presupposto per l'applicazione dell'art. 1 in parola.

4. Il ricorso merita dunque accoglimento e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va respinto il ricorso introduttivo, con aggravio di spese in capo al controricorrente soccombente.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo.

Condanna il controricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida per il giudizio di legittimità in Euro 5.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma il 20 marzo 2024.

Depositata in Cancelleria il 16 aprile 2024.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza