

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 216/23/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con distinti atti depositati rispettivamente in data 28 maggio 2010 e 15 novembre 2010, il signor Di Ca. Mi. Vi. Ge. di Pioltello (MI), via Monteverdi 10, assistito e difeso dal dott. Pietro Biagio Monterisi, e con domicilio eletto presso il medesimo in Milano, via G. Cavalcanti n. 8, ha proposto ricorso avverso:

- l'avviso di accertamento n. R1L011E00921/2009, notificato in data 28/12/2009, con il quale, per l'anno di imposta 2003, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Gorgonzola, provvedeva ad accertare il contribuente per aver omesso la dichiarazione, irrogando sanzioni per Irpef, Addizionale regionale, IVA, ed addizionale Comunale, per totali € 40.732,20=, (applicando il cumulo giuridico) ed € 1.128,00= (senza cumulo giuridico), Irap, oltre maggiori imposte per Irpef pari ad € 5.280,00=, Addizionale Regionale per € 272,00=, Addizionale Comunale per € 44,00=, Contributi Previdenziali per € 3.800,00=, Irap per € 940,00=;

- la cartella di pagamento n. 0682010051149984500, notificata in data 16 ottobre 2010, che intima il pagamento di € 13.602,45=, importo iscritto a ruolo con riferimento all'accertamento di cui sopra, a titolo provvisorio in pendenza di ricorso.

Con il ricorso avverso l'avviso di accertamento lamenta il ricorrente:

1)- In via pregiudiziale eccepisce l'illegittimità dell'accertamento per difetto di motivazione, essendo il metodo utilizzato, basato sui componenti positivi e negativi dei due anni (1999 e 2006) per i quali è stata presentata la dichiarazione dei redditi, non è sufficiente a descrivere l'iter logico - giuridico della pretesa, in quanto arbitrario, riferendosi ad anni differenti non compatibili tra di loro, e non tenendo conto della documentazione fornita dal contribuente, che dunque ha assolto l'onere probatorio che gli competeva al riguardo, prima in sede di accertamento con adesione, la cui istanza è stata presentata in data 12 febbraio 2010, ed ora nel presente giudizio.

2)- In via principale e di diritto, tenuto conto che il contribuente ha tenuto una regolare contabilità, e che la mancata presentazione della dichiarazione deve ricondursi al comportamento omissivo del proprio consulente Eugenio Campana, sedicente commercialista che ne ha carpito la buona fede, nei confronti del quale è stata presentata querela per tali fatti, ritiene che non sia applicabile la sanzione per omessa dichiarazione. Ritiene inoltre di aver diritto alla detrazione dell'IVA ed al riconoscimento del relativo credito, posto che risulta regolarmente tenuta la relativa contabilità, e che sono stati effettuati i versamenti periodici IVA di legge.

Chiede pertanto in via pregiudiziale l'annullamento dell'avviso di accertamento, ed in subordine che il reddito venga determinato sulla base della documentazione contabile presentata, disponendo al riguardo in via istruttoria una consulenza tecnica che sulla base di detta documentazione stabilisca il reddito effettivo. Chiede inoltre che vengano concessi i benefici previsti dall'art. 15 della L. 146/1998 a tutela del contribuente per comportamenti illeciti tenuti da professionisti, applicabili anche a soggetti non iscritti in albi professionali.

Con note scritte depositate in data 9 luglio 2010, si costituiva l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Gorgonzola, rivendicando la legittimità del proprio operato, ex art. 41 del DPR 600/73, anche alla luce del riconoscimento dei versamenti effettuati, mentre per l'IVA a credito risultante dalle fatture acquisti registrate, lo stesso Ufficio aveva dato la disponibilità a riconoscerla, tenuto conto delle considerazioni addotte dalla parte in sede di istanza per accertamento con adesione.

Chiede pertanto che il ricorso venga rigettato, con la condanna del ricorrente alle spese di giudizio, mentre per la richiesta dei benefici dell'art. 15 della L.146/1998, si rimette alla valutazione della Commissione.

Con il ricorso avverso la cartella di pagamento lamenta il ricorrente:

- 1) - In via pregiudiziale eccepisce la illegittimità della cartella in oggetto per mancanza di valida notifica ai sensi dell'art. 26 DPR 602/73, in quanto la stessa è stata eseguita direttamente dal concessionario mediante servizio postale, e senza alcuna relata di notifica.
- 2) - Eccepisce altresì la illegittimità della cartella per mancata sottoscrizione della medesima, e per la mancata indicazione del responsabile del procedimento, cartella alla quale peraltro non può essere applicata la sanatoria di cui all'art. 156 c.p.c.
- 3) - Eccepisce la carenza di motivazione della cartella in violazione dell'art. 7, L. 212/2000.

Chiede pertanto che previa sospensione, la cartella impugnata sia dichiarata illegittima e che vengano dichiarati comunque non dovuti gli importi portati dalla stessa. In ogni caso con la condanna dell'Ufficio alle spese di giudizio.

Con note scritte depositate in data 29 dicembre 2010 si costituiva l'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale II di Milano, eccependo la inammissibilità del ricorso proposto nei propri confronti per vizi propri della cartella, trattandosi di materia di competenza del concessionario, e deducendo in ogni caso la validità della notifica effettuata ex art. 26 DPR 602/73 e contenendo la cartella i dati minimi necessari riportando i dati prescritti dall'art. 25 DPR 602/1973, e cioè il tributo, il periodo di imposta, l'imponibile e l'aliquota applicata.

Nel merito l'iscrizione a ruolo provvisoria del 50% in pendenza di ricorso avverso l'avviso di accertamento è espressamente prevista dall'art. 15 del DPR 602/1973.

Chiede pertanto che previo rigetto della istanza di sospensione, il ricorso sia dichiarato inammissibile e che venga confermata la legittimità della cartella. Spese rifuse.

Con note scritte depositate in data 13 gennaio 2011 si è costituita anche EQUITALIA ESATRI SPA, contestando le ragioni del contribuente e rilevando:

- la regolarità e correttezza della notifica della cartella ex art. 26 DPR 602/1973, ed in ogni caso l'intervenuta sanatoria ex art. 156 c.p.c. anche alla luce della giurisprudenza intervenuta sulla questione;
- la infondatezza nel merito della pretesa nullità per errata indicazione del responsabile del procedimento, in effetti indicato nella persona del signor Vi. Va.;
- la infondatezza dell'eccezione avversaria di carenza di sottoscrizione della cartella di pagamento, non richiesta né dall'art. 25 DPR 602/1973, né dal modello ministeriale approvato, e come del resto riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione richiamata;
- in ordine alla carenza di motivazione della cartella di pagamento, rileva la estraneità dell'Agente della Riscossione alle avverse censure sul punto, attenendo la questione sulla congruità o meno della cartella a profili di merito, di competenza dell'Ente impositore, e considerato che sono stati in ogni caso rispettati i termini essenziali di detto obbligo di motivazione, previsti dall'art. 12 DPR 602/73 attualmente in vigore a seguito del D.Lgs. 32/2001.

Chiede pertanto che previa declaratoria di difetto di legittimazione passiva di Equitalia Esatri Spa in relazione alle attività riservate all'Ente Impositore, venga rigettato il ricorso nei propri confronti. Con vittoria di spese e compensi.

Con provvedimento in data 24/01/2011 la Commissione accoglieva l'istanza di sospensione.

La Commissione, esaminati gli atti e documenti di causa, nonché le ragioni in fatto e diritto illustrate dalle parti, provvede nel merito e per le spese come da seguente motivazione.

Rileva anzitutto la Commissione che, al di là delle diverse considerazioni nel merito delle deduzioni che comunque spettano al contribuente per quanto diremo di seguito, deve ritenersi legittimo il comportamento adottato dall'Agenzia delle Entrate, che, in assenza della dichiarazione del contribuente, ha proceduto, all'accertamento d'Ufficio ex art. 41 del DPR 600/73 e 55 DPR 633/72 sulla base dei dati in suo possesso, desunti dalle dichiarazioni dei redditi per gli anni 1999 e 2006 regolarmente presentate dal contribuente, aventi maggiore compatibilità temporale con l'anno accertato. Va pertanto rigettata la pretesa sul punto del ricorrente, ritenendo questa Commissione che il procedimento adottato dall'Agenzia delle Entrate sia da ritenere corretto, logico ed allineato a dati di provenienza dello stesso contribuente. Prova ne sia che anche la difesa di questo ultimo ha ammesso, in udienza, che in effetti le risultanze dell'accertamento in relazione ai ricavi non si discosta significativamente dalla situazione reale, come del resto risulta anche dalle indicazioni contenute nelle deduzioni dell'Ufficio

Peraltro risulta non controverso, e del resto la presentazione di querela (doc. 9 ricorrente) nei confronti del responsabile è ulteriore conferma della circostanza, per le responsabilità che con tale atto si assume il querelante, che la omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno in esame, come del resto per anni precedenti e seguenti, deve ricondursi a responsabilità del professionista incaricato di tale adempimento, nella persona del sedicente commercialista Rag. Eu. Ca.. A ciò si aggiunga che a seguito della notifica dell'avviso di accertamento in data 28 dicembre 2009, la parte, che peraltro aveva tenuto una contabilità regolare, effettuando i versamenti delle imposte in acconto e saldo risultanti anche dal sistema informatico nazionale vedasi comunicazione del provvedimento di autotutela parziale - doc. 3 Ufficio), presentando in data 22 gennaio 2010, prot. 2010/3840, istanza per autotutela corredata della documentazione contabile atta ad accertare il proprio reddito effettivo per la annualità 2003, documentazione riprodotta anche in questa sede, ha assolto l'onere probatorio a suo carico, al fine di dimostrare la parziale infondatezza della pretesa erariale. E ciò in particolare con riferimento alla detrazione dell'IVA sugli acquisti per € 9.204,60=, e dunque con riconoscimento del relativo credito risultante dalle fatture registrate, detrazione peraltro per la quale l'Ufficio stesso si era dichiarato disponibile in sede di accertamento con adesione, e con riferimento al costo di € 9.963,77= per acquisti schede telefoniche con Iva Esente ex art 74 DPR 633/72 (pag. 3 deduzioni Ufficio), che l'Ufficio non ha ritenuto di riconoscere sul presupposto, chiarito in udienza, che non si tratterebbe di schede cedute ai clienti, ma usate direttamente dal contribuente, circostanza quanto mai improbabile dato l'elevato importo complessivo, e considerata che nell'ambito dell'attività svolta, il contribuente vendeva anche i cellulari, e pertanto deve ritenersi assodato che dette schede telefoniche servissero per fornire i medesimi, rendendoli atti all'uso da parte dei clienti. Ritiene pertanto la Commissione che le pretese del contribuente al riguardo siano fondate, per entrambe le detrazioni.

Va detto infatti che tale diritto del contribuente, stante la non contestata documentazione fornita dallo stesso al riguardo, trova conferma nel principio enunciato dalla Corte di Giustizia Europea, con la sentenza C-95/07 Ecotrade, secondo il quale deve ammettersi l'esigenza di riconoscere comunque il diritto alla detrazione d'imposta nei casi come quello in esame, in cui siano stati rispettati gli obblighi sostanziali previsti dalla normativa IVA, anche se alcuni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi. Detto principio è stato recepito anche dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 10819 del 2010. E del resto non può negarsi al contribuente incolpevole, che ha adempiuto agli oneri contabili e

fiscali di sua competenza, neppure la possibilità di vedere determinare il proprio reddito tenendo conto di risultanze di una contabilità regolarmente tenuta, tanto più in presenza di un inadempimento formale, omessa presentazione della dichiarazione, che a ben vedere non può riferirsi a sue responsabilità, ma a responsabilità di terzi. Anche perché in tal caso si verrebbe a ledere il principio di collaborazione e buona fede enunciato dall'art 10 Legge n. 212/2000, Statuto del Contribuente, principio generale con valenza costituzionale, in quanto ispirato agli articoli della costituzione. (Art. 1, Legge n. 212/2000).

Va altresì rilevato che anche per quanto attiene alle sanzioni comminate dall'Ufficio, il contribuente non può pretendere la sospensione ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 1, comma 1, della Legge 11 ottobre 1995, n. 423, come modificato dall'art. 15 della L. 8 maggio 1998, n. 146, non ricorrendo, o comunque non risultando provati alcuni presupposti di legge, quali in particolare la iscrizione in appositi albi professionali del soggetto alla cui condotta penalmente rilevante consegua la contestata violazione, il pagamento dell'imposta ancora dovuta e la dimostrazione di aver provveduto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, o insufficiente. Ritiene peraltro la Commissione che nel caso specifico, con riferimento alle sanzioni comminate, sia invece applicabile la causa di non punibilità di cui all'art. 6 del D.L.gs. n. 472/97, comma 3, la cui applicazione deve ritenersi possibile, in quanto la relativa domanda deve ritenersi compresa nella domanda principale di annullamento totale dell'avviso di accertamento impugnato, comprensiva dunque anche dell'annullamento delle sanzioni appunto, che ne fanno parte.

Per quanto attiene il ricorso avverso la cartella esattoriale portante il ruolo provvisorio, rileva la Commissione che vanno respinte le eccezioni del ricorrente in ordine alla legittimità della medesima, atteso che la stessa è stata legittimamente emessa ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 15 del DPR 602/1973. Peraltro la medesima andrà adeguata nell'importo iscritto a ruolo, in relazione alla presente decisione, ed all'accoglimento parziale delle ragioni del contribuente, con riferimento all'avviso di accertamento che l'ha originata..

Mentre per quanto riguarda la eccezione nullità e/o inesistenza della notifica effettuata ex art. 26 DPR 602/73 a mezzo posta direttamente da EQUITALIA ESATRI SPA, questa Commissione ritiene di ribadire il proprio orientamento, già espresso in precedenti decisioni, confermando la regolarità di tale notifica, regolarità che trae conforto dalle stesse disposizioni di cui all'art. 26 del DPR 602/1973, che determinano una disciplina speciale, derogatoria rispetto alle disposizioni generali del codice di procedura civile in tema di notifica. Detto articolo infatti, al comma 1, prevede che la notificazione può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; la notificazione in tale caso si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal comma successivo. Con tali modalità la legge non prevede alcuna relata di notifica, circostanza confermata dalle previsioni di cui al successivo comma 4, ove si prevede l'obbligo del concessionario di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione della avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta. È evidente pertanto che tale previsione del primo comma del citato art. 26, si pone come una possibilità alternativa ed integrante (come risulta confermata dall'uso della particella copulativa "anche" ad essa riferita) delle previsioni di cui alla parte iniziale dello stesso articolo, che fa invece riferimento alla usuali forme di notifica tramite ufficiali giudiziari o messi comunali, forme usuali che nella previsione dalla legge sono già comprensive anche della notifica a mezzo posta, oltre che di quella a mani proprie del destinatario; poiché, diversamente opinando, si tratterebbe di una precisazione successiva, inutile e comunque non necessaria. Si deve ritenere pertanto che la ulteriore previsione di una notifica mediante invio di raccomandata

con ricevuta di ritorno si riferisca ad una notifica diversa da quelle contemplate nella parte iniziale dell'articolo richiamato, innovativa rispetto alle precedenti, la cui attività e competenza, in mancanza di diverse indicazioni, non possono che essere riferite allo stesso concessionario, che la esegue direttamente tramite il servizio postale nazionale.(vedasi al riguardo anche sentenze Corte Cassazione sez. Tributaria n. 14327 del 19.06.2009, e n. 15984/10 del 26/05/2010). In ogni caso si ritiene applicabile la sanatoria di cui all'art. 156 c.p.c., stante la regolare impugnazione dell'atto proposta da parte del ricorrente, che ha potuto efficacemente difendersi.

Parimenti per quanto riguarda le altre eccezioni in ordine alla formazione della cartella, le stesse vanno rigettate, considerato che il responsabile del procedimento inerente la cartella deve individuarsi nella persona indicata del signor Vittorio Valota, che la sottoscrizione della cartella non è espressamente richiesta né dall'art. 25 del DPR 602/1973, né dal Modello Ministeriale approvato vigente all'epoca, e comunque non è elemento essenziale come del resto confermato dalle pronunce richiamate dai resistenti della Suprema Corte di Cassazione (Sent. n. 14894/2008) e della Corte Costituzionale (Sent. 117/2000), essendo di regola sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare, come nel caso in esame, con certezza l'Autorità cui l'atto proviene.

Mentre in ordine alla eccezione carenza di motivazione, rileva che l'espresso richiamo, contenuto in cartella, alla iscrizione provvisoria in presenza di ricorso in Commissione Tributaria Provinciale avverso l'avviso di accertamento n. RIL011E00921/2009, anno 2003, riferendosi a precise disposizioni di legge (art. 15, DPR 602/1973), sia idoneo e sufficiente ad evidenziare l'iter logico - giuridico che ha originato l'atto, mettendo il contribuente nella possibilità di efficacemente difendersi, come in effetti ha fatto; pertanto va rigettata la relativa eccezione del ricorrente.

Va inoltre rilevata la carenza di legittimazione passiva di Equitalia Esatri Spa in ordine alle attività di carattere impositivo, mentre l'Agenzia delle Entrate deve ritenersi a sua volta carente di legittimazione passiva in ordine alle attività proprie di riscossione dell'esattore.

Per le motivazioni sopra indicate, con riferimento all'avviso di accertamento impugnato va parzialmente accolto il proposto ricorso, ed in particolare vanno riconosciuti a favore del contribuente sia l'importo di € 9.204,60= riferentesi ad Iva sugli acquisti, sia l'importo di € 9.963,77= riferentesi a costi per acquisto di schede telefoniche. Va inoltre esclusa l'applicazione delle sanzioni. Conseguentemente anche la cartella di pagamento, pure impugnata dal contribuente, andrà rideterminata negli importi iscritti a ruolo, in relazione e compatibilmente con il parziale accoglimento dell'avviso di accertamento di cui sopra, dal quale la medesima è originata. Stante l'esito della controversia, la parziale soccombenza delle parti, nonché l'originario carattere controvertibile della controversia per le questioni di diritto di non univoca soluzione in dottrina e giurisprudenza, la Commissione ritiene giusto compensare tra tutte le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso limitatamente alla deduzione del credito IVA per € 9.204,60=, alla deduzione di costi per € 9.963,67=, ed annullando le sanzioni. Spese compensate.

Note di redazione

Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 216 del 17 luglio 2011