

Ordinanza del 23/01/2019 n. 1815 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Intitolazione:

Dichiarazioni fiscali - Omessa presentazione - Comportamento fraudolento del professionista - Negligenza del contribuente - Responsabilità.

Massima:

In tema di sanzioni per le violazioni di disposizioni tributarie, la prova dell'assenza di colpa grave sul contribuente, il quale risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato della relativa trasmissione telematica, ove non dimostri di aver vigilato sull'incaricato. In tema di dichiarazioni fiscali, il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento ad un commercialista a cui dà mandato a trasmettere in via telematica le dichiarazioni medesime alla competente Agenzia delle Entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto, sicché la sua responsabilità è suscettibile d'esclusione solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento. Nel caso di specie, la reiterazione per più anni degli inadempimenti evidenzia l'omissione di qualunque riscontro in ordine allo svolgimento delle attività che avrebbe dovuto espletare il consulente e la conseguente colpevolezza del contribuente.

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

Testo:

RILEVATO CHE:

- L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza in epigrafe, di accoglimento dell'appello proposto dal contribuente nei confronti della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva rideterminato il reddito d'imposta in capo al contribuente, a seguito di ricorso col quale costui aveva impugnato l'avviso di accertamento n. R2E01CC00318/2007, mediante il quale l'Ente, in mancanza di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IVA nell'anno 2004, aveva accertato come dovuti per l'anno di imposta 2003 importi a titolo di Irpef, Irap, IVA, oltre addizionale regionale e comunale, contributi INPS e sanzioni;

- In esito all'accoglimento dell'appello, la Commissione tributaria regionale aveva annullato le sanzioni;

Il ricorso dell'Agenzia è affidato a due motivi;

Il contribuente ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, r. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 57 del d lgs. n. 546 del 1992, per avere essa deciso su cV un motivo inammissibile, in quanto non proposto con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, ma solo mediante l'appello;

- Con il secondo motivo, l'Agenzia lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, l'omessa o insufficiente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per non avere la Commissione tributaria regionale fornito alcun elemento probatorio a sostegno della ritenuta mancanza de l'elemento colposo in capo alla contribuente e, segnatamente, della non ascrivibilità di alcun rimprovero alla contribuente medesima per l'omesso controllo dell'operato del proprio consulente;

- Giova preliminarmente scrutinare l'eccezione di giudicato esterno sollevata dalla controricorrente;

- Quest'ultima ha addotto la vis espansiva del giudicato esterno che deriverebbe dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano del 28 ottobre 2010, n. 289/44/2010, che aveva statuito l'esonero dalle sa -zioni connesse ad un recupero di credito d'imposta IVA per l'anno 2003, indebitamente utilizzato dalla contribuente, motivando tale esonero in virtù della buona fede di quest'ultima e dell'impossibilità di muoverle rilievi a fronte del comportamento negligente interamente riconducibile al professionista;

- L'eccezione va disattesa;

- Ancorché concernente una questione - quella dell'ascrivibilità al consulente dell'omissione nel deposito della dichiarazione IVA - parzialmente analoga a quella agitata nell'ambito del giudizio definito con sentenza irrevocabile, l'eccezione attiene ad un fatto - giustappunto la negligenza del professionista incaricato - che non rivela ontologicamente una caratteristica di durata, palesandosi, piuttosto, variabile di anno in anno, da periodo a periodo;

né essa, afferendo ad uno status psicologico, intrinsecamente mutevole, in quanto contestualizzato in uno specifico momento storico, può oltrepassare quello in cui è acclarata, per estendersi in automatico al periodo d'imposta successivo;

- Questa Corte ha chiarito, con avviso cui si intende dar continuità, che il giudicato relativo ad un singolo periodo di imposta non è idoneo a far stato per successivi o i precedenti in via generalizzata ed aspecifica, ma solo con riferimento a quelle situazioni relative a "qualificazioni giuridiche" o ad altri eventuali "elementi preliminari" rispetto ai quali possa dirsi sussistente un interesse protetto avente carattere di durevolezza nel tempo, non estendendosi a tutti i punti che costituiscono antecedente logico della decisione ed in particolare alla valutazione delle prove ed alla ricostruzione dei fatti (v. Cess. n. 22941 del 2013);

- Ciò in quanto il giudicato incentra la sua potenziale capacità espansiva in "funzione regolamentare" solo su quegli elementi che abbiano un valore "condizionante" inderogabile sulla disciplina degli altri elementi della fattispecie esaminata, con la conseguenza che la sentenza che risolva una situazione fattuale in uno specifico periodo di imposta non può estendere i suoi effetti automaticamente ad altro periodo, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni (Cass., n. 22941 del 2013);

- L'efficacia espansiva del giudicato esterno non incontra ostacolo - non solo per l'obbligazione, ma anche per l'illecito tributario - nell'autonomia dei periodi di imposta solo allorché, assumendo un elemento della fattispecie un carattere tendenzialmente permanente, sussista quel presupposto della "invarianza nel tempo", che ne costituisce il momento condizionante (v. Cass. n. 25762 del 2014), invarianza che, nel caso che occupa, è escluso dalla dimensione contingente e dalla variabilità intrinseca dell'atteggiamento di negligenza del professionista correlato alla specifica annualità fiscale:

Non ricorre, in ultima analisi, un profilo di identità dell'accertamento del presente giudizio e in quello nel quale si è innestata la sentenza divenuta irrevocabile posto che la negligenza relativa al 2003 non è detto abbia contrassegnato gli anni successivi, di talché il presupposto del rapporto sanzionatorio oggetto del presente giudizio, ossia la non imputabilità al professionista delle omissioni nella presentazione delle dichiarazioni, postula una valutazione specifica collegata al separato ed autonomo momento in cui la singola omissione si è concretizzata;

- Il primo motivo di ricorso è fondato e va accolto, con assorbimento del secondo;

- La censura erariale coglie nel segno, per una pluralità di ragioni convergenti;

- In primo luogo, è controverso che nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, la contribuente si limitasse a contestare l'erroneità delle modalità agenziali di accertamento induttivo dell'imponibile e ad invocare sommariamente l'annullamento delle sanzioni, senza addurre una correlata motivazione, neppure asciutta e succinta, ed astenendosi dal prospettare deduzioni circostanziate utili ad evocare, pur larvamente, l'infedeltà del consulente;

- In secondo luogo, benché a Commissione tributaria regionale, nel disattendere la censura di inammissibilità formulata dall'Agenzia nelle proprie controdeduzioni in appello in punto di novità della questione correlata alla dedotta infedeltà peritale, abbia reputato di valorizzare tout court la richiesta, in prime cure, di annullamento delle sanzioni, nondimeno mette in conto rilevare che detto petitum, pacificamente formulato dal contribuente nel ricorso introduttivo, non equivale certo ad allegare il via di eccezione un fatto -- l'infedeltà del professionista delegato alla presentazione della dichiarazione fiscale - estintivo della pretesa sanzionatoria e, in tal guisa, a formulare un'eccezione in senso stretto ex **art. 2697, comma 2, c.c.**;

- In terzo luogo, tale eccezione, che in concreto ha fatto difetto, sarebbe stata, comunque, inammissibilmente proposta in pendenza del giudizio di primo grado, sol che si consideri che, nella sentenza che lo definiva, la Commissione tributaria Provinciale dava atto che solamente all'udienza di discussione - quindi ben oltre l'avvenuta maturazione delle preclusioni allegatorie - il difensore della parte

contribuente adombrava il profilo dell'infedeltà del professionista;

- In tal guisa, appare evidente come la questione dell'imputabilità al consulente fiscale della contribuente dell'omissione sanzionata non si palesasse legittimamente veicolata nel thema decidendum- del giudizio di primo grado, entro il termine previsto per l'allegazione dei fatti in giudizio;

- Del resto, la stessa contribuente dà conto nel controricorso di come la questione dell'infedeltà peritale fosse "emersa nel corso del primo grado di giudizio", a testimonianza che essa, nel ricorso introduttivo, non l'aveva affatto agitata;

- Nondimeno, giova evidenziare come, in linea di principio, l'infedeltà del consulente fiscale non costituisca affatto profilo esonerativo a beneficio del contribuente, ove si consideri che questa Corte ha, ancora di recente evidenziato che "In tema di sanzioni per le violazioni di disposizioni tributarie, la prova dell'assenza di colpa grave, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, sul contribuente, il quale, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato della relativa trasmissione telematica ove non dimostri di aver vigilato su quest'ultimo" (Cass. n. 6930 del 2017);

- In tema di dichiarazioni Fiscali, il contribuente, infatti, non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento ad un commercialista mandato a trasmettere in via telematica le dichiarazioni medesime alla competente Agenzia delle

Entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto, sicché a 51.13 responsabilità è suscettibile d'esclusione solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento (cfr. Cass. n. 11832 del 2016; Cass. n. 12473 del 2010);

- Di detto comportamento e delle modalità con cui il commercialista lo avrebbe mascherato non v'è in giudizio alcuna prova ritualmente offerta;

- In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, occorre che l'azione od omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza, e la prova dell'assenza di colpa grava sempre sul contribuente (tra varie, Cass. 3 giugno 2015, n. 11433); in altri termini, se spetta all'Ufficio provare i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria vantata (nel caso di specie, l'omessa dichiarazione fiscale), è onere dell'opponente, che voglia andare esente da responsabilità, dimostrare di aver agito in assenza di colpevolezza (v. Cass., sez. un. Nr. 20930 del 2009 resa con riguardo in generale alle sanzioni amministrative);

- u00C8 espressione di queste regole l'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, a norma del quale "nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa";

- Nel caso in esame, tuttavia, pacifici sono i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria, dati dall'omessa presentazione della dichiarazione annuale di cui dà conto la narrativa della sentenza impugnata; a fronte di tali circostanze incontroverse, il contribuente non ha provato la mancanza della propria colpevolezza, non emergendo affatto che egli abbia vigilato sul corretto adempimento dell'incarico affidato; anzi, la reiterazione per più anni degli inadempimenti (nei ricorso viene segnalata l'omissione anche per l'anno 2003) evidenzia l'omissione di qualunque riscontro in ordine allo svolgimento delle attività da espletare;

- Non colgono nel segno le gradate controeccezioni avanzate dal contribuente di intervenuta acquiescenza, di rilevanza d'ufficio della questione, di sopravvenienza del fatto;

- Con riferimento all'acquiescenza basti considerare che anche nel processo tributario, essa non si attegga a mezzo di scavalco delle preclusioni allegatorie, rilevando, piuttosto, nei soli limiti della norma cardine di cui all'art. 329 c.p.c., quindi alla stregua di comportamento con il quale la parte soccombente manifesta la volontà di non impugnare la sentenza, vuoi per un'esplicita dichiarazione in tal senso, che nel caso di specie difetta (acquiescenza c.d. espressa);

vuoi per una condotta incompatibile con la volontà di impugnare, che nel caso che occupa; parimenti, latita (acquiescenza c.d. tacita);

- Con riferimento alla rilevanza d'ufficio della questione dell'infedeltà del consulente, quindi della non imputabilità delle sanzioni - questione che la controricorrente riconduce al secondo comma dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992 - è d'uopo limitarsi ad osservare come, ancorché la norma evocata stabilisca la proponibilità alla cognizione del giudice delle eccezioni rilevabili d'ufficio, ciò non possa valere a radicare in capo alle parti un'esenzione dall'onere di prospettare esse in giudizio i fatti che ne sono fondamento, in virtù del disposto dell'art. 7 del predetto decreto, secondo cui il giudice non può pronunciarsi oltre limiti dei fatti allegati dalle parti, non essendogli assegnato; sul piano delle allegazioni, alcun potere o compito di "supplenza";

- Nel novero di tali fatti è incontroverso che ab initio non fosse stata acclusa e segnalata l'infedeltà del consulente, la quale, d'altronde, costituisce in linea di mera ipotesi una delle molteplici varianti fattuali possibili della non imputabilità, sicché, in difetto di elementi che ab origine, sia pur sommariamente la richiamassero e la descrivessero, il giudice non avrebbe ragionevolmente potuto, non solo e non tanto rilevarla, ma neanche astrattamente supporla;

- Con riferimento, infine, all'eccezione del contribuente tesa ad assumere l'infedeltà del consulente alla stregua di fatto sopravvenuto, come tale insuscettibile di cozzare con il divieto dei c.d. nova in appello, è sufficiente considerare che detta eccezione trasmoda nella pretesa di inquadrare come sopraggiunto rispetto al ricorso introduttivo un evento che ontologicamente, prima ancora che cronologicamente, certo lo precedeva;

- In buona sostanza, era la contribuente a valorizzare solo in corso di giudizio un evento che anticipava finanche l'emissione dell'atto impositivo e che si palesava disallineato dall'originaria "causa petendi", fondandosi su una circostanza diversa da quella dedotta all'esordio, in primo grado; in tal guisa, si approdava ad un ampliamento dell'indagine giudiziaria e ad un allargamento della materia del contendere, che non integrava un'eccezione, ma si traduceva addirittura in un motivo aggiunto e, dunque, in una nuova domanda, vietata ai sensi degli artt. 24 e 57 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (cfr. Cass. n. 13742 del 2015);

- Del resto, ancora di recente, questa Corte ha osservato che "In tema di contenzioso tributario, il giudice d'appago, attesa la particolare natura del giudizio, non può decidere la controversia sulla base di un'eccezione non ritualmente dedotta con l'originario ricorso introduttivo" (Cass. n. 15759 del 2017);

- Il primo motivo di ricorso va, in definitiva, accolto, con conseguente assorbimento del secondo; la sentenza impugnata deve essere cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso proposto dalla contribuente;

- Le spese del giudizio di legittimità sono regolate dalla soccombenza e liquidate come in dispositivo;

P.Q. M.

La Corte, assorbito il secondo, accoglie il primo motivo di ricorso;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente; condanna la controricorrente al pagamento del e spese del presente giudizio a favore dell'Agenzia delle entrate che liquida in complessivi euro 2.300,00, oltre spese prenotate a debito

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione, il 25 ottobre 2018.
