

Fatti di causa

1. S.L. ricorre con cinque motivi nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e l'Equitalia Sud S.p.A. per la cassazione della sentenza n.105/6/10 della Commissione Tributaria Regionale della Puglia del 2/7/2010, depositata il 30/9/2010 e non notificata, che, in controversia concernente l'impugnativa delle cartelle di pagamento, emesse ex art. 36 ter D.P.R. n. 600/73, di rettifica delle dichiarazioni dei redditi ai fini IRPEF per gli anni 2003 e 2004, ha rigettato l'appello del contribuente avverso la sentenza della C.T.P. di Bari, che, a sua volta, previa riunione di due distinti ricorsi del contribuente, ne aveva rigettato uno e parzialmente accolto un altro, limitatamente allo sgravio disposto dall'Amministrazione in sede di autotutela.
2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. della Puglia ha ritenuto che il contribuente non avesse dimostrato le ritenute alla fonte effettuate dai sostituti d'imposta, omettendo di produrre la certificazione prevista dalla legge, né avesse prodotto idonea documentazione relativa al contributo integrativo, al premio assicurativo in favore del coniuge e alle spese di ristrutturazione. La C.T.R. ha, inoltre, ritenuto che l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella esattoriale fossero state eseguite tempestivamente, ai sensi dell'art. 1, comma 5 ter, lett. b) del D.Lgs. n. 106/2005, convertito in legge n. 156 del 31/7/2005 (cioè entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per l'anno 2003, entro il terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per l'anno 2004). Il giudice di appello ha anche escluso che l'invio tardivo della comunicazione di irregolarità costituisse causa di nullità degli atti conseguenti, in mancanza di un'espressa previsione legislativa. Infine, circa l'omessa indicazione del responsabile del procedimento di emissione e notifica della cartella e del responsabile dell'iscrizione a ruolo, la C.T.R. rilevava che essa non era causa di nullità.
3. A seguito del ricorso del contribuente, l'Agenzia delle Entrate e l'Equitalia Sud S.p.A. si costituivano e resistevano con controricorsi, notificati rispettivamente il 22/11/2011 ed il 26/11/2011.
4. Il ricorrente ha depositato memorie ex art. 378 c.p.c.

Ragioni della decisione

- 1.1. Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per l'omessa pronuncia su uno dei motivi di appello e la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n.4, c.p.c.
Secondo il ricorrente i giudici di secondo grado non avrebbero pronunciato su alcuni punti del motivo di appello n. 3, attinenti all'illegittimo disconoscimento delle spese di ristrutturazione, illegittimo disconoscimento degli oneri deducibili relativi ai contributi INPS ed ai premi assicurativi, illegittimo disconoscimento degli oneri relativi al fondo pensione integrativo in favore del coniuge fiscalmente a carico, errato calcolo dei contributi versati alla cassa forense.
- 1.2. Il motivo è infondato e deve essere rigettato.
- 1.3. Ed invero, a pagina 7 della sentenza impugnata, la C.T.R. della Puglia rileva che "l'Agenzia ha reiteratamente invitato il contribuente a fornire la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta; la documentazione del contributo integrativo, per altro



indeducibile; del premio assicurativo intestato al coniuge fiscalmente non a carico, nonché delle spese di ristrutturazione, stante la mancata comunicazione al Centro Servizi delle II.DD., da effettuarsi per legge prima dell'inizio dei lavori ed alla quale avrebbe dovuto far seguito l'invio delle relative fatture".

Il giudice di appello, quindi, sia pure sinteticamente, si è pronunciato su tutti i punti oggetto del terzo motivo di appello, ritenendoli infondati, perché carenti di prova, non avendo il contribuente prodotto la documentazione che l'Amministrazione gli aveva richiesto, evidentemente sul presupposto che, in tema di accertamento tributario, l'omessa o intempestiva esibizione da parte del contribuente di dati e documenti in sede amministrativa è sanzionata con la preclusione processuale della loro allegazione e produzione in giudizio. Inoltre, la C.T.R. si è anche espressa sull'indeducibilità del contributo integrativo e dei premi assicurativi in favore del coniuge non fiscalmente a carico, nonché sulla mancanza della previa comunicazione per la deduzione dei lavori di ristrutturazione.

Il motivo di ricorso, risulta, quindi, infondato, perché, indipendentemente da ogni considerazione sulla condivisibilità della decisione, non è ravvisabile la denunciata omissione di pronuncia.

2.1. Con il secondo motivo, il ricorrente lamenta l'omessa valutazione della documentazione probatoria tempestivamente prodotta nel giudizio di appello, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., del tutto idonea a dimostrare l'avvenuta effettuazione delle ritenute d'imposta da parte dei clienti dell'avv. L.. Secondo il ricorrente, la C.T.R. avrebbe omesso di esaminare la dichiarazione sostitutiva, le fatture e la documentazione bancaria, da cui sarebbe dato evincersi la prova dell'effettivo assoggettamento a ritenuta dei compensi per le prestazioni professionali, pure in assenza della certificazione rilasciata dai sostituti di imposta.

Con il quarto motivo, connesso al secondo, il ricorrente denuncia l'illegittimità della sentenza impugnata per la violazione e falsa applicazione dell'art. 4, comma 6 ter, D.P.R. n. 322/98 e dell'art. 22 D.P.R. n. 917/86. Sostiene il ricorrente che la decisione impugnata non sarebbe conforme alla normativa citata nel ritenere che la mancata esibizione della certificazione di cui all'art. 4, comma 6 ter, D.P.R. n. 322/98 legittima il disconoscimento delle ritenute d'acconto subite dal contribuente e dimostrate dalle fatture, dai versamenti bancari e dalla dichiarazione di notorietà del contribuente. Afferma, inoltre, di aver tempestivamente prodotto, su richiesta dell'Ufficio, una copia delle certificazioni rilasciate dai sostituti di imposta con riferimento ai redditi di lavoro professionale conseguiti nell'anno 2003 e di non aver potuto produrre le altre, perché mai rilasciate al contribuente dai sostituti di imposta.

2.2. I motivi sono fondati e vanno accolti.

2.3. Già secondo risalenti pronunce di questa Corte, l'inosservanza dell'obbligo del sostituto d'imposta di inviare tempestivamente la certificazione attestante le ritenute operate non toglie al contribuente sostituito il diritto di provare la reale entità della base imponibile, evitando la duplicazione di un'imposizione già scontata alla fonte (Cass. 4 agosto 1994, n. 7251, Rv. 487652). Ancor prima, la Corte ha affermato che il contribuente non può essere assoggettato di nuovo all'imposta sol perché chi ha operato la ritenuta non voglia consegnargli l'attestato da esibire al fisco (Cass. 3 luglio 1979, n. 3725, Rv. 400153).

"La norma, attualmente vigente, dedicata allo sconputo delle ritenute d'acconto ne subordina la legittimità alla sola condizione che esse siano state «operate» (art. 22 d.P.R.



917/1986). Rileva, quindi, un fatto storico (decurtazione del corrispettivo), che, seppur viene provato tipicamente mediante la certificazione di chi ha operato la ritenuta, può essere provato con mezzi equivalenti da chi la ritenuta ha subito. Significativo appare che la stessa Agenzia delle entrate si sia infine determinata a consentire lo scomputo delle ritenute non certificate, ove il contribuente ne dia prova equivalente al certificato (risoluzione 19 marzo 2009, n. 68/E). La norma sul controllo formale delle dichiarazioni, usualmente intesa come fonte del recupero delle ritenute non certificate, deve essere integrata secondo i principi generali della prova. In altri termini, quando stabilisce che gli uffici «possono» escludere lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti da certificazioni dei sostituti d'imposta, l'art. 36-ter d.P.R. 600/1973 deve essere interpretato nel senso che gli uffici finanziari (e a fortiori i giudici tributari) «possono» apprezzare anche prove diverse dal certificato, ad esso equipollenti" (Cass. sent. n. 14138/2017).

Nel caso di specie, la C.T.R. della Puglia ha escluso che il contribuente potesse provare le ritenute alla fonte in modo diverso dall'esibizione della certificazione del sostituto d'imposta. Inoltre, su tale erroneo presupposto, ha omesso una valutazione complessiva della documentazione (atto notorio, fatture, versamenti bancari) prodotta dal contribuente, limitandosi a rilevare l'insufficienza, ai fini probatori, della dichiarazione di responsabilità dello stesso contribuente, priva dei codici fiscali e dei dati identificativi dei clienti, senza chiarire se la genericità della dichiarazione potesse essere superata dall'ulteriore documentazione prodotta.

Il secondo ed il quarto motivo di ricorso, quindi, devono essere accolti e la sentenza cassata, con rinvio per nuovo esame e regolamento delle spese.

Il giudice di rinvio si atterrà al seguente principio di diritto: «in tema di imposte sui redditi, ai fini dello scomputo della ritenuta d'acconto, l'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta attestante la ritenuta operata non preclude al contribuente sostituito di provare la ritenuta stessa con mezzi equipollenti, onde evitare un duplice prelievo», (cfr. Cass. sent. n. 14138/2017).

3.1. Con il terzo motivo, il ricorrente denuncia la violazione degli artt. 7, comma 2, lett. a) L. n. 212/00 ed 8 L. n. 241/90, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., nella parte in cui la sentenza impugnata non ritiene che la mancata indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento non ne determini l'illegittimità.

3.2. Il motivo è infondato.

3.3. "L'indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'Amministrazione finanziaria non è richiesta, dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), a pena di nullità, in quanto tale sanzione è stata introdotta per le sole cartelle di pagamento dall'art. 36, comma 4-ter, del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2008, n. 31, applicabile soltanto alle cartelle riferite ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1 giugno 2008 "(S.U. n. 11722/2010; ord. n. 11856/17).

In particolare, ai sensi dell'art. 36, comma 4 ter, D.L. 248/07, come ricordato dallo stesso ricorrente, la mancata indicazione del responsabile del procedimento, con riferimento a cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima del 1 giugno 2008, non è causa di nullità delle stesse.

Né può ritenersi fondata le tesi secondo cui, in caso di omessa indicazione del responsabile, le cartelle emesse entro il 31/5/2008 sono annullabili, mentre quelle emesse dal 1/6/08 sono nulle.



"La cartella esattoriale che ometta di indicare il responsabile del procedimento, se riferita a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1° giugno 2008, pur essendo in violazione dell'art. 7, comma 2, lett. a) della legge 27 luglio 2000, n. 212, non è affetta né da nullità, atteso che l'art. 36, comma 4-ter, del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, ha previsto tale sanzione solo in relazione alle cartelle riferite ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008, né da annullabilità, perché, essendo la disposizione di cui all'art. 7 della legge n. 212 del 2000 priva di sanzione, e non incidendo direttamente la violazione in questione sui diritti costituzionali del destinatario, trova applicazione l'art. 21 octies della legge 7 agosto 1990, n. 241, il quale, allo scopo di sanare con efficacia retroattiva tutti gli eventuali vizi procedimentali non influenti sul diritto di difesa, prevede la non annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del provvedimento, come nel caso di cartella esattoriale, il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato" (Cass. sent. n. 4516/2012; n. 332/16; vedi anche S.U. sent. n. 14878/09).

4.1. Con il quinto motivo il ricorrente denuncia la violazione dell'art. 36 ter D.P.R. n. 600/73, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per l'intempestivo esercizio del controllo del Modello unico 2004 per l'anno imposta 2003. Deduce il ricorrente che la sentenza impugnata, nel ritenei tempestiva l'iscrizione a ruolo e la notifica delle cartelle di pagamento, ai sensi dell'art. 1, comma 5 ter, lett. b) del D.Lgs. n. 106/2005, convertito in legge n. 156 del 31/7/2005 (cioè entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per l'anno 2003, entro il terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per l'anno 2004), avrebbe erroneamente trascurato che il controllo formale della dichiarazione dovesse essere espletato entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, a pena di decadenza.

4.2. Il motivo è infondato.

4.3. Ed invero, da una lettura sistematica degli artt. 36 bis e 36 ter D.P.R. n. 600/73, in relazione all'art. 1, comma 5 ter, lett. b) del D.Lgs. n. 106/2005, convertito in legge n. 156 del 31/7/2005, appare evidente che il termine per l'esercizio del potere di accertamento ex art. 36 ter D.P.R. n. 600/73 non è perentorio, poiché l'unico termine che prevede una decadenza per l'amministrazione è quello stabilito per la notifica della cartella di pagamento, in relazione al quale la C.T.R. ha verificato la tempestività dell'azione amministrativa, senza che il ricorrente abbia impugnato sul punto.

5.1. In conseguenza dell'accoglimento del secondo e del quarto motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio per nuovo esame e regolamento delle spese.

P.Q.M.

Accoglie il secondo e quarto motivo di ricorso, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.T.R. della Puglia, in diversa composizione, cui demanda la statuizione anche sulle spese del giudizio di legittimità.

