

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PAVIA

RICORSO EX ART. 19 D.Lgs. 546/92

* * *

La Dott.ssa NNN, rappresentata ed assistita, anche in via tra loro disgiunta, dall'Avv. Davide Capobianco ed elettivamente domiciliata presso lo studio del primo in Pavia via Mascheroni 21, giusta delega in calce al presente atto,

p r e m e s s o

- che con cartella di pagamento Esatri S.p.A. n. 079 2006 00230267 65 000, notificata il 7.10.2006, veniva comunicato alla ricorrente che *“le somme”* dovute al *“Ministero dell’Economia e delle Finanze”*, a seguito del *“controllo formale”* della *“dichiarazione Modello Unico 2003 presentata per il periodo d’imposta 2002”*, ammontano ad *“€ 14.095,29”* da corrispondersi in unica rata entro 60 giorni dalla notifica;
- che il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate di Pavia con il quale è stata disposta l'iscrizione a ruolo di tale somma è illegittimo e ingiusto, per i motivi che verranno più oltre indicati;

con il presente atto la Dott.ssa Mara Nnn Nnn, come sopra rappresentata, difesa e domiciliata, propone impugnazione contro l'iscrizione a ruolo delle somme dovute in base al provvedimento di cui alla cartella Esatri n. 079 2006 00230267 notificata il 7.10.2006 per i seguenti

M O T I V I

1) Carenza di motivazione dell’atto impugnato

E’ sufficiente scorrere l’atto impugnato per constatare che non risultano in alcun modo indicati i presupposti di fatto e di diritto

(ossia: la motivazione) in base ai quali il contribuente debba corrispondere al Ministero dell'Economia e delle Finanze le somme richieste, secondo la prospettazione dell'Agenzia delle Entrate.

Nell'atto vengono infatti semplicemente richiamati gli esiti del "controllo formale" della "dichiarazione Modello Unico 2003 presentata per il periodo d'imposta 2002" del contribuente, così come comunicato in data 7.11.2005, con un elenco assai criptico degli importi per i quali vi sarebbe stato un "omesso o carente versamento" e dei codici tributo relativi alle varie "addizionali comunale e regionale IRPEF, IRPEF imposta, sanzioni e interessi", ma nulla si dice sui motivi che hanno indotto l'Agenzia delle Entrate a chiedere al contribuente il pagamento delle somme indicate (cfr. doc. 1).

Più volte in giurisprudenza è stato affermato il principio secondo cui nelle fattispecie complesse - com'è quella che porta alla correzione di una dichiarazione dei redditi - l'attività istruttoria e accertativa dell'Ufficio deve essere obbligatoriamente contemplata nell'atto con cui si provvede al recupero a tassazione, ove è necessario indicare un chiaro riferimento alla natura e ai motivi del recupero medesimo (cfr. Cass. 11.11.2003 n. 16875, in D&G 2004, 3, 125).

Ed è altresì pacifico che anche alle cartelle di pagamento debbano applicarsi i principi di ordine generale previsti per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 L. 241/1990, ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con l'art. 24 Cost. (cfr. Cass. 16.9.2005 n. 18415, in Riv. dir. trib. 2005, II, 539).

D'altronde, giova anche ricordare che, ai sensi dell'art. 7 dello Statuto del contribuente, se in un provvedimento dell'Amministrazione Finanziaria "si fa riferimento ad un altro atto,

questo deve essere allegato all'atto che lo richiama", mentre nella fattispecie in esame il citato atto relativo al "*controllo formale della dichiarazione Modello Unico 2003 presentata per il periodo d'imposta 2002 ... comunicato il 7.11.2005*" non risulta affatto allegato alla cartella qui impugnata.

Ne consegue che, già per tali preliminari ragioni, il provvedimento oggetto del presente giudizio dovrà essere dichiarato nullo o comunque annullato.

2) Nel merito: illegittimità della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria

Fermo quanto sopra esposto circa l'illegittimità formale dell'atto impugnato, giova ricordare che nel maggio 2005 l'Agenzia delle Entrate di Pavia, in sede di "*controllo formale della dichiarazione Modello Unico presentata nell'anno 2003 per il periodo d'imposta 2002*", aveva chiesto al contribuente la trasmissione di copia della documentazione relativa a:

- ritenute relative ai redditi da lavoro autonomo;
- contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori e/o contributi volontari versati alla gestione della forma pensionistica di appartenenza.

Il contribuente aveva provveduto alla consegna della documentazione suddetta entro il termine indicato tramite il proprio Commercialista (docc 2, 3).

Successivamente l'Agenzia delle Entrate aveva comunicato la rettifica sia "*dell'importo dichiarato al rigo RP 19 da Euro 49.132 a 32.138 in quanto si riconoscono solo i contributi della Cassa Nazionale Notariato (art. 104.A e 133.A) e non del Consiglio*

Nazionale Notariato (104.B e 133.B) e delle tasse d'archivio (101.A e 101.L)"; sia dell'importo "dichiarato al rigo RE24 da Euro 25.611 a 23.398 in quanto non idonea parte della documentazione allegata".

Ne consegue che, superata l'eccezione di cui al punto precedente, il merito della presente controversia non potrà che riguardare i seguenti due aspetti:

- l'ammontare dei contributi previdenziali da lavoro autonomo dichiarati dal contribuente nel 2003, giustificati dal medesimo ma in parte non riconosciuti dall'Amministrazione Finanziaria per motivi di merito;
- l'ammontare delle ritenute da lavoro autonomo subite e dichiarate dal contribuente nel 2003, in parte non riconosciute dall'Amministrazione Finanziaria per presunta non idoneità della relativa documentazione.

Prima di esaminare nel merito le ragioni per le quali il contribuente ritiene di aver correttamente dichiarato nella propria dichiarazione dei redditi sia l'ammontare dei contributi versati, sia l'ammontare delle ritenute da lavoro autonomo subite, giova considerare preliminarmente che, con riferimento alla dichiarazione dei redditi prodotti nel 2002, il contribuente ha già provveduto all'integrazione necessaria per la definizione automatica dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 7 L. 27.12.2002 n. 289 (cfr. doc. 4).

Come è noto, con la suddetta definizione automatica (o condono) si è resa definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente **limitatamente all'attività d'impresa e di lavoro autonomo** (cfr. art. 7, comma 11, L. 27.12.2002

n. 289).

Ne consegue che il residuo potere di controllo e accertamento spettante all'Amministrazione Finanziaria *ex art. 36 bis e ter* D.P.R. 600/73 nei confronti di contribuenti titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo che abbiano provveduto alla predetta definizione automatica avrebbe potuto esercitarsi solo su dati estranei alla suddetta attività d'impresa e di lavoro autonomo, per i quali vige invece la preclusione derivante dal suddetto condono.

Nel caso di specie, viceversa, l'Amministrazione Finanziaria ha provveduto a rettificare dati tipicamente inerenti all'attività d'impresa e di lavoro autonomo (ossia: i contributi previdenziali e assistenziali versati dal professionista alla Cassa di appartenenza e le ritenute d'acconto operate sui compensi da lavoro autonomo del professionista) e tale comportamento appare dunque errato e illegittimo ai sensi e per gli effetti di cui alla L. 27.12.2002 n. 289.

Ne consegue che, anche per tale concorrente motivo, la richiesta di pagamento avanzata dall'Amministrazione Finanziaria con l'atto qui impugnato va considerata nulla o comunque annullata, ancor prima di essere esaminata nel merito.

3) (segue): sui contributi previdenziali

Nel corso del 2002 il contribuente ha effettuato versamenti a favore della Cassa di appartenenza a titolo di contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per complessivi € 43.968,43, come risulta dalle quietanze di versamento (che si producono, unitamente al prospetto riepilogativo: cfr. docc. 5), oltre che per € 5.164 a favore del Fondo Pensione ... SGR S.p.A., per un totale di € 49.132, così come indicato al rigo RP 19 della dichiarazione dei redditi (cfr. doc. 2 cit.).

L'Agenzia delle Entrate, come detto, pare ritenga di poter riconoscere solo parte dei contributi previdenziali versati alla Cassa professionale (€ 32.138), mentre recuperi a tassazione la rimanente parte (€ 11.830) ed il versamento eseguito per la previdenza integrativa (€ 5.164).

In tema di versamenti a favore della Cassa di appartenenza, giova anzitutto precisare che i notai sono tenuti al pagamento dei contributi a cadenza mensile, che detti contributi sono calcolati in percentuale sull'onorario annotato a repertorio e che il versamento avviene a favore dell'Archivio Notarile, il quale rilascia quietanza per ogni pagamento effettuato (cfr. docc. 5).

Come risulta dalla suddetta quietanza, il pagamento mensile complessivo viene imputato a diverse distinte voci, tra le quali i contributi della Cassa Nazionale Notariato (art. 104.A e 133.A), i contributi del Consiglio Nazionale Notariato (104.B e 133.B), le tasse d'archivio (101.A e 101.L) ed altro.

Orbene, ritiene l'Amministrazione finanziaria che possano essere indicati nel quadro RP della dichiarazione dei redditi solo i contributi della Cassa Nazionale Notariato (art. 104.A e 133.A) per complessivi € 32.138, mentre tutti gli altri importi pagati (per complessivi € 11.830) non possano essere riconosciuti come oneri deducibili e debbano pertanto essere espunti dal rigo RP 19.

La tesi dell'Ufficio non può essere condivisa.

Infatti, pur prescindendo dal quesito puramente teorico se contributi del Consiglio Nazionale Notariato, tasse d'archivio ed altro possano rientrare nel novero dei contributi previdenziali e assistenziali obbligatori da indicare nel quadro RP del modello Unico (come ritiene

l'esponente, anche per semplicità di calcolo), giova comunque considerare che gli importi in esame sono pur sempre oneri sostenuti dal professionista nell'esercizio della propria attività professionale.

Tali oneri, proprio perché sono stati indicati nel quadro RP, non sono stati contabilizzati tra le spese e gli oneri di cui al quadro E e non hanno perciò concorso, quale componente negativa, alla determinazione del reddito professionale.

Secondo l'insegnamento della Suprema Corte, "*in presenza di erronea deduzione da parte di un professionista dei contributi previdenziali obbligatori dal reddito complessivo anziché in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo, **l'amministrazione finanziaria non può limitarsi ad escludere la deduzione effettuata, ma deve procedere alle opportune correzioni***" (così Cass. 26.2.2001 n. 2781, in Foro It. 2001, I, p. 1873, che si produce quale doc. 7).

Nel caso di specie, l'eventuale correzione non produrrebbe alcun risultato utile agli effetti dell'IRPEF (identico appare il reddito imponibile, quale che sia il momento in cui viene operata la deduzione dei contributi), mentre produrrebbe un minor imponibile ai fini IRAP, assumendo quest'ultima imposta come base imponibile il reddito professionale netto.

Ne consegue che, nella fattispecie, la scelta del contribuente di indicare i contributi in esame nel quadro RP ha comportato non già una (ipotetica) evasione d'imposta, bensì una maggior imposta complessivamente versata all'erario!

In ogni caso, attesa la sostanziale irrilevanza dell'esposizione dei contributi obbligatori in un quadro o nell'altro, come correttamente indicato dalla Suprema Corte, va senz'altro respinta la tesi

dell'Amministrazione Finanziaria di negare *tout court* la detrazione in esame, risolvendosi detta tesi nell'ingiustificato tentativo di imporre una sorte di "doppia tassazione": sicché il provvedimento impugnato è senz'altro illegittimo sotto tale profilo.

Altrettanto illegittima, oltre che assolutamente ingiustificata e ingiustificabile, risulta infine la rettifica dell'importo indicato nel quadro RP per ulteriori € 5.164, pari all'ammontare del versamento a favore del Fondo Pensione (previdenza integrativa), trattandosi di versamento pacificamente effettuato nell'anno 2002, così come documentato all'Agenzia delle Entrate sin dal momento della richiesta di presentazione della documentazione e sul quale l'Ufficio non ha manifestato alcuna contestazione.

Sotto tale ulteriore profilo, le ragioni del recupero a tassazione rimangono oltremodo oscure.

4) (segue): sulle ritenute d'acconto operate

Quanto alla rettifica dell'importo dichiarato al rigo RE 24 da Euro 25.611 a Euro 23.398, giova anzitutto rimarcare la mancanza di qualsivoglia elemento giustificativo dell'opinione espressa in proposito dall'Agenzia delle Entrate, posto che la sola indicazione della "*non idoneità di parte della documentazione allegata dal contribuente*" non contiene alcuna specifica contestazione e non consente al contribuente di capire quale sia la documentazione inidonea e perché.

Dall'ammontare dell'importo contestato (pari ad € 2.213) si deduce che l'Amministrazione Finanziaria, in base alla documentazione prodotta dal contribuente, ha escluso dal novero degli importi deducibili le ritenute operate anteriormente alla dichiarazione dei

redditi, per le quali non è stata prodotta la certificazione che il sostituto d'imposta deve rilasciare ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 322/1998, non considerando sufficiente ai fini della detrazione, ove non sia stata inviata la predetta certificazione, l'esibizione di copia delle fatture dalle quali emerge la mancata percezione del corrispondente importo trattenuto dal sostituto d'imposta.

Ancor qui la tesi dell'Ufficio non può essere accolta.

Va infatti senz'altro escluso che alla certificazione ex art. 4 D.P.R. 322/1998 possa essere attribuita valenza probatoria dell'effettivo pagamento della ritenuta, avendo tale documento solo la funzione di liberare il sostituto dall'obbligazione tributaria collegata al verificarsi del presupposto impositivo: in altri termini, una volta certificata la ritenuta operata, l'Amministrazione Finanziaria potrà rifarsi unicamente nei confronti del sostituto d'imposta, venendo meno la possibilità di addebitare al percettore-sostituito somme delle quali è già stato depauperato (cfr. Soana, Omesso versamento di ritenute certificate, in Rass. Trib. 2005, p. 90).

Il presupposto che determina il diritto di scomputare le ritenute è dato dalla circostanza che queste siano state **effettivamente operate** dal sostituto (così Fantozzi, Diritto Tributario, UTET 1998, p. 260 e ss., il quale sottolinea come lo scomputo delle ritenute prescinde totalmente, oltre che dalla esibizione delle certificazioni, anche dall'effettivo versamento delle somme trattenute, prevedendo la norma la possibilità di detrarre "*le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate*", senza alcun riferimento alle ritenute certificate o versate).

In proposito, giova ricordare che la Suprema Corte in più occasioni ha escluso che alla certificazione possa essere riconosciuto valore

sostanziale, precisando che *"il mancato rilascio della dichiarazione attestante l'avvenuta ritenuta da parte di colui che ha effettuato la ritenuta medesima non può comportare per il contribuente che ha subito la ritenuta l'obbligo di pagare nuovamente l'imposta"* (così Cass. 3.7.1979 n. 3725, in Giust. Civ. Mass. 1979, fasc. 7; nello stesso senso cfr. Cass. 2.10.1996 n. 8606, in Giur. it. 1997, I, 1, 886, secondo la quale *"il sistema normativo è concepito in maniera tale da far sì che al versamento della ritenuta il sostituto rimanga del tutto estraneo"*, ciò che *"conferma, sul piano sistematico, come anche dal punto di vista della prova, che non possa essere richiesto al percipiente di somme gravate da ritenuta alla fonte altra dimostrazione che quella di aver subito la relativa ritenuta"*).

Ne consegue che la certificazione delle ritenute subite può essere considerata non come la *condicio sine qua non* dello scomputo, ma, più correttamente, come uno dei documenti in grado di provare che le ritenute sono state operate.

La ritenuta deve essere pertanto scomputabile dall'imposta dovuta in tutti i casi in cui, dalla documentazione prodotta dal contribuente, è chiaramente desumibile che una parte del compenso è stata trattenuto a titolo di ritenuta.

Del tutto idonee, in tal senso, appaiono dunque le copie delle fatture ove è chiaramente indicato l'importo trattenuto dal cliente a titolo di ritenuta (cfr. doc. 8).

Giova infine osservare che, diversamente opinando, l'Amministrazione Finanziaria si porrebbe in palese contrasto col principio generale del divieto di doppia imposizione (cfr. Comm. Trib. Centrale 3.4.1995 n. 1303, in Rass. trib. 1995, 1708: *"qualora il*

contribuente, per fatto omissivo del sostituto d'imposta, non è posto in grado di produrre la documentazione necessaria per provare di aver subito le ritenute d'acconto, le somme dovute non possono essere richieste anche allo stesso sostituto, stante il divieto di doppia imposizione posto dagli artt. 7 e 67 del D.P.R. 600/73").

Il risultato che consegue alla ripresa a tassazione delle ritenute operate ma non certificate - come nel caso di specie - è dunque, oltre che iniquo, giuridicamente illegittimo in quanto viola il divieto di doppia imposizione, oggi chiaramente sancito dall'art. 163 T.U. Imp. Red.

Ne deriva che, anche sotto tale profilo, il provvedimento *de quo* deve essere senz'altro annullato, come codesta Ill.ma Commissione saprà senz'altro rilevare.

5) Sulla necessaria sospensione dell'atto

Da quanto precede, atteso l'elevato importo richiesto in pagamento al contribuente ed il *fumus boni iuris* dell'azione esercitata, viene contestualmente avanzata separata istanza per la sospensione in via amministrativa dell'atto impugnato (doc. 9).

Ove tale istanza non venisse accolta, si confida in un immediato intervento sospensivo dell'esecutività dell'atto impugnato da parte di codesta Ill.ma Commissione, ai sensi dell'art. 47 D.Lgs. 546/92.

* * *

tutto ciò premesso, la Dott.ssa Nnn Nnn Nnn, come sopra assistita, difesa e domiciliata

C H I E D E

che codesta Ill.ma Commissione Tributaria voglia annullare l'impugnato atto di cui alla cartella di pagamento Esatri S.p.A. n. 079

2006 00230267 65 000 notificata il 7.10.2006, previa sospensione dell'esecutività del provvedimento ai sensi dell'art. 47 L. 546/92.

Con vittoria di spese, competenze e onorari del procedimento.

Si producono mediante deposito in segreteria: 1) copia cartella di pagamento Esatri S.p.A. n. 079 2006 00230267 65 000; 2) copia stralcio modello Unico 2003; 3) copia ricevuta di consegna documentazione 7.6.2005; 4) copia definizione automatica di redditi d'impresa e di lavoro autonomo e relativo versamento 15.4.2004; 5) copia quietanze di pagamento contributi anno 2002 all'Archivio Notarile e relativo prospetto riassuntivo; 6) copia quietanza versamento fondo pensione SGR. SpA 15.5.2002; 7) copia sentenza Cass. n. 278/2001; 8) copie fatture (esemplificativa); 9) copia istanza di sospensione cartella in via amministrativa; 10) nota spese.

Ai sensi dell'art. 33 D.Lgs. 31.12.1992 n. 546 si chiede di poter discutere il presente giudizio in pubblica udienza.

Pavia, 13 novembre 2006