
Invio di UNICO: la dichiarazione scartata si considera omessa e la responsabilità grava sul contribuente non sul commercialista

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 19 Settembre 2015

la dichiarazione dei redditi scartata dal sistema dell'Agenzia e non reinviata nei termini di legge diventa una dichiarazione non inviata, esponendo il contribuente a rischio di accertamento induttivo

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 12539 del 17 giugno 2015 ha stabilito interessanti principi in materia di validità delle dichiarazioni presentate in via telematica.

L'Agenzia delle Entrate proponeva infatti ricorso per Cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 61/34/2009, depositata in data 14/05/2009, la quale, in una controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento, relativo all'anno 2001, emesso, ex artt. 1 e 8 DPR 322/1998, per omessa presentazione della dichiarazione annuale Modello Unico 2002 e conseguente rideterminazione, in via induttiva, del reddito, in quanto **erroneamente trasmessa in forma telematica tramite intermediario abilitato, e dunque "scartata" dal sistema**, aveva riformato la decisione di primo grado, che aveva invece respinto il ricorso del contribuente.

In particolare, i giudici d'appello avevano sostenuto che comunque la dichiarazione Unico risultava essere stata presentata da parte del contribuente, in ossequio alla vigente normativa tributaria ed **un errore telematico** non poteva far "sparire" tale dichiarazione al punto da considerarla omessa, anche tenuto conto dei principi fondamentali di affidamento e buona fede, sanciti dalla 1.212/2000, e della novità assoluta e complessità della procedura di trasmissione in via telematica della dichiarazione, che aveva potuto indurre in "*qualche errore*" l'intermediario delegato.

L'Agenzia delle Entrate lamentava dunque, in particolare, l'insufficiente motivazione circa la circostanza, documentata dall'Ufficio, relativa al fatto che il sistema centrale aveva prodotto la comunicazione di scarto della dichiarazione trasmessa in via telematica.

E censurava altresì il fatto che, nel dare rilievo al principio del legittimo affidamento, la CTR non aveva tenuto conto della mancata prova, da parte del contribuente, dell'avvenuto invio della dichiarazione, equivalente a mancata presentazione.

I motivi di ricorso sono stati considerati fondati dalla Suprema Corte.

I giudici di legittimità, dapprima ripercorrevano la normativa vigente e ricordavano che, a norma del comma 2 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nel testo applicabile all'epoca dei fatti, trattandosi di dichiarazione da presentare nell'anno 2002, in relazione al periodo d'imposta 2001, la dichiarazione era presentata in via telematica all'amministrazione finanziaria, direttamente o tramite un incaricato e che il comma 6 dell'articolo 3 citato prescriveva poi che i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 rilasciassero al contribuente o al sostituto di imposta una ricevuta di presentazione della dichiarazione, nonché copia della dichiarazione contenente l'impegno a trasmettere in via telematica all'amministrazione finanziaria i dati in essa contenuti, mentre i commi 8 e 10 stabilivano che la dichiarazione si considerava presentata nel giorno in cui veniva consegnata dal contribuente alla banca, all'ufficio postale o a uno dei soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, ovvero veniva trasmessa direttamente all'amministrazione finanziaria mediante procedure telematiche, laddove la prova della presentazione della dichiarazione era data dalla ricevuta della banca, dell'ufficio postale o di uno dei soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 o dalla ricevuta di invio della raccomandata di cui al comma 5, ovvero dalla comunicazione dell'amministrazione finanziaria attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata direttamente in via telematica.

Il legislatore, dunque, nel regime normativo applicabile al caso in esame, richiedeva, come prova della presentazione della dichiarazione, la ricevuta di uno dei soggetti di cui ai commi 2bis e 3, ricevuta, che non soltanto dimostrava l'avvenuta consegna da parte del contribuente, ma era anche necessaria al fine di verificare la tempestività di tale consegna, al fine di assicurare il controllo sul regolare adempimento degli obblighi di presentazione della dichiarazione, pur sempre sul contribuente gravanti.

Con circolare n. 35/e del 23/04/2002, l'Agenzia delle Entrate aveva peraltro fornito chiarimenti in merito al *"Servizio di assistenza e informazione ai contribuenti per la presentazione delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2001"*, ad integrazione di altra pregressa Circolare ministeriale n. 195 del 1999, specificando che:

1. relativamente alla trasmissione della dichiarazione in via telematica ed alla segnalazione di errori che determinano il blocco della trasmissione (c.d. *"errori bloccanti"*, contraddistinti da tre asterischi), il servizio telematico restituisce dopo breve tempo, per ogni dichiarazione trasmessa, la ricevuta dell'avvenuta presentazione della dichiarazione e l'esito del primo controllo formale operato su di essa. Ciò comporta che gli uffici devono adottare idonee misure organizzative che permettano di restituire al contribuente la predetta attestazione di avvenuta presentazione della dichiarazione, al più tardi entro il giorno successivo a quello di consegna della stessa dichiarazione agli uffici medesimi, in quanto, se una dichiarazione è trasmessa nei termini ma viene scartata dal servizio telematico, essa potrà essere comunque *"tempestiva"*, qualora, dopo avere effettuato i dovuti controlli e la rimozione di eventuali errori, venga ritrasmessa entro i 5 giorni successivi dal ricevimento della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne motiva lo scarto;

2. con riguardo alla comunicazione di errori o di anomalie nelle dichiarazioni positivamente trasmesse invece la stessa Circolare specificava che tutti i contribuenti che avessero presentato la dichiarazione in via telematica avrebbero ricevuto, tramite intermediario, un preavviso telematico, nel caso in cui dalla liquidazione della dichiarazione fosse emersa un'anomalia, un errore o un omesso versamento; in pratica, ciascun intermediario avrebbe ricevuto per mezzo di posta elettronica l'avviso che sulla sua casella Entratel era consultabile l'elenco delle dichiarazioni trasmesse telematicamente che, dall'eseguito controllo, avevano evidenziato anomalie o errori, affinché il professionista abilitato potesse dunque provvedere, entro i 60 giorni dal "*preavviso telematico*", ove ritenesse insussistente l'anomalia o l'errore a fornire spiegazioni, così evitando l'invio della comunicazione di irregolarità al cliente.

Quindi, concludono i giudici della Corte, in conformità a quanto disposto dall'art.3 c. 10 DPR 322/1998, la dichiarazione inviata si considera presentata con la comunicazione, ovvero la ricevuta, dell'Agenzia delle Entrate, che attesta l'avvenuto ricevimento del modello.

Non poteva dunque la CTR accogliere l'appello del contribuente affermando che la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2001 era stata inviata, ma che non era stata accettata dal sistema, senza precisare se fosse stata o meno effettivamente dimostrata dal contribuente, con idonea ricevuta, la positiva trasmissione della stessa al sistema telematico.

In caso di dichiarazione telematica vi sono dunque precisi oneri a carico del contribuente, il quale, laddove l'intermediario non trasmetta la dichiarazione, anche in caso di asserita buona fede, non sarà comunque esente da responsabilità.

Accade spesso infatti di assistere a contenziosi in cui il contribuente non contesta che la pretesa richiesta dall'Ufficio sia infondata o comunque non dovuta, ma impugna l'avviso di accertamento sostenendo di essere stato vittima del proprio commercialista, il quale, senza plausibile giustificazione, **non ha trasmesso in via telematica al competente ufficio la dichiarazione dei redditi.**

Il contribuente sostiene dunque sempre, in questi casi, di essere però all'oscuro del mancato invio e in perfetta buona fede.

In sostanza il contribuente ritiene allora che comunque egli non debba ottemperare alla pretesa dell'Ufficio e chiede che la Commissione Tributaria riconosca la sua assenza di colpa e dunque la illegittimità dell'accertamento.

A prescindere o meno dalla effettiva consapevolezza o meno del contribuente, egli comunque non potrà esimersi dal pagare quanto dovuto.

L'intermediario risponderà infatti per le proprie violazioni e sarà sottoposto alle specifiche sanzioni previste, ma queste saranno diverse rispetto a quelle a cui deve essere sottoposto il contribuente, solo soggetto di imposta e solo "referente" di fronte all'Erario.

L'omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati costituisce infatti una violazione autonoma che soggiace a sanzione amministrativa per ogni dichiarazione non trasmessa (art. 7 bis del D.Lgs. n. 241/1997).

Per tali violazioni, laddove commesse ripetutamente, sono previste, inoltre, delle pene accessorie.

Al tempo stesso però, in presenza di dichiarazione omessa, quale sarà sicuramente quella in esame, oltre a comminare a carico del professionista le suddette sanzioni, l'Ufficio è legittimato anche a determinare induttivamente l'imposta dovuta dal contribuente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza.

E a nulla varrà, per il contribuente, eccepire la propria buona fede.

Va ricordato infatti, come anche ora sottolineato dalla Corte con la sentenza in commento, che, proprio in caso di invio telematico delle dichiarazioni, l'art. 3, c. 6, del DPR 435/2001 stabilisce che le banche e gli uffici postali rilasciano, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione.

I soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 (gli intermediari), contestualmente alla ricezione della stessa o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, devono dunque poi rilasciare al contribuente o al sostituto di imposta l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nella dichiarazione, nonché, entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, la stessa dichiarazione trasmessa e la copia della comunicazione dell'Agenzia delle entrate di ricezione della dichiarazione.

Al comma 9 poi l'articolo 3 sopra citato, stabilisce che i contribuenti e i sostituti di imposta che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, devono conservare, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la dichiarazione debitamente sottoscritta, nonché i documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione.

E, infine, al comma 10, come visto, viene previsto che la prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica.

Insomma, il legislatore si è premurato di evitare che i contribuenti si potessero nascondere dietro la scusa che erano all'oscuro del mancato invio e ha a tal fine predisposto specifici obblighi a carico del medesimo contribuente, tra cui appunto quello di conservare copia della comunicazione dell'Agenzia di ricezione della dichiarazione, sola prova dell'avvenuta presentazione.

Se dunque, fino all'entrata in vigore del DPR n. 435/2001, il contribuente, sotto il profilo della responsabilità per sanzioni, doveva solo preoccuparsi di consegnare la propria dichiarazione all'intermediario, in tempo utile perché la stessa potesse essere presentata entro i termini previsti, essendo poi esonerato da responsabilità, a seguito delle sopradette disposizioni normative, egli non ha invece più scuse, essendo la stessa legge a stabilire gli oneri probatori di cui si deve fare carico per essere esente da sanzioni o responsabilità (quanto meno per culpa in vigilando).

Resta allora in questi casi confermata in pieno la legittimità dell'accertamento, sia sotto il profilo dell'imposta dovuta che sotto quello della sanzione applicabile.

Il contribuente, eventualmente, potrà poi comunque esperire azione di responsabilità civile verso il professionista inadempiente.

16 settembre 2015

Giovambattista Palumbo