

Accertamento di alcuni redditi ereditari (arretrati pensionistici) e responsabilità del sostituto d'imposta

Avv. Antonio Cannata
www.antoniocannata.net

Questo articolo trae origine da un caso pratico affrontato, progressivamente, tramite due istanze per l'annullamento, in autotutela, di altrettanti avvisi di accertamento emessi da un Ufficio Territoriale dell'Agenzia delle Entrate e concernenti la medesima fattispecie.

La vicenda riguardava un erede percettore di emolumenti arretrati, di natura pensionistica, in origine spettanti al proprio *de cuius* ed a costui non corrisposti in vita.

L'impostazione della strategia difensiva in favore del contribuente ha comportato l'analisi dei criteri di determinazione dell'imposta applicabile ai redditi *de quibus*, oltre che la valutazione degli effetti delle dichiarazioni del sostituto d'imposta sull'attività di accertamento e sullo stato soggettivo del contribuente.

Il procedimento iniziava con primo avviso di accertamento emesso, a carico dell'erede, nel mese di settembre 2008 e relativo al periodo d'imposta 2003, anno in cui erano stati pagati i predetti arretrati (la successione si era aperta nel 1999).

Con tale atto, supponendo l'illiceità del mancato inserimento del citato reddito ereditario nell'Unico 2004, l'Agenzia delle Entrate accertava il reddito imponibile IRPEF e la relativa imposta, nonché l'imponibile e la relativa addizionale regionale IRPEF, irrogando inoltre le sanzioni per infedeli dichiarazioni IRPEF ed Addizionale Regionale.

Tuttavia, l'avviso non indicava la natura del reddito non dichiarato ed accertato, per cui il contribuente, non ricordandone la provenienza, ma trovandosi nella necessità di ricostruire i fatti e verificare la legittimità dell'accertamento, inoltrava richiesta di accesso formale agli atti amministrativi nei confronti del sostituto d'imposta ivi indicato (un Ente Pubblico territoriale).

L'accesso era, propriamente, finalizzato ad ottenere l'estrazione di copia conforme del CUD 2004 o di altra certificazione utile all'accertamento della natura del reddito erogato al contribuente e da

costui non inserito nella dichiarazione dei redditi contestatagli con il superiore avviso, anche al fine di determinarne il corretto trattamento fiscale e previdenziale.

Ricevuto dal sostituto d'imposta il duplicato del CUD 2004, che nel campo Annotazioni qualificava il reddito in questione come "arretrati corrisposti all'erede, per i quali non vi è obbligo di dichiarazione fiscale.... ", il contribuente proponeva istanza per l'annullamento in autotutela dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate.

All'esito dell'autotutela, l'Agenzia delle Entrate emetteva un secondo avviso di accertamento, con il quale sostanzialmente:

- annullava la tassazione cumulativa dei redditi percepiti nel 2003 e procedeva alla tassazione separata degli arretrati pensionistici ereditari, rideterminando la maggiore imposta dovuta;
- confermava la sanzione irrogata per infedele dichiarazione IRPEF, sia pure ricalcolandola in base ai risultati della tassazione separata, ritenendo erronea la predetta affermazione del sostituto d'imposta (contenuta nel duplicato CUD 2004) circa l'inesistenza dell'obbligo a carico dell'erede di dichiarare quei particolari redditi.

L'erede, a sua volta, dubitando della legittimità anche del nuovo accertamento (d'ora in avanti Avviso), sia nella parte relativa alla conferma della sanzione, sia in quella concernente il calcolo dell'imposta, proponeva un'ulteriore istanza di annullamento in autotutela, argomentando in base alle seguenti considerazioni.

Anzitutto, l'Avviso era illegittimo per violazione di legge ai sensi dell'Art. 21-octies, L. n. 241/90.

La violazione era cominciata già ad opera del sostituto d'imposta, che aveva infranto le norme, appresso richiamate, in materia di compilazione del CUD 2004 (e del MOD 770), contribuendo, in concorso con l'Agenzia delle Entrate, a determinare l'invalidità dell'attività di accertamento.

In primo luogo, veniva in rilievo l'Art. 4, comma 6-ter, D.P.R. n. 322/98, in base al quale *i soggetti che corrispondono somme e valori oggetto di ritenute alla fonte, devono rilasciare un'apposita certificazione (CUD), unica anche ai fini dei contributi dovuti agli enti e casse previdenziali,*

utilizzando lo schema approvato da apposito provvedimento amministrativo di carattere generale ed inserendovi i dati da quest'ultimo previsti.

Il provvedimento di approvazione dello schema di CUD 2004 era stato adottato dall'Agenzia delle Entrate (Direzione Centrale Gestione Tributi) con atto N. I / 1 / 189310 / 03 protocollo, del 25.11.2003, che riportava anche le " Istruzioni per il datore di lavoro, ente pensionistico e altro sostituto d'imposta per la compilazione dei dati fiscali, previdenziali ed assistenziali " (ivi identificati come Allegati 2 e 3).

Secondo il punto n. 1.3. del Provvedimento: " *Il datore di lavoro, ente pensionistico o altro sostituto d'imposta deve compilare la certificazione secondo le istruzioni di cui agli allegati 2 e 3.....* ".

Le Istruzioni dell'Allegato 2 " *Compilazione dati Fiscali* ", a loro volta, così disponevano: "*Nei punti da 60 a 63 vanno indicati i dati relativi agli importi complessivi degli emolumenti arretrati di redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati relativi ad anni precedenti soggetti a tassazione separata, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali a carico del dipendente, e le relative ritenute operate e sospese. Si precisa che nel punto 63 va indicato l'importo delle ritenute non operate per effetto delle disposizioni emanate a seguito di eventi eccezionali, già compreso nel punto 62. I medesimi punti devono essere utilizzati anche nel caso di corresponsione agli eredi di emolumenti arretrati di lavoro dipendente.*".

Per contro, dall'esame del duplicato CUD 2004 emergeva che i dati relativi alla somma erogata al contribuente (redditi ereditari costituenti arretrati per rivalutazione della pensione del *de cuius*) non erano stati riportati nei punti da 60 a 63 del campo " *Compensi Relativi agli Anni Precedenti Soggetti a Tassazione Separata (da non indicare nella dichiarazione dei redditi)* ", ma nel primo e secondo quadro della *Parte B Dati Fiscali*.

Questo errore si era riflesso sulla compilazione del MOD 770, nel quale erano state inserite indicazioni e codici che non avevano permesso di risalire alla natura di arretrati pensionistici corrisposti all'erede.

Il MOD 770, a sua volta, giunto all'Agenzia delle Entrate, ne aveva fuorviato (sin dal primo avviso) l'attività di accertamento e di irrogazione di sanzioni, mentre, qualora fosse stato correttamente redatto, avrebbe potuto dare impulso ad un corretto iter di calcolo dell'imposta secondo il combinato disposto delle seguenti norme del vigente T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/86), che l'Agenzia aveva in ogni caso direttamente violato nell'Avviso:

- a) Art. 7, 3° comma;
- b) Art. 17, 1° comma, lett. b) e 3° comma, secondo periodo;
- c) Art. 21, commi 2° e 3°.

Dal loro complesso, si ricavava la seguente disciplina:

- per l'Art. 7, 3° comma, T.U.I.R.: *in caso di morte dell'avente diritto, i redditi percepiti dagli eredi sono tassati separatamente a norma degli Artt. 19 e 21, salva la facoltà di rinuncia prevista dall'Art. 17, 3° comma, primo periodo;*
- per l'Art. 17, 1° comma, lett. b) e 3° comma, secondo periodo: *l'imposta si applica separatamente sugli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente ivi indicati (cui sono equiparate le pensioni); in tal caso, gli uffici provvedono a iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalita' stabilite negli articoli 19 (che non si applica a questa fattispecie) e 21 ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se cio' risulta più favorevole per il contribuente;*
- per l'Art. 21, commi 2° e 3°: *nell'ipotesi di cui al comma 3 dell'art. 7 si procede alla tassazione separata nei confronti degli eredi e dei legatari; l'imposta dovuta da ciascuno di essi e' determinata applicando all'ammontare percepito, diminuito della quota dell'imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione, l'aliquota corrispondente alla meta' del suo reddito complessivo netto nel biennio anteriore all'anno in cui si e' aperta la successione; se in uno dei due anni anteriori non vi e' stato reddito imponibile si applica l'aliquota corrispondente*

alla meta' del reddito complessivo netto dell'altro anno; se non vi e' stato reddito imponibile in alcuno dei due anni si applica l'aliquota stabilita all'art. 12 per il primo scaglione di reddito.

Pertanto, il criterio imposto dalla legge per la tassazione separata degli emolumenti arretrati corrisposti agli eredi era quello risultante dal comma 2° dell'Art. 21 (integrato dal comma 3°), che faceva riferimento a dati (reddito e biennio anteriore) collegati all'anno in cui si era aperta la successione.

Viceversa, nell'Avviso era stato erroneamente applicato il criterio previsto dal 1° comma dell'Art. 21, che faceva riferimento agli stessi dati, ma collegati all'anno in cui gli emolumenti arretrati erano stati percepiti.

Che il criterio di collegamento temporale fosse diverso (anno di apertura della successione, da un lato, o di percezione del reddito, dall'altro), a seconda che il contribuente, beneficiario dell'emolumento arretrato, rivestisse o meno la qualità di erede, lo si evinceva, inequivocabilmente, dalle prime parole dell'Art. 21, 4° comma, che così recitavano: " *Per gli emolumenti arretrati di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art. 17 l'imposta determinata ai sensi dei precedenti commi.....* ".

Con il rinvio " *ai precedenti commi* " (dunque, non soltanto al 1° comma), il legislatore voleva, dunque, che l'imposta sugli emolumenti arretrati fosse calcolata con modalità diversificate e tra loro alternative, in base alle caratteristiche del percettore (erede – non erede): altrimenti, sarebbero risultati incomprensibili sia lo scopo di tale rinvio pluridirezionale, sia la presenza e funzione del comma 2° (sarebbe bastato inserire e mantenere, nel testo normativo, il solo 1° comma).

Esauriti i rilievi critici sui criteri di determinazione dell'imposta, occorre mettere in evidenza l'invalidità dell'Avviso nella parte in cui confermava la violazione per *infedele dichiarazione IRPEF* e la relativa sanzione.

Sul punto, soccorreva il già visto Art. 17, 3° comma, T.U.I.R., il cui secondo ed ultimo periodo prevedeva, per i redditi da emolumenti arretrati (rinvio al 1° comma, lett. b), un'attività di

accertamento e liquidazione che prescindeva dalla dichiarazione del contribuente, in questo caso non richiesta.

Infatti, era stabilito che: "*gli uffici provvedono a iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalita' stabilite negli articoli 19 e 21 ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se cio' risulta piu' favorevole per il contribuente* ".

Nel sistema delineato dall'intero 3° comma, la dichiarazione diventava necessaria qualora, ai sensi del primo periodo e per i redditi ivi indicati, il contribuente esercitasse la facolta' di non avvalersi della tassazione separata, facendolo constare espressamente proprio nella dichiarazione dei redditi.

Viceversa, poichè il secondo periodo non concedeva tale facoltà per i redditi da emolumenti arretrati, stabilendo una procedura del tutto automatica e finalizzata a favorire il contribuente, ma svincolata dalla sua eventuale volontà contraria, costui era esonerato dall'obbligo di dichiarare quei particolari redditi.

Pertanto, nel caso in esame nessuna violazione era stata commessa dal contribuente-erede, che non meritava alcuna sanzione.

Proseguendo, l'Avviso era viziato anche da eccesso di potere per contraddittorietà fra atti ed illogicità della motivazione (Art. 21-octies, L. n. 241/90), per le seguenti considerazioni.

Coerentemente con il predetto carattere automatico della procedura di tassazione separata degli emolumenti arretrati e con l'esonero del contribuente dall'obbligo di inserirli nella dichiarazione dei redditi, lo schema di CUD 2004 approvato dall'Agenzia delle Entrate riportava, nel campo "*Compensi Relativi agli Anni Precedenti Soggetti a Tassazione Separata*", l'espressa prescrizione "*da non indicare nella dichiarazione dei redditi*".

Inoltre, le " Istruzioni Unico 2004 - Persone Fisiche - Fascicolo n. 2 " emanate dall'Agenzia delle Entrate, in relazione al " Quadro RM - Redditi soggetti a tassazione separata e ad imposta sostitutiva - Sezione VI Redditi percepiti in qualità di erede o legatario ", chiaramente prevedevano che: " *I redditi di cui all'art. 16, comma 1,lett. b)....del T.U.I.R., erogati da soggetti che*

hanno l'obbligo di effettuare le ritenute alla fonte, nonché i ratei di stipendio o di pensione, non devono essere dichiarati anche se percepiti dagli eredi o dai legatari ".

Più avanti nel testo, era anche precisato (con l'omissione della negazione *non*, spiegabile solo per svista nel documento pubblicato sul sito web dell'Agenzia): "*Si ricorda che per gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendenteche gli eredi (non) devono indicare nella presente Sezione, l'Agenzia delle Entrate provvede a iscrivere a ruolo l'imposta dovuta senza applicazione degli interessi e delle sanzioni ovvero a operare i rimborsi spettanti e ad applicare la tassazione ordinaria se più favorevole per il contribuente. Per gli altri redditi, invece, può essere esercitata l'opzione per la tassazione ordinaria....."*

Tali atti amministrativi, di carattere generale e sovraordinato (Istruzioni Unico 2004 e Modello CUD 2004), erano stati emanati al fine di agevolare il contribuente nell'individuazione dei propri doveri fiscali connessi all'obbligatorietà o meno della dichiarazione dei redditi e dei dati da inserirvi.

Pertanto, essi non potevano essere disattesi dall'Avviso, il quale, nella parte in cui accertava la violazione per *infedele dichiarazione IRPEF* ed irrogava la conseguente sanzione, si presentava palesemente viziato da eccesso di potere per contraddittorietà fra più atti successivi della Pubblica Amministrazione, il quale si rifletteva anche sulla motivazione, determinandone l'illogicità (fatta salva, in alternativa, l'invalidità dell'Avviso per violazione di legge, in quanto contrastante con i Provvedimenti generali di approvazione dello schema CUD 2004 e delle Istruzioni Unico 2004).

Il procedimento in autotutela si concludeva con l'accoglimento delle ragioni del contribuente, che otteneva l'annullamento integrale dell'Avviso (imposta, violazione, sanzione, interessi e spese) e la rideterminazione dell'imposta ai sensi dell'Art. 21, commi 2° e 3° del T.U.I.R.

Come si è visto, la vicenda era stata pesantemente condizionata, da un lato, dall'affidamento del contribuente sull'affermazione del sostituto d'imposta circa l'inesistenza dell'obbligo di dichiarare quel reddito ereditario, dall'altro, dalla valutazione positiva dell'Agenzia delle Entrate circa

l'esistenza di tale obbligo, quest'ultima rivelatasi erronea per la presenza del complesso normativo sopra evidenziato.

Ma *quid juris* nel caso in cui la tesi dell'inesistenza del predetto obbligo non avesse trovato adeguato supporto legislativo e provvedimentale?

Il contribuente avrebbe potuto efficacemente sottrarsi alle conseguenze negative dell'accertamento tributario, invocando il proprio legittimo affidamento siccome provocato dal comportamento del sostituto d'imposta?

Sul punto, ritengo valga la pena di svolgere le seguenti riflessioni, anche se relative ad un profilo ipotetico della fattispecie esaminata, poiché non sono affatto rari i casi in cui l'azione e la posizione del contribuente risultano condizionate da errori od omissioni riscontrabili nelle certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta.

Di conseguenza, la seguente analisi, compiuta supponendo che il ns. erede avrebbe potuto far leva soltanto sull'elemento psicologico, potrebbe tornare utile, *mutatis mutandis*, nell'elaborazione di strategie da adottare in circostanze reali.

Anticipando la conclusione, si può affermare sin d'ora che il contribuente avrebbe potuto efficacemente difendersi facendo ricorso ad alcune norme del D. Lgs. n. 472/97 (recante " Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 "), che passerò brevemente ad illustrare.

In primo luogo viene in rilievo l'Art. 5 " Colpevolezza ", che nel primo periodo così dispone: "*Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*".

L'importanza di questa norma risiede nella conferma di un principio cardine dei moderni ordinamenti giuridici, quello secondo cui un comportamento antiggiuridico è addebitabile al suo autore se questi può essere ritenuto *colpevole* di averlo tenuto.

Secondo i parametri sopra indicati, la colpevolezza viene anzitutto meno se la condotta (azione od omissione) si è realizzata in stato di *incoscienza* (es.: sonnambulismo, stati di allucinazione indotti da malattie o da assunzione incolpevole di sostanze stupefacenti) o *manca di volontà* (colui che agisce costretto da altrui violenza fisica o da forze naturali irresistibili).

Inoltre, la colpevolezza (e la responsabilità) viene meno se la condotta, cosciente e volontaria, non è stata determinata dall'indispensabile elemento soggettivo psicologico del dolo o della colpa dell'autore.

Al riguardo, con riferimento all'elemento psicologico che deve assistere la condotta dell'agente (dolo o colpa), la giurisprudenza di legittimità ha sancito che "*ai fini della responsabilità in questione, occorre, quindi, innanzitutto, che l'azione od omissione siano volontari; il concorso della volontà, la quale presuppone la coscienza, è indispensabile per la responsabilità dell'agente. Inoltre, è necessario che l'azione od omissione, oltre che cosciente e volontaria, sia anche colpevole, cioè che si possa rimproverare all'agente di avere tenuto un comportamento se non necessariamente doloso, quantomeno negligente* " (Cass. n. 1198/2004).

Nel caso in esame, l'omissione consistente nel mancato inserimento nella dichiarazione IRPEF, da parte dell'erede, dell'emolumento erogato dal sostituto d'imposta, sarebbe stata cosciente e volontaria, ma realizzata senza dolo (specifico intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta o di ostacolare l'attività amministrativa di accertamento) né colpa.

Quest'ultima, in particolare, non sarebbe stata riscontrabile poiché, come fra poco si dirà, il contribuente non aveva agito con negligenza (insufficiente attenzione o inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge fiscale), imprudenza (atteggiamenti o decisioni avventate, assunte cioè senza le cautele consigliate dalle circostanze, nei comportamenti intesi ad adempiere agli obblighi tributari) o imperizia (insufficiente conoscenza degli obblighi fiscali, per difetto di diligenza in relazione alla preparazione media di un soggetto i cui comportamenti rilevano ai fini fiscali).

Infatti, il grado di attenzione, cautela e diligenza normalmente esercitato nella valutazione degli obblighi fiscali e nell'elaborazione delle relative decisioni (cui è collegato il dovere, al quale in tutte le altre circostanze l'erede aveva sempre adempiuto, di ricorrere alla consulenza specialistica per sopperire all'insufficienza delle cognizioni personali), sarebbe stato compromesso e fuorviato dal comportamento, in ipotesi totalmente erroneo ed illegittimo, tenuto dal sostituto d'imposta nell'effettuazione degli adempimenti obbligatori connessi alla compilazione e consegna del CUD 2004.

In primo luogo, il CUD non era stato accompagnato dal rilascio del documento denominato " Allegato 1, Informazioni per il Contribuente ", la cui consegna era parimenti imposta dal predetto Provvedimento di approvazione dello schema, tanto che di esso non vi era traccia (e non avrebbe potuto esservi, a pena di falsità) nel campo Annotazioni o in altra parte del Duplicato CUD 2004.

In secondo luogo, il sostituto aveva indicato, nel quadro Annotazioni, che " *Trattasi di redditi per i quali l'erede non ha l'obbligo di presentare la dichiarazione* ".

Questa affermazione, confermata nella documentazione rilasciata a seguito della richiesta di accesso, avrebbe certamente indotto l'erede in errore incolpevole sul fatto, previsto, dall'Art. 6, 1° comma, del D. Lgs. n. 472/97, come causa di non punibilità.

Tale norma, così dispone: " *Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa.* "

L'errore sul fatto si verifica quando il soggetto ritiene di tenere un comportamento legittimo (in quanto diverso da quello vietato dalla norma sanzionatoria), a causa di un elemento incidente sul processo formativo della volontà.

Esso consiste in una falsa rappresentazione della realtà, che esclude la responsabilità dell'agente se l'errore è incolpevole, cioè non evitabile con l'uso dell'ordinaria diligenza, quale può essere ragionevolmente pretesa nelle concrete circostanze del caso (cfr.: Cass. n. 10607/2003, Cass. n. 5615/2003, Cass. n. 7603/2001, Cass. n. 13165/2002).

Ciò è proprio quanto sarebbe accaduto nella vicenda in esame, dove il comportamento del contribuente, da lui stesso in buona fede ritenuto corretto, non sarebbe stato provocato da una personale attività di ricognizione della realtà giuridica (altrimenti sarebbe incorso in *errore di diritto*, consistente nella condizione di colui che si pone il problema della giuridicità o antigjuridicità del proprio agire, concludendo per la prima sulla base di un'assente o errata individuazione o interpretazione della regola normativa).

Esso sarebbe stato determinato, viceversa, dalla sopra indicata dichiarazione del quadro Annotazioni, la quale, se fosse risultata esatta la ricostruzione normativa sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, sarebbe stata censurabile sotto vari profili.

Anzitutto, per essere stata espressa in termini lapidari, perentori ed assoluti, senza contemplare la possibilità di eccezioni al principio secondo cui, data la natura dei redditi, l'erede non avrebbe avuto obbligo di dichiararli.

Sarebbe bastato aggiungere una virgola e la frase " *salvo quanto previsto dalla vigente normativa e nelle allegate Informazioni per il Contribuente* ".

Ma, come sopra detto, le Informazioni non erano state fornite né citate, per cui, valutando ogni elemento, il sostituto avrebbe definitivamente mancato di informare l'erede in merito all'eventuale molteplicità delle ipotesi normative rilevanti per l'esatta individuazione degli obblighi fiscali.

Per contro, l'indicazione data dal sostituto avrebbe prodotto effetti gravemente fuorvianti, poiché il contribuente sarebbe stato indotto a fare affidamento su una dichiarazione proveniente da un *Ufficio Pubblico particolarmente qualificato*, con competenza specifica in materia di " *Applicazione normative fiscali e adozione relativi provvedimenti* " .

Questa circostanza, più di ogni altra, sarebbe risultata determinante nel chiarire il carattere incolpevole dell'errore sul fatto, in ipotesi provocato dal sostituto.

Infatti, al contribuente non avrebbe potuto essere ragionevolmente richiesto di diffidare dell'autorevolezza di una Pubblica Amministrazione con specifica competenza in materia tributaria.

Per farlo, l'erede avrebbe dovuto usare una diligenza superiore a quella, ordinaria, che la legge considera sufficiente ad escludere la punibilità.

Inoltre, occorre precisare che, in questa vicenda, l'erede non si trovava in una situazione connessa all'esercizio della sua professione di avvocato, poichè si trattava di redditi ereditari (percepiti per la prima volta ed *una tantum*) ed egli non aveva mai svolto attività di consulenza ed assistenza stragiudiziale e giudiziale in materia *tributaria*: di conseguenza, non avrebbe potuto essergli richiesta una conoscenza professionale della normativa fiscale idonea a contrastare l'affidamento indotto dai particolari requisiti di quel sostituto d'imposta.

Infine, sarebbe stato applicabile l'Art. 10 del D. Lgs. n. 472/97, che avrebbe chiuso il quadro delle disposizioni regolanti l'ipotetica fattispecie, il quale così recita: "*Salva l'applicazione dell'articolo 9 chi,..... inducendo altri in errore incolpevole....., determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale*".

Come si vede, salva l'ipotesi del concorso di persone (non verificatasi nel caso in esame), il legislatore avrebbe esonerato da ogni conseguenza l'autore materiale (il contribuente) di una violazione commessa per errore incolpevole provocato da altro soggetto (l'autore mediato/sostituto d'imposta), che ne sarebbe diventato unico responsabile.