

La responsabilità del professionista e l'esenzione delle sanzioni per il contribuente

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 10 Settembre 2020

Il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento ad un commercialista del mandato a trasmettere in via telematica la dichiarazione alla competente Agenzia delle Entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto. La sua responsabilità è esclusa solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento.

La Corte di Cassazione, con [Ordinanza n. 17346 del 19/08/2020](#), la Suprema Corte ha affermato rilevanti principi in tema di suddivisione di responsabilità tra contribuente e professionista.

Nel caso di specie, la società contribuente ricorreva contro cinque avvisi di accertamento, emessi ai sensi dell'art. 41 Dpr. n. 600 del 1973 ai fini delle imposte dirette ed Iva, adducendo che le omesse dichiarazioni dei redditi, da cui erano derivati gli accertamenti induttivi, erano dovute a comportamento illecito del commercialista al quale essa aveva affidato l'incombenza della presentazione, consistente anche nell'aver falsificato la ricevuta di presentazione.



Responsabilità del professionista: il percorso in tribunale

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, riuniti i ricorsi, li rigettava.

La società appellava la sentenza di fronte alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che confermava il giudizio di primo grado.

La contribuente proponeva infine ricorso per cassazione, deducendo, per quanto qui di interesse, la violazione e falsa applicazione degli artt. 5 e 6 del Dlgs. 472 del 1997 e dell'art. 2697 c.c.

La Commissione Tributaria Regionale, secondo la ricorrente, aveva errato nel ritenere irrilevanti i fatti di cui al rapporto con il commercialista dell'azienda che non aveva presentato le dichiarazioni, essendo stato lo stesso rinviato a giudizio in sede penale per tali fatti ed avendo anche consegnato al legale rappresentante della società false ricevute di avvenuta presentazione per via telematica delle dichiarazioni, non potendo quindi per tale motivo imputarsi alla società nessuna omessa vigilanza.

Secondo la Suprema Corte la censura era fondata.

Responsabilità del professionista e del contribuente secondo la Cassazione

I giudici di legittimità rilevano infatti che la Commissione Tributaria Regionale aveva affrontato troppo sbrigativamente la questione, perché, in sostanza, non aveva applicato correttamente il principio sulla esenzione dalle sanzioni in favore del contribuente in caso di condotta infedele del commercialista.

La Corte rileva come la giurisprudenza sulla responsabilità del contribuente per omissioni del professionista esprime un principio che si può riassumere citando Cass., Ord. n. 11832 del 2016, secondo cui:

“il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento ad un commercialista del mandato a trasmettere in via telematica la dichiarazione alla competente Agenzia delle Entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto, sicché la sua responsabilità è esclusa solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento”.

La Commissione Tributaria Regionale, rileva la Cassazione, non prende in considerazione la seconda parte del principio, affermandolo, così, in maniera incompleta e in sostanza errata.

E questo, oltretutto, in un caso in cui il commercialista aveva fatto posto in essere modalità fraudolente e fornito alla società delle ricevute di presentazione della dichiarazione poi risultate false.

Al di là dello specifico caso processuale, bisogna rilevare che, come affermato anche dalla Corte di Cassazione, Sez. Penale, con la Sentenza n. 9417 del 10.03.2020, il Dlgs. n. 74/2000, art. 5, punisce la mancata presentazione della dichiarazione da parte dei soggetti a questa tenuti, trattandosi di reato omissivo proprio, ed essendo soggetti attivi del reato coloro che sono obbligati alla presentazione delle dichiarazioni annuali previste dalla disposizione (cfr., Cassazione, n. 9163 del 29/10/2009; Cassazione, n. 37856 del 18/06/2015).

In tale ambito, rilevano i giudici di legittimità, è stato peraltro chiarito che, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale e non delegabile il relativo dovere e si è escluso che l'eventuale delega possa modificare il destinatario dell'obbligo, titolare della posizione di garanzia, il quale, in ossequio ai criteri di tassatività e di legalità, continua a coincidere con il soggetto individuato dalla legge (cfr., Cassazione, n. 9163 del 29/10/2009).

Obbligo di verifica dell'attività del professionista

Da cui la conseguente affermazione di principio secondo cui l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione.

Colui che abbia affidato al commercialista, ovvero ad un consulente fiscale, l'incarico di compilare la dichiarazione, non può dirsi, pertanto, per ciò stesso, esonerato da responsabilità.

E il fatto che il contribuente possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione (art. 3, commi 3 e 3-bis, Dpr. n. 322 del 1998, cit.) non vale a trasferire su queste ultime l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente, il quale, in caso di trasmissione telematica della dichiarazione, è comunque obbligato alla conservazione della copia sottoscritta della dichiarazione (art. 1, comma 6, Dpr. n. 322 del 1998).

Pertanto, il contribuente, se vuole essere esentato da responsabilità sanzionatorie in caso di omessa trasmissione della dichiarazione da parte del professionista abilitato, deve dimostrare di aver fornito al

medesimo professionista, poi denunciato all'autorità giudiziaria, la provvista di quanto dovuto all'Erario e di avere vigilato sul puntuale adempimento del mandato, dimostrando l'assenza di colpa in vigilando, nel concreto superabile soltanto a fronte, come appunto era nel caso sopra esaminato, di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento (cfr., Cass. Ordinanza n. 4383 del 14/02/2019).

In sostanza, il contribuente, in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi attribuibile al professionista "infedele", deve fornire la prova, non solo dell'attività di vigilanza e controllo in concreto esercitata sull'operato di questi, facendosi anche consegnare le ricevute telematiche dell'avvenuta presentazione della dichiarazione, ma anche del comportamento fraudolento del professionista, ad esempio, mediante falsificazione di modelli F24 di pagamento delle imposte, o delle ricevute di ricezione delle dichiarazioni telematiche, o attraverso altre modalità di difficile riconoscibilità da parte del mandante (cfr., Cassazione, 11 aprile 2018, n. 8914; Cassazione, 17 marzo 2017, n. 6930).

Si ricorda infine che, sotto il profilo dell'imposta, l'infedeltà dell'intermediario, che, incaricato del pagamento e della trasmissione della dichiarazione, ometta di provvedervi, quand'anche accertata in sede penale, non esonera comunque il contribuente dal pagamento del tributo (cfr., Cassazione, Ord. n. 24307 del 04/10/2018).

NdR: Potrebbe interessarti anche:

[Le sanzioni in capo agli intermediari per il tardivo invio delle dichiarazioni](#)

[La responsabilità del commercialista per le sanzioni in caso di omessa dichiarazione](#)

[Il contribuente deve vigilare sul Commercialista affinché il mandato sia puntualmente adempiuto – Diario Quotidiano del 10 Maggio 2021](#)

[Inadempimenti del professionista e responsabilità del contribuente](#)

A cura di Giovambattista Palumbo

Giovedì 10 settembre 2020