

## La responsabilità del contribuente non può essere scaricata sul professionista

di [Ignazio Buscema](#)

Publicato il 23 Marzo 2017

l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente tenuto a sottoscriverla; nel caso in cui si avvalga di professionisti per la materiale predisposizione e trasmissione l'obbligo non è trasferito su questi ultimi, poiché resta esclusivamente a carico del contribuente ogni responsabilità

### Colpevolezza

Ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente per le sanzioni tributarie, occorre che l'azione od omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza, e la prova dell'assenza di colpa grava sul contribuente (Cass. nn. 11313/15, 5965/14, 14042/12 e 13068/11).

Ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 472/1997, la violazione delle norme tributarie suscettibile di sanzione da parte della legge richiede che il comportamento addebitato sia posto in essere con dolo<sup>1</sup> o anche colpa.

All'Amministrazione spetta dunque l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria vantata; una volta dimostrata la ricorrenza della fattispecie tipica dell'illecito, compete a chi voglia andare esente da responsabilità dimostrare di aver agito in assenza di colpevolezza (Cass., sez.un., n. 20930/09).

Il principio secondo cui per le violazioni amministrative è richiesta, oltre che l'imputabilità (coscienza e volontà della condotta), la colpevolezza (dolo o colpa), deve essere inteso nel senso della sufficienza dei suddetti estremi, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che la norma pone una presunzione di colpa in ordine al fatto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, riservando poi a questi l'onere di provare di aver agito senza colpa. È espressione di queste regole l'art. 5 del d.lgs. n. 472/97, a norma del quale «nelle violazioni punite con sanzioni amministrative<sup>2</sup> ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa» .

\*\*\*

### **Mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e omessa tenuta delle scritture contabili per affidamento ad una persona apparentemente esercente attività di intermediario**

Il contribuente a cui venga contestata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e l'omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di aver incaricato un professionista delle relative adempienze, dovendo egli altresì allegare e dimostrare, al fine di escludere ogni profilo di negligenza, di avere svolto atti diretti a controllare la loro effettiva esecuzione, prova nel caso concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento.

Il contribuente deve dare prova della mancanza della propria colpevolezza. **Senz'altro tale prova non scaturisce dall'essersi affidato ad una persona apparentemente esercente attività di intermediario**: ciò in quanto la mancanza di colpevolezza postula assenza di negligenza, di guisa che occorre che il contribuente il quale affidi ad un commercialista il compito di trasmettere le dichiarazioni all'Agenzia delle entrate vigili sulla corretta esecuzione dell'incarico, a meno che non dimostri che **l'intermediario abbia mascherato fraudolentemente il proprio inadempimento** (da ultimo, in termini, Cass., ord. n. 11832/16).

Il contribuente deve vigilare sul corretto adempimento dell'incarico affidato. **La circostanza che egli abbia affidato per più anni l'incarico a persona sprovvista di abilitazione** e per questa ragione condannata per esercizio abusivo della professione, evidenzia non solo culpa in eligendo, ma anche in vigilando, in considerazione dell'omissione di qualunque riscontro in ordine allo svolgimento delle attività da espletare (sentenza 10 marzo 2017, n. 6223).

\*\*\*

### **Omessa esecuzione del pagamento di un tributo dovuta a fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi**

In questo contesto, l'art. 6 comma 3 del medesimo decreto legislativo n. 472/1997<sup>3</sup> ha codificato un'ipotesi in cui la dimostrazione di determinati fatti (ossia l'omessa esecuzione del pagamento di un

tributo dovuta a fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi) integra una presunzione legale assoluta di mancanza di colpevolezza.

Nell'ipotesi di omessa presentazione delle dichiarazioni annuali per diversi anni e di omissione degli ulteriori adempimenti contabili non è configurabile l'ipotesi codificata dal comma 3 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 472/97, giacché non si discute del - mero - omesso pagamento del tributo, sibbene dell'omissione di tutte le attività dichiarative ad esso prodromiche e funzionali. L'omissione di vigilanza non può essere considerata dunque esenzione da colpa, ed è di conseguenza sanzionabile. La causa di non punibilità in esame riguarda esclusivamente il mancato versamento delle imposte da parte del contribuente, sostituto o responsabile d'imposta per fatto imputabile a terzi e denunciato all'autorità giudiziaria, anche se la disposizione di cui al comma 3 dell'art. 6 è intervenuta a disciplinare la fattispecie di omesso pagamento del tributo imputabile al fatto illecito del terzo in modo più ampio rispetto a quella oggetto della L. 423/1995 (dal punto di vista soggettivo non si limita a prendere in considerazione la condotta illecita di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti iscritti negli appositi albi, ma si riferisce a qualsiasi terzo), quest'ultima non è stata abrogata e pertanto si devono ritenere applicabili le previsioni procedurali dettate dalla L. 423/1995, riguardanti la sospensione della riscossione della sanzione e l'eventuale "commutazione" a carico del terzo responsabile.

Al di fuori delle ipotesi di mandato conferito a professionisti iscritti in appositi albi (v. L. 423/1995), la responsabilità non è esclusa se il mandato è conferito a soggetto non affidabile secondo criteri di ordinaria diligenza, è cioè inficiato da *culpa in eligendo* (ad es., nel caso di incarico conferito ad un dipendente dell'imprenditore che appaia non affidabile) Ovviamente, l'infedeltà dell'intermediario che, incaricato del pagamento dell'imposta e della trasmissione della dichiarazione dei redditi, ometta di provvedervi, quand'anche accertata in sede penale, non esonera il contribuente dal pagamento dell'imposta stessa, rimanendo non dovuti soltanto gli interessi e le sanzioni (Cass., n. 12620 del 17.6.2016 e n. 8630 del 30.5.2012).

\*\*\*

### **Affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi**

L'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità fiscale per omessa dichiarazione.

L'affidamento ad un commercialista del mandato a trasmettere per via telematica la dichiarazione dei redditi alla competente Agenzia delle entrate non esonera il soggetto obbligato alla dichiarazione dei redditi dal vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto (**Corte di Cassazione, sez. Tributaria, ordinanza 5 luglio 2016, n. 13709**).

Il contribuente è sempre tenuto a vigilare che il professionista a cui si affida per la presentazione della dichiarazione dei redditi esegua il mandato. L'eventuale colpa o negligenza del commercialista non esonera il contribuente dall'assicurarsi che l'adempimento tributario che lo riguarda sia stato effettivamente posto in essere. L'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente tenuto a sottoscriverla. Nel caso in cui si avvalga di professionisti per la materiale predisposizione e trasmissione, l'obbligo non è trasferito su questi ultimi, poiché resta esclusivamente a carico del contribuente ogni responsabilità. Il fatto che lo stesso contribuente possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione, non vale a trasferire su di esse l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente, il quale deve essere a conoscenza delle relative scadenze.

La rilevanza dei compiti svolti dall'intermediario nei confronti del Fisco non vale, infatti, ad escludere la natura privatistica del rapporto tra l'intermediario ed il contribuente, e non comporta, ad ogni modo, la estromissione del soggetto passivo (quello secondo le regole ordinarie) da ogni obbligo inerente al rapporto fiscale (cfr. Cass. 30 maggio 2012, n. 8630; 19 novembre 2014, n. 24611).

Trattasi di obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente. Gli obblighi fiscali, infatti, hanno carattere strettamente personale e non ammettono sostituti ed equipollenti: non possono quindi considerarsi adempiuti dal contribuente con il semplice conferimento dell'incarico ad uno studio professionale. Occorre quindi chiarire a questo riguardo che la rilevanza dei compiti svolti dall'intermediatore nei confronti del Fisco non vale, però, ad escludere la natura privatistica del rapporto tra l'intermediatore ed il contribuente, e non comporta, ad ogni modo, la dedotta *«estromissione del soggetto passivo – quello secondo le regole ordinarie – da ogni obbligo inerente al rapporto fiscale»*.

23 marzo 2017

Ignazio Buscema

1 Per condotta dolosa si intende *“la violazione attuata con l’intento di pregiudicare la determinazione dell’imponibile o dell’imposta ovvero di ostacolare l’attività amministrativa di accertamento”* (art. 5, c. 4); per condotta colposa la violazione che è conseguenza di negligenza, imprudenza o imperizia che si distingue dalla colpa grave *“quando l’imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari”*(art. 5, c. 3).

2 Tale consolidato orientamento (v. Cass. 15 giugno 2011, n. 13068; 3 agosto 2012, n. 14042; 14 marzo 2014, n. 5965; 3 giugno 2015, n. 11433) risale a Cass. 11 febbraio 1999, n. 1142: *“il principio secondo cui ... per le violazioni colpite da sanzione amministrativa è richiesta la coscienza e volontà della condotta attiva o omissiva sia essa dolosa o colposa, deve essere inteso nel senso della sufficienza dei suddetti estremi, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che la norma pone una presunzione di colpa in ordine al fatto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, riservando poi a questi l’onere di provare di aver agito senza colpa... Sicchè va esclusa la rilevabilità d’ufficio di una presunta carenza dell’elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa (discorre di colpa presunta Cass. 20 febbraio 2009, n. 4171). Ciò in quanto, là dove la norma stabilisce che ‘ciascuno risponde della propria azione ... dolosa o colposa’, non esprime indifferenza in ordine alla sussistenza o meno di un comportamento - quanto meno - colposo, ma pone una praesumptio iuris tantum di colpa in ordine al fatto vietato a carico di colui che l’abbia commesso”* (Cass. n. 11433/2015).

### 3 Art. 6 Cause di non punibilità

1. Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l’agente non è responsabile quando l’errore non è determinato da colpa. Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili. In ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento.

2. Non è punibile l’autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

3. Il contribuente, il sostituto e il responsabile d’imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all’autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

4. L’ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile.

5. Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.

5-bis. Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.