

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

Va bene affidarsi al commercialista, ma l'obbligo resta del contribuente

24 Gennaio 2019

Il fatto di avvalersi di altri per la materiale predisposizione e trasmissione del modello non trasferisce su di essi l'impegno dichiarativo, che ha natura personale e non è delegabile



Il contribuente è tenuto a vigilare sulla corretta esecuzione dell'incarico, affidato a un professionista, di presentare la dichiarazione dei redditi e, in caso di contestazioni sull'esecuzione degli adempimenti fiscali, per essere esonerato dal pagamento delle sanzioni, deve dimostrare la mancanza di colpa o provando che l'intermediario ha mascherato fraudolentemente il proprio inadempimento o che lui stesso ha fornito al

professionista la provvista per il pagamento dei tributi.

Lo ha affermato la Cassazione nell'ordinanza n. 581 dell'11 gennaio 2019.

I fatti

Con un avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2006, l'ufficio, riscontrando l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte di un contribuente, ha ripreso a tassazione l'Irpef non dichiarata e ha irrogato le relative sanzioni.

Nei gradi di merito, l'avviso è stato annullato parzialmente, con esclusivo riferimento alle sanzioni irrogate per il mancato deposito delle dichiarazioni dei redditi, in quanto ascrivibile alla condotta del commercialista al quale era stato conferito il compito di compiere tale incombenza.

In particolare, la Commissione regionale ha ritenuto pienamente legittima la pretesa fiscale relativa alla mancata presentazione del modello Unico 2007, ma non le sanzioni irrogate, a suo

parere correttamente escluse dal giudice di primo grado.

Ciò in quanto il mancato deposito della dichiarazione dei redditi era ascrivibile in via esclusiva al commercialista incaricato al quale il contribuente si era affidato e, di conseguenza, egli non poteva ritenersi responsabile della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, in quanto era venuto a conoscenza dell'omissione solo all'atto della notifica dell'avviso di accertamento.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, lamentando violazione e falsa applicazione dell'articolo 3, Dpr 435/2001, e dell'articolo 2697 cc, sostenendo che la Commissione regionale:

- da una parte, aveva omesso di considerare che, dal periodo successivo all'entrata in vigore del Dpr 435/2001, il contribuente, per andare esente dalle sanzioni a seguito dell'omesso deposito della dichiarazione affidata a un intermediario, era tenuto a conservare la copia della comunicazione concernente la ricezione della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle entrate
- dall'altra non aveva nemmeno considerato che l'onere di provare l'assenza di colpa incombeva sul contribuente.

La Cassazione ha accolto il ricorso e ha chiarito che *"...in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte di professionista incaricato dal contribuente, quest'ultimo è tenuto a vigilare sulla corretta esecuzione dell'incarico ..."*.

L'ordinanza

I giudici di legittimità sono stati chiamati a verificare la sussistenza di responsabilità del contribuente che ha individuato nel proprio commercialista di fiducia il soggetto al quale affidare l'osservanza degli adempimenti fiscali.

Al riguardo, la Corte ha affermato che gli obblighi tributari relativi alla presentazione della dichiarazione dei redditi e alla tenuta delle scritture contabili non possono considerarsi assolti da parte del contribuente con il mero affidamento delle relative incombenze a un professionista.

È richiesta un'attività di controllo e di vigilanza sulla loro effettiva esecuzione affinché il mandato conferito sia puntualmente adempiuto. Grava, infatti, sul contribuente che ha l'obbligo di presentare correttamente e fedelmente la dichiarazione, di redigerla in modo fedele e di fare i versamenti dovuti e, quando si rivolge a un intermediario abilitato per la compilazione e la trasmissione del modello, è suo preciso dovere far sì che la dichiarazione sia correttamente e fedelmente compilata e tempestivamente presentata (cfr Cassazione, 12472/2010, 13068/2011 e 27712/2013).

Il fatto che il contribuente possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione non vale a trasferire su queste ultime l'obbligo dichiarativo che ha natura personale e non è delegabile (cfr Cassazione, sezione III penale, 37856 e 46500 del 2015).

Pertanto, in caso di inadempimento, una volta che l'Amministrazione ha provato i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria vantata (nella fattispecie, l'omessa presentazione della dichiarazione), spetta al contribuente che voglia andare esente da responsabilità dimostrare di aver agito in assenza di colpevolezza.

Ciò in quanto, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie (articolo 5, Dlgs 472/1997), ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, occorre che l'azione ovvero l'omissione causativa della violazione sia non solo volontaria (compiuta cioè con coscienza e volontà), ma anche colpevole (posta in essere, quindi, con dolo o negligenza), con onere a carico dello stesso contribuente di provare l'assenza di colpa (cfr Cassazione, 13068/2011, 14042/2012, 5965/2014 e 11433/2015).

Questa prova, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, grava sul contribuente, che, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato, ove non dimostri di aver vigilato su quest'ultimo (cfr Cassazione, 6930/2017).

La Cassazione, tuttavia, ha ritenuto che il suo dovere di controllo è superabile in concreto soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento, a causa del quale la violazione viene commessa comunque, nonostante l'attenzione che possa prestare il contribuente (cfr Cassazione, 11832/2016 e 6223/2017).

È il caso, ad esempio, della falsificazione di modelli F24 di pagamento delle imposte ovvero delle ricevute di ricezione delle dichiarazioni telematiche o di altre modalità comunque di difficile riconoscibilità da parte del contribuente- mandante (cfr Cassazione, 8914 e 19422 del 2018).

Ma non solo. I supremi giudici hanno affermato che, anche in sede contenziosa, la non punibilità del contribuente può essere sostenuta attraverso la prova che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile esclusivamente al professionista, sempre che lo stesso contribuente dimostri di "*...avere fornito al professionista la provvista per il pagamento dei tributi...*" (cfr Cassazione, 24535/2017 e 581/2019).

Nella fattispecie al vaglio, la Cassazione ha affermato che il giudice di appello era incorso in errore ritendendo che il solo fatto del conferimento dell'incarico di presentazione della dichiarazione a un commercialista potesse escludere la legittimità delle sanzioni applicate al contribuente dall'ufficio. Dovrà il giudice del rinvio uniformarsi ai principi di legittimità elaborati con riferimento sia alla *culpa in vigilando*

sia all'onere della prova a carico del contribuente.

di

Romina Morrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/va-bene-affidarsi-al-commercialista-ma-lobbigo-resta-del>