

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

Giurisprudenza

## Sanzioni per il contribuente in caso di professionista infedele

14 Aprile 2020

Il cliente, sempre responsabile per la sua personale obbligazione tributaria, non potrà essere esente da sanzioni, se non dimostra di avere vigilato sul corretto adempimento dell'incarico affidato



Il contribuente, a cui venga contestata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e l'omessa tenuta delle scritture obbligatorie, non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di avere incaricato un professionista dei relativi adempimenti, dovendo egli altresì dimostrare, al fine di escludere ogni profilo di negligenza, di averne controllato l'effettiva esecuzione. Tale prova, nel

concreto, è superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista. La sospensione della riscossione delle pene pecuniarie, qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, del professionista, è possibile solo nel caso in cui il contribuente dimostri di aver fornito al professionista incaricato, denunciato all'Autorità giudiziaria, la provvista di quanto dovuto all'Erario e di avere vigilato sul puntuale adempimento del mandato.

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 5661 del 2 marzo 2020, ha chiarito rilevanti profili in tema di sanzioni dovute dal contribuente, anche in caso di incarico conferito a un professionista a cui le mancanze siano asseritamente imputate.

Nel caso in esame, l'Agenzia delle entrate ricorreva per cassazione avverso sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, che aveva parzialmente accolto l'appello della società contribuente, nell'ambito di una controversia relativa ad impugnazione di avvisi di

accertamento per maggiori Ires, Irap ed Iva per gli anni 2005, 2006 e 2007.

L'Amministrazione finanziaria, per quanto di interesse, deduceva, tra le altre, la violazione degli articoli 5 e 6 del Dlgs. n. 472/1997, e degli articoli 1, 5 e 9 del Dlgs. n. 471/1997, per avere la Ctr ritenuto inapplicabili le sanzioni irrogate, avendo la società provato di aver sporto querela contro il professionista "infedele", a cui la contribuente aveva conferito mandato.

Secondo l'Agenzia, il giudice di appello aveva erroneamente valorizzato una denuncia, sporta solo nell'anno 2010, non tenendo conto dell'orientamento della Corte di cassazione, secondo cui *" ai sensi del Dlgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, la violazione delle norme tributarie suscettibile di sanzione da parte della legge richiede che il comportamento addebitato sia posto in essere con dolo o anche con colpa; il contribuente a cui venga contestata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e l'omessa tenuta delle scritture obbligatorie non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di avere 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 concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento"* (Cassazione n. 12473/2010).

L'Amministrazione censurava inoltre la pronuncia anche per violazione dell'articolo 1 della Legge n. 423/1995, e dell'articolo 6 del Dlgs n. 472/1997, laddove la Ctr non aveva considerato che l'intervenuta denuncia della società contro il commercialista infedele poteva comunque rilevare solo nei limiti dell'articolo 1 della citata Legge n. 423/95 secondo cui *"La riscossione delle sanzioni pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, in dipendenza del loro mandato professionale"*.

Secondo la Suprema Corte le censure erano fondate.

Evidenziano infatti i giudici di legittimità che, in tema di sanzioni per violazioni di disposizioni tributarie, la prova dell'assenza di colpa, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, grava sul contribuente, il quale, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista, incaricato della trasmissione, ove non dimostri di aver vigilato sul relativo adempimento (cfr Cassazione, n. 6930/2017 e n. 19422/2018, che, in fattispecie analoga, aveva anche affermato che il contribuente doveva allegare le modalità con le quali il professionista abbia effettivamente celato il proprio comportamento fraudolento).

E, nel caso in esame, conclude la Corte, la società contribuente non aveva dimostrato né il comportamento fraudolento del commercialista, né di aver assolto al proprio dovere di vigilanza,

ma

solo di aver presentato denuncia, peraltro alcuni anni dopo i fatti contestati.

La Cassazione rileva inoltre che, anche in base a quanto disposto dall'articolo 1 della Legge n. 423/1995, il quale prevede la sospensione della riscossione delle soprattasse e delle pene pecuniarie (per omesso, insufficiente o ritardato versamento d'imposta), qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, del professionista che abbia agito in costanza del mandato professionale, il contribuente è comunque gravato dell'onere della prova di aver fornito, al professionista incaricato, denunciato all'Autorità giudiziaria, la provvista di quanto dovuto all'Erario e di avere vigilato sul puntuale adempimento dello stesso mandato (*cf*r Cassazione n. 24535/2017).

Tanto premesso in ordine allo specifico caso processuale, in termini più generali, giova anche evidenziare quanto segue.

Nell'ambito dell'ordinario riparto dell'onere della prova spetta all'ufficio provare, anche mediante presunzioni semplici, i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria, mentre spetta all'opponente, che voglia andare esente da responsabilità, dimostrare di aver agito in assenza di colpevolezza.

Il contribuente, sempre responsabile per la sua, personale, obbligazione tributaria, non potrà quindi andare esente da sanzioni, laddove non dimostri di avere vigilato sul corretto adempimento dell'incarico affidato al professionista (*cf*r Cassazione n. 4383/2019).

Vero è che l'articolo 6, comma 3, del Dlgs n. 472 del 1997 esclude la punibilità del contribuente quando questi dimostri che il pagamento il tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

Ma, a parte il fatto che, anche per quella fattispecie, va provata la tempestiva denuncia e l'addebitabilità esclusiva a terzi, se il provvedimento di irrogazione delle sanzioni riguarda l'omessa presentazione della dichiarazione, o l'omessa o non conforme tenuta della contabilità, tale esimente non può essere invocata, dato che le violazioni commesse sono diverse ed ulteriori rispetto al "semplice" mancato pagamento materiale delle imposte, contemplato dall'articolo 6, comma 3, del Dlgs n. 472/97.

E, pertanto, in tali casi, la regola applicabile in relazione all'elemento soggettivo rimane quella "ordinaria" di cui all'articolo 5, comma 1, del Dlgs 472/97, ai sensi del quale *"nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa"*.

Pertanto, in tali fattispecie, a differenza di quanto spesso erroneamente ritenuto, non è sufficiente, per evitare la responsabilità del contribuente, la produzione della denuncia presentata all'autorità giudiziaria.

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 (*cf*r Cassazione, n. 8914/2018 e n. 6930/2017).

di

**Giovambattista Palumbo**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/sanzioni-contribuente-caso-professionista-infedele>