

## ACCERTAMENTO

---

### ***È responsabile il cliente se il commercialista non versa le imposte***

di **Raffaele Pellino**

Responsabilità in capo al contribuente, per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e del conseguente **mancato versamento delle imposte**, anche qualora lo stesso abbia provveduto ad inoltrare **denuncia penale** nei confronti del professionista, a meno che non provi di aver fornito la "**provvista**" per il pagamento delle imposte e di aver vigilato sull'adempimento affidato al consulente. Questo, in sintesi, quanto sostenuto dalla Cassazione nella recente [ordinanza n. 24535/2017](#).

Ma veniamo ai fatti.

Con processo verbale di constatazione, la Guardia di Finanza (GdF) dava atto di una verifica a carico di una S.n.c. presso la sede del consulente depositario delle scritture contabili. La GdF riscontrava la **omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi** della società per gli anni 1999-2003, per cui l'Agenzia delle Entrate notificava alla stessa ed ai soci avvisi di accertamento per gli anni 2002 e 2003 determinando il reddito ritenuto appropriato ed irrogando le sanzioni. La società ed i soci ricorrevano alla C.T.P. e poi alla C.T.R., la quale, con sentenza, rideterminava il maggior reddito oggetto di accertamento (in diminuzione rispetto a quanto evidenziato nell'avviso), ma confermava l'applicazione delle **sanzioni al minimo**.

Contro tale sentenza la società ha proposto ricorso in Cassazione adducendo quale unico motivo la violazione e falsa applicazione dell'[articolo 1 della L. 423/1995](#) e dell'[articolo 6 del D.Lgs. 472/1997](#). Questi sosteneva che la responsabilità per l'omessa dichiarazione fosse addebitabile esclusivamente al **consulente** che seguiva la società per le pratiche fiscali, il quale è stato oggetto anche di denuncia penale per **truffa** ed, in sede civile, di richiesta di risarcimento danni.

Tuttavia, contrariamente alla tesi sostenuta dal ricorrente, i giudici di legittimità hanno ritenuto **infondato il motivo di ricorso** proposto in quanto le due cause di non punibilità invocate per sostenere la non applicabilità delle sanzioni non possono operare, mancando i relativi presupposti.

In primo luogo, **non è applicabile** al caso di specie – secondo i giudici – l'[articolo 1 della L. 423/1995](#) il cui primo comma stabilisce che **è sospesa la riscossione** delle pene pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di **omesso, ritardato o insufficiente versamento** nei confronti del contribuente, **qualora la violazione consegua "alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, iscritti nei rispettivi albi, in dipendenza del loro mandato professionale"**. Il secondo

comma della stessa disposizione prosegue precisando che la sospensione opera “(...) **sempre che il contribuente dimostri di aver provveduto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente**”.

Sul punto, la Cassazione ha precisato che “**nulla osta ... a che anche in sede contenziosa la non punibilità del contribuente possa essere dimostrata attraverso la prova che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile esclusivamente al professionista e denunciato all'autorità giudiziaria, indipendentemente dalla ricorrenza delle ulteriori condizioni procedurali previste (istanza del contribuente con allegazione della denuncia del reato all'autorità giudiziaria) e la sua commutazione in capo al professionista responsabile della violazione ... (Sez. V, n. 26850 del 2007)**”.

Tuttavia, la stessa Cassazione – richiamando la [sentenza n. 14026/2009](#) - prosegue affermando che **la prova della sussistenza delle condizioni che escludono la punibilità** anche in sede contenziosa (e, quindi, del fatto illecito del professionista) **richiede che “sussistano le condizioni della qualifica soggettiva del terzo responsabile indicata dalla legge n. 423 del 1995 e che il contribuente abbia comunque fornito la provvista per il pagamento di quanto dovuto all'Erario”**.

In altri termini, ai fini della operatività della causa di non punibilità in una fase diversa da quella della riscossione, è necessario che sussistano i presupposti dalla norma tra cui, in particolare, **la prova che il contribuente avesse fornito la provvista al professionista**.

Dello stesso avviso la C.T.R. la quale, con valutazione di fatto insindacabile in sede di legittimità, ha escluso che, nel caso di specie, il contribuente abbia messo il professionista nella condizione di provvedere all'adempimento, fornendogli la “provvista” per il pagamento.

Ad avviso della Corte, nel caso in esame, **non si ravvisano neppure i presupposti** per l'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'[articolo 6 del D.Lgs. 472/1997](#), secondo cui il contribuente non è punibile quando dimostra che il pagamento del tributo “*non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi*”.

In relazione ai casi di omesso pagamento del tributo da omessa dichiarazione, quale quello che ricorre nel caso di specie, la Cassazione, richiamando il proprio costante orientamento, osserva che:

- 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 ([Cassazione, ordinanza 11832/2016](#));
- la **prova dell'assenza di colpa, grava sul contribuente**, il quale risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato

della relativa trasmissione telematica **ove “non” dimostri di aver vigilato su quest'ultimo** ([Cassazione, sentenza n. 6930/2017](#)).

Anche questo principio, pertanto, ha escluso che la violazione potesse ritenersi attribuibile **“esclusivamente”** al commercialista, essendovi spazio per ravvisare una “culpa in vigilando” da parte del contribuente. Viene così respinto il ricorso del contribuente sul quale resta la responsabilità della omessa presentazione della dichiarazione e del conseguente mancato versamento delle imposte dovute.



Seminario di specializzazione

**ILLECITI FINANZIARI CORRELATI ALL'EVASIONE FISCALE**

Scopri le sedi in programmazione >