

COMMERCIALISTI

Nessuna scusa
per chi non versa
l'imposta del cliente

Iorio ▶ pagina 7

Per i giudici determinanti coscienza e volontà di agire

Nessuna scusa
se non si versa
l'imposta
che è dovuta
dal cliente

PAGINA A CURA DI
Antonio Iorio

■ La responsabilità del commercialista verso il cliente è delimitata dal dovere di diligenza da porre in essere nell'attività professionale. Inizialmente la giurisprudenza sia era quasi sempre espressa contro il professionista in presenza di palesi, evidenti e grossolani errori: decorrenza dei termini nella proposizione del ricorso, presentazione della dichiarazione in ritardo ecc.

Nell'ultimo periodo invece, i giudici di legittimità sembrano ritenere che per determinate violazioni sia comunque ipotizzabile la coscienza e la volontà del professionista.

È il caso affrontato dalla Corte di Cassazione con la sentenza 9916 depositata il 26 aprile 2010 la quale ha affermato la responsabilità professionale del commercialista per aver appostato costi privi di documentazione o non inerenti nella dichiarazione senza avere riscontrato la presenza della relativa documentazione. Di conseguenza è stato tenuto a pagare le sanzioni contenute nell'avviso di rettifica.

Costi non documentati

Nella specie l'Amministrazione aveva notificato al contribuente un avviso di rettifica della dichiarazione dei redditi per esposizione e deduzione di costi non documentati e non inerenti. Il contri-

bueno chiedeva il risarcimento danni da responsabilità al commercialista.

Il Tribunale prima e la Corte di Appello dopo, rilevavano che sotto un profilo generale, il professionista ha l'obbligo di espletare l'incarico affidatogli con diligenza e secondo le regole della professione. I giudici di appello sottolineavano anche che il professionista aveva adombrato l'esistenza di un accordo con il cliente per la deduzione dei costi, anche se non venivano provati. Secondo i giudici l'accordo era contrario alla legge ed alle regole professionali e non faceva venir meno al commercialista l'osservanza di un comportamento corretto. Di conseguenza egli doveva pagare la metà delle sanzioni applicate dall'erario (in considerazione della colpa concorrente del contribuente che, non aderendo al condono, avrebbe potuto ridurre la sanzione).

La Cassazione ha chiarito che l'obbligo di diligenza del professionista non ammette la deduzione di costi privi di documentazione o non inerenti all'anno di dichiarazione. Del tutto irrilevante, poi il fatto che il contribuente tenesse in modo disordinato la sua contabilità, e non avesse impugnato la decisione di secondo grado della commissione tributaria.

L'omesso versamento

Nelle ipotesi in cui, il commercialista o qualunque altro consulente tributario, anche non iscritto in albi o associazioni (ex legge 4/2013) ometta dolosamente di versare le imposte del cliente, questi non può essere sanzionato. In particolare, l'articolo 6 del DLgs 472/1997, al comma 3 ha previsto che il contribuente, il sostitu-

to 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.

Da notare che rispetto alla precedente previsione normativa (legge 423/95) l'ambito di applicazione della causa di non punibilità è esteso a qualunque fatto illecito commesso da terzi e quindi anche da professionisti non iscritti in albi. Sul punto la circolare n. 180 Entrate del 1998 è particolarmente esplicita: la norma 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 e quindi, in particolare, a ogni altro soggetto cui venga conferito mandato dal contribuente, dal responsabile o dal sostituto d'imposta.

PAROLA CHIAVE



Obbligo di diligenza

Il professionista ha l'obbligo di espletare l'incarico con diligenza: non si ammette la deduzione di costi privi di documentazione

Sotto tiro se si è omessa un'attività vantaggiosa per il cliente

La responsabilità e la determinazione del danno subito dal cliente presuppongono l'accertamento dell'attività che il professionista avrebbe dovuto compiere e, dunque, la certezza morale che gli effetti di quella sua diversa attività ove svolta

sarebbero stati, con ragionevole probabilità, vantaggiosi per il cliente. Nella specie un commercialista non aveva impugnato un'ordinanza che irrogava la sanzione, per mancata emissione di bolle di accompagnamento, nei confronti

del suo cliente. Per i giudici, il cliente – se fosse stata proposta opposizione – avrebbe potuto ottenere l'applicazione della continuazione fiscale, e anche avvalersi del successivo condono (*Cassazione, sezione III civile, sentenza 5264/1996*)

Reati tributari. I confini della responsabilità

Per il concorso serve il dolo

■ In presenza di violazioni penali tributarie commesse dai clienti si pone, sempre più frequentemente, il dubbio se possa ravvisarsi qualche responsabilità del consulente in presenza di obblighi o comportamenti riconducibili al professionista.

Se la maggior parte dei reati tributari possono essere commessi unicamente dal soggetto che riveste una posizione qualificata (contribuente obbligato nei confronti del fisco), chi si trova a svolgere funzioni di gestione e consulenza tributaria - commercialisti, consulenti, avvocati - in taluni casi può concorrere, ai sensi dell'articolo 110 Codice procedura, negli eventuali reati commessi dai clienti. La posizione del professionista delegato agli adempimenti fiscali si presenta estremamente delicata per gli eventuali reati che possono scaturire da consigli, pareri e comportamenti materiali del consulente. O anche da un concorso morale, che può concretizzarsi nella determinazione, istigazione o rafforzamento del proposito criminoso altrui.

I reati tributari sono punibili solo a titolo di dolo e non di colpa, è quindi necessario che la condotta del consulente, perchè sia chiamato a rispondere in concorso, sia sorretta dalla coscienza e volontà della commissione dell'illecito tributario.

In sostanza, il professionista potrà essere chiamato a rispondere quando, con un proprio comportamento cosciente e volontario, abbia intenzionalmente dato un contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del reato commesso dal cliente; rimangono, quindi, escluse eventuali condotte di natura colposa, errori materiali o concettuali dovuti a

negligenza o imperizia.

Ad esempio, la Corte di Cassazione con una recente pronuncia (16958/2012) ha affermato che il contribuente risponde del reato di omessa dichiarazione Iva anche se la mancata trasmissione dei dati al fisco sia imputabile a negligenza del commercialista. Il professionista, peraltro, non andrà incontro ad alcun tipo di responsabilità, neppure a titolo di concorso, in quanto la sua condotta non è sorretta dal dolo.

Ed ancora con la recente sen-

L'entità della colpa

In tema di responsabilità professionale, la valutazione relativa all'esistenza e all'entità della colpa del professionista è rimessa al giudice di merito e sindacabile in Cassazione solo sotto il profilo dell'esistenza di una motivazione completa e adeguata. Nel caso in questione la Cassazione ha confermato la responsabilità professionale di un commercialista, che, non avendo compiuto un esame accurato degli atti rimessi dal cliente, aveva fatto decorrere i tempi per ricorrere dinanzi al giudice tributario, considerando anche che, all'epoca, il rito tributario non prevedeva la condanna del contribuente al pagamento delle spese processuali, e la prevedibilità di un imminente condono.

Cassazione, sezione III civile, sentenza 10966/2004

tenza n. 175 depositata il 7 gennaio 2013, la Suprema Corte ha specificato che la delega delle incombenze fiscali ad un commercialista non modifica il destinatario dell'obbligo, che è il contribuente. Il consulente non risponderà, neppure a titolo di concorso, nel reato di omesso versamento di ritenute certicate, ex art. 10-bis Dlgs 74/00, qualora la sua condotta sia meramente colposa.

Ci si è poi chiesti, sia in dottrina che in giurisprudenza, se per aver un concorso morale sia sufficiente un mero consiglio o se sia necessario dare specifiche direttive ed istruzioni su come commettere l'illecito tributario. La giurisprudenza più recente (Cassazione 9916/2010) ha puntualizzato che il professionista può essere chiamato a rispondere in concorso solo se è riconoscibile un suo comportamento concreto nella realizzazione dell'illecito quale, ad esempio, la macchinazione con il cliente degli artifici e delle modalità di commissione del reato.

In particolare, con la sentenza n. 24166/2011 la Suprema Corte ha confermato un provvedimento di sequestro preventivo per equivalente nei confronti del patrimonio di un professionista che, suggerendo pratiche illegali ad alcuni clienti, non si era limitato a svolgere la propria attività professionale ma era stato l'ideatore del meccanismo fraudolento di indebita compensazione, dando vita al reato di cui all'articolo 10-quarter, Dlgs 74/00.

Nessuna responsabilità può, invece, essere imputata al professionista che si limiti ad illustrare al cliente diverse soluzioni possibili, ad indicare semplicemente alternative ed espedienti attuabili.