

Il commercialista risponde anche per le ritenute d'acconto delle sue fatture

L'importo dovuto dal cliente è da computare ai fini del calcolo dell'imposta evasa

/ Maurizio MEOLI

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. [2256](#), depositata ieri, ha stabilito che, in caso di mancato versamento della **ritenuta d'acconto** da parte del sostituto d'imposta, e sempre che siano superate le soglie di punibilità previste dall'art. 4 del DLgs. 74/2000, integra il reato di **dichiarazione infedele** il sostituto che indica nella dichiarazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quelli effettivi, non inserendo tra i componenti positivi gli importi assoggettati alla ritenuta d'acconto operata dal sostituto e da questi non versata, costituendo tali poste elementi attivi del reddito che concorrono alla determinazione dell'imposta **evasa** come definita dall'art. 1 comma 1 lett. f) del DLgs. 74/2000.

Nel caso di specie, un commercialista subiva un sequestro preventivo in relazione alla fattispecie di dichiarazione infedele per il periodo d'imposta 2012. Risultavano, infatti, non inseriti nella dichiarazione taluni elementi attivi. Tra questi figurava anche una fattura per circa 687.000 euro, emessa in favore di una società cliente, rispetto alla quale la relativa **ritenuta d'acconto**, pari a circa 132.000 euro, non veniva corrisposta, entro il settembre 2013, né dal commercialista, né dalla società destinataria della prestazione professionale. Tale omissione (in aggiunta ad altre non contestate dal professionista) determinava il **superamento** delle prescritte **soglie** di punibilità.

L'accusa, ritenendo che la somma corrispondente alla ritenuta d'acconto avrebbe potuto essere detratta dall'ammontare complessivo dell'imposta dovuta solo se **effettivamente** corrisposta all'Erario entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, ricorreva alla misura cautelare reale degli importi (complessivi) in tesi evasi; tale misura veniva confermata dal Tribunale del Riesame.

Contro tale provvedimento di sequestro, il commercialista, prospettando una divaricazione tra le regole che disciplinano la materia penale rispetto a quelle che governano il diritto tributario, riteneva che il "sostituto" non avrebbe alcun obbligo specifico una volta che il "sostituto" ha effettuato materialmente la ritenuta; ciò equivalendo ad **estinzione** da parte sua dell'**obbligazione tributaria** fino alla concorrenza dell'importo per il quale la ritenuta è stata effettuata. Sosteneva, quindi, che la definizione legislativa di "imposta evasa" sulla quale si era basato il Tribunale cautelare era del tutto asistemica e, persino, irragionevole alla luce dei principi fondamentali che informano la disciplina penalistica, omettendosi di considerare che il contribuente, il quale subisce una ritenuta, materialmente

versa, fino alla concorrenza del relativo importo, l'imposta dovuta al momento in cui la ritenuta è effettuata. A fronte di tutto ciò, appare, innanzitutto, importante ricordare come, ai sensi dell'art. 1 comma 1 lett. f) del DLgs. 74/2000, per "imposta evasa" si intende "la differenza tra l'imposta effettivamente **dovuta** e quella **indicata** nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo ... di ritenuta ... prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine".

Ne consegue – afferma la sentenza in commento – che il legislatore, nel fornire la definizione di "imposta evasa" agli effetti della legge penale, chiarisce che il sostituto **non è esentato** dagli obblighi dichiarativi (e di versamento) a suo carico se il sostituto non adempie. E coerente con tale impostazione è la giurisprudenza della Sezione tributaria della Suprema Corte, secondo la quale il fatto che l'art. 64 comma 1 del DPR 600/1973 definisca il sostituto d'imposta come colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri ... ed anche a titolo di acconto" non toglie che anche il sostituto debba ritenersi già originariamente (e non solo in relazione alla fase della riscossione) **obbligato solidale** d'imposta; e quindi egli stesso soggetto al potere di accertamento e a tutti i conseguenti oneri. Con la conseguenza che, in caso di mancato versamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto, al pagamento del tributo è obbligato anche il sostituto (*cf.* Cass. nn. [8653/2011](#) e [8504/2009](#)).

Peraltro, la *ratio* che si pone alla base delle disposizioni citate, sia di quella penalistica che di quella tributaria, mira ad evitare che gli obblighi dichiarativi siano elusi da **collusioni** tra sostituto e sostituito in danno dell'Erario; fermo restando che al sostituito spettano tutte le conseguenti azioni, anche per il rimborso dell'indebito tributario, nei confronti del sostituto inadempiente. La condotta in questione, quindi, è ritenuta tale da integrare, dal punto di vista materiale, il reato di dichiarazione infedele.

Anzi, rispetto ad esso, dal momento che il Tribunale del Riesame aveva correttamente sottolineato come la circostanza del mancato versamento della ritenuta di imposta da parte del sostituto fosse ben nota al sostituito, essendo quest'ultimo il commercialista della società inadempiente, è ritenuto integrato anche l'elemento **soggettivo** del reato contestato e rappresentato dal dolo di evasione.