



*Consiglio Provinciale
dei
Consulenti del Lavoro
di Napoli*

Dentro la Notizia

9/2011

MARZO/4/2011(*)

18 Marzo 2011

**LA CORTE DI CASSAZIONE HA
SANCITO L'APPLICABILITA'
DELL'ART. 348 DEL CODICE PENALE
AD UN CONSULENTE DEL LAVORO
CHE ESERCITA ATTIVITA' IN
MATERIA TRIBUTARIA. IL NOSTRO
COMMENTO ALLA SENTENZA N.
10100 DEL 11 MARZO 2011. STATE,
PERO', TRANQUILLI!!! SIAMO
"LEGITTIMATI" A TANTO.**

E' da qualche giorno che il mio telefono è sottoposto ad uno stress pazzesco per l'uso fattone da numerosissimi colleghi allibiti, imbufaliti ed anche

timorosi per eventuali sviluppi alla Sentenza N. 10100 della Sezione Penale della Corte di Cassazione depositata l' 11 Marzo 2011.

La 6^a Sezione Penale della Corte di Legittimità, con la sentenza in commento, ha sancito **la sussistenza del reato ex art. 348 del codice penale a carico di un Consulente del Lavoro per aver, quindi, esercitato abusivamente la professione di "commercialista" essendosi occupato di assistenza fiscale e contabile in favore di lavoratori autonomi ed imprese laddove avrebbe dovuto attenersi alla sola liquidazione e versamento delle imposte sul reddito di lavoro dipendente.**

Questa è, sinteticamente, la pronuncia della Suprema Corte di Cassazione: siamo, in quanto Consulenti del Lavoro, abusivi nella materia tributaria laddove questa riguardasse lavoratori autonomi ed imprese nel mentre siamo legittimati alla liquidazione e versamento delle sole imposte che hanno quale riferimento il **solo reddito di lavoro dipendente..... visto che, giustamente, siamo consulenti del lavoro!!!**

Prima di passare all'esame critico delle "motivazioni" espresse dalla Corte a sostegno della sussistenza del reato mi preme evidenziare, per il ruolo dirigenziale ricoperto all'interno della Categoria e per l'onestà intellettuale da tutti riconosciutami, quanto segue:

- a) le pronunce dei Magistrati si rispettano sempre al pari della funzione da loro ricoperta nel nostro Ordinamento;*
- b) le pronunce sono sempre assistite dal libero convincimento del Magistrato e, quindi, dalla buona fede tranne il caso di "colpa grave" (id: negligenza ed ignoranza) per la quale i Giudici dovrebbero pagare in prima persona (e non lo Stato che già eroga loro una retribuzione) risarcendo l'ingiusto danno;*

- c) ***i Giudici sono sottoposti alla Legge e sanciscono l'applicazione delle stesse;***
- d) ***il cittadino può liberamente criticare una pronuncia della Magistratura.***

Ciò detto, vi propongo tre passaggi fondamentali della sentenza in informativa che prenderò a base per il commento.

Affermano gli Ermellini: ***“l'art. 348 del codice penale punisce l'esercizio abusivo di una professione per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato. Per esercitare la professione di dottore/ragioniere commercialista la legge richiede il superamento dell'esame di Stato e l'iscrizione nell'apposito albo professionale e, pertanto, quella del commercialista è una professione protetta e le attività proprie di essa possono esplicarsi esclusivamente dal soggetto abilitato e iscritto all'albo”.***

Incalzano gli Ermellini: ***“Va precisato che, per stabilire se una determinata prestazione integri il reato previsto dall'art. 348 del codice penale, non è necessario rinvenire nella legge che regola la professione in tesi abusivamente esercitata una clausola di riserva esclusiva riguardante quella specifica prestazione, ma è sufficiente l'accertamento che la prestazione erogata costituisce un atto tipico, caratteristico di una professione per il cui esercizio manca l'abilitazione”.***

Concludono gli Ermellini: ***“Il consulente del lavoro, avendo competenza in materia di redditi di lavoro dipendente, può legittimamente occuparsi della liquidazione e del pagamento delle relative imposte. Ma l'indagato prestava assistenza fiscale e contabile anche a lavoratori autonomi e imprese e, quindi, operava in un campo per il quale non aveva la necessaria abilitazione. Ne deriva che, allo stato, non può negarsi la sussistenza del fumus delicti”.***

La sentenza presenta numerosi **profili di criticità** sotto l'aspetto logico-giuridico – costituzionale.

La stessa viola l'indefettibile principio costituzionale della legalità: Nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege. Non si può essere condannati per esercizio abusivo di una professione laddove si è abilitati allo svolgimento di quella professione!!

La stessa non interpreta, per niente bene, il contenuto dell'art. 348 del codice penale.

La stessa si imbarca in una stramba definizione di atto tipico e caratteristico di una professione che non ha identità alcuna con quella "riservata" ma senza alcuna motivazione.

La stessa, in conclusione, non tiene conto della necessità di una **"interpretazione sistematica"** di tutta la materia fiscale e tributaria allo scopo, poi, di pervenire ad una **possibile certa applicazione** dell'art. 348 del codice penale e si limita alla visione della sola legge istitutiva dei consulenti del lavoro che, di fatto, è stata integrata successivamente con numerosi riferimenti, prerogative ed attribuzioni nell'attività tributaria **"lato sensu"** e non anche in quella riferita al solo reddito di lavoro dipendente!!!

E, visto che il collega è stato condannato ai sensi dell'art. 348 del codice penale, lo voglio riportare testualmente.

Art. 348 c.p. (Abusivo esercizio di una professione).

"Chiunque abusivamente esercita una professione per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato, è punito con la reclusione fino a 6 mesi o con la multa da centotré euro a cinquecentosedici euro".

Appare evidente che trattasi di una "norma penale in bianco" che, **in quanto tale, presuppone l'esistenza di altre disposizioni, integrative del precetto penale, che definiscano l'area oltre la quale non è consentito l'esercizio di determinate professioni.**

Ergo, per stabilire se il Consulente del Lavoro può essere incriminato per esercizio abusivo della professione di "dottore commercialista" occorre vedere se è in possesso di una "speciale abilitazione dello Stato" la quale, ovviamente, presuppone il superamento di un esame di Stato e quale è l'area di operatività del consulente del lavoro!!

E qui, a mio sommosso avviso, il duplice errore ermeneutico degli Ermellini:

- la legge 12/79 fra le materie dell'esame di stato di abilitazione all'esercizio della professione di consulente del lavoro annovera il "Diritto Tributario". Ciò dovrà avere una finalità;
- è erronea l'attribuzione fatta dalla Cassazione ai soli Commercialisti di "attività tipica o caratteristica" in materia di attività tributaria laddove questa appartiene, ad esempio, anche ai Consulenti del Lavoro (ed agli Avvocati) per una serie di disposizioni che vanno ad integrare la legge 12/79 attribuendo agli stessi **"legittimazione piena e totale"** allo svolgimento di attività tributaria a nulla valendo, rispetto ai Commercialisti, di essere una Categoria molto ma molto più giovane (legge 11 Gennaio 1979 n. 12).

L'attribuzione dello status di attività tipica e caratteristica ad un determinato corpo sociale è fatto esclusivamente dalla legge e non dall'immaginario collettivo. In base a quest'ultimo è, forse, il Commercialista quello che determina e liquida le imposte per le imprese ma **non si può condannare un consulente del lavoro perchè, nell'immaginario collettivo, l'attività tributaria da lui posta in essere appartiene ai "commercialisti". Lo ripeto: è la legge che determina le attribuzioni.**

La legge (id:certezza del diritto) non include l'attività dei Commercialisti fra quelle loro "riservate" (riserva di legge in favore esclusivamente di una Categoria Professionale) e tantomeno fra quelle "tipiche" di quella Categoria essendo attribuita anche ad altre Categorie professionali!!

Giova ricordare che una miriade di pronunce della Cassazione Civile ha negato lo status di tipicità alle attribuzioni dei Commercialisti donde, sic rebus stantibus, l'inapplicabilità dell'art. 348 c.p.

La Legge si limita ad attribuire ai Commercialisti, dopo il superamento dell'esame di Stato, **solo** una competenza (id: conoscenza) in subjecta materia giammai evidenziando che quelle prestazioni professionali siano "tipiche" o "caratteristiche".

Né la Cassazione ha motivato, al pari dei giudici di merito, la "tipicità" (id:l'appartenenza esclusiva) delle attività dei Commercialisti pur confermando la condanna, ex art. 348 c.p., del collega consulente del lavoro.

In altri termini, per la Cassazione la "tipicità" della prestazione equivale a professione protetta ma gli Ermellini **si guardano bene dallo scrutare l'orizzonte delle attività tributarie, definite tipiche, per sancire chi siano i soggetti legittimati a tale esercizio di attività.**

Ma la "tipicità" (id:la competenza) che gli Ermellini hanno attribuito all'attività dei Commercialisti, ammesso che sussista in questi termini, è estensibile, de jure, anche ai Consulenti del Lavoro ed agli Avvocati in virtù della previsione di norme di diritto positivo ed alla luce di una interpretazione "sistematica" che, forse, il buon Emilio Betti, il padre dell'ermeneutica moderna, non è riuscito a trasmettere bene a chi, poi, quotidianamente deve leggere e comprendere la "ratio" legis per applicarla (id: narra mihi factum, dabo tibi jus).

Se, quindi, gli Ermellini avessero seguito tale procedimento (id: riconducendo nelle attribuzioni, prerogative e tipicità dei consulenti del lavoro e, quindi, nella legge istitutiva della Categoria, tutto ciò che è contenuto in leggi e regolamenti successivi in materia tributaria) avrebbero dovuto sancire, ex adverso, l'inapplicabilità dell'art. 348 c.p. **poiché il consulente del lavoro esercita un'attività tipica complessa (id: ivi compresa quella**

tributaria "erga omnes") per la quale occorre l'esame di stato e l'iscrizione nell'albo professionale.

Oltre alla legge 12/79 doveva tenersi conto, a livello di interpretazione sistematica, delle altre disposizioni normative che, di fatto, attribuiscono tipicità e caratteristica all'attività tributaria svolta dal consulente del Lavoro.

In primis, il Contenzioso Tributario. Il Decreto Legislativo 31/12/1992 n. 546, di attuazione della legge 413/1991, all'art. 12, nel testo rinnovato dall'art. 3 bis del D.L. 30/9/2005 n. 203 conv. in Legge 2/12/2005 n. 248, **include i consulenti del lavoro, i commercialisti, i ragionieri e gli avvocati fra i soggetti legittimati, in tutti i tributi, all'assistenza tecnica del contribuente innanzi agli organi della Giustizia tributaria.**

Non è plausibile, dunque, che ad un difensore tributario, a ciò legittimato da una norma di diritto positivo, venga inibito, pena il 348 c.p., lo svolgimento dell'intera attività tributaria.

Ancor prima del Decreto Legislativo N. 546/1992 la materia del Contenzioso tributario era disciplinata dal D.P.R. 636/1972 e, in successione, dal D.P.R. 739/1981. I Consulenti del Lavoro entrarono, a pieno titolo, nel novero dei soggetti legittimati (con competenza estesa a tutte le materie) alla difesa del contribuente innanzi la Giustizia Tributaria con il D.P.R. 739/1981. Tale attribuzione ebbe una retrocessione di competenze con la prima formulazione dell'art. 12 del Decreto Legislativo 546/1992 in quanto il nostro patrocinio innanzi le Commissioni Tributarie fu ristretto alle sole ritenute d'acconto ed ai redditi di lavoro dipendente. **Ora potrebbe darsi che gli Ermellini non abbiano copia dell'ultima revisione della normativa de qua attraverso il già citato D.L. 30/9/2005 n. 203** e siano fermi alla vecchia formulazione ma, mi risulta, che non abbiano comunque fatto riferimento alle legittimazioni nel Contenzioso tributario ma solo alla competenza specifica dei Commercialisti (il c.d. immaginario collettivo) laddove questa, in ipotesi, non è conferita dalla Legge!!!!!!!!!!!!

Ma c'è di più!! Il D.P.R. 29 Settembre 1973 n. 600, all'art. 63, disciplina la rappresentanza e l'assistenza del contribuente innanzi gli Uffici Finanziari. Questa è demandata anche "agli iscritti in Albi Professionali". Quali? **Il Ministero delle Finanze dell'epoca sancì che dovessero essere gli stessi Albi Professionali dei professionisti legittimati al Contenzioso Tributario!!!**

Ergo, sarebbe bastata la conoscenza e l'applicazione di queste norme, che integrano la legge 12/1979, per escludere la sussistenza del reato ex art. 348 c.p..

Il non averlo fatto presuppone, ad esempio, il paradosso che, contrariamente agli insegnamenti del diritto romano, chi sia legittimato a contrarre matrimonio non possa esserlo nella stipula dei patti nuziali (id: habilis ad nuptias, habilis ad pacta nuptialia). Dunque, se il Consulente del lavoro è legittimato all'assistenza tecnica innanzi gli Uffici e gli Organi della Giustizia Tributaria, lo stesso può svolgere l'attività tributaria di riferimento di quei tributi oggetto del c.d. contenzioso tributario.

Idem dicasi, ma è ad adiuvandum, per altre normative segnalate, peraltro, anche dal nostro CNO:

- a) Decreto legislativo 28 Dicembre 1998 n. 490 che consente ai Consulenti del Lavoro il visto di conformità ed asseverazione dei dati contabili delle aziende **a condizione che tale professionista abbia tenuto la contabilità del soggetto che richiede il visto sulla scorta anche dei principi di revisione emanati dal Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro (cfr. Circ. n. 55/E del 24/3/2000);**
- b) Legge 28 Maggio 1997 n. 140 e D.M. 27 marzo 1998 n. 235 che attribuiscono ai consulenti del lavoro la verifica, in capo alle aziende, della sussistenza delle condizioni ai fini della concessione della agevolazione a sostegno dell'innovazione industriale;

- c) La Direttiva Equitalia n.2008/012 che consente a tutti (ivi compresi i consulenti del lavoro) la certificazione dei bilanci delle imprese ai fini dell'istanza di rateazione;
- d) Legge 30 Dicembre 2004 n. 311 che attribuisce al consulente del lavoro il compito di certificare i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo;
- e) Legge 27 dicembre 2006 n. 296 c. 1091 (c.d. Tremonti – Bis) la quale ha sancito che *"l'attestazione di effettività delle spese sostenute è rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto nell'albo dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro"*;
- f) DM 320 del 29 dicembre 2004 che ha individuato, secondo quanto previsto dall'art. 2397 del Codice civile, come riformulato dal Decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6 di riforma del diritto societario, le categorie professionali che possono ricoprire la **carica di sindaco nelle società commerciali** comprendendo tra queste gli iscritti nell'Albo dei consulenti del lavoro. Il sindaco ha tra i propri compiti anche quello di attestare la corretta redazione del bilancio e della Nota integrativa, la loro rispondenza alle scritture contabili, la correttezza, completezza e veridicità delle medesime;
- g) D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 annovera i Consulenti del Lavoro tra i professionisti abilitati alla **lotta al riciclaggio**, attori dunque, insieme ad altre categorie professionali, del supporto allo Stato che chiede ai consulenti di segnalare le eventuali operazioni sospette dei propri clienti anche connesse alla materia della redazione dei bilanci.

L'elenco potrebbe continuare!!

Orbene, tanto per abbassare il livello di comunicazione, basterebbe presupporre, **per togliersi il pensiero cattivo dell'art. 348 c.p.**, che

all'art. 2 della legge 12/1979 vi fosse scritto: "Essi, inoltre, possono....esercitare l'assistenza tecnica dei contribuenti, per tutte le tipologie di tributi, innanzi gli Organi della Giustizia tributaria; certificare i bilanci ecc..."

Di fatto è così, è questa l'interpretazione sistematica nel mentre i giudicanti si sono fermati alla legge 12/1979 ed al reddito di lavoro dipendente!!!!

Alla luce di quanto precede, anche per i consulenti del lavoro l'attività tributaria costituisce un "atto tipico" e "caratteristico" OPE LEGIS e, quindi, non in conflitto con la disposizione ex art. 348 c.p.

Tranne che la "tipicità" e la "caratteristica" attribuita dagli Ermellini ai Commercialisti non discenda davvero dall'immaginario collettivo per il quale le contabilità ed i bilanci sono di pertinenza dei commercialisti nel mentre i consulenti sono quelli delle buste paga.

Non ci voglio credere!! Ho troppa stima della Magistratura. Qualsiasi giudizio, allora, diventerebbe un "fatto", un "romanzo" popolare. E così, ad esempio, nella nostra Napoli, vista la carenza di parcheggi, nell'immaginario collettivo il vero parcheggiatore è quello abusivo, lo trovi dovunque: ti toglie da ogni impiccio nel mentre corre il rischio di andare in galera il parcheggiatore autorizzato la cui (marginale) funzione non rientra nelle attività tipiche e caratteristiche del parcheggio.

State tranquilli, allora, poiché la legge ci consente le attività tributarie.

Qualunque cosa dovesse succedere, rivolgetevi al vostro CPO: organizzeremo un collegio di difesa in uno con il CNO.

Lo ripeto, non abbiamo nulla da temere!!!

Domani, 19 Marzo 2011, è prevista una convocazione straordinaria del CNO con la partecipazione, peraltro, dell'ANCL e dell'ENPA CL per una valutazione della vicenda e per deliberare le soluzioni più concrete e sostanziali.

Il 30 ed il 31 prossimo ci sarà, poi, la riunione dei rappresentati regionali e, di certo, il problema sarà nuovamente attenzionato.

Noi siamo pronti nell'interesse, meritevole di tutela, di 1.750 colleghi!!!

Un'ultima annotazione! Ho letto, con rammarico, da qualche parte il commento a questa sentenza che veniva introdotto con questa locuzione "***Schiacciante affermazione dei Commercialisti***".

Penso, purtroppo, che ad uscirsene sconfitte da questa sentenza siano le libere professioni ordinistiche, quelle professioni che il 12 Ottobre 2006 hanno fatto sfilare ai Fori Imperiali ben 40.000 professionisti.

Peccato!!!

Ad maiora

IL PRESIDENTE
Edmondo Duraccio

(*) Rubrica riservata agli iscritti nell'Albo dei Consulenti del Lavoro della Provincia di Napoli. E' fatto, pertanto, divieto di riproduzione anche parziale. Diritti legalmente riservati agli Autori.