

CIRCOLARE N. 24  
7 OTTOBRE 2011

---

## **La “manovra di ferragosto” e la previsione di sospensione dall’albo a carico dei professionisti nel caso di omessa fatturazione**

---

© Copyright 2011 Acerbi & Associati®

Pugno duro del Legislatore della cd. "manovra-*bis*" nei confronti dei liberi professionisti che si rendono responsabili di ripetute violazioni in tema di certificazione dei corrispettivi per le prestazioni effettuate.

Oltre alle ordinarie sanzioni tributarie previste per le specifiche fattispecie verrà infatti irrogata anche una sanzione accessoria, di tipo amministrativo-disciplinare, immediatamente esecutiva, consistente nella **sospensione** dall'albo o dall'ordine professionale per un periodo di tempo variabile da un minimo da un massimo.

La sospensione verrà irrogata, recitano le disposizioni contenute nel **comma 5 dell'art. 2 del D.L. 13 agosto 2011 n. 138** (c.d. "manovra-*bis*") al compimento, nel corso di un quinquennio, di quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere il documento certificativo dei corrispettivi compiute ciascuna in giorni diversi.

La nuova sanzione accessoria all'omessa fatturazione pur essendo una fattispecie mutuata dal Legislatore nell'ambito delle attività commerciali (in particolare dalla chiusura delle attività commerciali in ipotesi di omesso rilascio dello scontrino fiscale) potrebbe avere però effetti ben più pesanti per i liberi professionisti che potrebbero andare al di là di una pura e semplice perdita di prestigio.

Da notare che tale disposizione è una delle poche che non ha subito modifiche durante i lavori parlamentari di approvazione della "manovra-*bis*". Segno evidente pertanto che sul punto non vi sono stati ripensamenti da parte della maggioranza parlamentare né le forze di opposizione sono riuscite a far passare emendamenti in grado di mitigare l'impatto delle nuove norme sui lavoratori autonomi iscritti in albi o ordini professionali.

Di seguito esamineremo brevemente le disposizioni in commento, gli effetti delle stesse sui professionisti nonché i principali profili di criticità che emergono da una prima analisi del provvedimento.

## 1. Presupposti soggettivi

Per espressa previsione normativa i destinatari del provvedimento sono i soggetti iscritti in:

- albi;
- e ordini professionali.

Nel caso di esercizio in forma associata dell'attività professionale la sanzione accessoria della sospensione scatta *"nei confronti di tutti gli associati"*.

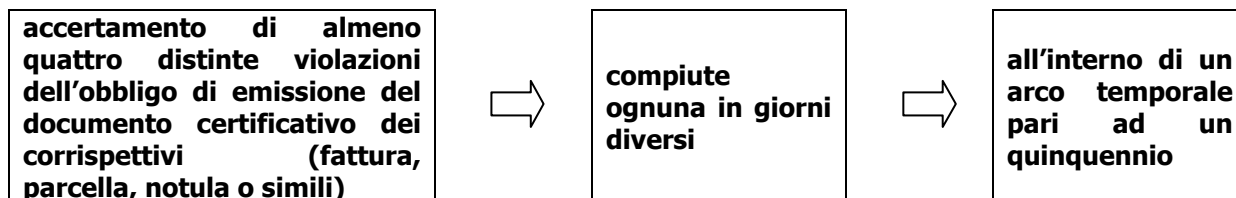
I destinatari della sanzione accessoria della sospensione sono dunque soltanto gli *"iscritti in albi o ordini professionali"* mentre nessun ulteriore addebito è previsto a carico di coloro che, pur esercitando un'attività di lavoro autonomo, non appartengono ad alcun albo o ordine professionale.

Quanto alla sospensione disposta per tutti i soci o gli associati in caso di esercizio in forma associata di un'attività professionale occorre riflettere sulle incertezze e le problematiche che tale previsione normativa è potenzialmente in grado di produrre: ciò potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso in cui un associato, prima ancora che frodare il fisco non emettendo la fattura per le prestazioni rese, si renda responsabile di una violazione nei confronti dei patti associativi tenendo all'oscuro dell'attività svolta e soprattutto dei compensi percepiti, anche i colleghi associati.

Appare evidente come in casi del genere la sospensione comminata a carico degli associati vittime del comportamento del collega non potrebbe che assumere il sapore di una vera e propria beffa.

## 2. Presupposti oggettivi

Dal punto di vista oggettivo la sospensione nei confronti dell'iscritto in albi o ordini professionali scatterà al contemporaneo verificarsi dei seguenti eventi:



Appare ovvio che tali infrazioni saranno accertate soprattutto a seguito di **indagini finanziarie** effettuate sui conti del professionista o dello studio associato. L'omessa fatturazione potrebbe emergere anche a seguito di altre attività di verifica di tipo meno invasivo quali, ad esempio: accertamenti induttivi, controlli incrociati e, non ultimo, dietro specifica segnalazione agli organi verificatori da parte di un cliente che avendo corrisposto il prezzo pattuito per la prestazione non abbia ricevuto la relativa fattura o parcella. Più difficile ipotizzare invece che la sospensione possa scattare a seguito di un accertamento da studi di settore o parametri. In questi casi infatti non esiste una equiparazione diretta fra i maggiori compensi stimati dal *software* Gerico ed il numero di fatture emesse.

## 3. La sanzione accessoria

Al verificarsi delle fattispecie soggettive ed oggettive sopra ricordate è disposta, oltre alle ordinarie sanzioni tributarie previste per le ipotesi di omessa fatturazione, la sanzione accessoria della **sospensione** dell'iscrizione all'albo o all'ordine professionale variabile da un minimo ad un massimo secondo il seguente criterio:

- da tre giorni ad un mese alla prima violazione;
- da quindici giorni a sei mesi in caso di recidiva.

La norma contenuta nella "manovra-bis" dispone inoltre che "*il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo*".

Tale immediatezza della sanzione accessoria viene comminata attraverso la deroga espressa delle disposizioni contenute nell'art. 19, comma 7, del D.Lgs. n. 472/1997 ai sensi delle quali "*le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo*".

Per il professionista dunque, anche qualora sussistano fondati dubbi sulla ricostruzione operata dall'Ufficio in ordine alla realizzazione della fattispecie sanzionatoria, il danno correlato alla sanzione di natura disciplinare sarà immediato.

La sospensione dall'ordine o dall'albo dunque produrrà i suoi negativi effetti (particolarmente gravi nell'ipotesi in cui il professionista svolga ad esempio incarichi quali curatele fallimentari, revisione dei conti, etc.) indipendentemente dalle contestazioni mosse dal professionista di fronte all'Ufficio o alla Commissione Tributaria, in ordine al rilievo effettuato dai funzionari del Fisco.

Danni che difficilmente potranno essere risarciti anche nel caso in cui le doglianze del professionista fossero accolte dai giudici tributari con l'annullamento dei rilievi dell'Ufficio in ordine alla mancata fatturazione delle prestazioni effettuate. Al di là di un mero ristoro di carattere economico nessuna pronuncia potrebbe infatti restituire al professionista gli incarichi professionali dai quali è stato costretto a dimettersi quale conseguenza diretta della sospensione dall'albo.

Gli atti di sospensione, recita infine il provvedimento in oggetto, *“sono comunicati all’ordine professionale ovvero al soggetto competente alla tenuta dell’albo affinché ne sia data pubblicazione sul relativo sito internet”*.

Quanto agli effetti temporali delle nuove disposizioni è da ritenere che la sospensione debba essere disposta solo in caso di violazioni compiute dopo la data del provvedimento (13 agosto 2011) non essendo possibile ipotizzare effetti retroattivi delle stesse in ossequio al principio generale di legalità ed irretroattività delle sanzioni amministrativo tributarie contenuto nell’art. 3 del D.Lgs. n. 472/1972.

#### **4. Gli effetti della sospensione**

Il provvedimento disciplinare della sospensione dell’albo o dall’ordine professionale, seppur limitata nel tempo, può dunque causare perdite economiche di tipo definitivo.

Sotto questo profilo l’equiparazione della sanzione comminata ai professionisti regolamentati in albi o ordini agli esercenti attività di commercio al minuto appare solo formale. Per comprendere meglio la portata di queste affermazioni si pensi agli effetti economici che possono derivare dalla chiusura amministrativa di un’attività commerciale, ad esempio un bar, e dalla sospensione dall’ordine, anche per pochi giorni, di un dottore commercialista. Per il bar la chiusura dell’esercizio commerciale comporterà una perdita che può essere stimata attraverso la semplice moltiplicazione dell’incasso medio giornaliero per i giorni di sospensione, alla quale devono essere ovviamente aggiunti tutti i costi comunque sostenuti anche nel periodo di chiusura (spese per il personale, affitto locali, deperimento merce, etc.). Per il dottore commercialista invece le cose si complicano.

Anche ipotizzando il periodo di sospensione minimo (tre giorni) gli effetti economici potrebbero essere ben superiori rispetto al suddetto arco temporale. La sospensione, una volta recepita e resa pubblica dall’ordine di appartenenza produrrebbe infatti la decadenza dagli incarichi di tipo pubblicistico che il dottore commercialista potrebbe avere in corso di svolgimento con enti quali il Tribunale, la Procura della Repubblica nonché gli incarichi nei Collegi sindacali. Il provvedimento disciplinare della sospensione comporta infatti la decadenza del sindaco revisore e la sua sostituzione con il supplente più anziano in ordine di età.

Ecco allora che il “danno” derivante dalla sospensione potrebbe essere difficilmente quantificabile e sicuramente ben superiore dalla semplice moltiplicazione dell’incasso giornaliero medio dello studio per i giorni di sospensione.

#### **5. Profili critici**

La norma della “manovra-bis” che prevede la sanzione accessoria della sospensione da un minimo di tre giorni ad un massimo di un mese dei professionisti rei di non aver certificato i corrispettivi delle prestazioni riscosse, suscita una serie di dubbi in ordine ad alcuni profili in essa contenuti.

Fra questi un ruolo di primo piano è assunto, senza ombra di dubbio, dall’immediata esecutività del provvedimento di sospensione che non lascia spazio al diritto di difesa del libero professionista.

Anche l’ingerenza di un soggetto terzo (Direttore regionale dell’Agenzia delle Entrate) rispetto agli organi istituzionalmente deputati alla gestione dei provvedimenti disciplinari degli albi e degli ordini professionali suscita più di una perplessità.

Il ruolo degli ordini professionali, alla luce delle disposizioni contenute nel D.L. n. 138/2011 è infatti ridotto a quello di "meri esecutori" di provvedimenti disciplinari emessi dall'Amministrazione Finanziaria. Il consiglio dell'ordine non potrà fare altro che prendere atto del provvedimento emesso dalla direzione regionale delle entrate e provvedere alla pubblicazione dello stesso sul suo sito internet istituzionale.

Tale disposizione appare in contrasto con quanto previsto in materia di procedimenti disciplinari nelle singole leggi istitutive e regolamentatrici dei vari albi ed ordini professionali. Rimanendo nell'ambito della professione di dottore commercialista ed esperto contabile, l'art. 49 del D.Lgs. n. 139/2005 (istitutivo appunto della nuova categoria professionale) individua nel Consiglio dell'ordine l'organo normalmente deputato all'esperimento dell'azione disciplinare che deve svolgersi secondo criteri di:

- imparzialità;
- buon andamento dell'azione amministrativa;
- rispetto delle garanzie del contraddittorio.

Il successivo art. 50 prevede poi che il procedimento disciplinare possa iniziare esclusivamente sulla base di:

- iniziativa d'ufficio del Consiglio dell'ordine;
- su richiesta del Pubblico Ministero.

Il medesimo art. 50 dispone inoltre che: *"nessuna sanzione disciplinare può essere inflitta senza che l'incolpato sia stato invitato a comparire avanti il consiglio, con l'assegnazione di un termine non inferiore a dieci giorni per essere sentito. L'incolpato ha facoltà di presentare documenti e memorie difensive"*.

Dalla lettura delle disposizioni di cui sopra emerge con chiarezza il contrasto fra le norme contenute nel D.L. n. 138/2011 e quelle che regolamentano il procedimento disciplinare dell'ordine. Si tratta di un conflitto che dovrà essere risolto prima di poter dare concreta attuazione alle nuove modalità di avvio immediato di un procedimento disciplinare nei confronti dei singoli iscritti.

Della limitazione del diritto di difesa del professionista iscritto in albi o ordini abbiamo già avuto modo di precisare gli effetti e le conseguenze, in alcuni casi anche irreversibili.

Altri aspetti controversi della disposizione in commento, sono ravvisabili nella disparità di trattamento fra soggetti esercenti attività di lavoro autonomo sulla base della iscrizione o meno in albi o ordini professionali e le conseguenze, per certi versi anche paradossali, dell'estensione del provvedimento disciplinare in capo a tutti i soci o associati nell'ipotesi dell'esercizio in forma aggregata dell'attività.

Come abbiamo avuto modo di vedere, la disposizione in commento presta il fianco a più di un dubbio. Ciò detto, dopo l'entrata in vigore della "manovra-bis" (convertita in Legge n. 148/2011), non resta che attendere gli indispensabili chiarimenti di prassi amministrativa.