

bilancio **revisione**

società contratti

EUTEKNEDOTTRINA

04

2015

Rivista mensile di diritto
e pratica per la gestione
delle imprese

ESTRATTO GRATUITO

IN EVIDENZA

Diritto societario

La libertà del socio di capitale di (non) approvare il bilancio ed i suoi limiti

Obbligazioni e contratti

Il contratto di agenzia: obbligazioni delle parti e rapporto con gli AEC

Bilancio

La rilevanza degli IAS/IFRS nella determinazione del reddito d'impresa

Temi professionali

La restituzione della documentazione in caso di irreperibilità o mancata collaborazione del cliente

LA RESTITUZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE IN CASO DI IRREPERIBILITÀ O MANCATA COLLABORAZIONE DEL CLIENTE

6. Temi professionali



Interrotto l'incarico di consulenza, il professionista è tenuto a restituire la documentazione al cliente; ma se costui non la ritira, per inerzia o rifiuto espresso, si apre un ventaglio di problemi che sfociano veramente nel grottesco tante sono le difficoltà che incontra il consulente per venirne a capo. In questo contributo si passeranno al vaglio le cautele da porre in essere e le soluzioni che in linea teorica possono essere adottate, oltre alle clausole del contratto di incarico da inserire per evitare di rimanere vincolati alla conservazione delle altrui scritture.

/ Andrea BUGAMELLI *

Il rapporto tra cliente e professionista avente ad oggetto la tenuta della contabilità e la predisposizione delle dichiarazioni fiscali può essere ricondotto ad un contratto misto nel quale, di regola, convergono due distinte tipologie negoziali, tra loro connesse, che generano altrettante obbligazioni in capo al consulente:

- la prima, di carattere principale, è l'apprestamento delle dichiarazioni e l'espletamento dei vari incombeni riconnessi alla liquidazione e al pagamento dei tributi;
- la seconda consiste nella **custodia dei documenti originari e delle scritture contabili**, rapporto che segue inevitabilmente la disciplina del deposito dettata dagli artt. 1766 e ss. c.c., in quanto compatibili e salvi

gli adattamenti resi necessari dalla peculiarità della fattispecie.

La giurisprudenza conferma che, in tema di prestazioni di lavoro autonomo, l'obbligo di custodia funzionale all'espletamento dell'incarico, costituisce **un'obbligazione accessoria** che va anch'essa assolta col grado di diligenza richiesto dalla qualità personale dell'affidatario professionista¹.

Questo dualismo, tra obbligazione principale di consulenza e quella accessoria di deposito, si apprezza in modo più diretto successivamente alla estinzione del contratto professionale, come si avrà modo di approfondire.

Nel tralasciare lo specifico problema in ordine alle corrette modalità attraverso cui interrompere il rapporto principale di consulenza²,

* *Avvocato tributarista – Dottore in Economia e Commercio*

1 A conferma Cass. 10.12.1996 n. 10986, *Giust. civ. Mass.*, 1996, p. 1707; Cass. 3.2.2012 n. 1619, *Giust. civ. Mass.*, 2012, 2, p. 123.

2 Per il quale si rinvia a Bugamelli A., Lini A. "Il mandato professionale di tenuta della contabilità", in questa *Rivista*, 2, 2015, p. 30-31.

è interessante valutare l'aspetto della conservazione delle scritture contabili e degli altri documenti del cliente allorquando, per sua incuria, non provveda a riprenderli.

PERMANENZA DELL'OBBLIGO DI CUSTODIA

In genere, il rapporto professionale di consulenza può cessare:

- per recesso del cliente ovvero del professionista, nei limiti in cui sia a lui consentito, ai sensi dell'art. 2237 c.c.;
- per inadempimento del cliente all'obbligazione di pagamento e conseguente risoluzione contrattuale;
- per mutuo consenso.

Una volta sciolto il vincolo professionale, consegue *naturaliter* il venir meno degli effetti giuridici per il futuro e il consulente sarà libero di non svolgere più alcuna prestazione di natura intellettuale in favore dell'ex cliente. Tuttavia l'obbligazione accessoria di deposito segue una sorte diversa a cagione del fatto che, da un punto di vista prettamente fenomenico, persiste il possesso del professionista sui documenti altrui.

Nel valutare le interconnessioni tra scioglimento dell'incarico di consulenza e rapporto di deposito, si stagliano almeno due ricostruzioni giuridiche:

- ad una prima lettura, l'obbligo di deposito rimarrebbe in piedi, pienamente autonomo ed efficace rispetto alle sorti della consulenza, giacché il consulente conserva la detenzione delle scritture, persistendo così gli effetti del contratto di deposito³;
- si può ammettere, però, una seconda inter-

pretazione che, prendendo le mosse dalla su citata giurisprudenza in ordine al carattere accessorio dell'obbligo di custodia⁴, esalti il collegamento negoziale tra la custodia e il contratto principale di consulenza, di modo che la risoluzione o rescissione di quest'ultimo farebbe caducare a cascata il deposito⁵.

A ben vedere questa distinzione è priva di rilevanza pratica poiché, in entrambi i casi, sul professionista continua ad incombere l'obbligo di sancito dall'art. 1766 c.c. di custodire e restituire la cosa depositata. Se accedessimo alla prima ipotesi in virtù della quale il contratto di deposito non viene scalfito dalla cessazione dell'incarico professionale, è gioco forza ammettere che si protraggono i doveri di custodia ancorché il professionista sia legittimato a pretendere che il cliente si riprenda la sua documentazione senza dilazioni, trovando applicazione l'art. 1771 comma 2 c.c.⁶.

Qualora si propendesse per la seconda impostazione improntata alla caducazione riflessa del contratto di deposito, rimarrebbe comunque fermo l'obbligo di restituzione.

In entrambe le elaborazioni giuridiche **continua a gravare sul professionista l'obbligo di riconsegnare la contabilità e con esso di custodirla** atteso l'art. 1177 c.c. che dispone come "*L'obbligazione di consegnare una cosa determinata include quella di custodia fino alla consegna*", fattispecie perfettamente calzante al caso che ci impegna.

In definitiva, **sin tanto che la consegna non ha luogo, persiste il dovere del professionista di custodire le scritture contabili**, con emersione del **corrispondente dovere del cliente di collaborare** affinché la restituzione della contabilità vada a buon fine.

Siamo di fronte a doveri e diritti biunivoci laddove, il diritto del cliente di vedersi resti-

3 In analogia al deposito, per il contratto di appalto la Suprema Corte ha statuito che non rileva "*l'avvenuta cessazione del rapporto principale di appalto [...], atteso che l'obbligo di custodia è correlato alla detenzione dei beni affidati all'appaltatore e non all'attualità del rapporto di appalto, al quale esso sopravvive*" (cfr. Cass. 30.9.2009 n. 20995, in *Banca Dati Eutekne e Giust. civ. Mass.*, 2009, 9, p. 1386).

4 V. *supra* nota 1.

5 Sul principio del "*simul stabunt, simul cadent*" nei contratti tra loro collegati, si veda Cass. 10.10.2014 n. 21417, in *Banca Dati Eutekne e Diritto e Giustizia*, 13.10.2014.

6 L'art. 1771 co. 2 c.c. prevede che "*il depositario può richiedere in qualunque tempo che il depositante riprenda la cosa*".

tuita la contabilità è gemellato al suo dovere di collaborare affinché il professionista possa adempiere l'obbligo di consegna. Sino a quando quest'ultima non avrà luogo, il consulente rimane vincolato tanto all'obbligo di restituire la contabilità, quanto al dovere di custodia ai sensi dell'art. 1177 c.c.

In forza dell'art. 1176 comma 2 c.c., la **diligenza** con la quale si dovrà adempiere alle obbligazioni di custodia e consegna sarà maggiore di quella canonica del buon padre di famiglia di cui parla il comma 1, sul rilievo che gli obblighi promanano dall'esercizio di attività professionale. Venendo ora ad una prima conclusione, con la cessazione del rapporto di consulenza il professionista ha il dovere di riconsegnare la documentazione contabile e vanta lo speculare diritto che il cliente lo sollevi dagli oneri del deposito. Tuttavia il buon diritto ad essere liberato dagli obblighi di deposito non significa poter disporre come si vuole delle scritture contabili altrui; piuttosto sussiste un corrispondente obbligo di collaborare in capo al cliente, che può essere sollecitato dal professionista, così che la consegna delle scritture vada a buon fine.

Fino a quando non avverrà la consegna, per colpa o meno del cliente, il professionista deve tenere presso di sé la documentazione contabile, evitando mosse avventate che andrebbero contro il dovere di osservare quel grado di diligenza addirittura qualificato dalla veste professionale.

LIBERAZIONE DALL'OBBLIGO DI CUSTODIA

Per valutare le varie soluzioni da intraprendere è necessario tornare al sopra menzionato art. 1771 comma 2 c.c., che dispone come "*il depositario può richiedere in qualunque tempo che il depositante riprenda la cosa, salvo che sia convenuto un termine nell'interesse*

del depositante". Venuta meno l'obbligazione principale di consulenza, il professionista potrà intimare al cliente di riprendere i documenti, senza ulteriori dilazioni, salvo il tempo strettamente necessario per provvedervi.

Il successivo art. 1774 c.c. precisa che la cosa deve essere restituita nel luogo dove era depositata; di regola la contabilità è tenuta nello studio del professionista e il cliente sarà onerato dal recarvisi.

Per quanto concerne il soggetto materialmente deputato ad apprendere i documenti, il cliente potrà incaricare un'altra persona indicata a ricevere la cosa (art. 1777 comma 1 c.c.). La disciplina del deposito fornisce regole comportamentali per orientare le parti nelle condotte da tenere l'una con l'altra; ma è carente di una soluzione operativa – lineare e agevole – contro il cliente che non venga a ritirare la sua contabilità o non dia direttive al professionista su cosa farne.

D'altro canto sembra irragionevole che il professionista, il quale non ha più alcun incarico e certamente non viene pagato per il protrarsi del deposito, rimanga vincolato per anni ai documenti e, nella triste evenienza del suo decesso, addirittura lasci in eredità ai propri congiunti gli obblighi di depositario⁷.

Nel proseguo si tenterà di delineare un quadro delle soluzioni teoricamente percorribili, evidenziando quelle da evitare.

LA RESTITUZIONE A MEZZO SPEDIZIONE. PROBLEMATICHE E RISCHI

Il primo tentativo che il professionista dovrà compiere, successivamente agli inutili contatti col cliente per vie brevi, è l'invio di una **lettera raccomandata**⁸, in aggiunta o in alternativa ad una mail via PEC, nella quale si intima il cliente di venirsi a riprendere la contabilità.

Il passo successivo che forse si potrebbe immaginare di compiere è la **spedizione della documentazione** per raccomandata con avviso di ricevimento o per corriere espresso.

7 Il passaggio *iure hereditatis* degli obblighi riconnessi al deposito è confermato dall'art. 1776 c.c. sugli "*obblighi dell'erede del depositario*".

8 Sull'importanza di spedire la raccomandata si dirà nella parte dedicata alla prescrizione.

La **soluzione è da sconsigliarsi** nel modo più assoluto per tre motivi:

1. innanzi tutto il faldone potrebbe andare perduto per disguidi postali e tale evenienza è a carico del professionista, il quale a suo rischio ha derogato la disciplina dell'art. 1774 c.c. che prevede la consegna *brevi manu*;
2. inoltre il servizio postale è legittimato ad effettuare la consegna anche a soggetti abilitati alla ricezione diversi dal destinatario, qualora costui sia momentaneamente assente (portiere, familiari conviventi, eccetera); ebbene, se chi materialmente riceve il plico non coincide col cliente potrebbero sorgere problemi poiché l'art. 1777 comma 1 c.c. ammette la consegna ad una persona diversa dal depositario solo se da lui "indicata". Con la conseguenza che il professionista rischia di dover rispondere, nei confronti del cliente, della perdita del plico anche per fatto imputabile al terzo che ha ritirato la spedizione;
3. infine, la problematica più pregnante è che il cliente potrebbe contestare il mancato ricevimento di uno o più specifici documenti all'interno del plico spedito, magari proprio quelli che riguardano un accertamento fiscale al quale è sottoposto, riversando sul professionista ogni responsabilità sulle conseguenze pregiudizievoli (es., ripresa a tassazione di un costo), accusando l'inadempimento agli obblighi di deposito, con conseguente risarcimento dei danni.

Posto che il legislatore ha elaborato altri e più complessi strumenti per liberarsi dall'obbligo di riconsegna, che si vedranno nel proseguo, la spedizione della contabilità, mancando di un verbale di riconsegna che elenchi in modo puntuale i documenti, approvato e sottoscritto dal cliente, comporta l'obiettivo difficoltà per il professionista di dimostrare che, all'interno del plico recapitato (sempre che sia giunto a destinazione e sia stato materialmente appreso dal cliente) era presente il documento oggetto di contestazione.

Tutto ciò perché, in definitiva, l'**onere di pro-**

vare l'esatto adempimento della prestazione di riconsegna, nel caso in cui il depositante accusi la mancata corrispondenza tra la cosa depositata e quella restituita, **grava sul depositario**⁹.

In buona sostanza il recapito della contabilità al domicilio dell'ex cliente avviene a rischio e pericolo del consulente. Si noti che un'eventuale liberatoria scritta potrà salvaguardare il professionista dalle avverse sorti in cui dovesse incappare la spedizione, ma non lo metterà al riparo da comportamenti in mala fede del cliente, qualora costui lamenti l'assenza nel plico di uno o più specifici documenti.

Orsù, soprattutto quando sono rimaste in piedi parcelle non pagate ed è probabile dover aprire una vertenza col cliente per ottenere il pagamento delle pregresse spettanze, la spedizione della contabilità potrebbe consegnare al cliente un ottimo pretesto per non saldare i compensi e accampare fantomatici risarcimenti.

Diventa a questo punto evidente la necessità di individuare un altro tipo di soluzione per liberarsi dalla scomoda eredità della contabilità altrui.

LA SOLUZIONE TRACCIATA DAL LEGISLATORE

La strada più rigorosa alla quale il professionista-depositario dovrebbe attenersi pare quella delineata dalle regole generali in tema di adempimento delle obbligazioni, agli artt. 1206 e ss. c.c. disciplinanti la *mora accipiendi*; la **mora del creditore** emerge allorquando il creditore rifiuti la prestazione alla quale avrebbe diritto o non collabori per riceverla, situazione che collima con il caso dell'ex cliente il quale non cooperi per tornare in possesso della propria contabilità.

Allo scopo di superare lo stallo determinato dall'inerzia del creditore, l'art. 1209 c.c. regola l'offerta reale e l'offerta per intimazione. La prima riguarda, tra le altre, le obbligazioni aventi ad oggetto cose mobili da consegnare al domicilio del creditore, fattispecie che differisce dal deposito della contabilità nella quale,

9 Cass. 17.5.2001 n. 6765, *Giust. Civ. Mass.*, 2001, p. 993.

si è detto, la consegna deve avvenire presso lo studio del professionista (art. 1774 c.c.).

Deve quindi aversi riguardo alla seconda tipologia di **offerta**, denominata **per intimazione** (art. 1209 comma 2 c.c.), prevista per la consegna di cose mobili presso un luogo diverso dal domicilio del creditore. Essa consiste nell'intimazione rivolta al creditore-cliente di ricevere la cosa, di cui ha diritto alla restituzione, "*fatta mediante atto a lui notificato nelle forme prescritte per gli atti di citazione*", cioè tramite ufficiale giudiziario e secondo le regole di notificazione di cui agli artt. 137 e ss. c.p.c.

L'offerta per intimazione non può essere effettuata tramite una semplice lettera raccomandata; quest'ultima è unicamente idonea a scongiurare la mora del debitore¹⁰, ma non è risolutiva di alcunché.

Il debitore che voglia conseguire l'effetto più ampio della sua liberazione dall'obbligazione di custodia sarà tenuto ad osservare specificamente l'art. 1209 c.c.¹¹.

Gli artt. 73 e 75 disp. att. c.c. completano il dettato dell'art. 1209 c.c. ed esplicano il procedimento dell'offerta per intimazione; essa **va eseguita con atto dell'ufficiale giudiziario**, nel quale vanno indicati giorno, ora e luogo in cui il debitore-professionista procederà alla consegna della documentazione; la mancata comparizione del creditore-cliente o il suo rifiuto ad accettare l'offerta e portare seco la contabilità saranno accertati dall'ufficiale giudiziario ivi presente, il quale ne darà conto con contestuale verbale. I costi delle prestazioni eseguite dall'ufficiale giudiziario sono a carico del professionista in quanto soggetto istante.

Ora, se il cliente si presenterà all'incontro stabilito dall'ufficiale giudiziario e ritirerà la documentazione, l'obiettivo potrà dirsi rag-

giunto in modo tutto sommato non eccessivamente disagiata, per quanto vada evidenziato che le tariffe dell'ufficiale giudiziario per una simile attività non sono affatto indifferenti¹².

Nell'ipotesi di segno contrario in cui **il cliente prosegua nella propria inerzia** – e nulla fa pensare che l'invito ex art. 1209 c.c. lo conduca al ravvedimento – **il professionista non potrà dirsi ancora liberato dalla custodia**; purtroppo il Codice civile prescrive ulteriori, articolati e costosi incombenti.

La redazione del verbale negativo delle operazioni ex art. 75 disp. att. cod. civ. fa soltanto decorrere gli effetti della mora del creditore in forza della quale, ai sensi dell'art. 1207 c.c., "*è a suo carico l'impossibilità della prestazione sopravvenuta per causa non imputabile al debitore, inoltre non sono dovuti interessi e frutti*".

In pratica la *mora accipiendi* – che scatta con l'intimazione – si rivela ben poca cosa poiché il passaggio del rischio sancito dall'art. 1207 c.c. è irrilevante nel caso che ci impegna, dato che già l'art. 1256 c.c. prevede l'estinzione dell'obbligazione per impossibilità della prestazione per causa non imputabile al debitore e il ridetto art. 1207 c.c. aggiungerebbe solamente che il creditore rimarrà obbligato alla propria controprestazione. Nondimeno, il deposito delle scritture è appena sfiorato dall'art. 1207 c.c. data la tendenziale gratuità della custodia¹³; né, quel che più preme, il professionista verrebbe sollevato dagli obblighi di deposito.

Per i medesimi motivi e per la peculiarità dell'oggetto depositato, risulta altresì irrilevante l'interruzione del decorso degli interessi.

Con ciò è bene ribadire che **tra gli effetti della mora del creditore non compare in alcun modo la liberazione del creditore**¹⁴.

10 Il debitore posto in mora non è liberato dalla sopravvenuta impossibilità alla prestazione se non prova che l'oggetto della prestazione sarebbe comunque perito (art. 1221 c.c.); inoltre dal giorno della mora sono dovuti gli interessi legali, salvo che non fossero previsti interessi di mora in misura diversa o con decorrenza anteriore (art. 1224 c.c.).

11 Cass.13.8.1996 n. 7555, *Giust. Civ. Mass.*, 1996, p. 1179.

12 Sulla base delle tariffe pubblicate dall'Unep della Corte di Appello di Roma, si evince che la notifica dell'offerta ha un costo di € 150,00 al quale devono aggiungersi € 400,00 per la redazione del verbale.

13 V. *infra* § "Gratuità ed onerosità del deposito".

14 Cass. 13.1.1995 n. 367, *Giur. It.*, I, 1, c. 1856.

Quanto argomentato palesa che l'offerta per intimazione avrà un senso solo se il professionista è disposto ad arrivare sino in fondo all'*iter* tipizzato dal legislatore.

Ebbene, l'art. 1210 c.c. afferma che, a seguito dell'intimazione rimasta senza effetto, "*il debitore può eseguire il deposito*" e liberarsi dall'obbligo di custodia, affidando il bene ad un altro soggetto, secondo le modalità esplicitate agli artt. 77 e 78 disp. att. c.c. Per le cose mobili, quali sono i documenti contabili, il deposito si esegue presso "*stabilimenti di pubblico deposito a norma delle leggi speciali*". Sicché il consulente potrà svincolarsi dal deposito a suo carico, curando di depositare a sua volta la contabilità nei luoghi e modi sanciti dalla legge.

Visti gli artt. 1207 comma 2 e 1215 c.c., le spese dei pubblici depositi dovranno essere anticipate dal professionista e rimarranno a suo carico sin tanto che il cliente non si decida ad andare a ritirare la contabilità presso lo stabilimento, potendo solamente essere chiamato alla loro rifusione¹⁵.

Se poi ricorrono particolari ragioni, il professionista potrà adire l'autorità e farsi autorizzare al deposito presso altro locale idoneo, fermo restando l'onere di anticipare le spese. Dell'avvenuto deposito presso lo stabilimento di pubblico deposito o in altro luogo autorizzato verrà stilato processo verbale a cura sempre dall'ufficiale giudiziario; il verbale andrà poi notificato al cliente, se rimasto assente alle operazioni.

Dulcis in fundo, qualora il cliente-depositante non abbia accettato il deposito, evenienza pressoché certa se la sua pervicace inerzia lo ha spinto sino a questo punto, il professionista dovrà persino ottenere una **sentenza che accerti la validità del deposito** e sarà liberato dalla sua obbligazione di conservazione della contabilità una volta che la decisione

giudiziale sia passata in giudicato. Infine non rimarrà che agire esecutivamente per recuperare le spese anticipate.

Non va infine dimenticato che la sequenza di atti e provvedimenti sarà interessata dall'imposta di registro¹⁶.

È lapalissiano che, salvo situazioni estremamente peculiari per non dire assolutamente eccezionali, il farraginoso procedimento appena descritto annovera una tremebonda serie di spese e incumbenti da far rassegnare chiunque a tenere i documenti altrui presso il proprio studio.

LA STRADA ALTERNATIVA: SENTENZA DI CONDANNA FUTURA E CONDIZIONATA

Una modifica del codice di procedura civile, risalente all'anno 2009, consente di individuare una soluzione alternativa all'offerta per intimazione, che può rivelarsi più rapida ed economica.

La L. 18.6.2009 n. 69 ha inserito l'**art. 614-bis c.p.c.** che così dispone: "*Con il provvedimento di condanna il giudice, salvo che ciò sia manifestamente iniquo, fissa, su richiesta di parte, la somma di denaro dovuta dall'obligato per ogni violazione o inosservanza successiva, ovvero per ogni ritardo nell'esecuzione del provvedimento*". La norma fa parte delle disposizioni processuali dedicate all'**esecuzione forzata degli obblighi di fare**.

Considerato che il cliente depositante ha per l'appunto un obbligo di fare, consistente nel venire a prendere la contabilità, deve ritenersi che il consulente sia ampiamente legittimato a chiedere all'Autorità giudiziaria la condanna del cliente a recarsi presso il suo studio per riprendersi i documenti; tale pronuncia potrà, su richiesta del consulente, essere affiancata dalla condanna pecuniaria ai sensi del citato art. 614-bis c.p.c., il cui ammontare viene determinato sin da subito dal giudice nell'even-

15 Pret. Salerno 9.11.1984, *Giur. It.*, 1986, I, 2, c. 269.

16 La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale dell'Emilia Romagna dell'11 luglio 2008 ha precisato che il verbale dell'offerta per intimazione che dia atto dell'accettazione da parte del creditore (depositario) va registrato con imposta proporzionale allo 0,5% ex art. 6, Tariffa, parte prima, D.P.R. n. 131 del 1986. Il verbale negativo, invece sconta la registrazione a tassa fissa, oggi di € 200,00, ex art. 11, medesima Tariffa. Infine, la sentenza di convalida del deposito è soggetta al regime fiscale degli atti giudiziari in forza dell'art. 8.

tualità che il cliente ritardi il proprio obbligo collaborativo (di regola un *tot* in ragione di ogni giorno di ritardo).

L'utilità di una simile azione non è incentrata nel provvedimento di condanna all'obbligo di fare in sé, la cui esecuzione, ai sensi degli artt. 612 e ss. c.p.c., passerebbe secondo modalità simili a quelle dell'intimazione ad adempiere, col deposito delle scritture presso depositi pubblici. D'altro canto, neppure un provvedimento civile può piegare la libertà personale, costringendo coattivamente taluno a tenere un comportamento da lui non voluto e dirigendo la forza pubblica contro l'individuo renitente affinché faccia qualcosa. I rapporti privatistici sono improntati alla sola responsabilità patrimoniale, di tal che il soggetto *"risponde dell'inadempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri"*, in forza dell'art. 2740 c.c., ferma la sua incoercibilità personale.

Ecco però che la condanna del cliente a ritirare la contabilità può assumere un risvolto pratico se affiancata alla **condanna accessoria** ex art. 614-*bis* c.p.c. – il cui ambito elettivo di applicazione sono proprio gli obblighi di fare¹⁷ – che rappresenterebbe un importante strumento dissuasivo nei confronti del cliente; ogni ritardo nell'esecuzione del provvedimento, e cioè nell'andare a riprendere le scritture, comporterà il **pagamento di una somma di danaro**.

Quindi, in aggiunta alla condanna del cliente a recarsi presso lo studio del professionista per riprendere i documenti contabili, l'autorità giudiziaria – su richiesta dell'interessato – potrà prevedere una condanna di tipo pecuniario per ogni giorno di ritardo, condanna futura e condizionata all'inerzia del depositante.

Rispetto all'offerta per intimazione ex art. 1209 c.c., la condanna condizionata necessita di costi vivi più o meno equivalenti¹⁸; tuttavia l'imposta di registro sarebbe inferiore in quanto colpirebbe solo la sentenza anziché applicarsi pure ai verbali dell'offerta compilati dall'ufficiale giudiziario.

Al di là dei costi, l'azione di condanna è più incisiva laddove, **seppure non consente di per sé la liberazione del professionista dal deposito**, quanto meno gli fornisce uno strumento – quella condanna pecuniaria di cui si è detto – per piegare il cliente ai propri doveri e per conseguire un ritorno economico sin tanto che rimane nel possesso delle scritture contabili altrui.

La giurisprudenza si è espressa nel senso che la condanna ex art. 614-*bis* c.p.c. ha una finalità sanzionatoria e non risarcitoria¹⁹: quanto verrà pagato dal debitore a causa del ritardo costituisce pena e non risarcimento.

Orbene, atteso che l'art. 614-*bis* c.p.c. sanziona la mera disobbedienza alla statuizione giudiziaria²⁰, paiono derivare le seguenti conseguenze in materia fiscale:

- quanto pagato dal cliente in forza della condanna in parola, non dovrebbe transitare tra i corrispettivi che costituiscono la base imponibile IVA, convincimento rafforzato dall'art. 15 comma 1 n. 1) del DPR 633/1972;
- per quanto concerne le imposte dirette, la pena pecuniaria scaturita dalla condanna non sembra assumere valenza reddituale, né sotto forma di reddito di lavoro autonomo, né come reddito diverso ex art. 67 del TUIR; escluso trattarsi di una forma risarcitoria da mancato guadagno, andrebbe altresì respinta l'applicazione dell'art. 6 comma 2 del TUIR.

17 *Ex plurimis*, TAR Firenze, sez. II, 30.5.2014 n. 934, *Foro Amm.* (II), 2014, 5, p. 1562; TAR Milano, sez. III, 7.2.2014 n. 409, *Foro Amm.* (II), 2014, 2, p. 580; Trib. Siena 11.11.2013, *Foro it.*, 2014, 6, I, c. 1980.

18 L'azione di condanna all'obbligo di fare in questione è di valore indeterminabile e richiede un contributo unificato di € 518,00 (per lo meno alla data del 9.4.2015, per quanto siano già previsti consistenti aumenti), ai quali si aggiungono la marca da bollo per l'iscrizione a ruolo (€ 27,00) e le spese di notificazione.

19 Consiglio di Stato 20.12.2011 n. 6688, *Diritto e Giustizia*, 16.1.2012, ove è stata altresì affrontata la differenza tra l'art. 614-*bis* c.p.c. e l'art. 114 del DLgs. 104/2010 (Codice del processo amministrativo).

20 In questi termini TAR Puglia 26.1.2012 n. 259, *Diritto e Giustizia*, 20.2.2012.

Se tale impostazione coglie nel giusto, le somme percepite dal professionista in forza dell'art. 614-bis c.p.c. sarebbero **esentasse**.

Concludendo, l'azione di condanna a riprendere la documentazione, visto l'ausilio fornito dall'art. 614-bis c.p.c., presenta profili interessanti, anche perché potrebbe essere affiancata dalla domanda di pagamento di eventuali compensi professionali rimasti inadempiti; beninteso, quest'ultima azione di pagamento non potrebbe beneficiare dell'art. 614-bis c.p.c. in quanto estranea agli obblighi di fare.

PRESCRIZIONE DEL DOVERE DI CUSTODIA

Quanto sin qui esposto in ordine all'offerta per intimazione e alla sentenza di condanna condizionata pretende il **presupposto che l'ex cliente sia un soggetto con un minimo di capienza patrimoniale**; se fosse altrimenti, la condanna ex art. 614-bis c.p.c. non otterrebbe alcun effetto dissuasivo e neppure i costi per il deposito presso terzi, ai sensi degli articoli 77 e 78 disp. att. c.c., non potrebbero essere recuperati.

Di fronte al cliente nulla tenente, non rimarrà che ricorrere all'estrema *ratio* della prescrizione. Gli obblighi di custodia sono prescrittibili e si estingueranno col decorso di un determinato lasso di tempo. In mancanza di una norma speciale, varrà la **prescrizione ordinaria di dieci anni** ex art. 2946 c.c.; **per far decorrere il termine decennale sarà però necessario che il professionista intimi al cliente di venire a riprendere la contabilità**, ai sensi dell'art. 1771 c.c., per raccomandata o Pec. Senza tale manifestazione di volontà, l'inerzia del cliente non è una manifestazione di disinteresse idonea a far decorrere i termini ma costituirà il legittimo esercizio della facoltà di mantenere la contabilità presso il terzo depositario²¹.

Naturalmente il termine di prescrizione de-

correrà anche con la notificazione dell'offerta per intimazione di cui si detto sopra.

GRATUITÀ E ONEROSITÀ DEL DEPOSITO

Durante il normale svolgimento del rapporto, l'obbligazione accessoria di deposito si presume a titolo gratuito in aderenza all'art. 1767 c.c.²², salvo prova contraria fornita dal professionista. La presunzione di gratuità è giustificata dalla considerazione che il deposito della contabilità è attività necessitata o quanto meno agevolativa; sicché la custodia non è fine a sé stessa e non comporta un vantaggio per il cliente, bensì è prodromica al migliore espletamento dell'incarico.

Quindi, non viene superata la presunzione di gratuità del deposito a motivo della *"qualità professionale del depositario"* di cui parla l'art. 1767 c.c., che anzi costituisce un indizio che la custodia non viene remunerata. A conferma, l'art. 23 del DM 20.7.2012 n. 140, in tema di liquidazione dei compensi per i Dottori commercialisti ed Esperti contabili, contempla la prestazione di "Tenuta della contabilità", intendendo come tale solo quella di rango intellettuale, cosa resa evidente dal riferimento ai componenti positivi di reddito, attività e passività, con ciò escludendo un riferimento all'attività materiale di deposito.

Ci si deve però interrogare se, una volta risolto o rescisso il contratto, il consulente abbia diritto ad un compenso, qualora rimanga suo malgrado nel possesso delle scritture.

Nel senso di ammettere l'**onerosità** di questa appendice di attività sta il fatto che **viene meno la funzionalità rispetto all'esecuzione dell'obbligazione principale di consulenza** ed anzi la conservazione dei documenti altrui diviene un disagio per il professionista. Nel

21 La Suprema Corte ha affermato che *"nel contratto di deposito regolare senza termine, la prescrizione del diritto alla restituzione decorre dal momento in cui il depositante chiede effettivamente la restituzione o il depositario recede dal contratto"* (cfr. Cass. 24.1.1979 n. 535, *Giust. civ. mass.*, 1979, p. 241; in senso analogo, con riferimento al contratto di deposito bancario, si veda Cass. 20.1.2012 n. 788, *Giust. civ. mass.*, 2012, I, p. 53).

22 L'art. 1767 c.c. dispone che *"il deposito si presume gratuito salvo che dalla qualità professionale del depositario o da altre circostanze si debba desumere una diversa volontà delle parti"*.

mutato contesto dell'estinzione del rapporto col cliente, la "qualità professionale" di cui parla l'art. 1767 c.c. potrebbe a questo punto superare la presunzione di gratuità.

D'altro canto il D.M. 140/2012, come detto, non contempla un compenso per il mero deposito delle scritture contabili e mancherebbe un parametro certo di riferimento. Si potrebbe forse riconoscere al professionista un ammontare pari al costo degli stabilimenti di pubblico deposito ai quali il professionista potrebbe ricorrere ai sensi degli artt. 77 e 78 disp. att. c.c.

Si noti che l'eventuale condanna irrogata a carico del cliente-depositante ai sensi dell'art. 614-bis c.p.c., di cui si è discusso nel precedente paragrafo, non esclude che il professionista possa chiedere il corrispettivo per il deposito nel senso ora propugnato poiché i due titoli non sarebbero sovrapponibili; la condanna per il ritardo ex art. 614-bis c.p.c. è una pena irrogata per la disobbedienza al provvedimento giudiziale, rispetto alla quale il compenso per il perdurante deposito della contabilità ha tutt'altro titolo e non determina la duplicazione delle poste.

A completamento, va rilevato che l'art. 1768 comma 2 c.c. prevede che nel deposito gratuito "la responsabilità per colpa è valutata con minor rigore". Pertanto, nei casi in cui il consulente non percepisca un corrispettivo per la custodia della contabilità, quella diligenza rafforzata di cui si è detto sopra verrebbe leggermente ammorbidita.

Si potrebbe sostenere cioè che il consulente sia chiamato ad assolvere i compiti di custodia con un grado di diligenza a metà strada tra quello massimamente rigoroso ex art. 1176 comma 2 c.c. e quello ordinario del buon padre di famiglia. Peraltro, quando il rapporto professionale è in corso ed esplica la pienezza degli effetti, rimane veramente difficile immaginare che non vi debba essere la massima cura nella conservazione dei documenti.

Nella fase eventualmente successiva alla risoluzione o rescissione del rapporto profes-

sionale, qualora si concordasse con la tesi qui proposta di una sopravvenuta onerosità del deposito, la richiesta del professionista di essere remunerato farebbe venire meno quel minor rigore di cui parla l'art. 1768 comma 2 c.c.

ADEMPIMENTI FISCALI

L'art. 35 comma 3 DPR 633/1972 impone al contribuente di comunicare all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, entro trenta giorni, la **variazione del luogo** ove sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal decreto IVA e da altre disposizioni.

La violazione di codesto obbligo di comunicazione conduce innanzitutto all'irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria prevista dall'art. 9 comma 1 del DLgs. 471/1997. L'onere di comunicare la variazione ricade personalmente sul contribuente e potrà essere espletata dal nuovo o dal precedente consulente solo se delegato all'incombente oppure in qualità di incaricato alla trasmissione telematica²³.

Su tale premessa bisogna comprendere se il consulente privato dell'incarico, il quale rimanga in possesso suo malgrado dei documenti contabili, debba assolvere a qualche onere in relazione al citato art. 35 comma 3 del DPR 633/1972.

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 14.6.2011 n. 65 passa al vaglio tale ipotesi in modo assai sbrigativo e reca due precisazioni. La prima è che il precedente depositario, il quale non riceva conferma della prescritta comunicazione di variazione dei dati da parte del cliente, può comunicare in prima persona all'Agenzia delle Entrate "l'avvenuta risoluzione del rapporto di deposito allegando una copia del verbale di consegna delle scritture". La risoluzione prosegue che "il depositario può presentare analoga comunicazione nel caso in cui sia stato impossibilitato a restituire

23 Risoluzione Agenzia Entrate n. 65/2011.

le scritture contabili al contribuente, indicandone la motivazione".

Invero non è affatto chiara la concreta portata precettiva della norma; difatti, si converrà, non è intervenuta alcuna variazione del luogo dove sono riposti i documenti contabili. Semmai la variazione riguarderà le scritture di formazione successiva, ma la cosa non deve interessare – quanto meno questa – il consulente revocato dall'incarico²⁴.

Considerato che sul professionista non ricade alcun obbligo di comunicazione ex art. 35, la possibilità paventata dall'Agenzia che egli rappresenti l'impossibilità di restituire le scritture indicandone il motivo, assume quasi i contorni di una sterile ritorsione verso l'ex cliente. Per converso deve essere chiaro che gli obblighi di fonte civilistica, di cui si è ampiamente discusso, rimangono efficaci e il professionista, il quale abbia inoltrato tale informativa all'Agenzia, non sarà sollevato dal dovere di conservare i documenti.

RESPONSABILITÀ CIVILE

L'incauta perdita della contabilità dell'ex cliente espone il professionista alla responsabilità civile per i danni che dovessero occorrere al titolare delle scritture.

Si sottopongono due situazioni esemplificative.

La prima è quella del soggetto sottoposto a verifica fiscale relativa all'anno di imposta cui si riferisce la contabilità perduta. L'assenza delle scritture legittimerà l'Agenzia delle Entrate ad adottare un accertamento di tipo extracontabile che potrà ricostruire gli imponibili adottando presunzioni addirittura prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza; una discrezionalità talmente elevata da comportare, in modo quasi inevitabile, un accertamento di reddito presunto superiore a quello effettivamente tratto, eventualità

che si sarebbe potuta evitare sottoponendo all'A.F. la contabilità.

In questa prospettiva il professionista potrebbe essere chiamato a rispondere delle conseguenze pregiudizievoli in cui è incorso l'ex cliente, in termini di maggiori imposte e sanzioni.

Una seconda situazione è quella del vecchio cliente, il quale necessita della contabilità per promuovere un'azione giudiziaria di pagamento di un credito – si noti che si può ottenere ingiunzione di pagamento presentando al giudice copia autentica delle scritture contabili nella parte in cui espongono il credito verso il terzo debitore – oppure per resistere contro una pretesa altrui. In questo caso la responsabilità professionale consisterebbe nella c.d. *perdita di chance* di vincere il contenzioso civile.

Un'ultima postilla va dedicata all'ipotesi in cui il consulente perda le copie dei documenti ed al contempo **vadano smarriti gli originali in possesso del cliente**. Sul professionista sembra, comunque, ricadere la responsabilità poiché il cliente deve poter fare legittimo affidamento sul corretto adempimento agli obblighi di custodia, ancorché si tratti di documenti in copia; tuttavia potrebbe operare l'attenuante ex art. 1227 c.c., ravvisandosi una **concomitante condotta colposa** del cliente nella generazione del danno.

IPOTESI DI CLAUSOLA CONTRATTUALE

Nella considerazione che le scritture contabili non coinvolgono diritti indisponibili, deve ritenersi che **le parti siano libere di regolare il rapporto di deposito** della contabilità con un certo margine di libertà.

Sarà opportuno che l'eventuale contratto di affidamento dell'incarico professionale preveda, in caso di risoluzione o rescissione, l'**obbli-**

²⁴ Per lo stesso motivo, in mancanza della comunicazione della variazione, se l'A.F. si recasse nella sede del vecchio consulente per consultare le scritture contabili, l'eventuale preclusione alla valutazione dei documenti in sede amministrativa e giudiziale (art. 52 co. 5 del DPR 633/1972, richiamato dall'art. 33 del DPR 600/1973 per le II.DD), coinvolgerà semmai i documenti di successiva formazione.

go del cliente di ritirare i documenti contabili presso lo studio del consulente, entro un certo termine, decorso il quale scatterà un corrispettivo, che funga da stimolo al cliente a tornare in possesso delle scritture.

Non sembra opportuno prevedere pattizamente una facoltà di distruzione della contabilità, poiché una simile condotta potrebbe ritorcersi contro il professionista in relazione ai reati fallimentari di bancarotta documentale e fraudolenta.

La clausola che riconosca al professionista la facoltà di spedire i documenti per posta non è efficace perché, come detto sopra, la mancanza di un verbale analitico di riconsegna lascia aperto il rischio che il cliente si dolga – in buona o in mala fede – dell'assenza nel plico di spedizione di uno specifico documento.

.....

CONCLUSIONI

In definitiva, è opportuno tenere presente che è rintracciabile una duplice via secondo le-

galità per tentare di svincolarsi dagli obblighi di custodia della contabilità dell'ex cliente, consistente nella gravosa e impegnativa offerta di intimazione oppure nella più agevole condanna accessoria e condizionata ex art. 614-bis c.p.c.

La diligenza massima o quasi – a seconda che il superstite contratto di deposito si atteggi a titolo gratuito od oneroso – sconsiglia di adottare soluzioni improntate alla rapidità, ma che rischiano di lasciare il professionista in una situazione di incertezza e talora persino di ricattabilità nei confronti del vecchio cliente.

Una pattuizione contrattuale che affronti il problema al momento dell'assunzione dell'incarico può accorciare le dinamiche processuali giacché, **con la previsione puntuale di un corrispettivo** per il deposito delle scritture successivamente all'interruzione del rapporto professionale, **si potrà ottenere un'ingiunzione di pagamento in luogo di un procedimento ordinario di condanna**, più lungo e dispendioso.

MODULO D'ORDINE - Offerta riservata agli Abbonati

DESIDERO RINNOVARE L'ABBONAMENTO ANNUALE
Quote di abbonamento 2015 (inviare a mezzo e-mail, fax o posta)

"Società e Contratti, Bilancio e Revisione"

Rivista mensile

- 11 numeri su **carta e online**
+ Accesso online a tutti i numeri arretrati IN OMAGGIO
- 11 numeri **online**
+ Accesso online a tutti i numeri arretrati IN OMAGGIO

QUOTA RINNOVO
ORDINARIA
 € 260.00 (IVA inc.)
~~€ 290.00 (IVA inc.)~~
 € 180.00 (+IVA)
QUOTA RINNOVO RISERVATA
ABBONATI SISTEMA INTEGRATO
 € 230.00 (IVA inc.)
~~€ 290.00 (IVA inc.)~~
 € 150.00 (+IVA)
~~€ 180.00 (+IVA)~~
"La Gestione Straordinaria delle Imprese"

Rivista bimestrale

- 6 numeri su **carta e online**
+ Accesso online a tutti i numeri arretrati IN OMAGGIO
- 6 numeri **online**
+ Accesso online a tutti i numeri arretrati IN OMAGGIO

QUOTA RINNOVO
ORDINARIA
 € 260.00 (IVA inc.)
~~€ 290.00 (IVA inc.)~~
 € 180.00 (+IVA)
QUOTA RINNOVO RISERVATA
ABBONATI SISTEMA INTEGRATO
 € 230.00 (IVA inc.)
~~€ 290.00 (IVA inc.)~~
 € 150.00 (+IVA)
~~€ 180.00 (+IVA)~~
Abbonamento a entrambe le Riviste

- 11 numeri mensili + 6 numeri bimestrali su **carta e online**
+ Accesso online a tutti i numeri arretrati IN OMAGGIO
- 11 numeri mensili + 6 numeri bimestrali **online**
+ Accesso online a tutti i numeri arretrati IN OMAGGIO

QUOTA RINNOVO
ORDINARIA
 € 450.00 (IVA inc.)
~~€ 500.00 (IVA inc.)~~
 € 300.00 (+IVA)
QUOTA RINNOVO RISERVATA
ABBONATI SISTEMA INTEGRATO
 € 400.00 (IVA inc.)
~~€ 500.00 (IVA inc.)~~
 € 280.00 (+IVA)
~~€ 300.00 (+IVA)~~
FATTURARE A:

Ragione Sociale / Cognome Nome

Partita IVA / Codice Fiscale

Indirizzo

Civ.

Cap.

Città

Prov.

E-mail

Telefono

Fax

SPEDIRE A (se differente da intestatario dell'ordine):

Cognome Nome

Indirizzo

Civ.

Cap.

Città

Prov.

CONDIZIONI E DURATA DEGLI ABBONAMENTI:

Per abbonarsi è necessario compilare il modulo d'ordine in ogni sua parte. Il presente abbonamento ha durata di un anno. Gli abbonamenti rinnovati dopo la scadenza saranno considerati nuove sottoscrizioni. Sugli abbonamenti in promozione od oggetto di offerte di periodo si applicheranno le condizioni presenti al momento del rinnovo. Al fine di assicurare la continuità nell'invio della rivista, l'abbonamento si intende rinnovato nel caso in cui non si pervenuta a Eutekne comunicazione scritta di disdetta 30 gg prima della scadenza dell'abbonamento.

MODALITÀ DI PAGAMENTO:

- Mediante versamento sul c/c postale n. 31703101 intestato a EUTEKNE SpA
- Mediante assegno bancario
- Con bonifico sul c/c BANCA INTESA SAN PAOLO Sede di Via Monte di Pietà, TORINO - IBAN IT12G030690921710000061135 - intestato a EUTEKNE SpA

L'attestazione di pagamento è valida come documento fiscale di spesa. **In caso di abbonamento carta + online l'IVA è assolta dall'editore ai sensi dell'art. 74 lett. c del DPR 26.10.1972 n. 633.** Le spese di spedizione postale sono comprese nell'abbonamento. In caso di abbonamento solo online i prezzi si intendono al netto di IVA.

PRIVACY:

Ai sensi dell'art. 13 DLgs. 30.6.2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali saranno trattati in forma automatizzata e utilizzati per l'invio di materiale amministrativo, commerciale e promozionale derivante dalla ns. attività. Ai sensi dell'art. 7 del suddetto DLgs. Lei ha il diritto di conoscere, aggiornare, rettificare o cancellare i propri dati e di opporsi per motivi legittimi al trattamento.

Ai sensi degli artt. 1341 e 1342 c.c., si approvano espressamente le clausole relative alle condizioni e durata degli abbonamenti, disdetta e privacy.

Data _____

Firma _____

EUTEKNE

EUTEKNE S.p.A.
Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO | T 011.562.89.70 - F 011.562.76.04 | e-mail: info@eutekne.it