

Accertamento e contenzioso n. 70/2021

Sequestro preventivo del patrimonio personale del commercialista che invia telematicamente il modello F24 mendace all'Agenzia delle entrate

di Naima Marconi – avvocato

Con la [pronuncia n. 26087/2020](#), la Corte di Cassazione ha statuito che, in tema di indebita compensazione, è legittimo il sequestro preventivo del patrimonio personale del commercialista di una società, il quale si sia limitato a trasmettere telematicamente l'F24 mendace all'Agenzia dell'entrate. La Corte fonda tale principio di diritto sul paradigma secondo cui il commercialista - "*conoscitore delle dinamiche sottese all'operazione tributaria realizzata*" - in presenza di palese dichiarazione inveritiera, non può rimanere all'oscuro dell'obiettivo illecito perseguito dal proprio cliente.

Il caso analizzato dalla Suprema Corte

All'esito di una verifica, l'Agenzia dell'entrate individuava un meccanismo di frode fiscale, realizzato attraverso l'abuso degli istituti giuridici dell'accollo e compensazione dei crediti tributari. Nello specifico, l'impresa aveva estinto la maggior parte dei propri debiti fiscali, trasferendoli a società terze, utilizzando in compensazione crediti d'imposta inesistenti¹.

Oltre l'amministratore, veniva indagato anche il commercialista della società, con l'accusa di concorso nel reato di indebita compensazione, di cui all'[articolo 10-quater](#), D.Lgs. 74/2000. Il professionista - in qualità di presidente del collegio sindacale e intermediario - avrebbe, infatti, contribuito all'attuazione dell'operazione di illecita estinzione dei debiti tributari dell'impresa², occupandosi dell'invio telematico all'Agenzia dell'entrate dei modelli F24, in seguito, risultati falsi.

Il GIP emetteva un provvedimento di sequestro preventivo, finalizzato alla confisca del profitto del reato, identificato sia nelle somme di denaro giacenti sui conti corrente della società, sia nei beni mobili e immobili degli indagati.

¹ Sulla rilevanza penale dell'accollo fiscale Cassazione n. 1999/2017, con nota di C. Santoriello, "*Responsabilità penale del professionista per indebita compensazione di crediti a seguito accollo fiscale*", in *Il Fisco*, 2018, 8, pag. 767.

² Articolo 110, c.p. e 10-quater, D.Lgs. 74/2000.

In seguito alla conferma del provvedimento cautelare da parte del Tribunale del riesame, il commercialista decideva di proporre ricorso per Cassazione, ritenendo che l'accusa fosse fondata su una mera (e incostituzionale) responsabilità da posizione.

Il ricorrente, in particolare, evidenziava che tale condotta non avrebbe raggiunto la soglia del contributo personale richiesto dall'[articolo 110](#), c.p., difettando, il caso di specie, oltre che del nesso causale, anche dell'elemento soggettivo, necessario ai fini dell'integrazione della fattispecie. Più precisamente, l'indagato non aveva compilato il modello F24, ma lo aveva solo inoltrato per la compensazione dei tributi, fermo restando che, per espressa previsione contrattuale, non poteva e non doveva prendere visione dei documenti fiscali registrati nelle scritture contabili obbligatorie.

Al professionista non si doveva, pertanto, attribuire alcun tipo di responsabilità concorsuale morale, in quanto non poteva essere a conoscenza dell'operazione criminosa, mai avendo rivestito la veste di consulente fiscale della società.

Da ultimo, il Tribunale avrebbe ommesso di fornire un'adeguata motivazione sulla doglianza con cui era stato sottolineato che il dolo dell'indagato non potesse desumersi dalla qualifica da lui rivestita di presidente del collegio sindacale, in quanto tale organo, nella sua totalità, era rimasto all'oscuro dei dettagli dell'operazione.

A tutto volere, in capo al ricorrente si sarebbe, invece, potuta attribuire una mera responsabilità colposa, per aver ommesso di vigilare sulla corretta applicazione delle norme di legge e per essersi fidato dei visti di conformità apposti dalla società di revisione contabile, in relazione alle operazioni di compensazione. Tuttavia, non essendo prevista alcuna responsabilità a titolo di colpa, per il reato di cui all'[articolo 10-quater](#), D.Lgs. 74/2000, nel caso di specie, si doveva escludere il concorso, ex articolo 110, c.p., dell'indagato nella condotta delittuosa, posta in essere dal soggetto tenuto a presentare le dichiarazioni o, comunque, di quello obbligato al pagamento delle imposte.

Le valutazioni giuridiche formulate dalla Cassazione

La terza sezione della Corte di Cassazione, ritenendo infondato il ricorso, precisa che il commercialista, *“operatore del settore e dunque conoscitore delle dinamiche sottese alla complessa operazione tributaria realizzata”*, non poteva non conoscere l'obiettivo criminoso perseguito dall'amministratore della società, nonostante si fosse limitato a eseguire il passaggio finale della comunicazione all'Agenzia delle entrate delle dichiarazioni fiscali della società.

I giudici rilevano, inoltre, che sul commercialista - in qualità di Presidente del collegio sindacale - gravavano gli obblighi di vigilanza e controllo³, previsti dall'[articolo 2403](#), cod. civ.⁴, che non si esauriscono certo nel prestare *aprioristica* fiducia in tutte le operazioni o comunicazioni più o meno formali dell'amministratore della società, ma si estrinsecano nell'obbligo di vigilare costantemente sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

Per tali ragioni la Corte ha ritenuto configurabile il concorso del commercialista nel reato, quantomeno in termini di dolo eventuale, atteggiamento psicologico non incompatibile con lo schema del reato di indebita compensazione⁵.

La responsabilità del commercialista

La responsabilità del commercialista verso il contribuente, per la trasmissione telematica delle proprie dichiarazioni fiscali, può assumere carattere civile e penale. Dal momento del conferimento dell'incarico, tra il professionista e il contribuente si instaura, infatti, un rapporto contrattuale, dal quale derivano precisi obblighi di diligenza per il commercialista che debba svolgere specifiche attività per il proprio cliente. Per tali motivi, in caso di inadempimento, il consulente ha, nei confronti del proprio cliente, una responsabilità di tipo contrattuale.

Nel caso dell'invio telematico della dichiarazione, per i suoi caratteri meramente materiali, grava sul commercialista un'obbligazione di mezzi⁶ e non di risultato.

Ciò comporta che il professionista debba agire secondo il principio della diligenza⁷, in base al quale l'attività professionale deve sempre essere improntata al massimo scrupolo. Se quest'ultimo, nello svolgimento dell'attività, non pone la diligenza media, risponde oltre che per dolo, anche per colpa lieve verso il cliente, sulla base dei comuni principi della responsabilità contrattuale.

³ Tali doveri si estrinsecano nell'obbligo di vigilare sulla costante osservanza "della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento".

⁴ Il testo dell'articolo 2403, cod. civ., recita testualmente che: "comma 1 Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione [2623, n. 3] ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile [2423, 2432] adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. co. 2 Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409-bis, comma 3".

⁵ cfr. Cassazione n. 1722/2019.

⁶ Al contrario, il commercialista avrà un'obbligazione di mezzi - svolgendo un'attività intellettuale - nel caso di predisposizione della dichiarazione dei redditi, e, quindi, l'inadempimento del professionista dovrà essere desunto non dal mancato raggiungimento del risultato utile (cioè evitare accertamenti), ma sarà valutato alla stregua del dovere di diligenza.

⁷ Tale dovere è espressamente indicato nell'articolo 1176, comma 2, cod. civ., a mente del quale "Nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata".

Dall'analisi della sentenza in commento, è possibile affermare oggi che il professionista risponde del proprio comportamento, non solo dal punto di vista civile, ma anche sul piano penale. Nell'attività di trasmissione degli F24 all'Agenzia dell'entrate, quest'ultimo deve, infatti, controllare il contenuto delle dichiarazioni fiscali, al fine di evitare che i propri clienti frodino il Fisco⁸.

Nel caso giudicato dalla sentenza in commento, era stato evidenziato come fosse impensabile che il commercialista, anche presidente del collegio sindacale, avesse adempiuto agli incombeni demandatigli, rimanendo all'oscuro dell'obiettivo illecito perseguito. Infatti, se anche il professionista non avesse consultato la documentazione fiscale sottostante, rivelatasi, nel caso di specie, carente e irregolare, secondo la Corte di legittimità, tale atteggiamento, caratterizzato da sciatteria, avrebbe determinato comunque il concorso del consulente nel reato di indebita compensazione, quantomeno in termini di dolo eventuale. Se, al contrario, il commercialista non avesse rivestito anche la qualifica di presidente del collegio sindacale, a parere di chi scrive, sarebbe stato esente da responsabilità penale. In tale ipotesi, si può, infatti, individuare solo una responsabilità civile, per aver posto in essere una condotta colposa.

L'apposizione del visto di conformità

Pare utile evidenziare che, parallelamente alla sentenza in commento, la Corte si è espressa su un caso quasi analogo⁹, in cui un consulente fiscale ha fornito un apprezzabile contributo nell'attuazione delle attività illecite, avendo provveduto all'invio telematico di false dichiarazioni Iva, dopo aver apposto il visto di conformità.

Tale giurisprudenza si fonda sul presupposto che il commercialista - apponendo il visto di conformità - realizza una condizione necessaria per la commissione del delitto di indebita compensazione¹⁰ e, in tal modo, concorre nella misura in cui dichiara il falso, nel reato del suo cliente¹¹, anche se solo quest'ultimo abbia beneficiato della operazione fiscalmente illecita.

Anche in questo caso, viene ravvisata la responsabilità del commercialista, sulla base del paradigma secondo cui il professionista, in considerazione delle proprie conoscenze e in presenza di palese dichiarazione mendace, "non poteva non sapere".

⁸ Tale principio era già stato espresso da Cassazione n. 1999/2017, che ha affrontato 2 tematiche del diritto penale tributario, una di carattere generale - relativa alla possibilità di configurare un concorso del professionista nell'evasione posta in essere dal contribuente - e l'altra inerente una specifica fattispecie delittuosa, ovvero il reato di indebita compensazione di cui all'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000.

⁹ Ci si riferisce a Cassazione n. 26089/2020, cit.

¹⁰ Appare chiaro che, quando il contribuente voglia porre in essere le condotte vietate di cui all'articolo 10-*quater* citate, deve produrre all'Agenzia delle entrate un visto di conformità da cui emerga la sussistenza di crediti da lui vantati verso l'Erario.

¹¹ A. Costa, C. Ippoliti, "Visto di conformità e responsabilità per CAF e professionisti", in *Fisco, Imposte e tasse in genere*, 2017, 7, pag. 613; F. Russo, "Indebita compensazione con crediti inesistenti e visto di conformità del professionista", in *Corr. Trib.*, 2018, 12, pag. 944.

Con riferimento al delitto di compensazione indebita, il rilascio del visto di conformità¹² si presenta particolarmente problematico e foriero di rischi per il professionista. Preliminarmente, occorre ricordare che tale attestazione consiste in una dichiarazione di scienza, da parte di un professionista abilitato, in merito alla sussistenza di requisiti formali, richiesti dalla normativa tributaria, che attribuiscono alcuni particolari diritti al contribuente.

Esistono 2 tipologie di visto nel nostro ordinamento. Il visto leggero¹³, rilasciato da un soggetto abilitato, al fine di attestare la rispondenza dei dati esposti nelle dichiarazioni rispetto alle risultanze della relativa documentazione a supporto. Tale documento *“non comporta valutazioni di merito, ma il riscontro formale della corrispondenza dei dati esposti alla relativa documentazione”*¹⁴.

La certificazione tributaria (o anche “visto pesante”) rappresenta, invece, uno strumento di controllo di tipo sostanziale, sulla veridicità e corretta applicazione delle norme tributarie, che concorrono alla determinazione, alla quantificazione e al versamento dell’imposta. Tale visto risulta obbligatorio per beneficiare del meccanismo della compensazione con il Fisco¹⁵.

L’elemento soggettivo richiesto

A parere di chi scrive, sia l’apposizione del visto di conformità, che l’invio telematico delle dichiarazioni fiscali all’Agenzia dell’entrate costituiscono potenzialmente un contributo utile alla realizzazione del delitto di compensazione indebita.

Al fine di valutare se vi sia responsabilità da parte del professionista, risulta, tuttavia, dirimente verificare la presenza dell’elemento soggettivo del reato e, più precisamente, della consapevolezza da parte di quest’ultimo in ordine alle irregolarità/falsità dei documenti fiscali, sottostanti alle dichiarazioni del contribuente.

Nello specifico, il professionista sarà esente da responsabilità, ove si sia limitato a inviare all’Agenzia dell’entrate una dichiarazione fiscale, precompilata, e, allo stesso tempo, non si sia

¹² Il visto di conformità consiste in un’attestazione resa da un professionista a ciò abilitato. La normativa tributaria prevede che il visto di conformità sia obbligatorio: 1) per la compensazione dei crediti Iva di importo superiore a 5.000 euro annui; 2) per la compensazione dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all’articolo 3, D.P.R. 602/1973, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito o all’imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In ogni caso, per le società e gli enti sottoposti al controllo contabile, ai sensi dell’articolo 2.409, cod. civ., che intendono effettuare la compensazione dei crediti per importi superiori a 5.000 euro, oppure, ottenere rimborsi Iva per importi superiori a 30.000 euro senza la presentazione di garanzie. Tali argomenti sono stati estratti da *“Responsabilità del professionista, il concorso nell’illecito fiscale proprio del contribuente”*, di L. Lodoli, B. Santacroce, in *Norme e Tributi*, 12/2020, pag. 84 e ss..

¹³ Introdotto dall’articolo 35, D.Lgs. 241/1997.

¹⁴ Cfr. Agenzia dell’entrate, [circolare n. 7/E/2015](#).

¹⁵ L’articolo 36, D.Lgs. 241/1997 riconosce al contribuente una serie di benefici, in sede di accertamento e di contenzioso, legati al riconoscimento di questa certificazione, tra i quali quello di godere - alla presenza di certi presupposti - della compensazione fra crediti e debiti correnti fra lui e l’Amministrazione fiscale.

accorto, pur essendosi debitamente premurato di verificare, della falsità della documentazione fiscale (fatta salva la presenza di errori impossibili da non scorgere, come nell'ipotesi del costo del venduto negativo, ossia quando l'ammontare delle rimanenze finali è superiore a quello delle iniziali e degli acquisti di prodotti che confluiscono nelle rimanenze medesime).

Al contrario, il commercialista dovrà rispondere della propria condotta, se – pur non avendo contezza delle specifiche irregolarità presenti nella dichiarazione presentatagli – ha, comunque, proceduto all'invio telematico, consapevole di aver svolto il proprio incarico con una tale superficialità, che i controlli da lui effettuati erano del tutto insufficienti per individuare profili di criticità nelle dichiarazioni.

Tali principi trovano applicazione anche nell'ipotesi in cui il commercialista apponga un visto di conformità inveritiero alle dichiarazioni fiscali del contribuente. L'attestatore risponderà penalmente, non solo laddove egli scientemente abbia rilasciato una certificazione infedele, ma anche quando – pur ignorando la presenza nella dichiarazione di falsità e irregolarità – sia consapevole di aver svolto la sua funzione con una tale leggerezza da rendere assolutamente presumibile che il rilascio dell'attestazione sia avvenuta in assenza dei relativi presupposti (dolo eventuale).

Va, per ultimo, ricordato che il visto di conformità non garantisce la veridicità della dichiarazione presentata dal contribuente, ma la corrispondenza del relativo contenuto:

1. alle risultanze della contabilità; e
2. alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto.

Ciò comporta che, qualora la falsità della dichiarazione derivi (non dalla mancata corrispondenza degli esiti della stessa rispetto alla documentazione contabile aziendale o dall'inosservanza della normativa in tema di deducibilità e detraibilità degli oneri, di crediti d'imposta, dello scomputo delle ritenute d'acconto, ma) dalla falsità delle scritture contabili¹⁶, allora l'apposizione del visto di conformità da parte del professionista sarà – se non si prova che lo stesso fosse direttamente e pienamente a conoscenza di tale circostanza, senza possibilità dunque di un ricorso alla categoria del dolo eventuale – per lui privo di rilevanza penale¹⁷.

SCHEDA DI SINTESI

É legittimo il sequestro del patrimonio personale del commercialista che concorre nel reato di cui all'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000 commesso dall'amministratore di una società che abbia compensato i propri debiti con il Fisco attraverso crediti risultati inesistenti.

¹⁶ Si pensi ad esempio al ricorso a sottofatturazioni, all'iscrizione in contabilità di fatture relative a operazioni inesistenti.

¹⁷ C. Santoriello, "Visto di conformità e responsabilità penale del commercialista per gli illeciti fiscali del contribuente", Il penalista.it, 10/2020, pag. 2.



Il commercialista della società, che si sia limitato a inviare l’F24 mendace, sebbene non abbia concorso alla formazione del modello unificato, nella sua qualità di 1) presidente del collegio sindacale e 2) di professionista intermediario, risponde penalmente per aver apportato un contributo rilevante nella realizzazione della indebita compensazione congegnata dall’amministratore della società.



Tale professionista non può, infatti, fidarsi a priori della documentazione fornita dall’amministratore della società, in quanto - nella propria qualifica di presidente del collegio sindacale - è tenuto a vigilare costantemente sull’osservanza *“della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento”*, ex articolo 2403 codice civile.



É penalmente rilevante, sotto il profilo del concorso nel reato di cui all’articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, la condotta del professionista che, svolgendo consapevolmente in maniera negligente e sommaria il suo ruolo, accetti il rischio di inviare telematicamente le dichiarazioni fiscali all’Agenzia dell’entrate.