

Decisione della Cassazione penale in relazione a un caso di indebita compensazione dell'Iva

F24, responsabilità da provare

No alla condanna del professionista basata su presunzioni

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

No alla responsabilità penale del professionista basata su mere presunzioni: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 35133 del 21 agosto scorso, con cui la terza sezione penale, in un caso di indebita compensazione dell'Iva, ha affermato che il commercialista che abbia inviato i modelli f24 risponde del reato in concorso con il contribuente solo se si prova la sua consapevolezza della inesistenza dei crediti. Dunque, la sentenza riaccende i riflettori su uno dei temi più controversi dell'ambito penal-tributario, ovvero l'individuazione dei presupposti in presenza dei quali i consulenti fiscali possono essere chiamati a rispondere, sul piano penale, unitamente ai loro clienti, degli illeciti da questi commessi.

Il caso. Nel caso di specie, il Tribunale del riesame di Genova aveva accolto la richiesta presentata da un commercialista (indagato, in concorso con il proprio cliente, nell'ambito di un procedimento penale per il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater dlgs 74/2000) avverso il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente emesso nei confronti del consulente dal Giudice per le indagini preliminari del locale Tribunale, annullando la misura per mancanza dell'elemento soggettivo del reato. Tuttavia, il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Genova aveva dedotto la violazione di legge lamentando come il Tribunale non avrebbe considerato la costante giurisprudenza di legittimità, che, quanto al reato in esame commesso con l'inoltro di modelli F24 da parte del professionista, riconoscerebbe la responsabilità anche a titolo di dolo eventuale, per non aver, lo stesso, esercitato un controllo sulla documentazione offertagli. La Procura, al contrario, premessa la sussistenza in capo ai consulenti di un rigoroso onere di verifica, evidenziava che dagli atti sarebbero emersi elementi sintomatici dell'inesistenza dei crediti Iva compensati dalla società cliente, che il commercialista avrebbe dovuto e potuto rilevare, anche accedendo alle banche dati dell'Agenzia delle entrate e della Camera di commercio.

La confisca. La questio-

ne della responsabilità penale dei professionisti per le violazioni fiscali dei propri clienti è molto delicata, se si considera peraltro che, come avvenuto nella vicenda in esame, laddove siano accusati di concorso nel reato, possono divenire destinatari di provvedimenti ablativi, quali sequestro e confisca. La Suprema Corte ha riconosciuto in proposito che ciascun concorrente può essere chiamato a rispondere dell'intera entità del profitto accertato sul presupposto della corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito, e anche a prescindere dall'effettivo arricchimento personale derivante dal reato, sebbene ovviamente la misura non possa essere duplicata o comunque eccedere nel quantum l'ammontare complessivo dello stesso, e salvo l'eventuale riparto tra i correi, irrilevante ai fini penalistici, del relativo onere (Cass. Pen., n. 15167/2011).

Il concorso nel reato. Ciò premesso, il tema riguarda la determinazione del contributo penalmente rilevante, definizione spesso complessa, considerata la genericità della norma di riferimento, ovvero l'art. 110 c.p., che si limita a stabilire che "quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita", finendo con il porre sullo stesso piano tutti coloro i quali abbiano, in qualche modo,

partecipato alla realizzazione dell'illecito. Con la conseguenza che, seppur la maggior parte dei delitti tributari (tra cui l'indebita compensazione oggetto della sentenza in commento) siano reati c.d. propri (realizzabili esclusivamente da soggetti titolari di una particolare qualifica o posizione, ovvero dai contribuenti tenuti a presentare le dichiarazioni o al pagamento delle imposte), il professionista può essere chiamato a rispondere, a titolo concorsuale, del reato contestato al cliente ogniqualvolta risultino integrati gli elementi caratterizzanti il concorso di persone di cui all'art. 110 c.p.

La giurisprudenza. Quanto all'individuazione degli elementi minimi alla base dell'incriminazione del concorrente, la Suprema Corte ha nel tempo valorizzato, quale agevolazione materiale, la predisposizione e l'inoltro delle dichiarazioni fiscali (Cass. Pen., n. 28158/2019), la redazione dei bilanci (Cass. Pen., n. 39873/2013), le attività di consegna e di ricezione di documentazioni rilevanti e il coinvolgimento nella vita della società (Cass. pen. n. 36461/2019). Ancora, per la Corte di legittimità (Cass. pen., n. 28158/2019) anche l'attività di mera consulenza è suscettibile d'integrare un fatto di partecipazione punibile laddove si offra all'esecutore lo strumento attraverso

il quale perpetrare l'illecito e non versare l'imposta dovuta. Quanto poi all'elemento soggettivo, premesso che la responsabilità penale del commercialista a titolo di concorso sussiste solo in caso di accertato dolo, la Suprema Corte, al fine di considerare raggiunta la prova della "consapevolezza" della violazione tributaria perpetrata dal cliente, si è focalizzata spesso sull'esperienza e competenza lavorativa, affermando inoltre la compatibilità con il dolo eventuale (Cass. pen., n. 28158/2019), ravvisabile nell'accettazione del rischio che la presentazione della dichiarazione o l'invio degli F24 possano comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'iva o una indebita compensazione.

L'accertamento del dolo. Dunque, tornando alla sentenza in commento, la Suprema Corte ha riconosciuto che la responsabilità penale del professionista non possa essere basata su mere presunzioni. Chiarito che il ricorso per cassazione in materia di misure cautelari reali è ammesso soltanto per violazione di legge, per questa dovendosi intendere soltanto l'inesistenza o la mera apparenza, il Collegio ha rilevato che il provvedimento impugnato non presentasse un simile e radicale vizio, contenendo, per contro, un'effettiva e congrua motivazione sull'unico elemento in discussione, quale il dolo del delitto

di cui all'art. 10-quater dlgs 74/2000. In particolare, il Tribunale aveva negato che dagli atti emergesse un riscontro della consapevolezza, in capo al consulente fiscale, della natura illecita della compensazione di crediti inesistenti in favore della società cliente, e al riguardo aveva evidenziato: a) l'assenza di un qualunque elemento (conversazioni, dichiarazioni, documenti) che attestasse la partecipazione dell'indagato al disegno criminoso volto a frodare l'Erario, in termini diversi dal mero inoltro di tre modelli F24; b) il numero stesso dei modelli inviati, che "non depone di certo nel senso di un suo consapevole inserimento nella trama fraudolenta", necessariamente a base della frode, peraltro evidentemente sostenuta da atti preordinati (contratto di accollo, pagamenti) nei quali il commercialista non risultava aver mai coperto alcun ruolo o essere stato coinvolto; c) la cessazione del rapporto professionale con il cliente, avvenuta appena dopo l'invio dei modelli F24. Inoltre, il Tribunale aveva sottolineato che il consulente avesse inoltrato per conto della società solo 3 modelli F24, peraltro il primo per un importo rilevante (circa 110mila euro), mentre i successivi per somme modeste (circa 950 e 600 euro), così da far emergere ulteriormente l'insussistenza del profilo soggettivo del reato. Nessun elemento, infine, aveva supportato l'ipotesi che l'indagato rivestisse il ruolo di ideatore della frode, e che si fosse poi allontanato dalla società soltanto per escludere da sé ogni sospetto.

La decisione della Cassazione. Ancora, la Cassazione ha richiamato la costante giurisprudenza, già citata dal Tribunale, secondo cui, in tema di misure cautelari reali, il giudice del riesame può negare il profilo soggettivo del reato solo qualora emergano, al riguardo, indici negativi del tutto evidenti (Cass. pen. n. 26007/2019); ebbene, proprio in questi termini ben poteva concludersi nel caso in esame, dovendosi diversamente affermare un inammissibile giudizio di responsabilità fondato su mere presunzioni oggettive. In definitiva, essendo stata la radicale assenza di elementi probanti il profilo soggettivo del reato stata sostenuta in termini adeguati e legati al contenuto degli atti, la Cassazione ha rigettato il ricorso della Procura.

Concorso del consulente nel reato

Il quesito	In caso di indebita compensazione di crediti inesistenti, il commercialista che abbia inviato i modelli f24 risponde del reato in concorso con il contribuente e può essere destinatario del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente?
La norma	L'art. 110 c.p. dispone che "quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita"
La confisca	Come confermato dalla giurisprudenza univoca, sul presupposto della corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito: • ciascun concorrente può essere chiamato a rispondere dell'intera entità del profitto accertato • anche a prescindere dall'effettivo arricchimento personale derivante dal reato
La risposta della Suprema Corte	Come affermato da Cass. pen. n. 35133/2023: • è inammissibile un giudizio di responsabilità fondato su mere presunzioni oggettive • va attestata la partecipazione del consulente fiscale al disegno criminoso volto a frodare l'Erario • dagli atti deve emergere un riscontro della sua consapevolezza della natura illecita della compensazione di crediti inesistenti in favore della società cliente