

La Cassazione: necessario controllare la dichiarazione anche se non si tiene la contabilità

# Illeciti fiscali, il rischio è esteso

## Il commercialista è punito in concorso con la società cliente

*Il commercialista risponde in solido verso il fisco per l'evasione della società cliente anche se ha apposto un visto leggero di conformità alla dichiarazione, rivelatosi falso perché il credito Iva è inesistente*

*Rilasciare la conformità significa accertare che il dato esposto in dichiarazione sussiste davvero, anche perché il visto può essere apposto dal professionista solo per le dichiarazioni che egli ha predisposto*

Pagina a cura  
DI DARIO FERRARA

**C**ommercialista punito dal fisco insieme alla società sua cliente. Il professionista può essere sanzionato in via amministrativa a titolo di concorso nella violazione tributaria compiuta dall'ente con personalità giuridica, anche se non ne tiene la contabilità ma è soltanto incaricato di inviare le dichiarazioni all'erario, previo controllo del contenuto.

Il tutto, però, a condizione che il lavoratore autonomo abbia compiuto azioni o omissioni che agevolano la commissione di violazioni tributarie e che ne attestano il coinvolgimento al fine del concorso di persone nell'illecito.

Ancora. Il commercialista risponde in solido verso il fisco per l'evasione della società cliente anche se ha apposto un visto leggero di conformità alla dichiarazione, rivelatosi falso perché il credito Iva portato in compensazione è inesistente: va infatti escluso che il visto leggero implichi un controllo soltanto formale. È quanto emerge, rispettivamente, dalle ordinanze n. 11372 del 27/4/2026 e n. 8845 dell'8/4/2026 pubblicate dalla sezione tributaria della Cassazione.

**Persona fisica e giuridica.** Sono accolti nell'ordinanza 11372/26 due dei motivi del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate.

Trova ingresso, in particolare, la censura dell'amministrazione finanziaria rivolta

contro la decisione dei giudici del merito che ritiene illegittimo l'avviso d'accertamento nella parte in cui si contesta al commercialista di aver concorso a determinare le infrazioni commesse dalla società per azioni, dichiarandole dunque coobbligato in solido nel pagamento delle sanzioni.

Il professionista, nel caso specifico, ha apposto il visto di conformità sulle dichiarazioni Iva e Ires della società ed è legale rappresentante dello studio commerciale intermediario delle dichiarazioni fiscali della compagine. L'esonero dalle responsabilità per il titolare dello studio è affermato dai giudici del merito in base all'articolo 7 del decreto-legge del 30/9/2003 n. 269, convertito dalla legge del 24/11/2003 n. 326, secondo cui in tema di violazioni tributarie le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente.

**Il primo indirizzo interpretativo.** Sulla questione, tuttavia, si sono formati due orientamenti diversi nella giurisprudenza di legittimità.

Secondo un primo indirizzo, l'inapplicabilità dell'articolo 9 del decreto legislativo 18/12/1997, n. 472 sulla responsabilità in concorso al commercialista deriverebbe dal fatto che tale disciplina risulta incompatibile con quella dettata dall'articolo 7 del decreto legge 269/03. E ciò perché è precedente e non può costituire deroga alla disposizione successiva, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del decreto

legislativo 472/97, soltanto quando compatibili.

Senza dimenticare che la qualifica di soggetto "interno" o "esterno" all'ente personificato si ritiene che non riveli al fine di individuare le fattispecie per le quali può realizzarsi il concorso, in quanto "l'inequivocabile dato testuale" dell'articolo escluderebbe dell'operabilità dell'istituto, a prescindere da qualsivoglia rapporto organico o fattuale con l'ente personificato.

L'ordinanza n. 9448, del 22/5/2020, ad esempio, stabilisce che non possono essere applicate le sanzioni fiscali a carico dell'amministratore della società che fa da "ponte" fra le aziende coinvolte nella frode fiscale.

**Il secondo orientamento di legittimità.** Secondo l'altro orientamento interpretativo, invece, la responsabilità a titolo di concorso in base all'articolo 9 del dlgs 472/97 non può essere affermata soltanto per la persona fisica autrice della violazione che ha agito nell'interesse e a beneficio di dell'ente in virtù di un rapporto organico, ad esempio perché è l'amministratore della società; l'articolo 7 del dl 269/03 e l'articolo 9 del dlgs 472/97, invece, hanno un diverso ambito di applicazione e non sono tra loro incompatibili: l'una disposizione non entra in rapporto con l'altra perché la prima riguarda l'allocatione della responsabilità fra l'ente e chi ne fa parte, mentre la seconda disciplina l'estensione della responsabilità all'estraneo. In base alla sentenza n. 21092 del



29/7/2024, ad esempio, il professionista che fa consulenza alla sua vecchia società risponde a titolo di concorso perché la riferibilità delle sanzioni tributarie alla sola persona giuridica non comporta alcuna deroga al principio della responsabilità dell'estraneo.

**Il contributo materiale o psicologico.** Con l'articolo 7 del dl 269/03, insomma, il legislatore ha voluto riferire le sanzioni tributarie soltanto alla persona giuridica contribuente, sollevando dalla sanzione la persona fisica che in virtù del rapporto organico ha impegnato l'ente, ad esempio l'amministratore della società; con l'articolo 9 del dlgs 472/97, invece, il legislatore ha inteso affermare la sanzionabilità della condotta degli estranei concorrenti che offrono un contributo materiale o psicologico alla realizzazione dell'illecito tributario; a condizione, però, che sussistano gli elementi costitutivi della responsabilità per concorso di persone nell'illecito tributario, vale a dire: pluralità di agenti; realizzazione dell'elemento oggettivo da parte di almeno uno degli agenti; contributo causale del singolo concorrente alla realizzazione dell'illecito; volontà effettiva di cooperare alla realizzazione. La sentenza n. 20697 del 25/7/2024, altro esempio, ha sanzionato il notaio a titolo di concorso per le frodi fiscali della società, ritenendo legittima l'irrogazione a carico delle persone fisiche che agiscono come soggetti esterni di enti dotati di personalità giuridica.

**Il peso del concorso morale.** Nel sistema definito dal dlgs 472/97 è sempre

la persona fisica che può essere soggetto attivo e autore materiale dell'illecito tributario: sono qualificati come illeciti anche i comportamenti che non integrano del tutto la condotta tipica prevista dalla norma sanzionatoria, ma si traducono comunque in un contributo causale alla loro realizzazione. Il legislatore ha voluto ricondurre la responsabilità del concorrente nell'illecito tributario ai principi di personalità e causalità psichica dell'evento: chi concorre a realizzare la violazione amministrativa è la persona fisica a cui è riferibile il "contributo causale" che integra la violazione, cioè il soggetto che ha in concreto tenuto la condotta positiva o omissiva che ha contribuito a realizzare l'infrazione sia pure soltanto sotto il profilo del concorso morale. Parola al giudice del rinvio.

**Certificazione della corrispondenza.** Quanto al visto leggero, spiega l'ordinanza 8845/26, il commercialista non può limitarsi a controllare la rispondenza aritmetica tra fatture e dichiarazione, ma deve verificare che il diritto al credito sussiste, adempiendo il dovere di diligenza qualificata di cui all'articolo 1176, secondo comma, c.c.: altrimenti concorre nell'evasione accertata e risponde in solido delle sanzioni (e nel caso specifico dell'accisa che è l'imposta evasa). Diventa definitiva la responsabilità concorsuale del professionista.

Apponendo il visto leggero i commercialisti attestano la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze dei documenti e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità de-

gli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto; si tratta di controlli che servono a evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione di imponibili, imposte e ritenute e nel rapporto di eccedenze derivanti da precedenti dichiarazioni: nel caso del professionista l'attività di controllo implica una regolare tenuta della contabilità, la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione sia per le imposte sui redditi sia ai fini Iva.

**La conformità sostanziale.** L'apposizione è obbligatoria per una serie di operazioni: ad esempio la compensazione dei crediti relativi a Iva, imposte dirette, Irap e ritenute di importo superiore a 5 mila euro annui; la presentazione delle istanze di rimborsi dei crediti Iva, annuale e trimestrale, di ammontare superiore a 30 mila euro; e la presentazione delle dichiarazioni modello 730. Insomma: con il visto leggero il professionista attesta l'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2 del dm Finanze del 31/05/1999, n. 164. Rilasciare la conformità significa accertare che il dato esposto in dichiarazione sussiste davvero e non solo sulla carta anche perché il visto può essere apposto dal professionista soltanto per le dichiarazioni che egli ha predisposto. Il commercialista, nel caso specifico, non prova di aver compiuto approfondimenti sul credito esposto in dichiarazione. E risponde dell'accisa evasa in solido come avviene per il funzionario doganale infedele.

— © Riproduzione riservata — ■

## La decisione

### Cassazione civile, sezione tributaria, ordinanza n. 11372/2026

I soggetti terzi, come ad esempio il commercialista, sono sanzionabili in via amministrativa a titolo di concorso, ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 472/97, nelle violazioni relative al rapporto fiscale proprio di società con personalità giuridica, anche dopo l'entrata in vigore del decreto-legge 269/03, anche se non tenutari delle scritture contabili e incaricati della trasmissione all'amministrazione finanziaria della dichiarazione previo controllo del suo contenuto, se comunque compiono azioni od omissioni che agevolano la commissione di violazioni tributarie e che attestano il coinvolgimento dello stesso al fine del concorso di persone