

COMMENTO

REATI TRIBUTARI

Il commercialista non risponde del reato di indebita compensazione se certifica crediti inesistenti

di Studio tributario Gavioli & Associati | 19 MAGGIO 2025

Perché si configuri il reato di indebita compensazione è richiesta la compilazione e il successivo invio di un modello F24, che attesti l'impiego di crediti "non spettanti" o "inesistenti", essendo questa la condotta con la quale si realizza l'eventuale reato; è la società che invia i modelli F24 e che pertanto ne risponde e non il commercialista che certifica i crediti inesistenti.

Attività di certificazione e indebita compensazione di crediti inesistenti

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16532, del 5 maggio 2025, **assolve dal reato di indebita compensazione** il commercialista di una società; vediamo di analizzare l'interessante orientamento espresso dai giudici di legittimità.

Nel caso in esame il Tribunale ordinario condannava un professionista alla pena di due anni di reclusione, previo riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche equivalenti alla contestata aggravante ex art. 13-bis, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000, in quanto ritenuta responsabile di quattro violazioni del reato di cui all'art. 10-quater, D.Lgs. n. 74/2000, avendo in qualità di commercialista revisore contabile **certificato i crediti inesistenti denominati ricerca e sviluppo**, utilizzati in compensazione, in concorso con i componenti del consiglio di amministrazione di una s.p.a. e del suo legale rappresentante.

La Corte di appello confermava la sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza sfavorevole la commercialista è ricorso in Cassazione con una serie articolata di motivazioni.

Con riferimento alla parte che interessa il presente commento la commercialista con il primo motivo di ricorso deduce che, a fronte della condanna subita, vale a dire per l'attività di certificazione dei crediti portati in compensazione, sarebbe stata condannata per aver svolto **attività di certificazione dei costi sostenuti dalle società per attività di ricerca e sviluppo**. Aggiunge che la Corte di appello aveva motivato la responsabilità concorsuale della ricorrente per aver attestato l'effettività dei costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo dalla società e per aver supervisionato la predisposizione della documentazione contabile attraverso una **attività di audit**. Lamenta, conseguentemente, la violazione della normativa poiché tale attività non è corrispondente a quella descritta nel capo di accusa.

Con la seconda censura la professionista deduce la difesa **carenza di motivazione sulla prova della esistenza di una reale partecipazione nella fase ideativa o preparatoria del reato**, avendo peraltro la Corte di appello contraddittoriamente affermato che l'attività della ricorrente (certificazione dei

crediti di ricerca e sviluppo dopo l'attività di *audit* nella predisposizione della documentazione contabile delle due società) era necessaria per conservare l'agevolazione fiscale all'esito del controllo dell'Autorità, dunque non per commettere il reato, ma per evitare, in un momento successivo, di perdere il vantaggio patrimoniale già conseguito.

Il reato lo commette chi invia materialmente i modelli per avere il beneficio

La Cassazione osserva preliminarmente che le fattispecie di reato, previste dall'art. 10-quater, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 74/2000, si perfezionano nel **momento in cui viene presentato all'Amministrazione erariale il modello di versamento unificato contenente la compensazione di crediti non spettanti** (art. 10-quater, comma 1) **o inesistenti** (art. 10-quater, comma 2), per un importo complessivamente superiore a cinquantamila euro per ogni anno d'imposta.

Si richiede, pertanto, la **compilazione** e il successivo **invio di un modello F24**, che attesti l'impiego di crediti "non spettanti" o "inesistenti", essendo questa la condotta con la quale si realizza l'indebita compensazione, ai sensi della normativa fiscale relativa (art. 17, D.Lgs. n. 241/1997): infatti, ciò che penalmente rileva è il momento del mancato versamento causato dall'indebita compensazione e non già quello della successiva dichiarazione reddituale, perfezionandosi la condotta decettiva del contribuente proprio per effetto dell'utilizzo del modello di versamento in questione.

La fattispecie integra un **reato proprio**, che può realizzarsi mediante l'intervento in concorso di un soggetto terzo, quale l'intermediario professionale, di cui il contribuente si avvalga per la redazione e l'inoltro dei modelli di pagamento telematici.

È, dunque, certamente configurabile il **concorso dell'extraneus** nel reato proprio, nel caso in cui questi rivesta un ruolo nell'operazione, che potrà essere anche soltanto materiale "laddove si provveda (o comunque si collabori) alla compilazione e/o trasmissione del Modello F24".

Nel caso in esame risulta che la commercialista aveva assunto la responsabilità di attestare l'effettività dei costi sostenuti dalla società per attività di ricerca e sviluppo, nonché di supervisionare la predisposizione della documentazione contabile, attraverso una **attività di audit**: ciò emerge dalle lettere di incarico delle due società, dalle mail scambiate con la professionista, nonché da una fattura pro-forma emessa dalla stessa ricorrente.

La Cassazione osserva che la Corte di appello ha ritenuto che all'imputata il delitto fosse contestato in concorso con i soggetti indicati nella imputazione e ha qualificato il **contributo** di costei **nell'aver certificato i crediti di ricerca e sviluppo**.



Attenzione

Tuttavia, osserva la Cassazione, poiché i **modelli F24 risultano pacificamente trasmessi dalla società** e non dalla ricorrente quale intermediario professionale, e poiché, come pacificamente ritenuto, il reato contestato si consuma con la trasmissione dei predetti modelli, colgono nel segno le censure difensive, non essendo stato allora ben chiarito dalla Corte di appello il contributo concorsuale dell'imputata, dal momento che la sentenza impugnata, nel concordare con la ricostruzione materiale del Tribunale, secondo cui la condotta della ricorrente sarebbe stata finalizzata ad aiutare gli autori materiali del reato ad eludere le verifiche da parte dell'Agenzia delle Entrate, offre **argomenti contraddittori per spiegare che la condotta della commercialista integri un concorso nel delitto di indebite compensazioni**.

La Cassazione, in conclusione, **annulla la sentenza impugnata** con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello che provvederà a riesaminare la vicenda, attenendosi a quanto deciso dalla Cassazione.



Riferimenti normativi

- D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, art. 10-quater;
- Cass. pen., sez. III, sent. 5 maggio 2025, n. 16532.