

Sentenza

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica effettuata a carico della Depositi Costieri Trieste Spa, finalizzata a verificare l'esatto adempimento degli obblighi di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, relativamente alle immissioni in consumo di prodotti energetici per il periodo 10/11/2015 - 20/04/2016 e alla regolarità dei versamenti dell'accisa, l'Ufficio delle Dogane di Trieste con p.v.c. del 4 luglio 2017 accertava che alcuni pagamenti erano stati effettuati tramite compensazione di crediti IVA non attribuibili direttamente alla predetta società, che vi era obbligata. Dalle verifiche effettuate emergeva un complesso meccanismo fraudolento posto in essere dalla Carbon Srl ed altre società, tutte riconducibili ad un medesimo gruppo, incentrato sul pagamento delle accise dovute tramite utilizzo in compensazione di falsi crediti IVA.

Sulla scorta di tali risultanze, l'Agenzia delle dogane, tenuto conto della mancanza della dichiarazione da parte del depositario autorizzato sui soggetti garanti che effettuano i versamenti, nonché della violazione del divieto di compensazione di cui alla Circolare 39/D del 27 giugno 2003, ritenendo non effettuati detti pagamenti, inoltrava alla competente Procura della Repubblica comunicazione di notizia di reato per mancato versamento di imposta ai sensi dell'art. 40 TUA ed emetteva avviso di pagamento che notificava anche ai coobbligati Carbon Srl, quale proprietaria del prodotto energetico, e Gn.Ma., quale commercialista, per avere certificato falsamente nella dichiarazione IVA della Carbon Srl un credito IVA inesistente. Inoltre, rilevato anche il mancato pagamento dell'accisa su prodotti energetici estratti dal deposito fiscale della Depositi Costieri Trieste Spa, l'Ufficio doganale emetteva l'avviso di pagamento n. Omissis, nei confronti della predetta società, quale titolare del deposito fiscale, e dei coobbligati in solido, tra i quali la società CARBON Srl proprietaria del prodotto energetico, la società SPAZIO CARBURANTI Srl, che aveva permesso l'accollo del proprio credito IVA inesistente a favore della DCT e della CARBON, e di Gnechi Marco, che quale commercialista aveva certificato falsamente, nella dichiarazione IVA della società SPAZIO CARBURANTI Srl, un credito IVA inesistente.

Venivano anche emessi gli atti di irrogazione delle sanzioni prot. 18655/RU del 10/10/2017 e prot. 24147/RU, notificati in data 02/01/2018, con cui la Dogana comminava il pagamento rispettivamente di Euro 382.943,21 e di Euro 150.089,98 per le violazioni ex art. 13 D.Lgs. 471/97.

2. I sopra indicati atti impositivi venivano impugnati dal commercialista Marco Gnechi dinanzi alla CTP di Trieste con separati ricorsi che venivano rigettati con le sentenze n. 176 e n. 179 del 2019.

3. Gli appelli, separatamente proposti dal contribuente, venivano riuniti dalla CTR che, con la sentenza in epigrafe indiata, li rigettava.

In tale pronuncia i giudici di appello, per quanto ancora qui di interesse, dopo aver svolto considerazioni in ordine al visto di conformità, alla cui apposizione aveva provveduto il contribuente, nella sua qualità di commercialista, e in ordine all'indifferenza ai fini dell'accertamento dell'esistenza di irregolarità fiscali tra cd. visto pesante e cd. visto leggero, e preso atto anche dalla condanna del contribuente in sede penale per i medesimi fatti, affermavano che "il commercialista che ha apposto, come nel caso di specie, il visto di cui si è ampiamente discusso in premessa, certamente ha contribuito, certificando un credito inesistente della società Carbon, alla realizzazione di una fraudolenta immissione in consumo del prodotto energetico, con conseguente evasione d'accisa".

4. Avverso tale statuizione il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui replica l'intimata con controricorso.

Il ricorrente deposita memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la "violazione delle regole sull'esigibilità del tributo accise ovvero sulla co-obbligazione solidale di terzi intimati, extraneus, nominati condebitori solidali, v. violati artt. 2 ss del D.Lgs. n. 504 del 1995, 39 D.Lgs. n. 241/97. Violato il principio euronazionale - dell'ordinamento europeo - di proporzionalità, v. artt. 50 carta di Nizza e 4 del protocollo 7 aggiuntivo alla convenzione CEDU e direttiva 2008/118/CE. Violazione art. 10, comma 7, D.L. 78/09 sul visto di conformità".

Sostiene il ricorrente che nessuna responsabilità a titolo di coobbligazione solidale è addebitabile ad esso professionista per avere apposto un visto di asseverazione di una cessione di un credito IVA effettuato dalla cessionaria Carbon Srl, cd. leggero, in quanto tale tipo di asseverazione, orizzontale, sull'avente causa, non consentiva alcun controllo sulla verticale generazione/formazione del credito, ovvero sulle dichiarazioni fiscali del cedente dante causa, da cui ha, appunto, origine detto credito. In buona sostanza, il professionista aveva asseverato la mera esistenza di un credito IVA nella contabilità dell'avente causa Carbon Srl e la sua conformità all'atto di provenienza, essendogli invece preclusa l'effettuazione di un controllo verticale sulla genesi del negoziato credito. In mancanza di violazione di un qualche dovere di diligenza, nessuna responsabilità ai sensi dell'art. 2 TUA poteva essergli imputata.

2. Il motivo è infondato.

L'art. 35 del D.Lgs. n. 241 del 1997 prevede il cd. visto di conformità che è normalmente declinato come "visto leggero", per distinguerlo dalla certificazione tributaria, prevista dall'art. 36 del medesimo D.Lgs., declinato come "visto pesante".

Per quanto qui interessa, il terzo comma dell'art. 35 della legge 241 del 1997, prevede che "I soggetti indicati alle lettere a) e b), del comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, rilasciano, su richiesta dei contribuenti, il visto di conformità e l'asseverazione di cui ai commi 1 e 2, lettera a), del presente articolo relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte".

Trattasi del "visto di conformità dei dati delle dichiarazioni (...) alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile" (art. 32, comma 1, lett. a)), nonché del "visto di conformità dei dati delle dichiarazioni unificate alla relativa documentazione" (art. 32, comma 2, lett. a)).

2.1. Dei predetti visti si è occupata la giurisprudenza penale di questa Corte nella sentenza n. 19672/2019, richiamata nella sentenza impugnata.

Si è affermato in tale pronuncia che il visto cd. "leggero" "rappresenta uno dei livelli di controllo attribuito dal legislatore a soggetti estranei all'Amministrazione finanziaria sulla corretta applicazione delle norme tributarie, in particolare a professionisti abilitati iscritti negli appositi Albi. Con la sua apposizione i professionisti attestano la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Tali controlli hanno lo scopo di evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione di imponibili, imposte e ritenute e nel riporto di eccedenze derivanti da precedenti dichiarazioni.

Del resto, l'attività di controllo implica, nel caso del professionista, 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. L'apposizione in esame è obbligatoria per una serie di operazioni tra le quali: la compensazione dei crediti relativi a IVA, imposte dirette, IRAP e ritenute di importo superiore a 5.000 Euro annui; la presentazione delle istanze di rimborsi dei crediti IVA, annuale e trimestrale, di ammontare superiore a 30.000 euro; e la presentazione delle dichiarazioni modello 730. Per apporre il visto, il professionista deve essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali (Entratel) e aver presentato alla Direzione Regionale territorialmente competente apposita comunicazione per la relativa iscrizione nell'elenco informatizzato".

"Il visto pesante, invece, ha per oggetto la certificazione tributaria che permette il controllo sostanziale sulla corretta applicazione delle norme tributarie che interessano la determinazione, la quantificazione ed il versamento dell'imposta. Questo può essere rilasciato dai revisori contabili, iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro con particolari competenze lavorative. Il giudizio è pertanto professionale e il professionista abilitato può rilasciare la relativa certificazione richiesta solo qualora sussista la ragionevole convinzione della corretta osservanza della normativa applicabile. Pertanto, la certificazione tributaria, a differenza del visto leggero, ha carattere facoltativo".

"Quanto sopra, dunque, dimostra che anche nel caso del visto "leggero" il professionista è tenuto a riscontrare la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione con le risultanze della relativa documentazione e la conformità alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti di imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Apponendo il visto "leggero" il professionista effettua una attestazione con riferimento all'esecuzione dei controlli previsti nell'art. 2 del Decreto n. 164/1999. In particolare, viene riscontrata la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto".

2.2. In una più recente pronuncia la Sezione penale di questa Corte ha affermato che, ""per individuare il tipo di controlli che il professionista deve compiere al fine del rilascio della certificazione, la disposizione di immediato interesse è costituita dall'art. 2 D.M. Finanze 31 maggio 1999, n. 164, la quale prevede, al comma 1, il visto di conformità c.d. "leggero" e, al comma 2, il visto di conformità c.d. "pesante". La disposizione appena citata, in particolare, precisa, con riferimento al visto di conformità c.d. "leggero", che il rilascio dello stesso "implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto". Ne discende che risulta doverosa, da parte del professionista, la verifica in ordine ai documenti relativi ai dati esposti nella dichiarazione. E questa verifica non può intendersi ridotta ad un semplice controllo aritmetico di corrispondenza tra il dato numerico riportato nelle fatture e quello indicato in dichiarazione, così da prescindere persino da accertamenti formali di immediata effettuazione, o, addirittura, da verifiche sulla documentazione strettamente correlata alle operazioni indicate in fattura e anch'essa nella disponibilità del dichiarante (cfr., per conclusioni analoghe, Sez. 3, n. 19672 del 13/03/2019, Cartechini, Rv. 275998-01, in motivazione par. 9)"" (Cass. Sez. pen. n. 14954/2024).

2.3. Da queste considerazioni, che il Collegio condivide, discende che l'apposizione del visto cd. leggero implica una verifica da parte del professionista non meramente formale, come sostiene il ricorrente. Invero, rilasciare un visto di conformità di una dichiarazione da cui emerge l'esistenza di un credito, poi rilevatosi inesistente e, quindi, falso il visto apposto, come accaduto nel caso di specie, significa accertare la sussistenza non meramente documentale ma effettiva del dato esposto in dichiarazione, e ciò anche in considerazione del fatto che, come previsto dal citato art. 35, il visto può esser rilasciato dal professionista soltanto per le dichiarazioni che lo stesso abbia predisposto.

Ciò implica in capo a tale professionista un dovere di diligenza cd. qualificata, ai sensi dell'art. 1176, secondo comma, c.c., nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'attività professionale che il ricorrente non ha né dedotto né provato di avere tenuto, ad esempio mediante l'espletamento di un qualche approfondimento in ordine all'esistenza del credito esposto in dichiarazione, che lo stesso ammette di non aver attuato allorché ha affermato di essere tenuto soltanto ad una verifica meramente formale.

2.4. Va quindi affermato il seguente principio di diritto:

"in tema di visto di conformità, quello cd. leggero, di cui all'art. 35, comma 2, lett. a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 - da distinguersi da quello cd. pesante, di cui al comma 1, lett. a), della medesima disposizione - implicando, secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 1, del D.M. Finanze 31 maggio 1999, n. 164, il riscontro da parte del professionista della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione dal medesimo predisposta, che è condizione per il rilascio del visto, alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto, comporta in capo al professionista, anche in adempimento del dovere di diligenza cd.

qualificata di cui all'art. 1176, secondo comma, c.c., un obbligo di verifica non meramente formale, ma sostanziale, diretta ad accertare la sussistenza non meramente documentale ma effettiva del dato esposto in dichiarazione e oggetto del visto, con conseguente sua responsabilità per il rilascio di un visto risultato falso (nella specie, il commercialista della società contribuente è stato ritenuto coobbligato solidale con la stessa per il pagamento dell'accisa su oli minerali, ex art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 1995, per aver rilasciato un visto di conformità risultato falso avendo attestato, sulla base di una verifica soltanto formale dei dati della dichiarazione fiscale della società, che nella stessa risultava indicato un credito IVA utilizzato dalla società contribuente in compensazione per il pagamento dell'accisa, in realtà inesistente)".

3. Con il secondo motivo il ricorrente deduce la "violazione art. 7 ss, dl. 30 settembre 2003 n. 269, artt. 5, 7, 9 e 11 D.Lgs. 472/97, art. 2, comma 2, D.Lgs. 472/97. Ne bis in idem e proporzionalità sancito dalla CEDU, v. artt. 50 CDFUE, 4 prot. n. 7 CEDU. Violato il principio di specialità, v. artt. 9 ss, L. n. 689 del 1981, 12 D.Lgs. n. 472/97, 26 e 3, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1995 (indennità di mora prevale ovvero assorbe essendo speciale quella da omesso versamento v. art. 13 D.Lgs. 471/97).

Sostiene il ricorrente che i giudici di appello avevano violato l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, convertito, che, con riferimento alle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie riconducibili ad una persona giuridica, prevede la responsabilità esclusiva di quest'ultima, "senza alcuna possibilità di espansione soggettiva neanche a titolo di concorso" (ricorso, pag. 21) e, quindi, di applicabilità del disposto di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997, in quanto "la concentrazione della sanzione sulla persona giuridica", prevista dal citato art. 7, ""copre" sia l'intraneus (v. infra amministratore anche di fatto della persona giuridica) unitamente al terzo extraneus".

Secondo il ricorrente la decisione viola altresì i principi unionali di proporzionalità, complementarità e prevedibilità applicabile al sistema sanzionatorio delle accise, anche per la ritenuta legittima cumulabilità delle sanzioni all'indennità di mora e agli interessi, che invece comporta la violazione anche del principio di specialità di cui alla legge n. 689 del 1981, posto che l'indennità di mora prevale ovvero assorbe la sanzione per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997.

4. Anche tale motivo è infondato in tutte le sue prospettazioni.

Quanto al profilo relativo alla responsabilità del ricorrente quale extraneus alla società cui è riconducibile la violazione fiscale e, quindi, quale concorrente con la stessa, si è affermato che la riferibilità delle sanzioni tributarie alla sola persona giuridica, ex art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, conv. con modif. dalla L. n. 326 del 2003, non comporta alcuna deroga al principio della responsabilità concorsuale dell'estraneo (segnatamente, quale professionista), ex art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997, per l'illecito imputabile alla medesima persona giuridica in conseguenza della condotta materialmente realizzata dall'intraneus, dovendo rispondere l'estraneo, in ragione del concorso, per una condotta sua propria, ancorché atipica, causalmente orientata alla violazione (Cass. n. 21092/2024).

Si è quindi precisato che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, anche dopo l'entrata in vigore del D.L. n. 269 del 2003, conv. con modif. dalla L. n. 326 del 2003, nelle violazioni relative a società con personalità giuridica, il concorso del terzo nella realizzazione dell'illecito resta pur sempre configurabile, a prescindere dal conseguimento di un proprio vantaggio personale, che può valere come elemento indiziario, ma non costituisce un requisito necessario ai fini dell'affermazione di responsabilità (Cass. n. 7948/2025).

4.1. Con riferimento, invece, alla responsabilità solidale del ricorrente per l'accisa evasa, si è affermato che "In tema di accise sugli alcoli, il funzionario doganale infedele che abbia in qualunque modo concorso allo svincolo irregolare dei prodotti alcolici dal regime di sospensione d'accisa, così rendendo esigibile l'imposta, risponde del suo pagamento in solido con gli altri soggetti obbligati per legge" (Cass. n. 21776/2020).

Principio, questo appena enunciato, applicabile anche al ricorrente, in qualità di commercialista che ha apposto un falso visto di conformità, così concorrendo nell'evasione accertata.

4.2. Con riferimento, invece, ai restanti profili di censura dedotti nel motivo, questa Corte, superando il precedente contrario orientamento, rinvenibile in Cass. n. 30034/2018 e 1969/2019, nella sentenza n. 19338/2022 ha riaffermato il principio, risalente già a Cass. n. 16165/2016 ed altre numerose conformi, che il Collegio condivide, secondo cui, "In tema di accisa dovuta per la circolazione di prodotti alcolici in regime di sospensione d'imposta, nel caso di ritardato pagamento è dovuto tanto il pagamento della sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, quanto dell'indennità di mora e degli interessi per il ritardato pagamento, di cui all'art. 3, comma 4, del D.Lgs. n. 504 del 1995, atteso che tale ultima somma, avendo una distinta e autonoma natura risarcitoria, è cumulabile con la citata sanzione tributaria generale".

5. Con il terzo motivo deduce la "violazione artt. 19, 20e 21 ss. D.Lgs. n. 74/00 - vietata pregiudizialità extrafiscale ovvero penale sulle determinazioni fiscali endotributarie".

Il ricorrente, con riferimento alla sentenza penale di condanna emessa nei suoi confronti dal Tribunale di Trieste per i medesimi fatti oggetto del presente giudizio, lamenta la violazione da parte dei giudici di appello del principio del cd. "doppio binario" e l'inesistenza di un rapporto di necessaria pregiudizialità tra processo penale e tributario.

6. Il motivo è manifestamente infondato alla stregua del principio, che qui va ribadito, secondo cui, in mancanza di diversa previsione normativa, "Nel contenzioso tributario, la sentenza penale irrevocabile intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si fonda l'accertamento degli uffici finanziari rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva" (Cass. n. 2938/2015).

Come più volte rimarcato da questa Corte, ancorché con riferimento a sentenze penali di assoluzione e prima dell'entrata in vigore dell'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (Cass. n. 28174/2017; n. 16262/2017; n. 8129/2012).

Ciò precisato, va rilevato che nella sentenza impugnata con riferimento alla condanna riportata dal ricorrente in sede penale, si legge "che il Tribunale di Trieste, con sentenza n. 189 del 6/2/2019, condannava il ricorrente per il reato di evasione di accisa attraverso la falsa certificazione dell'esistenza di crediti inesistenti, e quindi gli elementi acquisiti nel processo penale risultano sicuramente idonei a giustificare l'obbligazione tributaria del contribuente ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, contribuente. 4 ed art. 40 del medesimo D.Lgs. n. 504/1995".

Ne discende che i giudici di appello si sono scrupolosamente attenuti ai principi sopra enunciati sicché la censura va rigettata anche considerando che, da un lato, le argomentazioni svolte sul punto dalla sentenza impugnata si aggiungono (come dimostra l'incipit della frase sopra trascritta) ad una valutazione di responsabilità del ricorrente fondata su elementi diversi da quelli dell'accertamento penale e, dall'altro, che lo stesso ricorrente non ha mai negato né contestato la falsità del visto in conseguenza dell'accertata inesistenza del credito attestato.

7. In estrema sintesi, il ricorso va rigettato e il ricorrente condannato al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese processuali, che liquida in Euro 5.900,00 per compensi, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 29 gennaio 2026.

Depositato in Cancelleria l'8 aprile 2026.