Sanzioni tributarie: l'intermediario che si limita a trasmettere in via telematica modelli F24 predisposti da altri, con compensazioni di crediti poi rivelatisi inesistenti, non risponde a titolo di concorso ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997 se l'Ufficio non prova la sua partecipazione consapevole all'illecito; nessuna norma gli impone di verificare che il titolare del credito abbia presentato la dichiarazione munita di visto di conformità, e un mancato controllo non può essere trasformato in una responsabilità oggettiva da omessa vigilanza

La Corte abruzzese non mette in discussione che il professionista possa concorrere nelle violazioni della società: lo riconosce, richiamando la giurisprudenza di legittimità. Contesta invece l'uso che l'Ufficio ha fatto dell'art. 9, perché la sanzione era stata costruita sulla sola trasmissione degli F24 e su un controllo che nessuna norma impone, mentre gli atti dei procedimenti civile e penale evocati a sostegno non erano stati prodotti. Il risultato sarebbe una responsabilità oggettiva da omessa vigilanza, con inversione dell'onere della prova: il professionista dovrebbe dimostrare di aver fatto tutti i controlli. Le conseguenze dell'uso scorretto dell'abilitazione telematica, osserva la Corte, l'ordinamento le regola già con la revoca e la sospensione.

PROVVEDIMENTO	Corte di giustizia tributaria di primo grado dell'Aquila, sez. 2, sentenza 30 luglio 2026, n. 406 · Pres. L. Santini, rel. Politi
DECISIONE	Ricorso accolto · esito favorevole al contribuente · atto di irrogazione annullato · spese compensate
OGGETTO	Atto di irrogazione di sanzioni per il 2019 e il 2020 emesso dalla Direzione provinciale dell'Aquila ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, per 1.972.991,10 euro (pari ai crediti IRES di 1.719.007,70 euro e IRAP di 253.983,40 euro indebitamente compensati), su segnalazione della Direzione provinciale II di Roma, preceduto da atto di contestazione

1. MASSIMA

> Il concorso di persone nella violazione tributaria previsto dall'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997 è configurabile anche nei confronti del professionista o dell'intermediario estraneo alla società contribuente, ma solo in presenza di tutti i suoi elementi costitutivi, la cui prova grava sull'Amministrazione anche alla luce dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992. La mera trasmissione telematica di modelli F24 predisposti da altri, con i quali sono stati compensati debiti di terzi mediante crediti dell'accollante poi rivelatisi inesistenti, non prova da sola la partecipazione dell'intermediario all'illecito; né può fondare il concorso il rilievo di non aver verificato che la società titolare del credito avesse presentato la dichiarazione munita di visto di conformità, perché nessuna norma impone all'intermediario che trasmette gli F24 tale controllo.

> Ricondurre all'art. 9 un'omissione di vigilanza dell'intermediario significa configurare una forma atipica di responsabilità oggettiva, di natura professionale, priva di base legale e fondata sull'inversione dell'onere della prova, che costringerebbe il professionista a dimostrare di aver compiuto ogni controllo. Le conseguenze dell'uso scorretto dell'abilitazione alla trasmissione telematica sono regolate dagli strumenti amministrativi di sospensione e revoca, che non equivalgono alla prova del concorso nell'illecito tributario; e un quadro indiziario descritto negli atti, ma non sostenuto da alcun documento prodotto in giudizio, non soddisfa l'onere probatorio dell'Ufficio.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articoli 5, 7 e 9 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; articolo 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326; articolo 13, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471; articoli 17 e 35 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241; articolo 1 del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157; articolo 7, comma 5-bis, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; articolo 10-quater del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

3. FATTO E DECISIONE

Un intermediario abilitato a Entratel aveva trasmesso nel 2019 e nel 2020, su incarico di società clienti e di una società di consulenza, 58 modelli F24 con i quali debiti fiscali e contributivi di diverse imprese erano stati compensati con crediti IRES e IRAP di una s.r.l. che se ne era accollata il pagamento in base a contratti di accollo. I crediti erano risultati inesistenti: la Direzione provinciale II di Roma aveva emesso nei confronti dell'accollante un atto di recupero con sanzione del 100 per cento, divenuto definitivo, e aveva segnalato l'intermediario alla Direzione provinciale dell'Aquila, che gli aveva irrogato a titolo di concorso una sanzione pari all'intero importo compensato, 1.972.991 euro, per non aver verificato che la società avesse presentato le dichiarazioni dalle quali il credito emergeva, munite del visto di conformità. Nelle controdeduzioni l'Ufficio aveva richiamato un giudizio civile promosso dal legale rappresentante dell'accollante contro l'intermediario, una richiesta di rinvio a giudizio per indebita compensazione e una due diligence redatta dall'intermediario che riscontrava i crediti, sostenendo che le sue competenze tecniche gli avrebbero consentito di intercettare l'illecito.

La Corte accoglie il ricorso. L'Ufficio aveva prodotto soltanto una sentenza del TAR Abruzzo che confermava la sospensione triennale dell'intermediario dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e la revoca dell'abilitazione a Entratel; degli atti civili e penali, della segnalazione romana e della due diligence non aveva depositato nulla. L'atto di recupero emesso nei confronti dell'accollante, peraltro, si fondava sulla mancata presentazione delle dichiarazioni a partire dal 2015, mentre il ricorrente aveva prodotto la ricevuta della dichiarazione dei redditi 2019 della stessa società, con il visto di conformità apposto da un altro professionista, senza replica dell'Ufficio. Il ricorrente aveva prodotto anche il contratto di accollo, in cui l'accollante si assumeva ogni conseguenza sanzionatoria,. La Corte rileva inoltre una non piena corrispondenza fra l'atto di contestazione, incentrato sul visto di conformità, e l'atto di irrogazione, fondato sull'omessa verifica delle dichiarazioni, e definisce inesatto il richiamo dell'Ufficio al dolo eventuale, che nella sostanza si risolve nell'argomento del «non poteva non sapere». La sproporzione della sanzione, quasi due milioni di euro per un mancato controllo e pari all'imposta già recuperata presso l'accollante, è segnalata ad abundantiam.

4. COLLOCAZIONE NELL'ORIENTAMENTO

La sentenza va letta accanto alla giurisprudenza di legittimità che, negli ultimi due anni, ha ampliato il perimetro del concorso del professionista. La sezione tributaria ha affermato che l'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997 è compatibile con l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 e consente di sanzionare i terzi che concorrono nelle violazioni delle società con personalità giuridica, purché ne ricorrano tutti gli elementi costitutivi (Cass. n. 20697 e n. 21222 del 2024, richiamate dalla stessa Corte abruzzese); che

non occorre un vantaggio personale ulteriore rispetto al compenso, che vale solo come indizio (Cass. n. 7948 del 2025; n. 13932 del 2026); e che il concorso può essere ravvisato anche nell'incaricato della trasmissione telematica delle dichiarazioni redatte da altri, quando sia anche incaricato della tenuta delle scritture e abbia quindi l'obbligo di controllarne il contenuto con la diligenza dell'art. 1176, secondo comma, c.c. (Cass. n. 5636 e n. 5639 del 2026). Un diverso indirizzo, che resta presente in alcune decisioni, richiede invece una compartecipazione interessata del terzo, con un beneficio autonomo e distinto dal compenso professionale (Cass. n. 23229 del 2024), ed è seguito da parte della giurisprudenza di merito (CGT II Emilia-Romagna n. 23/2026).

La decisione abruzzese non contraddice l'indirizzo più rigoroso: non nega il concorso per mancanza di un vantaggio personale, ma per mancanza di prova, e soprattutto perché l'obbligo di controllo su cui l'Ufficio fondava la sanzione non ha base normativa per chi si limita a trasmettere F24 predisposti da altri. È questo il punto distintivo rispetto alle pronunce di marzo, dove il dovere di verifica discendeva dall'incarico di tenuta della contabilità. Tre profili meritano attenzione nell'uso del precedente. Il primo riguarda la prova: la sentenza si regge sulla mancata produzione dei documenti che l'Ufficio aveva solo evocato, sicché in appello, con il deposito degli atti civili e penali, il quadro potrebbe mutare. Il secondo riguarda la due diligence attribuita all'intermediario, che, se documentata e riferita ai crediti compensati, rappresenterebbe un indice ben diverso dalla semplice trasmissione. Il terzo riguarda il contesto: gli accolli risalgono al 2019, e la compensazione dei debiti accollati con crediti dell'accollante è stata esclusa dall'art. 1 del d.l. n. 124 del 2019 per i pagamenti successivi alla sua entrata in vigore, profilo che la sentenza non esamina e che rileva per la posizione delle parti del contratto più che per quella dell'intermediario. Per i professionisti che trasmettono F24 su incarico, l'indicazione pratica è di conservare l'incarico ricevuto, le deleghe e la documentazione sulla provenienza dei modelli; per l'Amministrazione, che la responsabilità del terzo va costruita sugli atti dell'indagine, depositandoli, e non sulla posizione professionale.

Pubblicato il 2 novembre 2026 · Simmaco Riccio

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.