

La Suprema Corte: coinvolgimento legato alla consapevolezza di partecipare all'illecito

Consulenze fiscali pericolose

Scatta il concorso se il professionista contribuisce al reato

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

E GIULIA MARIA MENTASTI

Anche il professionista risponde del reato tributario: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 1028 del 10 gennaio scorso, con cui la terza sezione penale ha confermato la responsabilità penale di un consulente che, pur disponendo di tutti gli elementi conoscitivi circa la effettiva situazione patrimoniale di una società cliente, si era avvalso delle proprie competenze di commercialista al fine di presentare all'amministrazione finanziaria una dichiarazione fiscale difforme dalla realtà. La Suprema Corte ha così confermato l'indirizzo giurisprudenziale secondo cui, in tema di reati tributari, il consulente fiscale del contribuente risponde a titolo di concorso nel delitto nel caso in cui la frazione di condotta da lui realizzata, che può consistere nel fornire consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso, sia stata posta in essere nella consapevolezza di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento dell'illecito e al perseguimento del fine specifico di evasione.

Il caso. Nel caso in esame, il Tribunale di Firenze, nell'ambito di un articolato procedimento penale in materia di reati fallimentari e tributari ascritti agli amministratori di una società, aveva assolto il suo commercialista per non aver commesso il fatto. La Corte d'Appello aveva tuttavia ritenuto di ribaltare la decisione del Giudice di prime cure e aveva condannato il professionista per il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 dlgs 74/2000, valorizzando plurimi elementi, e non solo il fatto che fosse stato il commercialista a trasmettere la dichiarazione fiscale relativa all'anno di imposta 2013, con la quale la società aveva dichiarato un reddito di neanche 50 mila euro. Infatti, durante le indagini erano state rinvenute fatture attive, il cui imponibile era pari a circa 2 milioni, importo risultante dalla comunicazione annuale dei dati Iva per il 2013 inviata proprio dal medesimo imputato, che dunque era ben a conoscenza della difformità del contenuto della dichiarazione da lui stesso trasmessa, a ciò aggiungendosi che aveva curato anche la trasmissione dello spesometro 2014, e fermo restando che presso lo studio del

Il concorso del professionista nel reato tributario

La norma	Ai sensi dell'art. 110 c.p., "quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita"
Il chiarimento della Suprema Corte	Come confermato da Cass. pen. n. 1028/2025, il consulente fiscale risponde a titolo di concorso nel delitto di dichiarazioni fraudolente mediante altri artifici commesso dal cliente: <ul style="list-style-type: none"> • nel caso in cui la frazione di condotta da lui realizzata sia stata posta in essere nella piena consapevolezza di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione • potendo il contributo consistere nel fornire consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso

professionista erano stati rinvenuti vari documenti amministrativi relativi alla società, tra cui il bilancio. I giudici di appello avevano poi ricordato che il consulente, sempre rispetto al 2013, aveva presentato il modello F24, avente a oggetto indebite compensazioni di somme dovute per quell'anno con asseriti crediti iva non risultanti dalla dichiarazione fiscale, ma deducibili dal bilancio, dallo spesometro e dalla comunicazione annuale iva, vicenda in ordine alla quale era stata dichiarata la prescrizione.

La questione giuridica. La sentenza ha offerto l'occasione per soffermarsi su un tema spesso affrontato dalla giurisprudenza penale, ovvero gli elementi al sussistere dei quali il professionista possa essere chiamato a rispondere, a titolo concorsuale, dei reati tributari posti in essere in via principale dal contribuente quale destinatario diretto degli obblighi imposti dalla normativa fiscale, mostrandosi particolarmente rigorosa ogniqualvolta la realizzazione degli stessi sia dipesa, o quantomeno sia stata agevolata, proprio dai suggerimenti e dai pareri, nonché dai comportamenti materialmente posti in essere dal consulente. Dunque, considerata l'assenza di una disciplina ad hoc nel dlgs 74/2000 (ovvero nel decreto avente a oggetto i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto), l'inquadramento della questione passa per la disciplina generale di cui all'art. 110 c.p., che regola l'istituto del concorso di persone nel reato, e che prevede che "quando più persone

concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salvo le disposizioni degli articoli seguenti". Con la conseguenza che, seppur la maggior parte dei delitti tributari (fatta eccezione per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti e l'occultamento e la distruzione di documenti contabili) siano reati c.d. propri (realizzabili esclusivamente da soggetti titolari di una particolare qualifica o posizione, cioè dai contribuenti tenuti a presentare le dichiarazioni o al pagamento delle imposte), il professionista può essere imputato, insieme al cliente, per il reato contestato a quest'ultimo, ogniqualvolta abbia consapevolmente fornito un contributo apprezzabile alla commissione del reato.

La giurisprudenza di legittimità. Volgendo lo sguardo alla casistica giurisprudenziale, per la Cassazione 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 (Cass. pen. n. 28158/2019), trovando così conferma l'orientamento per il quale il professionista concorre nel reato del cliente ogniqualvolta sia l'ispiratore della frode, e anche se solo il cliente abbia beneficiario dell'operazione fiscalmente illecita (Cass. pen. n. 40100/2018). In generale, la chiamata in concorso del consulente non può essere esclusa quando la perpetrazione di un illecito richiede competenze tecniche originariamente non presenti nel bagaglio di co-

gnizioni dei contribuenti che ricevano il consiglio per delinquere, trattandosi di "soggetti palesemente incapaci di elaborare una frode senza il contributo di un fiscalista esperto" (Cosi' Cass. pen. n./2014). Per quanto invece riguarda l'elemento soggettivo, la Suprema Corte ha chiarito che il professionista non può rispondere del reato per una condotta colposa, in quanto la responsabilità penale del commercialista

Anche l'attività di mera consulenza può integrare un fatto di partecipazione punibile laddove si offra all'esecutore lo strumento per perpetrare l'illecito

sta a titolo di concorso sussiste solo in caso di dolo (Cass. pen. n. 1999/2018); il che in poche parole significa che il contributo causale, materiale o morale, alla commissione dell'illecito deve essere stato fornito consapevolmente. Pertanto, gli Ermellini, al fine di considerare raggiunta la prova del profilo psicologico, hanno spesso valorizzato l'esperienza e le competenze lavorative del consulente (cfr. ad es. Cass. pen. n. 30492/2015, in cui si è osservato come le fatture fossero già di per se stesse "oggettivamente tali da indurre sospetto in un commercialista appena avveduto") e ha ritenuto sufficiente la dimostrazione del c.d. dolo eventuale, sussistente quando il professionista si rappresenti concre-

tamente la possibilità che il contribuente commetta il reato tributario e, ciononostante, fornisca il proprio apporto, accettando il rischio della falsità della documentazione fornita dal cliente e l'eventualità che la presentazione della dichiarazione o l'invio degli F24 possano comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'iva o una indebita compensazione (Cass. pen. n. 52411/2018).

La decisione della Suprema Corte. Tornando alla sentenza, la Cassazione ha osservato come i giudici di appello fossero pervenuti alla conclusione che l'imputato avesse concorso nella commissione del reato di dichiarazione infedele alla luce di elementi di indubbia pregnanza: egli si era avvalso delle sue competenze di commercialista al fine di prospettare falsamente all'amministrazione finanziaria una situazione difforme da quella reale, in ben più che verosimile complicità con l'amministratore della società che aveva tratto beneficio dalle infedeli dichiarazioni, avendo peraltro l'imputato percepito un compenso non esiguo per gli incarichi professionali assunti, il che trovava evidentemente giustificazione nel compimento di attività ulteriori rispetto al mero inoltro delle dichiarazioni, la cui non rispondenza al vero era ampiamente nota al ricorrente, il quale disponeva di tutti gli elementi conoscitivi della reale situazione patrimoniale della società. Inoltre, gli Ermellini hanno precisato come l'affermazione della sentenza impugnata circa il coinvolgimento nel reato del professionista risultava in tal senso coerente con il principio, condiviso, elaborato dalla Suprema Corte (Cass. pen., n. 37642/2024), secondo cui, in tema di reati tributari, il consulente fiscale del contribuente risponde a titolo di concorso nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici commesso dal cliente nel caso in cui la frazione di condotta da lui realizzata, che può consistere nel fornire consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso, sia stata posta in essere nella piena consapevolezza, ragionevolmente ritenuta sussistente nel caso di specie, di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione. La Cassazione ha pertanto rigettato il ricorso e condannato l'imputato al pagamento delle spese processuali.