

Il concorso del professionista nei reati tributari

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

La problematica inerente le ipotesi di responsabilità penale del professionista, che svolge l'attività di consulenza e assistenza a favore del contribuente, nei reati tributari commessi da quest'ultimo è particolarmente rilevante data anche l'attenzione posta dall'Agenzia delle entrate al fenomeno dei c.d. "consulenti-facilitatori" censurato nella recente [circolare n. 16/E/2016](#).

La figura del consulente fiscale del contribuente si è evoluta nel tempo e si è arricchita di compiti e di conseguenti responsabilità; all'incarico di presentazione delle dichiarazioni fiscali e di tenuta delle scritture contabili si sono via via affiancate ulteriori mansioni che arrivano sino alla configurazione di strategie operative finalizzate a conseguire i maggiori benefici in termini di risparmio di imposta (c.d. *tax planning*). Finché il cliente adempie correttamente ai propri obblighi fiscali, la collaborazione è sicuramente proficua per entrambi. Tuttavia, in taluni casi i problemi nei rapporti con l'Erario in capo al contribuente si possono riflettere anche sul suo consulente di fiducia; ciò senza menzionare quelle ipotesi originariamente patologiche in cui il professionista si prodiga al fine di creare delle vere e proprie strategie di evasione che magari coinvolgono anche diversi soggetti e diverse realtà imprenditoriali.

È opportuno, quindi, verificare entro quali confini l'opera del professionista possa essere svolta senza rischio di essere imputato per concorso negli eventuali reati commessi dal proprio cliente, verifica che può essere svolta alla luce di quanto chiarito dalla giurisprudenza sull'argomento.

Il concorso nei reati tributari

Al fine di meglio comprendere la problematica in esame, è necessario delineare l'istituto del concorso di persone nel reato; poiché il D.Lgs. 74/2000 non prevede una disciplina specifica per l'ipotesi di concorso nella commissione di reati tributari¹, occorre esaminare la disciplina generale riportata nel codice penale. L'articolo 110, c.p. prevede che:

"Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti".

¹ È prevista esclusivamente una deroga a quanto statuito dall'articolo 110, c.p. in un'ipotesi specifica (articolo 9, D.Lgs. 74/2000) che si approfondirà infra.

Tale affermazione sembrerebbe apparentemente in contrasto con il principio cardine del nostro sistema penale tributario secondo cui la responsabilità penale è personale. Tuttavia, in realtà, poiché tutti i compartecipi si considerano autori del reato (o meglio, coautori), l'istituto del concorso non viola il principio di personalità della responsabilità penale: l'articolo 110, c.p. prevede infatti come criterio generale l'uguale ripartizione della responsabilità dei compartecipi.

Tale principio si è da tempo consolidato nella giurisprudenza di legittimità; da ultimo, nella sentenza n. 24967/2015, la Corte di Cassazione si è occupata della problematica in una fattispecie in cui era stato disposto il sequestro preventivo sui beni di un commercialista, coimputato del reato di dichiarazione infedele di cui all'articolo 4, D.Lgs. 74/2000, chiamato a rispondere del reato quale istigatore, per avere

"nella sua qualità di commercialista, tenutario delle scritture contabili dell'impresa ... e incaricato della redazione e trasmissione delle dichiarazioni dei redditi, prestato la propria opera in continuativa difformità rispetto ai suoi doveri professionali e omettendo, poi, ogni adempimento utile per ripristinare la legalità, pur avendo continuato per lungo tempo ad assistere professionalmente il suo cliente".

Il professionista ha proposto ricorso per Cassazione rilevando l'illegittimità della misura cautelare poiché, attesa la natura sanzionatoria del sequestro, la sua operatività avrebbe presupposto l'effettiva percezione di un profitto illecito che, nel caso di specie, risolvendosi in un risparmio di spesa, si sarebbe verificato a esclusivo vantaggio della società facente capo al coindagato.

La Cassazione, nel confermare la legittimità della misura cautelare, ha precisato che:

“il concorso di persone nel reato implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente e il sequestro non è collegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito”.

Gli elementi strutturali dell'istituto del concorso di persone nel reato, individuati dalla dottrina e dalla giurisprudenza, sono i seguenti:

- a) commissione dell'illecito da parte di una pluralità di agenti;
- b) esecuzione del reato da parte dei concorrenti;
- c) sussistenza di un contributo causale minimo da parte di ciascuno dei concorrenti;
- d) volontà di ciascuno di cooperare nel reato.

La partecipazione al reato può, inoltre, essere di carattere sia materiale sia morale:

1. nel primo caso, il soggetto interviene personalmente nella fase di preparazione ed esecuzione del reato nelle vesti di coautore o complice;
2. nel secondo caso, il soggetto partecipa alla fase di ideazione del reato, insinuando in altri l'intento criminoso che prima non esisteva (c.d. determinatore) o rafforzando un proposito criminoso già esistente (c.d. istigatore).

Non ha alcuna rilevanza penale la mera connivenza, ossia il comportamento di chi assiste passivamente alla commissione di un reato che non ha l'obbligo giuridico di impedire³.

Ulteriore elemento che scrimina la responsabilità penale del professionista è la sussistenza o meno del dolo. Poiché, infatti, le fattispecie penali tributarie sono tutte punite a titolo di dolo⁴, non risultano penalmente rilevanti le condotte colpose, consistenti ad esempio in errori materiali o concettuali derivanti da negligenza o imperizia.

² Cfr. sentenza n. 10838/2006.

³ *“In tema di concorso di persone nel reato, anche la sola presenza fisica del partecipe di una associazione di tipo mafioso alla consumazione di un delitto fine inscrivibile nel conflitto tra il gruppo di appartenenza con quello antagonista, laddove non sia meramente accidentale, ma intenzionale e correlata alla perpetrazione del reato, non è qualificabile come mera connivenza non punibile, ma integra una forma di cooperazione morale al delitto, comportando, per effetto della solidarietà criminale insita nel vincolo associativo, il rafforzamento del proposito dell'autore materiale e il potenziamento della sua capacità di intimidazione”.* (Corte di Cassazione, sentenza n. 7845/2015).

⁴ Il dolo nei reati tributari è sia specifico, quando la norma richiede che si agisca per un fine specifico, ossia evadere le imposte o consentire ad altri l'evasione (reati dichiarativi, emissione di fatture per operazioni inesistenti, sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) sia generico, quando vi è la sola volontà di realizzare tutti gli elementi del fatto tipico e non è richiesto un fine particolare e ulteriore perché il fatto rappresenti reato (omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di Iva e indebita compensazione).

Con riferimento al reato di omessa dichiarazione di cui all'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, la Corte di Cassazione nella sentenza n. 16958/2012 ha precisato che il contribuente ne risponde anche se la mancata trasmissione della dichiarazione dipende da negligenza del commercialista che non è punibile a titolo di colpa nemmeno in concorso; secondo la Suprema Corte il contribuente ha, infatti, l'onere di controllare l'esecuzione dell'incarico.

Il consulente fiscale del contribuente che ha commesso un reato tributario potrà essere, quindi, chiamato a risponderne in concorso con il cliente solo se venga dimostrato che abbia fornito in modo intenzionale un contributo causale, materiale o morale, al compimento del reato da parte del contribuente. Risulta, inoltre, punibile anche il professionista che, pur essendosi prefigurato concretamente la possibilità di realizzare un fatto criminoso, abbia proseguito nella condotta (c.d. dolo eventuale).

Nella sentenza n. 19335/2015 la Corte di Cassazione ha confermato la condanna di un commercialista per il reato di concorso nell'emissione (D.Lgs. 74/2000, articolo 8) e nell'utilizzazione (D.Lgs. 74/2000, articolo 2) di fatture per operazioni inesistenti, ritenendo adeguatamente provata la tesi accusatoria secondo cui il consulente fiscale della società aveva fornito un contributo intenzionale e consapevole alla realizzazione dei fatti criminosi, agevolando e rafforzando il proposito criminoso dei concorrenti poiché:

“egli era consapevole delle caratteristiche della società, del suo modus operandi, e registrava le fatture in entrata e in uscita, a suo dire curando unicamente che la società evidenziasse aver conseguito un utile per poter garantire all'amministratore il suo compenso”.

Tali elementi, unitamente alla qualifica professionale dell'imputato, sono stati ritenuti complessivamente idonei a dimostrare che il medesimo avesse *“piena conoscenza dell'intento fraudolento della fatturazione e del conseguente recepimento in bilancio di documenti irregolari, dal chiarissimo scopo, per i titolari della società, di frode fiscale”*: l'aver, quindi *“proseguito nella consulenza e nella prestazione dei servizi anche dopo il primo esercizio, pur a fronte di evidenti segnali di irregolarità nelle operazioni svolte e della documentata evasione delle imposte, corrisponde ... a una condotta interamente connotata dal dolo generico, sufficiente all'integrazione da parte del ricorrente dei reati oggetto di contestazione”*.

I casi più frequenti nei quali il commercialista è sta-

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

to chiamato a rispondere a titolo di concorso con il cliente sono i delitti in materia di dichiarazione. Il professionista può, infatti, essere chiamato a rispondere in concorso con il contribuente a titolo di dolo eventuale anche qualora i dati forniti dal contribuente risultino palesemente inattendibili. Secondo la giurisprudenza, il giudizio di responsabilità è basato sul dato che sulla base delle proprie conoscenze tecniche il consulente dovrebbe porsi il dubbio, al momento della redazione della dichiarazione, della veridicità dei dati forniti dal contribuente e eventualmente dovrebbe sollevare il problema.

Se, tuttavia, l'inesattezza o falsità dei dati forniti dal contribuente non erano conosciuti o riconoscibili dal professionista risponderà del reato il solo cliente.

Tali principi sono da tempo consolidati nella giurisprudenza di legittimità; sul punto la Corte di Cassazione ha recentemente affermato che:

"... non v'è alcun dubbio nella giurisprudenza di questa Corte in ordine alla configurabilità concorsuale del professionista incaricato della tenuta della contabilità, dovendosi infatti ribadire la configurabilità del concorso nel reato di frode fiscale di coloro che - pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società cui si riferisce la emissione di fatture per operazioni inesistenti - abbiano, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito alle utilizzatrici delle f.o.i. emesse dalla società cartiera di potersi procurare fatture passive da inserire in dichiarazione per abbattere l'imponibile societario ...⁵".

Con riferimento al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte previsto dall'articolo 11, D.Lgs. 74/2000, secondo la giurisprudenza risponde a titolo di concorso nel reato il professionista che assiste il contribuente nell'ideazione e realizzazione di atti fraudolenti finalizzati a sottrarsi al pagamento delle imposte dovute.

Molto spesso, il confine tra atti leciti e atti fraudolenti non è facilmente individuabile: condotte di per sé lecite diventano illecite se vengono poste in essere da un contribuente nei confronti del quale sia già stato avviato il procedimento di recupero a tassazione di imposte evase.

Nella sentenza n. 21013/2012 la Corte di Cassazione ha precisato che anche la costituzione di un fondo patrimoniale avente a oggetto i beni mobili e immobili del contribuente, se effettuata in concomitanza con l'inizio della procedura accertativa, è idonea a li-

mitare le pretese creditorie del fisco e può integrare il reato di cui all'articolo 11, D.Lgs. 74/2000.

Analogamente, con la recente sentenza n. 9238/2016 la Suprema Corte ha confermato la condanna di un commercialista che, secondo l'accusa, aveva prestato la propria consulenza al fine di agevolare un imprenditore al raggiungimento dello scopo di ostacolare l'attività di riscossione coattiva avviata da Equitalia per un credito fiscale da evasione di imposte dirette. La condotta ascritta al professionista sarebbe risultata da file acquisiti dal suo *personal computer* in sede di verifica fiscale della GdF, nei quali erano ipotizzati due diverse modalità di depauperamento patrimoniale fraudolentemente preordinato alla diminuzione della garanzia generica del credito erariale (ossia la costituzione di un *trust* e la cessione di un immobile).

La Cassazione ha ritenuto irrilevante le circostanze addotte dalla difesa secondo cui il *trust* costituito non avesse ricevuto conferimenti e neppure che il patrimonio della società potesse essere capiente rispetto alla pretesa fiscale penalmente tutelata dalla norma incriminatrice *de qua*. Secondo i giudici tali fatti:

"non incidono sulla concreta applicabilità della medesima, trattandosi di un reato non di danno, bensì di pericolo, eventualmente permanente, la cui consumazione si protrae per tutto il tempo in cui vengono posti in essere atti idonei a insidiare patrimonialmente l'adempimento dell'obbligazione tributaria".

Articolo 9, D.Lgs. 74/2000

L'articolo 9, D.Lgs. 74/00 (Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) prevede che:

"In deroga all'articolo 110, c.p.:

- *l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2;*
- *chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8".*

La norma in esame, in deroga alla disciplina del concorso di persone nel reato, esclude quindi un concorso reciproco tra la fattispecie prevista dall'articolo 2 e quella prevista dall'articolo 8, D.Lgs. 74/2000 ed è

⁵ Cfr. sentenza n. 17418/2016.

stata introdotta al fine di evitare una duplicazione di sanzioni in relazione a una medesima condotta.

Sul tema la Corte di Cassazione si è espressa in diverse pronunce; con la sentenza n. 7324/2014 ha precisato come il regime derogatorio in discorso non trovi applicazione quando la stessa persona proceda in proprio sia all'emissione delle fatture fittizie sia alla loro successiva utilizzazione. Secondo la Cassazione, tale disposizione non può trovare applicazione nella ipotesi in cui l'amministratore della società utilizzatrice porti in contabilità una o più fatture false emesse da una ditta individuale di cui egli stesso sia anche il legale rappresentante⁶.

Anche il consulente potrà, quindi, concorrere in uno solo dei reati, a meno che possa essergli ascritto un comportamento di organizzazione e di coordinamento dell'operazione delittuosa; in tal caso, peraltro, il professionista corre anche il rischio di vedersi imputato un ben più grave concorso in associazione a delinquere ex articolo 416-bis, c.p.⁷.

L'aggravante prevista dall'articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000

Il D.Lgs. 158/2015, che ha parzialmente riformato il sistema penale tributario, ha introdotto nel D.Lgs. 74/2000, l'articolo 13-bis che, al comma 3, prevede che:

“Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale”.

Tale circostanza aggravante a effetto speciale (poiché prevede un aumento della pena superiore a 1/3) è stata introdotta al fine di fungere da deterrente per tutte quelle condotte spregiudicate, sempre più ricorrenti, poste in essere da professionisti che operano nell'ambito fiscale proponendo ai clienti pacchetti “chiavi in mano” che hanno quale solo scopo

⁶ Cfr. anche sentenza n. 19247/2012.

⁷ Sull'argomento la Cassazione ha precisato che “Il criterio distintivo tra il delitto di associazione per delinquere e il concorso di persone nel reato continuato si fonda nel carattere dell'accordo criminoso, che nella seconda ipotesi si concretizza in via meramente occasionale e accidentale, essendo diretto alla commissione di uno o più reati determinati, con la realizzazione dei quali si esaurisce l'accordo dei correi; mentre nella prima, l'accordo criminoso risulta diretto alla attuazione di un più vasto programma criminoso, per la commissione di una serie di delitti, con la permanenza di un vincolo associativo tra i partecipanti, ciascuno dei quali ha la costante consapevolezza di essere associato alla attuazione di detto programma...”. (sentenza n. 29899/2011).

quello di favorire l'evasione delle imposte da parte del contribuente con sistemi più o meno sofisticati.

La formulazione della norma, particolarmente generica, ha portato sin da subito numerosi dubbi in ordine ai casi di applicabilità; in particolare, non è chiaro quali soggetti rientrino nella definizione “*professionista, intermediario finanziario o bancario*” riportata nella norma, se sia necessaria l'iscrizione a un albo o sia sufficiente il mero compimento di un'attività di consulenza fiscale.

Inoltre, circostanza ancora più rilevante, non è nemmeno chiaro se tale aggravante si applichi solo al professionista o anche al cliente che concorre con il consulente nel reato.

È, quindi, opportuno che tali quesiti trovino risposta con un intervento chiarificatore del Legislatore, nell'attesa che al riguardo si pronunci la Cassazione al fine di delineare i confini di tale previsione che comporta un rilevante aggravarsi della posizione di chi commette un reato tributario.

La circolare n. 16/E/2016 della direzione centrale accertamento

Anche l'Agenzia delle entrate, recependo la volontà del Legislatore di colpire quei comportamenti maggiormente lesivi degli interessi fiscali dello Stato e consistenti nella predisposizione e diffusione di veri e propri modelli di evasione, nella circolare n. 16/E/2016 - emanata dalla direzione centrale accertamento - ha annunciato di voler intensificare la lotta alle forme di evasione più gravi e alle frodi, mettendo in campo:

“oltre a tecniche innovative che vanno nella direzione di un sempre più incisivo incrocio delle banche dati, una chiara e intensa azione di contrasto anche nei confronti di chi per mestiere idea o facilita sistemi evasivi complessi”⁸.

La circolare sulle strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione ha richiamato l'attenzione, in particolare, sull'individuazione dei fenomeni di false fatturazioni o di false indicazioni di componenti negativi, che si configurerebbero come fattispecie particolarmente insidiose e potrebbero nascondere anche veri e propri fenomeni corruttivi.

Di rilievo è la precisazione che, nel porre in essere le strategie operative per il contrasto all'evasione, gli uffici dovranno valutare se nelle fattispecie concretamente rilevate sussistano:

⁸ Cfr. comunicato stampa del 28 aprile 2016 dell'ufficio stampa dell'Agenzia delle entrate.

“ricorrenze di comportamento tra soggetti che si avvalgono dello stesso consulente e/o intermediario e, soprattutto, se ci sono elementi che fanno emergere il ruolo di tale consulente nella veste di “ideatore/facilitatore” del comportamento evasivo, poiché in questo caso è necessario procedere ad ampio raggio nei confronti dei soggetti che hanno adottato il comportamento indebito, ivi incluso il consulente, la cui condotta rischia di mettere in cattiva luce una categoria che, al contrario, è in larghissima parte attiva per garantire il corretto adempimento degli obblighi fiscali”.

Peraltro, secondo l’Agenzia

“buona parte delle pratiche fraudolente riscontrate implicano l’intervento di soggetti portatori di specifiche competenze professionali il cui ruolo deve essere attentamente indagato al fine di individuarne il reale profilo di responsabilità”.

Si prospetta quindi, in occasione delle verifiche fiscali svolte per il futuro, una più severa valutazione della posizione del consulente in ordine all’individuazione di eventuali responsabilità concorsuali, considerazione che impone, di conseguenza, un più alto livello di attenzione da parte dei professionisti nel corso dello svolgimento del proprio incarico.