

Il concorso del professionista nella frode fiscale del contribuente

04 Maggio 2020
Maurizio Arena

Indice:

- 1. Il concorso punibile**
- 2. Le ipotesi di esclusione della responsabilità concorsuale**
- 3. Una precisazione sul concorso in relazione al momento consumativo del reato**

1. Il concorso punibile

È configurabile il concorso nel reato di cui all'articolo 2 Decreto Legislativo 74/2000 (c.d. frode fiscale) di coloro che, pur non rivestendo cariche nella società cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta, abbiano partecipato, in qualsivoglia modo, a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della dichiarazione, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia (Cassazione, Sezione Terza Penale, 10 marzo 2016, n. 28720; Cassazione, Sezione Terza Penale, 2 dicembre 2015, n. 9853; Cassazione, Feriale, 1 agosto 2012, n. 35729).

Soggetto attivo del reato può essere soltanto il contribuente obbligato nei confronti dell'Amministrazione fiscale, considerato che l'obbligo dell'adempimento costituisce il presupposto della condotta tipica sanzionata dalle norme contenute nel menzionato decreto legislativo.

Tuttavia, anche soggetti diversi dal contribuente (ad es. commercialisti, consulenti contabili, avvocati e, in generale, soggetti che prestano assistenza in materia tributaria) possono rivestire una posizione penalmente rilevante relativamente ai soggetti "qualificati" a favore dei quali prestano la propria attività professionale.

Ad ogni modo, per ritenere il professionista concorrente nei reati tributari commessi dal proprio cliente, **è necessario che sia integrato il dolo specifico dell'illecito** e, pertanto, che l'apporto prestato sia connotato da volontà fraudolenta finalizzata all'evasione. **L'indagine dovrà essere tesa ad accertare che il professionista abbia agito unitamente al cliente, al fine di realizzare lo scopo da quest'ultimo prefigurato.**

Importante sul tema la recente **Cassazione** secondo cui è irrilevante *il fatto che il professionista imputato non avrebbe beneficiato dell'utilizzo delle false fatture, elemento assorbito dall'istituto di cui all'articolo 110 c.p. per effetto del quale l'azione dell'autore materiale del fatto viene ricondotta all'estraneo (non effettivo autore dell'illecito), la cui responsabilità è affermata mediante la valorizzazione di condotte atipiche compiute dal medesimo, finalistivamente collegate al risultato finale che esprime ed attua l'accordo dei concorrenti* (Sezione Terza Penale, 4 marzo 2020, n. 8785).

Il punto di riferimento resta sempre l'azione conforme al tipo legale dell'autore materiale del reato, essa costituendo la base comune di imputazione dell'evento a tutti coloro che, in un modo o nell'altro, hanno **materialmente e volontariamente concorso a produrlo** (Cassazione, Sezione Terza Penale, 30 novembre 2016, n. 14815).

2. Le ipotesi di esclusione della responsabilità concorsuale

Secondo la Cassazione deve essere esclusa la responsabilità a titolo di concorso *nel caso in cui il professionista abbia operato sulla base dei dati fornitigli dal cliente, la cui veridicità sia stata da quest'ultimo garantita, e non vi siano, comunque, elementi dai quali poterne desumere la mendacità.*

Inoltre, sarà esente da censure sarà l'operato del professionista *anche qualora lo stesso si sia limitato a prestare una mera consulenza, informando il proprio cliente delle possibili conseguenze, anche penali, derivanti da determinate scelte.*

Tali limitazioni riflettono la necessità di escludere dal perimetro del penalmente rilevante tutte quelle condotte che rientrano nell'attività tipica (e, quindi, lecita) del professionista.

3. Una precisazione sul concorso in relazione al momento consumativo del reato

Il reato di dichiarazione fraudolenta si consuma nel momento di presentazione della dichiarazione (Cassazione, Sezione Terza Penale, 20 maggio 2014, n. 52752), con **esclusione della rilevanza penale dell'attività che sia meramente preparatoria.**

Di conseguenza, **non è configurabile il tentativo del delitto in questione**, considerandosi perfezionata la fattispecie solo con la presentazione della dichiarazione, e non già nel momento in cui i documenti vengano registrati in contabilità (Cassazione, III, 20 maggio 2014, n. 52752; Cassazione, III, 19 dicembre 2011, n. 14855).

Tuttavia, la Cassazione ricorda che **è possibile configurare in capo ad un *extraneus* il concorso nel reato proprio in caso di determinazione od istigazione alla presentazione della dichiarazione**, non ostandovi, in via di principio, la natura di reato istantaneo (Cassazione, III, 10 ottobre 2016, n. 14497; Cassazione, III, 27 aprile 2012, n. 23229): ***la responsabilità a titolo concorsuale può essere fondata anche su una condotta precedente la presentazione della dichiarazione, preparatoria rispetto ad essa e penalmente irrilevante, la quale diviene ex post oggetto di valutazione del giudice non al fine di affermare meramente la punibilità di tali condotte ex se considerate, bensì per accertare il concorso (materiale o morale) ai sensi dell'articolo 110 c.p. nell'illecito del contribuente, unico fatto punibile.***

Il meccanismo del concorso consente di estendere l'operatività del Decreto Legislativo 231/2001 anche alla società di cui faccia eventualmente parte il professionista: essa potrà essere ritenuta responsabile ai sensi del nuovo art 25-*quinqüesdecies* se il (concorso nel) reato del contribuente è stato determinato, anche in parte, dalla **finalità di procurarle un profitto**.

TAG: *Concorso di reati, 231/2001, commercialisti*

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.
