

**Il quadro.** Necessaria la consapevolezza di contribuire all'illecito

# Il presupposto resta sempre il dolo

■ La posizione del professionista delegato agli adempimenti fiscali è particolarmente delicata per gli eventuali reati che possono scaturire dai consigli, dai pareri e dagli stessi comportamenti materiali del consulente.

In realtà, nell'ordinamento penal-tributario manca una norma ad hoc sulla posizione del terzo (nello specifico il professionista). Occorre, quindi, rifarsi all'articolo 110 del Codice penale secondo cui, quando più persone concorrono nello stesso reato, ciascuna soggiace alla pena per questo stabilita.

## I requisiti

Innanzitutto il comportamento del contribuente deve essere connotato dalla volontà di creare un danno all'Erario, postulando così che vi sia un **dolo specifico** di **evasione** o di conseguimento di **indebiti rimborsi di imposta**. È necessario, per ipotizzare un concorso, che il consulente sia sorretto dalla coscienza e volontà sulla commissione dell'illecito tributario e quindi dalla consapevolezza di aver intenzionalmente dato un contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del reato commesso dal cliente.

Rimangono esclusi gli atti di natura colposa, come gli **errori materiali o concettuali** dovuti cioè a negligenza o imperizia.

La Cassazione (sentenze 38335/2013, 175/2013 e 16958/2012) ha affermato che la delega delle incombenze fiscali ad un commercialista non modifica il destinatario dell'obbligo, ossia il contribuente. Pertanto, il consulente non risponderà, neppure a titolo di concorso, qualora la sua condotta sia meramente colposa. È il caso, ad esempio, degli **omessi versamenti delle imposte**, della **mancata presentazione delle**

## dichiarazioni.

Secondo i giudici di legittimità il contribuente ha comunque un dovere di controllo sull'incarico affidato al professionista, dovendo scegliere un soggetto qualificato (culpa in eligendo) e, in ogni caso, controllare l'esecuzione dell'adempimento (culpa in vigilando).

Il concorso può poi configurarsi come materiale o morale.

❶ **Il concorso materiale** sussiste quando il soggetto interviene personalmente nella fase di esecuzione del reato, quale coautore o complice del contribuente. Si pensi, per esempio, a un commercialista che si adoperi in prima persona per redigere dolosamente una dichiarazione infedele, provvede personalmente a tenere una contabilità incompleta o infedele, ovvero emette fatture per operazioni inesistenti per conto del cliente. Ciò si configura anche se il professionista ha soltanto eseguito le richieste del cliente.

Secondo la Cassazione (sentenza 35453/2010) sussiste concorso di persone nel reato fra professionista e cliente in caso di utilizzazione e/o emissione di fatture false, se nel suo studio vengono rinvenuti i documenti fittizi e un timbro dell'impresa identico a quello apposto sulle fatture false.

❷ **Il concorso morale** prevede, invece, la partecipazione in una fase ideativa di un reato concretamente commesso da altri.

Nel campo fiscale è necessario, verificare, in concreto, se il professionista abbia determinato o istigato il cliente alla commissione del reato, tenendo presente che il contribuente è spesso sprovvisto di competenze tecniche, e quindi l'apporto del consulente si rivela di frequente decisivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

