

Da provare il contributo consapevole del commercialista per il suo concorso nel reato

La Cassazione si è soffermata sulla configurabilità del concorso nel reato commesso da un collega in un caso di indebita compensazione

/ Stefano COMELLINI

Uno dei temi più complessi nell'ambito della **responsabilità penale** del **professionista** concerne la configurabilità del **concorso** nel reato del cliente o di altro professionista, secondo i parametri forniti dall'[art. 110](#) c.p. ("quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita") e dalla relativa elaborazione giurisprudenziale.

Proprio sulla configurabilità del concorso di una commercialista nel reato fiscale commesso da un **collega** a beneficio del cliente della stessa si è soffermata la sentenza n. [37640](#) depositata ieri dalla Cassazione.

La contestazione mossa alla professionista atteneva al fatto che la stessa, accollatasi un debito tributario gravante sul cliente per suoi errori professionali a danno di quest'ultimo – in concorso con altro commercialista, il quale aveva materialmente presentato sia la dichiarazione integrativa IVA contenente i dati mendaci, sia il modello F24 con cui era stata operata l'indebita compensazione ([art. 10-quater](#) del DLgs. n. 74/2000) – aveva **omesso di versare**, in misura superiore alla soglia di punibilità, le **imposte** dovute dal cliente, di cui, appunto, si era accollata l'onere, portando in compensazione, rispetto a tali imposte, **crediti inesistenti**.

Nei giudizi di merito, la ricorrente era stata dichiarata responsabile del reato fiscale, in concorso con il collega autore materiale della condotta, perché ritenuta partecipe dell'attività frodatrice posta in essere da quest'ultimo, così da ravvisarsi nella sua condotta il dolo concorsuale. Questo perché, ad avviso dei primi giudici, la ricorrente era a conoscenza della posizione fiscale del cliente e, anzi, era lei stessa la causa della sua "opacità"; inoltre, la stessa, accollatasi i debiti tributari del cliente, aveva un **diretto interesse** a che essi venissero estinti; da ultimo, l'imputata aveva, lei stessa, individuato un collega quale soggetto che si sarebbe potuto adoperare per risolvere i problemi tributari del suo cliente.

Per i giudici di merito vi era, quindi, la prova dell'esistenza di un **accordo tra i due commercialisti** diretto alla compensazione con crediti inesistenti per azzerare la posizione tributaria del cliente senza versare alcunché all'Erario. Di qui, l'affermata sussistenza dell'elemento **soggettivo** proprio dal reato di cui all'[art. 10-quater](#) del DLgs. n. 74/2000 in contestazione, che richiede, per la sua integrazione, il dolo – e non già la mera colpa – e che si realizza allorché il soggetto tenuto al versamento delle imposte, utilizzando il meccanismo di assolvimento del debito tributario tramite il modello F24, porta in compensazione crediti "non

spettanti" ovvero crediti "inesistenti".

Tuttavia, l'apparato probatorio posto nel giudizio di merito a sostegno della responsabilità concorsuale della professionista si è rivelato, all'esame della Corte, nulla più che una sequenza di elementi dal **mero carattere presuntivo**, senza la prova della loro effettiva rispondenza alla realtà fattuale.

Infatti, come ricorda la sentenza, affinché sia riscontrabile, nelle ipotesi di concorso di persone nel reato, la sussistenza del necessario elemento soggettivo è necessario dimostrare che il soggetto, in relazione al quale la questione è oggetto di verifica, abbia dato un **consapevole contributo** alla condotta posta in essere da altri individui e il fatto che della materialità di tali condotte egli era consapevole (Cass. n. 44859/2019).

Nel caso di specie, dovevano ritenersi riconducibili a dati meramente suggestivi risultanze quali l'esistenza di un interesse personale della ricorrente alla definizione "indolore" della posizione del cliente, posto che l'interesse per la realizzazione di un fatto di per sé non è prova del fatto (Cass. n. 15837/2019), ovvero elementi indicativi di un atteggiamento solo deontologicamente censurabile, quale non aver riferito al cliente di essersi rivolta al collega e di non essersi accertata di quali strumenti questi intendesse avvalersi e non aver verificato, a fronte della positiva (in apparenza) definizione della posizione del cliente, come fosse stato raggiunto tale risultato.

Si tratta, per la Suprema Corte, di espressioni di palese superficialità, negligenze nell'attività professionale che depongono per una **colposità** della condotta della ricorrente, non già prova, oltre ogni ragionevole dubbio, della coscienza e volontà della stessa nel condursi a una finalità condivisa con l'autore materiale del reato e con l'intento di agire in comune con il medesimo condividendone il metodo (Cass. n. 46309/2012).

Da ultimo, la Cassazione rileva, altresì, come, prima che fosse presentata la dichiarazione fiscale firmata dal collega con la compensazione di crediti inesistenti, la ricorrente avesse già presentato, sempre per conto dello stesso cliente, una dichiarazione IVA poi integrata da quella fraudolenta; condotta, questa, che alla Corte appare logicamente **distonica** con l'intento di frodare il Fisco.

Di qui, l'annullamento della sentenza impugnata, con rinvio ad altro giudice di merito che si dia carico di **meglio valutare**, sulla base dei principi così espressi, la sussistenza, o meno, del dolo concorsuale in capo alla ricorrente.