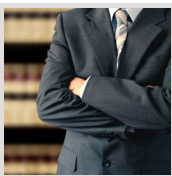


# La responsabilità penale del commercialista nello svolgimento dell'attività professionale

L'area di rischio penale del consulente che compartecipa alla commissione del reato nell'esercizio dell'attività

di Armando Urbano | 25 NOVEMBRE 2016



Dopo avere esaminato le regole giuridiche e deontologiche e le singole fattispecie di responsabilità civile nelle quali i commercialisti e gli esperti contabili possono incorrere, nell'esercizio della professione, il **dott. Armando Urbano, relatore al Master MySolution** in corso in questi giorni, illustra le diverse tipologie di reati di natura penale, che possono verificarsi soprattutto in campo fallimentare, societario e tributario. Tra le norme che disciplinano la responsabilità penale è opportuno ricordare il reato rubricato come “falso in attestazioni e relazioni”, che si verifica ogni volta che il professionista attestatore espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti; nell'ambito dei reati fallimentari, che si manifestano in presenza di una procedura concorsuale, le ipotesi criminose più importanti sono rappresentate dalla bancarotta fraudolenta.

SOMMARIO:

> **IL CONCORSO NEI REATI**

> **I REATI DI NATURA PENALE**

> **LA RESPONSABILITÀ PENALE DEI COMPONENTI DEL COLLEGIO SINDACALE O DEL SINDACO UNICO**

La responsabilità penale dei commercialisti e degli esperti contabili, nell'esercizio dell'attività di consulenza, è un tema molto dibattuto a seguito di alcune pronunce giurisprudenziali e di recenti provvedimenti legislativi, quali l'[art. 12](#) del D.Lgs. n. 158/2015, attuativo della delega fiscale per la riforma del sistema sanzionatorio; tali modifiche a livello dottrinario e giurisprudenziale hanno **ampliato l'area di rischio penale del consulente o dell'intermediario** che compartecipa alla commissione del reato nell'esercizio dell'attività di consulenza.

## Il concorso nei reati

I profili di responsabilità del commercialista assumono rilievo in campo penale, con particolare riferimento alla **responsabilità del professionista per concorso nei reati**.

L'art. 110 c.p. prevede che “*quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita*”.

Sotto il profilo psicologico, l'**elemento soggettivo** del concorso richiede, da un lato, la **coscienza e volontà** dello specifico reato e, dall'altro, la **volontà di concorrere** con altri alla realizzazione del reato comune.

In particolare, la normativa penale italiana prevede che, per aversi concorso di persone nel reato, devono sussistere le seguenti **condizioni**:

- la pluralità di soggetti agenti;
- la realizzazione di un fatto illecito;
- la partecipazione di ciascun concorrente alla determinazione dell'evento (oltre alla coscienza e volontà del fatto criminoso, è richiesta la consapevolezza che il reato sia commesso con altre persone);

- la volontà di cooperare alla commissione del reato.

La **pluralità di agenti** prevede che vi siano almeno due persone per potersi ravvisare la partecipazione criminosa; soggetti individuabili, nella specie, nel contribuente e nel suo consulente i quali, in ordine alla condotta censurata penalmente, devono consumare un reato realizzando un fatto illecito.

Per quel che concerne il **contributo illecito del professionista**, è prospettabile sia il **concorso materiale** (partecipazione fattiva), sia quello **morale** (partecipazione psichica, cioè comportamento teso ad agevolare l'illecito del contribuente).

---

 Esempio

Si ipotizzi il caso in cui il commercialista predisponga una dichiarazione fraudolenta per far ottenere al cliente dei benefici.

---

La giurisprudenza di legittimità in genere ritiene responsabile in concorso il **commercialista**, per la violazione commessa dal cliente (fatture false, indebite compensazioni), quando sia l'**ispiratore della frode** anche se poi solo il cliente abbia beneficiato della frode.

Pertanto, la **responsabilità penale** del commercialista a titolo di concorso di persone nel reato sussiste **solo in caso di dolo**.

La **condotta dolosa** da parte del consulente, consiste nell'essere consapevole e cosciente del fatto che sta ponendo in essere una frode fiscale.

---

 Esempio

Commette dolo il professionista che, oltre a consigliare il cliente sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori, lo assiste nella stipulazione dei relativi negozi simulati.

---

La Corte di cassazione, con la **sent. n. 17418 del 2016**, ha sancito che *“la configurabilità del concorso nel reato di frode fiscale di coloro che, pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società cui si riferisce l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, abbiano, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito alle utilizzatrici [...] di potersi procurare fatture passive da inserire in dichiarazione per abbattere l'imponibile societario [...]”*.

Sempre la Suprema Corte con la **sent. n. 39873 del 2013** aveva statuito la responsabilità di un commercialista per aver redatto la dichiarazione fiscale del cliente sulla base di **fatture** contabilizzate e poi ritenute **false**.

Il professionista è stato condannato sia perchè "ben consapevole" del ruolo di mere "cartiere" delle emittenti le fatture su cui si era basata la frode della dichiarazione, ma anche perchè le fatture, *“già in se stesse, erano oggettivamente tali da indurre sospetto in un commercialista appena avveduto”*; infatti secondo la Consulta **un professionista avveduto dovrebbe quantomeno insospettirsi dinanzi a fatture di importi considerevoli recanti però descrizioni troppo generiche o poco coerenti con la prestazione resa**.

La Corte di cassazione con la [sent. n. 9916 del 2010](#) ha affermato la responsabilità del commercialista per aver appostato **costi privi di documentazione o non inerenti** nella dichiarazione, senza avere riscontrato la presenza della relativa documentazione.

Viceversa, **non si può parlare di concorso** di persone nel reato se il commercialista ha agito **esclusivamente su elementi forniti dal cliente**; in questo caso le inesattezze e le falsità dei dati non devono essere conosciuti o riconoscibili dal professionista e, in tal caso, sarà solo il cliente a rispondere del reato penale.

**Con la sent. n. 49570 del 2015 la III Sezione penale della Corte di cassazione ha assolto**, *“perché il fatto non è previsto dalla legge come reato”*, **il commercialista** che ha registrato le fatture false per conto dei clienti ma non le ha inserite nelle varie dichiarazioni fiscali presentate.

In merito all'ipotesi di **reato per omessa presentazione della dichiarazione**, da parte del professionista negligente incaricato alla trasmissione telematica dei dati reddituali, **si è espressa** la Suprema Corte, con la **sent. n. 18845 del 2016**, sancendo che la semplice circostanza che il contribuente si avvalga dell'ausilio del professionista per la predisposizione e la trasmissione della dichiarazione *“non vale a trasferire su quest'ultimo l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente”*.

---

 **Attenzione**

Secondo i principi generali vi è **concorso** quando un soggetto fornisce un **contributo** (di qualsiasi genere, anche omissivo) **all'effettuazione del fatto costitutivo di reato**; pertanto, la responsabilità del concorrente in reato doloso presuppone la **consapevolezza** di concorrere in un reato.

---

È opportuno ricordare che in base a quanto previsto dall'art. 5 c.p., *“nessuno può invocare a propria scusa*

*l'ignoranza della legge penale*" (**ignorantia legis non excusat**).

## I reati di natura penale

---

I reati di natura penale per i commercialisti possono configurarsi soprattutto in campo fallimentare, societario e tributario.

### ***I reati fallimentari***

I reati fallimentari si manifestano in presenza di una **procedura concorsuale** e le ipotesi criminose più importanti sono rappresentate dalla **bancarotta fraudolenta**.

La Suprema Corte si è più volte espressa in tema di concorso in bancarotta fraudolenta dei professionisti che, consapevoli dell'intento dell'imprenditore o dell'amministratore di voler **sottrarre ai creditori i beni della società in crisi**, forniscono consigli o suggerimenti sulle possibili strade da percorrere o svolgono attività volte a favorire tale intento o garantire l'impunità del *management* e di seguito si riportano alcune sentenze.

Con la sent. n. 39988 del 2012 è stato statuito che: *"nel caso in cui i professionisti forniscano consigli deprecabili o agevolino l'operato distrattivo dell'imprenditore in crisi, è configurabile in capo agli stessi consulenti il reato di concorso in bancarotta fraudolenta"*.

---

#### **Attenzione**

Nello specifico i consulenti commercialisti o esercenti la professione legale concorrono nei fatti di bancarotta quando, consapevoli dei propositi distrattivi dell'imprenditore o degli amministratori della società, forniscano **consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici** idonei a sottrarre i beni ai creditori o li **assistano nella conclusione dei relativi negozi**, ovvero svolgano attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare, con il proprio ausilio o con le proprie preventive assicurazioni, l'altrui proposito criminoso.

---

La sent. n. 8349 del 2016 ha sancito che *"risponde di concorso in bancarotta il consulente che supporta il manager nella distrazione dei beni societari con la sua attività. I fatti riguardano un avvocato fiorentino che aveva contribuito al dissesto finanziario di una società cliente mediante la redazione di un contratto estimatorio"*.

### ***I reati societari***

I reati societari, nel nostro ordinamento, sono disciplinati in due corpi normativi. La gran parte delle norme è prevista dal [codice civile](#), in particolare all'interno del Libro V, libro del lavoro, nel quale vi è tutta la disciplina delle società commerciali.

Tra le **disposizioni penali in materia di società e di consorzi** (Titolo II) sono previsti i reati societari, dall'[art. 2621](#) all'[art. 2642](#) c.c.

A queste si accompagnano alcune previsioni disciplinate dal [D.Lgs. n. 58/1998](#), Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria.

La Cassazione si è pronunciata sovente sui **reati di false comunicazioni sociali** e di seguito si richiamano alcune sentenze:

Corte di cassazione, Sez. V pen., sent. 12 gennaio 2016, n. 890 : *"Nell'attuale formulazione dell'[art. 2621](#) c.c., il riferimento ai "fatti materiali" oggetto di falsa rappresentazione non esclude la rilevanza penale degli enunciati valutativi, anch'essi idonei ad assolvere una funzione informativa laddove intervengano in contesti che implicino l'accettazione di parametri di valutazione normativamente determinati o tecnicamente indiscussi. Ne consegue che integra il reato di bancarotta fraudolenta impropria "da reato societario", l'omessa svalutazione dei crediti in sofferenza, attuata nella consapevolezza dell'impossibilità o estrema difficoltà della loro riscossione, trattandosi di condotta dotata di capacità decettiva, che consente una mendace rappresentazione di solidità patrimoniale e finanziaria della società e la prosecuzione di ingiustificati prelievi dalle casse sociali."*

Corte di cassazione, Sez. V pen., sent. 21 gennaio 1998: *"chi contribuisca a realizzare complessi artifici contabili, idonei a una dissimulazione della realtà, nella prospettiva della futura **dissimulazione di***

*una riserva occulta nel bilancio di esercizio di una società, offra un contributo causale determinante alla condotta criminosa punita dall'[art. 2621 c.c.](#), soprattutto quando le sue capacità tecniche professionali siano tali da assicurare l'amministratore sull'efficacia del risultato dissimulatorio".*

## **I reati tributari**

I reati tributari hanno **natura delittuosa**.

L'[art. 12](#) del D.Lgs. n. 158/2015 ha novellato il [D.Lgs. n. 74/2000](#), introducendo l'[art. 13-bis](#), rubricato "Circostanze del reato", che prevede la **responsabilità penale del consulente o dell'intermediario** che partecipa alla commissione del reato nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale.

Con questa integrazione il legislatore ha **aumentato le soglie di punibilità** di alcuni reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e ha introdotto **nuove fattispecie perseguibili penalmente**.

La norma in questione si applica esclusivamente ai reati individuati dal [titolo II](#) del D.Lgs. n. 158/2015, e le **pene sono aumentate della metà per il concorso nella dichiarazione fraudolenta** mediante:

- uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;
- dichiarazione infedele;
- omessa dichiarazione;
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- occultamento o distruzione di documenti contabili;
- omesso versamento di ritenute certificate;
- omesso versamento dell'IVA;
- indebita compensazione;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Il professionista può rispondere del reato tributario sia a titolo di "**dolo diretto**", sia a titolo di "**dolo eventuale**".

La giurisprudenza di legittimità si è più volte pronunciata su tipologie di reati tributari che vedono coinvolto il commercialista, ivi comprese anche particolari ipotesi di concorso del professionista nel reato tributario di **sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte**, e di seguito si riportano alcune sentenze:

Corte di cassazione, sent. 17 agosto 2016, n. 34912: "I **falsi provvedimenti di sgravio tributario ottenuti con l'aiuto del funzionario infedele della Pubblica amministrazione integrano sempre in capo al commercialista il reato di falso materiale in atto pubblico in concorso**".

Corte di cassazione, Sez. III pen., sent. 5 giugno 2014, n. 23522, dalla quale si evince che rischia una condanna per dichiarazione fraudolenta ex [art. 2](#) del D.Lgs. n. 74/2000 il commercialista che suggerisce all'imprenditore come approntare le **fatture false** e successivamente trasmette per via telematica la dichiarazione dei redditi nella quale sono stati riportati i costi fittizi derivanti dalle fatture false.

Corte di cassazione, Sez. III pen., sent. 23 settembre 2013, n. 39079: "**risponde del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte il commercialista che realizzi comportamenti idonei a rendere in tutto o in parte inefficace una procedura di riscossione coattiva da parte del Fisco, specie se in presenza di operazioni finanziarie complesse poste in essere al solo fine di eludere il pagamento delle imposte; così facendo il contribuente nell'approntamento e realizzazione di atti simulati fraudolenti si sottrarrebbe al pagamento delle imposte dovute, così integrando il delitto di cui all'[art. 11](#) del D.Lgs. n. 74/2000**".

La Suprema Corte con varie pronunce (Cass., Sez. III pen., sent. 10 giugno 2009, n. 38925; Cass., Sez. III pen., sent. 5 maggio 2011, n. 23986; Cass., Sez. III pen., sent. 4 aprile 2012, n. 21013) ha sancito che: «**la costituzione di un fondo patrimoniale, avente ad oggetto i beni mobili e immobili del contribuente, benché anteriore all'attività di riscossione (nella specie, effettuata in coincidenza con i primi accertamenti o comunque con le prime verifiche da parte della polizia tributaria) è atto idoneo a limitare le ragioni del Fisco e può, quindi, integrare gli estremi del delitto di cui all'[art. 11](#) del D.Lgs. n. 74/2000**».

---

### **Attenzione**

In ogni caso, per far scattare il reato tributario, la **complicità del commercialista con il cliente deve essere provata** mediante intercettazioni telefoniche, o mediante il rinvenimento di determinati documenti relativi alle operazioni fittizie presso lo studio del professionista, o provando che vi è stato l'occultamento e la distruzione di documenti contabili.

In relazione alle prove raccolte dagli inquirenti, il commercialista deve risultare **parte attiva** di un **progetto di evasione fiscale**, da lui pianificato e realizzato, che risulti rilevante e duraturo.

Qualora il magistrato riscontrasse che il professionista è effettivamente parte attiva nel reato contestato, potrebbe adottare, in attesa del processo, la **misura cautelare degli arresti domiciliari**.

---



Proseguendo nella disamina della violazione delle norme che possono far incorrere il commercialista nella responsabilità penale, è opportuno ricordare il reato rubricato come “**falso in attestazioni e relazioni**”.

Affinchè si configuri la fattispecie criminosa, ai sensi dell'[art. 236-bis](#) della legge fallimentare, il professionista, nelle relazioni o attestazioni di cui agli [artt. 67, terzo comma](#), lett. d), [161, terzo comma](#), [182-bis](#), [182-quinquies](#), [182-septies](#) e [186-bis](#), deve **esporre informazioni false** ovvero deve **omettere di riferire informazioni rilevanti**; in tali fattispecie è punito con la **reclusione** da 2 a 5 anni e con una **multa** da € 50.000 a € 100.000.

Il legislatore ha, inoltre, previsto due **aggravanti** alla disposizione penale e nello specifico:

- se il fatto è commesso al fine di conseguire un **ingiusto profitto** per sé o per altri, la pena è aumentata;
- se dal fatto consegue un **danno per i creditori** la pena è aumentata fino alla metà.

## La responsabilità penale dei componenti del collegio sindacale o del sindaco unico

---

La “responsabilità penale dei componenti del collegio sindacale o del sindaco unico” si può verificare nell’ambito dei **reati societari** (come, per esempio, nel caso delle false comunicazioni sociali), nell’ambito dei reati **di natura tributaria**, nell’ambito dei reati **fallimentari**, in tipologie di reati come, ad esempio:

- operazioni illecite sulle azioni o quote sociali;
- restituzione indebita dei conferimenti dei soci;
- irregolare ripartizione degli utili e/o delle riserve;
- nonché per riciclaggio e truffa.

Diverse sono le sentenze di legittimità che hanno esaminato i reati commessi dal collegio sindacale nell’esercizio dell’attività di controllo e se ne riportano alcune:

Corte di cassazione, Sez. V pen., sent. 10 maggio 2016, n. 19470 : “*in tema di bancarotta fraudolenta, la responsabilità a carico dei sindaci è, normalmente, ravvisabile a titolo di **concorso omissivo**, alla stregua dell’art. 40, secondo comma 2, c.p., e cioè sotto il profilo della violazione del dovere giuridico di controllo che, ordinariamente, inerisce alla loro funzione, sub specie dell’equivalenza giuridica, sul piano della causalità, tra il non impedire un evento che si ha l’obbligo di impedire ed il cagionarlo*”.

Corte di cassazione, Sez. pen., sent. n. 20515 del 2012 : “*in capo al collegio sindacale grava un vero e proprio **potere-dovere di impedire la realizzazione dell’evento criminoso***”. “*I sindaci saranno punibili, a titolo di concorso omissivo nel reato commesso dall’amministratore di una s.p.a. qualora abbiano consapevolmente e costantemente omesso i poteri-doveri di controllo attribuiti loro dalla legge*”.

### Riferimenti normativi:

- Codice penale, artt. 5 e 110;
- [Codice civile](#), artt. da 2621 a 2642;
- [D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58](#);
- D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, [art. 13-bis](#);
- Legge fallimentare, [art. 236-bis](#).

---

Argomenti trattati

RESPONSABILITÀ PROFESSIONALE

RESPONSABILITÀ PENALE