

APPROFONDIMENTI | *Dottrina*

**Esperto Legale - Tributario**

## **Ruolo e responsabilità del professionista: tra pianificazione fiscale e concorso qualificato nel reato commesso dal cliente**

di Del Torchio Fabiola

Data ultimo aggiornamento: ottobre 2019

---

La recente sentenza n. 36212/2019 della Corte di Cassazione offre alcuni interessanti spunti di riflessione sul tema del concorso del consulente nel reato tributario commesso dal cliente / contribuente.

Il tema della responsabilità del professionista per l'attività di consulenza svolta a favore di un soggetto "evasore" è tema che da sempre – per ovvi motivi – interessa l'ampia platea di chi, commercialisti, avvocati o altri professionisti, assiste e supporta il contribuente nello svolgimento della sua attività di impresa o di lavoro autonomo.

Se fino alla riforma del 1997 il professionista non era praticamente mai annoverato tra i soggetti sanzionabili per l'illecito tributario del cliente, nel corso degli anni le ipotesi di concorso del professionista hanno acquistato maggior rilievo. Con l'articolo 10 del D.Lgs 472/1997 è stata introdotta la figura dell'autore mediato e, dal 2015, il legislatore ha espressamente considerato quale aggravante della pena il fatto che il reato sia commesso dal concorrente, nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale, attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

Oggi il tema appare ancor più attuale e sentito, come testimoniano anche i diversi provvedimenti che le autorità – nazionali ed estere – stanno adottando, tutti indirizzati all'attribuzione di maggiori responsabilità in capo al consulente, come confermato anche dalle più recenti pronunce della giurisprudenza di merito e della Corte di Cassazione.

Il problema è evidentemente legato al settore della pianificazione fiscale ed alle operazioni di carattere economico che potremmo definire "aggressive", e corre in parallelo rispetto al tema dell'abuso del diritto e dell'elusione, e della valutazione del rispetto degli obblighi tributari da parte del cliente / contribuente.

La pianificazione fiscale mirata alla riduzione del carico fiscale e ad un risparmio di imposta – legittimo – è certamente intesa come una “buona consulenza” da parte dell’impresa, ma attualmente, a differenza del passato, il professionista si trova in una condizione molto delicata: quanto più l’operazione programmata avrà caratteristiche aggressive tanto maggiore sarà la soddisfazione degli shareholders ma, nello stesso tempo, tanto maggiore il rischio di contestazione da parte dell’Agenzia ed oggi, come abbiamo visto, anche del suo coinvolgimento a livello sanzionatorio.

### **La responsabilità civile del professionista nei confronti del cliente**

Secondo le norme del codice civile, il professionista ha obblighi di mezzo e non di risultato; è chiamato ad agire con diligenza ed il cliente non può richiedere il raggiungimento di un determinato risultato, ma il professionista potrà essere considerato responsabile in caso di errore non scusabile dettato dall’ignoranza o dal manifesto disinteresse per la pratica. Così, banalmente, in caso di incarico per la redazione di un ricorso all’avvocato non potrà essere contestata la soccombenza in giudizio ma, al contrario, potrà essere chiamato a rispondere per una costituzione tardiva da cui è derivata l’inammissibilità del ricorso, come pure il commercialista potrebbe essere considerato responsabile in caso di trasmissione di una dichiarazione fiscale oltre i termini previsti per la sua validità (sempre che il cliente lo abbia incaricato e lo abbia posto nella condizione di adempiere in termini utili).

Ai sensi dell’articolo 2236 del codice civile, se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di particolare difficoltà il professionista risponde nei confronti del cliente solo per dolo o colpa grave. Per non incorrere in responsabilità il professionista ha dei precisi doveri, di informazione sulla complessità dell’incarico, di sollecitazione sulla necessità di valutare possibili soluzioni diverse e, da ultimo, di dissuasione dall’operare realizzando operazioni troppo aggressive.

Nell’eventuale procedimento di accertamento della responsabilità del consulente, sul cliente graverà l’onere di provare l’entità del danno, l’inadeguatezza della prestazione ed il nesso tra questa ed il danno, mentre il professionista dovrà provare la perfezione dell’esecuzione oppure la sua estraneità (ad esempio per problemi tecnici di particolare complessità) al fatto. Secondo la Cassazione la responsabilità professionale non discende automaticamente dall’errore del professionista, ma il giudice dovrà operare in base ad una valutazione di tipo “prognostico”, considerando l’esito che si sarebbe raggiunto con un’azione diligente e senza imperizia.

In particolare, con la sentenza citata, la Corte ha escluso la responsabilità dell’avvocato il cui errore (mancata allegazione di valida procura alle liti) aveva portato i giudici di merito a dichiarare il ricorso inammissibile. Secondo la Cassazione, come anticipato, oltre alla dimostrazione dell’errore non giustificabile è necessaria anche una valutazione posteriore e probabilistica delle chance di accoglimento della domanda. Al cliente, dunque, è chiesto di provare che in assenza della pronuncia di inammissibilità il ricorso avrebbe avuto significative possibilità di accoglimento.

### **La partecipazione del consulente nell’illecito e la figura dell’autore mediato**

Fino al 1997, le sanzioni amministrative collegate all'illecito tributario erano improntate al criterio del danno e della funzione risarcitoria: il soggetto sanzionato era sempre e solo il contribuente, indipendentemente dal suo coinvolgimento soggettivo.

Così, ad esempio, nel caso di mancato pagamento delle imposte da parte di un soggetto poi deceduto, gli eredi venivano chiamati a rispondere non solo delle imposte - come normale, subentrando gli stessi nella titolarità di debiti e crediti del *de cuius* -, ma erano anche assoggettati a sanzione amministrativa, seppur completamente estranei dalla soggettività dell'illecito.

Ancora, in caso di mancato pagamento di imposte o di omessa presentazione della dichiarazione era sempre considerato responsabile, e per ciò sanzionato, il contribuente anche ove si fosse affidato ad un professionista delegando a questi tutti gli adempimenti di carattere fiscale. Con la riforma del 1997 e l'introduzione dei D.Lgs 472 e 473, il criterio risarcitorio viene sostituito da un criterio punitivo di chiara matrice penalistica, per cui il destinatario della sanzione amministrativa è, in linea di massima, il soggetto che ha tenuto la condotta rimproverabile.

Così, rispetto agli esempi sopra ricordati, gli eredi risponderanno solo per il debito d'imposta ma non saranno assoggettati a sanzione per una condotta riconducibile al *de cuius* ed esterna rispetto alla loro sfera soggettiva. Rispetto al tema del contribuente incolpevole, perché affidatosi ad un professionista, numerosi sono stati gli interventi di dottrina e giurisprudenza.

Per quanto riguarda l'omessa dichiarazione, la CTR Liguria n. 480/5/2019 ha di recente considerato esente da sanzione, in quanto non colpevole, un contribuente che aveva consegnato la documentazione per elaborare il modello 730 ad un CAF che a sua volta aveva rilasciato l'apposita ricevuta; secondo la CTR proprio il rilascio della ricevuta aveva indotto il contribuente - legittimamente - a considerare adempiuto il suo obbligo dichiarativo e di conseguenza lo stesso è stato considerato incolpevole.

Sul fronte, invece, dei pagamenti irregolari, secondo due recenti sentenze della CTP di Reggio Emilia n. 17/2/19 e n.190/2/19 in caso di indebita compensazione di crediti inesistenti, operata fraudolentemente dal professionista incaricato, se il contribuente dimostra di non essere stato a conoscenza del fatto andrà esentato da sanzione, ma solo se nello stesso tempo dimostra di essersi affidato a professionista presentato e ritenuto esperto del settore e di aver tempestivamente proceduto a denunciare l'accaduto all'autorità competente.

In linea generale, il contribuente non può trasferire i propri obblighi in capo al consulente, salve le ipotesi di cui all'articolo 6 del D.Lgs 472 per cui "il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi".

Sul tema dell'affidamento che il contribuente ripone nel professionista, si ricorda che la circostanza di aver affidato per più anni l'incarico a persona sprovvista di abilitazione e per questa ragione condannata per esercizio abusivo della professione, evidenzia non solo colpa in eligendo, ma anche in vigilando, in considerazione dell'omissione di qualunque riscontro in ordine allo svolgimento delle attività da espletare; si vedano le recenti sentenze della

Sezione Tributaria della Corte di Cassazione che confermano l'obbligo di controllo in capo al contribuente a meno che non si dimostri che l'intermediario abbia mascherato fraudolentemente il proprio inadempimento.

Come anticipato, a seguito della riforma del 1997 nel nuovo sistema sanzionatorio rilevano i principi di colpevolezza (articolo 5) e di personalità (articolo 11), ed emerge anche la figura dell'autore mediato (articolo 10) chiamato a rispondere della sanzione se, in determinate circostanze, induce l'autore materiale a commettere l'illecito.

Sempre per restare nell'ambito degli esempi molto semplici, si pensi all'ipotesi della dichiarazione annuale di una società, presentata e sottoscritta dal liquidatore sulla base delle risultanze contabili predisposte dall'amministratore. Ipotizziamo che quest'ultimo abbia contabilizzato dei documenti falsi, per cui la naturale conseguenza è l'infedeltà della dichiarazione: autore materiale dell'illecito è il liquidatore che ha sottoscritto la dichiarazione ma, in assenza dell'elemento soggettivo (ossia della sua conoscenza della falsità dei documenti utilizzati), secondo i principi generali di personalità e colpevolezza, lo stesso non potrà essere sanzionato. Viceversa, l'amministratore - pur se consapevole dell'inesistenza dei documenti contabilizzati - non potrebbe essere sanzionato per l'illecito dichiarativo in quanto completamente estraneo alla predisposizione della dichiarazione.

La sanzione amministrativa a suo carico potrà tuttavia essere applicata proprio in virtù della figura dell'autore mediato, che ha indotto l'autore materiale in errore e per ciò risponde in suo luogo. Così, quale autore mediato, risponderà il consulente che induce in errore il contribuente, ad esempio trattenendo con artifici gli importi che il contribuente ritiene invece destinati all'erario.

### **Il concorso nel reato**

Per quanto riguarda la responsabilità penale, nel caso della partecipazione di più soggetti diversi nella realizzazione dell'illecito, la norma di riferimento è l'articolo 110 del codice penale, secondo cui "quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita".

In relazione ad un caso analogo a quello descritto nell'esempio precedente, la Corte di Cassazione Sez. III penale n. 14497/2017 ha riconosciuto la responsabilità penale, a titolo di concorso, dell'ex amministratore che, dopo aver contabilizzato ed appostato in bilancio fatture per operazioni inesistenti, si era dimesso pochi giorni prima della presentazione della dichiarazione annuale da parte della società. Secondo i giudici, *"nonostante il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture [...] si consumi nel momento di presentazione della dichiarazione, tanto che tale delitto non è comunque punibile a titolo di tentativo, sicché esso può considerarsi perfezionato solo con la presentazione della dichiarazione e non già nel momento in cui i documenti vengano registrati in contabilità, è, comunque, in astratto, possibile concepire in capo a un extraneus (quale era, infatti, l'indagato, non più amministratore al momento della presentazione della dichiarazione) il concorso nel reato proprio di cui al D.Lgs. n. 74/2000, art. 2, in caso di determinazione od istigazione alla presentazione della dichiarazione, non apparendo ostarvi, in via di principio, la natura di reato istantaneo"*.

Sempre secondo la Corte di Cassazione il concorso di persone non richiede un accordo preventivo, essendo sufficiente la coscienza – anche unilaterale – del contributo fornito al realizzarsi della condotta ed anche la finalità specifica dell'evasione può essere perseguita anche da solo uno dei concorrenti.

Anche il professionista può concorrere nel reato ex articolo 110 codice penale: si pensi ad esempio al reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti in riferimento al consulente fiscale che, ancorché consapevole del fatto che una fattura abbia tali caratteristiche, rediga ugualmente la dichiarazione dei redditi oppure per il professionista che suggerisca ai propri clienti di utilizzare tali documenti per abbattere il carico fiscale.

Secondo la Cassazione n. 39873/2013 la responsabilità del commercialista può essere riconosciuta facendo leva anche sul suo colposo difetto di attenzione: “un professionista appena avveduto”, afferma la Corte, *“trovandosi al cospetto di fatture recanti, a fronte di importi considerevoli, descrizioni generiche non potrebbe non sospettare della genuinità delle stesse”*. Nella stessa direzione, un'altra decisione della Cassazione n.19335/2015 ha affermato il concorso nel reato del contribuente del commercialista che “si veda affidare il solo compito di redigere la dichiarazione sulla base dei documenti annotati in contabilità direttamente dal contribuente e si renda conto, al momento di predisporre la dichiarazione, che una fattura passiva si riferisce ad operazioni inesistenti” e tuttavia presenti la dichiarazione stessa.

Come anticipato non è necessario che la finalità sia propria di tutti i concorrenti, quindi se sia dimostrato che il contribuente/cliente abbia agito per evadere le imposte, risulterà ininfluenza la finalità che abbia animato il consulente nella sua condotta agevolativa, rilevando esclusivamente che questi sia stato cosciente del proprio comportamento e del fatto di interagire con la condotta illecita del proprio assistito.

Così ad esempio, un notaio che intervenga nella stipulazione di atti simulati o fraudolenti finalizzati alla sottrazione di beni alla riscossione delle imposte, potrà essere considerato corresponsabile laddove sia stato consapevole del carattere simulato o fraudolento degli atti stessi, della potenziale sussistenza di un debito tributario a carico del disponente ed abbia avuto, nel contempo, l'intenzione di contribuire con la propria condotta alla realizzazione dell'evento criminoso e, quindi, far proprio il fine illecito dell'autore.

Il consulente potrà essere chiamato a rispondere in concorso con il contribuente anche in caso di utilizzo di negozi leciti (trasferimento società all'estero, costituzione di un trust ecc.) ma con finalità elusive: secondo alcune commissioni di merito il professionista può essere considerato responsabile solo nel caso di un suo vantaggio diretto collegato all'evasione, mentre più di recente la Cassazione ha valutato il concorso solo in base alla consapevole partecipazione al reato, indipendentemente da un profitto diretto.

L'ambito di applicazione della norma sul concorso risulta tanto più ampio quanto minore è il rilievo attribuito alla partecipazione attiva del professionista: secondo un'interpretazione più restrittiva questi sarebbe responsabile solo se adotta direttamente l'espedito illecito oppure se ne indica in concreto la modalità, mentre si potrebbe considerare escluso il concorso del

professionista che si limiti a fornire, in maniera asettica ed astratta, il quadro di tutte le diverse alternative – lecite o no – possibili in relazione ad una determinata fattispecie senza influenzare la scelta del cliente.

### **L'aggravante speciale di cui all'articolo 13 bis del D.Lgs 74 del 2000**

Come anticipato, l'articolo 13 bis del D.Lgs 74 del 2000 prevede un'aggravante speciale, con pene aumentate a carico dei professionisti che offrono modelli di evasione. La norma - introdotta nel 2015 con il D.Lgs 158 recante misure per la revisione del sistema sanzionatorio tributario - dispone 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 ... attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.”*

Si tratta, come ribadito di recente dalla Corte di Cassazione Sez. III penale con la sentenza 36212/2019 già citata, di un concorso “qualificato” che può realizzarsi ad esempio quando è il professionista che mette in contatto il contribuente con società estere fittizie e non operative per simulare trasferimenti, con società cartiere per partecipare a frodi carosello, con “spalloni” per trasferimento capitali ecc.

Anche in precedenza la Cassazione ha confermato la responsabilità aggravata nel caso di un commercialista che aveva agito per diversi anni effettuando delle indebite compensazioni di crediti inesistenti, mediante la trasmissione telematica di modelli F24, accollandosi il debito tributario riferibile a terzi, in ciò consentendo l'apparente regolarizzazione della propria posizione fiscale, utilizzando crediti fittizi. Affinché si applichi l'aggravante di cui all'articolo 13 bis devono sussistere due presupposti: uno di tipo soggettivo relativo alla qualità professionale dell'agente, ed uno oggettivo riconducibile alla tipologia dell'attività presa in esame che è qualificata come “elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione seriale”.

Se il disegno elusivo è “ideato” dal professionista a vantaggio di un singolo contribuente non si applica l'aggravante, come invece nel caso di predisposizione seriale e ripetuta. In questo senso, come meglio sarà indicato più oltre, recenti direttive dell'Agenzia dell'Entrate sottolineano l'importanza di valutare la riconducibilità di diversi contribuenti / evasori ad unico consulente che potrebbe agire quale ideatore dell'evasione seriale in oggetto. Vista la duplice locuzione, l'aggravante può essere applicata sia nel caso di disegno di evasione ideato dal professionista, che nel caso di modello elaborato da altri ma diffuso – commercializzato - dal professionista dietro compenso.

Secondo la Cassazione 36212/2019 citata, il disvalore della norma risiede non nella predisposizione o nella diffusione di accorgimenti estemporanei volti a realizzare una singola evasione, ma nel ricorso ad iniziative elusive sistematiche, perché già sperimentate in casi analoghi e comunque riproducibili in futuro a beneficio di altri soggetti (nel caso di specie la Corte ha ritenuto sussistere i due requisiti nell'ipotesi di consulenza per predisporre ripetuti contratti di locazione d'azienda su beni propri al fine di rendere inefficaci le procedure di riscossione coattiva).

## **La figura del “facilitatore” ed il nuovo orientamento di derivazione anglosassone**

A far data dal 1° gennaio 2017, secondo le disposizioni dell' *Hmrc HM Revenue & Customs* destinate a frenare il mercato, in crescita, delle consulenze destinate ad incentivare e a favorire i disegni di pratiche elusive, è stato introdotto in Inghilterra un rigido sistema sanzionatorio che mira a colpire i professionisti o le imprese che intraprendono un'azione deliberata e finalizzata ad assistere, aiutare o offrire consulenze che conducono all'evasione del cliente.

Secondo le nuove disposizioni, volte appunto a colpire i “facilitators”, oltre ad una importante sanzione di tipo economico che può arrivare fino al 100% delle imposte o delle tasse che questi hanno in qualche modo aiutato ad evadere o eludere, è prevista anche la pubblicazione in particolari elenchi dei nominativi dei soggetti (consulenti, avvocati, notai ecc.) che si sono prestati a favorire ed assistere gli evasori materiali.

Nella medesima direzione anche l'autorità italiana ha adottato negli ultimi anni provvedimenti volti ad un maggior coinvolgimento della figura del professionista: con la Circolare 16/E dell'aprile 2016 l'Agenzia, infatti, ha evidenziato la necessità di valutare se sussistono ricorrenze di comportamento tra soggetti che si avvalgono dello stesso consulente e/o intermediario e, soprattutto, se ci sono elementi che possono far emergere il ruolo del consulente nella veste di “ideatore – facilitatore” del comportamento evasivo poiché in questi casi è necessario procedere ad ampio raggio nei confronti sia dei soggetti che hanno adottato il comportamento indebito che del professionista, anche ai fini dell'aggravante di cui all'articolo 13 bis.

---