

Evasione fiscale: il concorso del consulente nel reato

di **Marco Bargagli**

Seminario di specializzazione

**Riflessi delle novità legislative del 2407 cc
e del 25-octies CCII sulla attività del sindaco revisore**

Scopri di più

Ai sensi dell'[articolo 110, c.p.](#), *“quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti”*.

L'istituto giuridico del **concorso nel reato** può, quindi, sostanziarsi in **qualunque forma di partecipazione all'altrui condotta criminosa**, attraverso cui venga fornito – in tutte (o anche solo in alcune) delle fasi **ideative, organizzative o esecutive** – un **contributo apprezzabile alla commissione del reato**.

Quindi, per poter acquisire lo *status* di **concorrente nel reato** è richiesto, a fattor comune per tutti i partecipanti, il **requisito della punibilità**.

Ne consegue che il **fatto penalmente rilevante viene attribuito a tutti i concorrenti** e, allo stesso tempo, a **ognuno di essi**, così come avviene per l'irrogazione della pena.

La **differenza di ruolo o di apporto non è comunque irrilevante**, posto che il profilo di ciascuno di essi sarà valutato dal giudice in sede di **determinazione della pena**.

Come chiarito dalla prassi operativa (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I, pag. 226), nella lettura giurisprudenziale, la **struttura della fattispecie di concorso di persone** postula la **sussistenza congiunta dei seguenti requisiti**:

- **pluralità di concorrenti**;
- **realizzazione di un fatto reato**;
- **apporto di un contributo materiale o morale (psicologico) apprezzabile** da parte di ciascun concorrente, idoneo per la realizzazione, con giudizio di **prognosi postuma**, anche di **una soltanto delle fasi dell'attività criminosa**;
- **connessione causale tra gli atti del concorso e l'evento**;
- **sussistenza dell'elemento soggettivo**, ossia la coscienza e la volontà di realizzare l'evento di cooperare nell'illecito.

La **Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 31 del 22 novembre 2000**, nel vagliare la portata dell'[articolo 110, c.p.](#), ha chiarito che il **concorso di persone**, sul piano soggettivo, **non richiede un previo accordo**, ritenendo sufficiente soltanto la **coscienza unilaterale del contributo fornito all'altrui condotta**.

Tale consapevolezza *“può manifestarsi indifferentemente o come previo concerto o come intesa istantanea ovvero come semplice adesione all'opera di un altro che rimane ignaro”*.

La mancanza del **previo concerto non condiziona**, dunque, la **configurabilità del concorso di persone** nel reato, essendo idonea l'intesa, anche spontanea, intervenuta nel corso dell'esecuzione del fatto criminoso.

Delineato, seppur brevemente, il contesto normativo di riferimento, occorre valutare le **responsabilità a carico del consulente fiscale** che propone **modelli di evasione fiscale al proprio cliente**.

Sullo specifico punto, infatti, è prevista una particolare **circostanza aggravante del reato**, contenuta nell'[articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000](#), che **applica un aumento delle pene per alcuni delitti tributari**, qualora il reato venga commesso dal **concorrente** nell'esercizio dell'attività di **consulenza fiscale svolta da un professionista**, ossia da un **intermediario finanziario o bancario**, attraverso **l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale**.

Tuttavia, per delineare compiutamente le **responsabilità del professionista**, è necessario che lo stesso fornisca un **contributo attivo** nella realizzazione **dell'evento delittuoso**.

Sul punto, nel corso del tempo, è emerso un orientamento espresso da parte della giurisprudenza di legittimità, che ha individuato **precise responsabilità a carico del professionista** in concorso nel reato, solo se la condotta da lui realizzata venga **posta in essere nella piena consapevolezza, ragionevolmente ritenuta sussistente nel caso di specie, di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione**.

A tal fine, si riportano alcune **sentenze espresse in apicibus da parte dei supremi giudici di legittimità**.

Sentenza

Corte di cassazione, sentenza n. 39873 del 26 settembre 2013

Principi giuridici

Risponde di concorso nel reato il consulente che contabilizza nelle dichiarazioni dei redditi del cliente **fatture che sapeva essere relative ad operazioni inesistenti**.

Il professionista aveva redatto i bilanci e le dichiarazioni fiscali della società cooperativa ed

Corte di cassazione, sentenza n. 4383 del 10 dicembre 2013

[Corte di cassazione, sentenza n. 17418 del 28 aprile 2016](#)

Con la [sentenza n. 28158/2019 del 29 marzo 2019](#), la Suprema Corte di cassazione ha confermato che il consulente fiscale può rispondere, in **concorso con il proprio cliente**, del **reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** qualora emerga che, anche sulla scorta di **intercettazioni telefoniche**, che il **commercialista era a conoscenza della frode fiscale**.

A parere dei giudici, per **l'individuazione delle modalità di partecipazione concorsuale** nel reato secondo il **costante orientamento della giurisprudenza**, il **contributo causale del concorrente** può manifestarsi attraverso **forme differenziate e atipiche** della condotta criminosa **non solo in caso di concorso morale**, ma **anche in caso di concorso materiale**, *“fermo restando l'obbligo del giudice di merito di motivare sulla **prova dell'esistenza di una reale partecipazione** e di **precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti**”*.

Quindi, per individuare la **colpevolezza** che **integra l'elemento soggettivo del reato**, è ormai pacifico e incontestato l'indirizzo secondo cui il **“dolo specifico”** richiesto per **integrare il delitto** di *“dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”*, **ex [articolo 2, D.Lgs. 74/2000](#)**, è **compatibile con il “dolo eventuale”**, ravvisabile **nell'accettazione del rischio** che la presentazione della dichiarazione dei redditi, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa **comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva**.

Infine, giova ricordare che il **medesimo consulente fiscale**, come da lui stesso ammesso, aveva

era ben **consapevole del ruolo di mere “cartiere” svolto dalla emittente XXX S.r.l.** (la cui sede sociale coincideva con il proprio ufficio) e **dalla emittente XXX S.r.l.** (la cui sede sociale coincideva con l'indirizzo di un amministratore nel frattempo deceduto).

Le fatture, inoltre, già in sé stesse, erano **oggettivamente tali da indurre sospetto** in un **commercialista appena avveduto**, poiché in esse le **attività fornite, a fronte di importi considerevoli, erano solo genericamente descritte**.

Il **comportamento attivo del consulente fiscale** ha determinato un **rafforzamento del disegno criminoso**.

Quindi, per **effetto della sua condotta**, è aumentata la possibilità della **commissione del reato**.

Risponde di concorso nel reato di emissione di fatture false il professionista che **suggerisce ai clienti di utilizzare i documenti fittizi al fine di abbattere il carico fiscale**.

materialmente predisposto ed inoltrato la dichiarazione fiscale utilizzando fatture per operazioni inesistenti dalle quali erano scaturiti elementi passivi fittizi e la correlata Iva indebitamente detratta, sebbene «*le conclamate modalità truffaldine di gestione contabile della società erano state acclarate, certificate e comunicate dalla Guardia di Finanza attraverso la verifica fiscale del luglio 2011*».

In definitiva, i giudici di piazza Cavour hanno individuato il **contributo causale** del consulente che si è esplicato sotto un **duplice profilo**:

- **compimento delle azioni** costituite dalla **predisposizione e dall'inoltro delle dichiarazioni fiscali** contenenti l'indicazione di **elementi passivi fittizi** supportati da **fatture per operazioni inesistenti**, trattandosi di condotte di **sicura agevolazione materiale**;
- **attività di supporto** per la **sistemazione documentale di gravi violazioni contabili**: in particolare, la preoccupazione di «*giustificare che la merce sta qua nel capannone, [...] che ci stanno tutti questi movimenti e tutto il resto*», o l'attivazione nel predisporre e «*far passare*» **contratti**, risultanti dalle conversazioni telefoniche intercorse con il coimputato, che **risultano obiettivamente funzionali a supportare e rendere attendibili le fatture mendaci registrate in contabilità**, successivamente confluite nelle **dichiarazioni annuali dei redditi**.

Sempre sulla base di **tale solco interpretativo**, giova evidenziare il più recente orientamento espresso dalla **Corte di Cassazione, terza sezione penale, nella [sentenza n. 1028 del 10 gennaio 2025](#)**.

I giudici di piazza Cavour hanno confermato che il **consulente fiscale risponde a titolo di concorso nel delitto di dichiarazione fraudolenta** mediante altri artifici commesso dal proprio cliente, *nel caso in cui la **frazione di condotta da lui realizzata**, che può consistere nel fornire consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso, sia stata posta in essere nella piena consapevolezza, ragionevolmente ritenuta sussistente nel caso di specie, di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione.*

In definitiva, scatta il **concorso nel reato** nel caso in cui la condotta realizzata dal professionista, che si concretizza nel fornire **consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso**, venga attuata **nella consapevolezza di fornire un contributo materiale al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione**.