



CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE  
**ARISTEIA**

ISTITUTO DI RICERCA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI



# DOCUMENTI ARISTEIA

**documento n. 76**

*Profili di responsabilità penale del dottore  
commercialista*

maggio 2007



# **PROFILI DI RESPONSABILITÀ PENALE DEL DOTTORE COMMERCIALISTA**

PROFILI DI RESPONSABILITÀ PENALE DEL DOTTORE COMMERCIALISTA

*Il diritto penale trova, generalmente, una limitata applicazione nell'attività professionale, essendo destinato a sanzionare situazioni "patologiche" di rilevante gravità. Tuttavia, si registrano talora casi in cui i giudici affermano la responsabilità penale del professionista in concorso con il cliente per reati da quest'ultimo commessi. Se ne può dedurre che non è sempre agevole, soprattutto nel prestare attività di consulenza a favore del cliente, distinguere fra condotte lecite e illecite.*

*Intento del documento è offrire una rassegna delle norme di diritto penale rilevanti per il professionista, illustrando le soluzioni interpretative raggiunte dalla dottrina e dalla giurisprudenza.*

*L'indagine illustra, dapprima, alcuni principi generali del diritto penale, soffermandosi, in particolare sul principio di colpevolezza e di inescusabilità della ignoranza della legge. Successivamente, sono esaminati i presupposti del concorso di persone nel reato, specialmente in riferimento al problema della responsabilità del professionista per concorso nel reato commesso dal cliente. L'analisi si sofferma ad approfondire le problematiche sollevate dall'istituto della delega di funzione, nonché dall'individuazione della responsabilità penale nei complessi organizzati, quali lo studio professionale associato e gli organi collegiali. Sono brevemente indagate, infine, le correlazioni esistenti fra processo penale e procedimento disciplinare.*

SOMMARIO: 1. La nozione di diritto penale. – 2. I principi generali. – 2.1. L'elemento oggettivo del reato. 2.2. L'elemento soggettivo del reato. – 2.3. L'ignoranza della legge nella lettura costituzionale. – 2.4. Il dolo, la colpa e la preterintenzione. – 3. Il concorso di persone nel reato. – 3.1. Il concorso di persone nei delitti e nelle contravvenzioni. – 4. La rilevanza penale della delega di funzioni e dei complessi organizzati. – 4.1. La delega di funzioni. – 4.2. Lo studio professionale associato. – 4.3. Il c.d. reato collegiale. – 5. I delitti e le contravvenzioni. – 6. I rapporti fra il processo penale e il procedimento disciplinare.

## 1. LA NOZIONE DI DIRITTO PENALE

Il *diritto penale* è quel complesso di norme giuridiche con le quali lo Stato proibisce mediante la minaccia di una pena, determinati comportamenti umani (condotte attive e omissive)<sup>1</sup>. Parallelamente, il *reato* può essere definito come quel comportamento umano che, a giudizio del legislatore, contrasta con i fini dello Stato ed esige una sanzione.

Occorre osservare che è proprio il tipo di sanzione comminata – la pena – che consente di differenziare l'illecito penale – il reato – da altri tipi di illecito. Sebbene si sia a lungo avvertita l'esigenza di individuare un criterio sostanziale di differenziazione, la più recente dottrina ha affermato che il criterio distintivo è di natura formale ed estrinseca<sup>2</sup>. In altri termini, ciò che distingue l'illecito penale dall'illecito civile<sup>3</sup> e amministrativo<sup>4</sup>, nonché da quello disciplinare<sup>5</sup>, è l'irrogazione di una pena (ergastolo, reclusione, multa, arresto e ammenda)<sup>6</sup>.

La scelta del tipo di sanzione non è, tuttavia, rimessa al mero arbitrio del legislatore, ma tendenzialmente si ispira ai criteri di sussidiarietà del diritto penale e di proporzionalità rispetto alla gravità del fatto. Ciò significa che la sanzione penale costituisce l'*extrema ratio*<sup>7</sup>, vale a dire il massimo grado di repressione predisposta dal legislatore al fine di garantire l'esistenza della società civile<sup>8</sup>.

## 2. I PRINCIPI GENERALI

A fondamento del diritto penale è posto il *principio di legalità* secondo il quale nessuno può essere punito per un fatto che, al momento della sua commissione, non è espressamente previsto come reato dalla legge e

---

<sup>1</sup> In altri termini, il diritto penale è «quell'insieme di precetti l'inosservanza dei quali ha per conseguenza giuridica l'infrazione di una pena all'autore dell'illecito». Così, F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, ed. XVI, 2003, Milano, 3 e 170.

<sup>2</sup> Si vedano F. ANTOLISEI, *cit.*, 171-173; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2001, 16-17. Entrambi gli Autori dimostrano come non esaustivi, se non addirittura fallaci, siano i criteri sostanziali individuati dalla dottrina meno recente.

<sup>3</sup> Più in dettaglio, l'illecito civile obbliga alla restituzione o al risarcimento del danno, pure non patrimoniale.

<sup>4</sup> L'illecito amministrativo comporta l'irrogazione di una sanzione pecuniaria e di sanzioni accessorie, generalmente interdittive, previste dalla legge. È opportuno evidenziare che nel nostro ordinamento, non di rado, il diritto punitivo si compone sia di sanzioni penali, sia di sanzioni amministrative. È il caso, ad esempio, della materia tributaria ove accanto ad un diritto punitivo penale disciplinato dal d.lgs. n. 74/2000 esiste un diritto punitivo amministrativo contenuto nei d.lgs. n. 471, 472, 473 del 1997. Per un maggiore approfondimento riguardo alla natura e agli elementi di differenziazione dell'illecito amministrativo rispetto all'illecito penale si rinvia a F. MANTOVANI, *cit.*, 973 ss.; S. CASSESE, *Le basi del diritto amministrativo*, Milano, 2002, 435 ss.

<sup>5</sup> Per un'indagine sull'illecito disciplinare si rinvia a W. ANEDDA, G. BALLARANI, C. BAUCO, S. VILLANI, *Il Dottore Commercialista. Ordinamento, Deontologia, Previdenza*, Milano, 2003.

<sup>6</sup> Quanto alle tipologie di pene, nonché alla distinzioni fra *delitti* e *contravvenzioni* si rinvia al § 5.

<sup>7</sup> La pena, costituendo una sanzione onerosa per la comunità, non viene adottata dal legislatore se non quando non se ne può fare a meno. Così F. ANTOLISEI, *cit.*, 173. Sul principio di *sussidiarietà* e di *meritevolezza della pena* si veda, fra i tanti, G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale*, Bologna, 2004, 22 ss.

<sup>8</sup> Espressione con la quale si intende designare il complesso di condizioni fondamentali e indispensabili alla vita comune. Si veda F. ANTOLISEI, *cit.*, 3.

con pene che non sono stabilite espressamente dalla legge (art. 25 Costituzione e art. 1 c.p.); tradizionalmente espresso dal brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege*.

Corollari ne sono il *principio di riserva* (assoluta) *di legge*, il *principio di tassatività* (o determinatezza), nonché il *principio della irretroattività relativa e della non ultrattività della legge penale*<sup>9</sup> che regolamentano il problema della successione della legge penale nel tempo.

Tralasciando di approfondire questi profili generali del diritto penale<sup>10</sup>, la nostra indagine sarà incentrata sul principio sancito dalla Costituzione, secondo il quale «la responsabilità penale è personale»<sup>11</sup>.

In virtù di tale principio, *autore del reato* o *reo* o *agente* è colui – persona fisica<sup>12</sup> – che pone in essere un fatto penalmente illecito previsto dalla legge come reato (*principio di legalità*) e che allo stesso tempo realizza una effettiva offesa al bene-interesse giuridico tutelato dalla norma penale (*principio di offensività materiale*). Di conseguenza, si esclude la possibilità di rispondere penalmente per un fatto altrui.

Ma quando l'agente è “responsabile” di un reato? Al ricorrere di quali requisiti?

Per rispondere a queste domande o, più precisamente, per verificare l'attribuibilità del fatto criminoso al soggetto, il reato viene tradizionalmente scomposto in due diversi elementi: *i) l'elemento oggettivo*; e *ii) l'elemento soggettivo*.

### 2.1. L'elemento oggettivo del reato

Sotto il profilo oggettivo, il reato può essere definito come quel fatto, previsto dalla legge, che è conseguenza di una condotta attiva od omissiva posta in essere dal soggetto. Stabilisce, infatti, l'art. 40, primo comma, c.p. «Nessuno può essere punito per un fatto previsto dalla legge come reato, se l'evento dannoso o

---

<sup>9</sup> L'art. 2 c.p., che ne racchiude l'intera disciplina, regola tre distinte ipotesi, onde la successione della legge penale può determinare: *i)* la previsione di una nuova incriminazione; *ii)* l'abolizione di una norma precedente; *iii)* la modificazione di una norma precedente conseguente alla riformulazione della norma penale. La tematica della successione delle leggi nel tempo ha avuto una specifica applicazione a seguito della riforma della disciplina dei reati tributari ad opera del d.lgs. n. 74/2000. In particolare, relativamente ai reati di omessa dichiarazione e di frode fiscale mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti di cui agli artt. 1 e 4, primo comma, lett. d), della l. n. 516/1982, le sezioni unite della Corte di Cassazione, ponendo fine ai significativi contrasti giurisprudenziali, hanno affermato che la riformulazione dei reati tributari ha determinato una vera e propria *abolitio criminis* delle fattispecie pregresse (confronta gli artt. 2 e 5 del d.lgs. n. 74/2000). Si vedano Cass., sez. un., 7 novembre 2000, n. 27; Cass., sez. un., 25 gennaio 2001, n. 35. in *La banca dati del commercialista*, [www.bdc.ilsole24ore.com](http://www.bdc.ilsole24ore.com).

Le conclusioni della Suprema Corte, benché abbiano dato adito a molte critiche, muovono dalla constatazione di una disomogeneità strutturale fra le nuove fattispecie e le vecchie, nonché della intervenuta modificazione del bene interesse tutelato. Più in dettaglio, la Corte ha evidenziato l'incompatibilità del nuovo sistema penal-tributario, che incrimina *reati di danno* (punendo le sole condotte effettivamente lesive dell'interesse fiscale), rispetto al previgente sistema che incriminava anche *reati di pericolo* (punendo meri atti preparatori e prodromici).

<sup>10</sup> Per approfondimento dei quali si rinvia, *ex multis*, a F. ANTOLISEI, *cit.*, 3 ss.; G. FIANDACA, E. MUSCO, *cit.*, 28 ss.; F. MANTOVANI, *cit.*, 84 ss.; F. RAMACCI, *Corso di diritto penale*, I, 1991, Torino, 21 ss..

<sup>11</sup> Così l'art. 27 della Costituzione.

<sup>12</sup> Dal principio della responsabilità penale personale rigorosamente inteso consegue, come ulteriore corollario, il principio della *irresponsabilità penale degli enti giuridici*, icasticamente espresso dal brocardo *societas delinquere non potest*. In ossequio a quest'ultimo principio, con il d.lgs. n. 231/2001 il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento – limitatamente ad alcune fattispecie di reato – una responsabilità degli enti di tipo amministrativo (*rectius*, di tipo penal-amministrativo poiché nei presupposti e nelle conseguenze non troppo dissimile dalla responsabilità penale). Per maggiori approfondimenti si rinvia a F.M. D'ANDREA, A. DE VIVO, L. MARTINO, *I modelli organizzativi ex d.lgs. 231/2001, La responsabilità amministrativa delle imprese*, Milano, 2006, ove ampi riferimenti bibliografici, e FONDAZIONE ARISTEIA, Documento n. 46 del 8 febbraio 2005, *La responsabilità amministrativa delle persone giuridiche*, in [www.aristeia.it](http://www.aristeia.it).

pericoloso, da cui dipende l'esistenza del reato, non è conseguenza della sua azione od omissione»<sup>13</sup>. In altri termini, fra la condotta – attiva od omissiva – del soggetto e l'evento di reato deve sussistere un *nesso di causalità*.

Si deve precisare che per il diritto penale l'espressione «cagionare un evento mediante omissione» non ha, né potrebbe avere, una connotazione naturalistica, ma ha un significato esclusivamente normativo, poiché consiste «nel non compiere l'azione che il soggetto ha l'*obbligo giuridico* di compiere» (*Non facere quod debetur*)<sup>14</sup>. Se ne desume che colui che determina un risultato mediante omissione non ne risponde sempre, ma solo quando la legge gli impone uno specifico dovere di attivarsi<sup>15</sup>.

Accorta dottrina ha fornito una interpretazione restrittiva dell'espressione «obbligo giuridico», secondo la quale il reato omissivo ricorre quando «la legge penale fa gravare l'*obbligo giuridico* di impedire l'evento, denominato anche *obbligo di garanzia*, su specifiche categorie predeterminate di soggetti, previamente fornite degli adeguati *poteri giuridici di impedire eventi offensivi* di bene altrui, affidati alla loro tutela per l'incapacità dei titolari di adeguatamente proteggerli»<sup>16</sup>.

Secondo questa linea interpretativa, è proprio la titolarità di poteri giuridici impeditivi che consente di distinguere l'*obbligo di garanzia* (e il *garante*) rispetto ad altri tipi di obblighi di agire quale, ad esempio, l'*obbligo di sorveglianza*. L'obbligo di sorveglianza si compone, infatti, di poteri di vigilanza e di informazione sulle situazioni di pericolo, ma non di poteri impeditivi.

Emblematico è il caso degli amministratori e dei sindaci di società. I primi sono titolari di un *obbligo di garanzia* perché soggetti in posizione paritaria e, generalmente, dotati di poteri impeditivi sui singoli atti di gestione<sup>17</sup>. Al contrario, quello dei sindaci è un semplice *obbligo di sorveglianza*, dal momento che *ex artt.* 2403 e 2407 c.c. i membri dell'organo di controllo hanno il compito non di impedire – perché privi dei

---

<sup>13</sup> Secondo la più recente dottrina e giurisprudenza, il rapporto di causalità è valutato secondo parametri di natura scientifica onde «l'azione è causa dell'evento quando, secondo la migliore scienza ed esperienza del momento storico, (...) l'evento è conseguenza certa o altamente probabile dell'azione». Così F. MANTOVANI, *cit.*, 155, G. FIANDACA, E. MUSCO, *cit.*, 207. In ogni caso, il legislatore ha espressamente sancito che escludono la riferibilità del reato al soggetto: *i*) le cause sopravvenute quando sono sufficienti a determinare l'evento (art. 41 c.p.); *ii*) il caso fortuito, vale a dire l'esistenza di fattori eccezionali e imprevedibili; e *iii*) la forza maggiore che indica forze naturali invincibili e imprevedibili (art. 45 c.p.). Queste cause per loro natura interrompono il nesso causale fra la condotta dell'agente e il fatto di reato.

<sup>14</sup> È, quindi, la doverosità della condotta che trasforma l'inerzia in causa dell'evento dannoso o pericoloso costituente reato. Così F. MANTOVANI, *cit.*, 139, 162, 170 ss. È opportuno soffermarsi sulla tipologia dei reati omissivi. I reati omissivi si distinguono in: *i*) reati omissivi *propri* (o di pura omissione) che consistono nel mancato compimento di un'azione comandata (es. omissione di dichiarazione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto); e *ii*) reati omissivi *impropri* (o di non impedimento) che consistono nel mancato impedimento di un evento materiale. Ciò significa che i reati omissivi impropri ricorrono quando si verifica un tale evento offensivo (esempio comune è quello del disastro ferroviario per omesso azionamento dello scambio da parte dell'addetto).

<sup>15</sup> In virtù di quanto stabilito dall'art. 40, secondo comma, c.p. Si veda F. ANTOLISEI, *cit.*, 258.

<sup>16</sup> Così F. MANTOVANI, *cit.*, 170 ss.

<sup>17</sup> Si veda F. MANTOVANI, *cit.*, 170 ss. Di conseguenza, gli amministratori potrebbero ben rispondere per concorso del reato commesso da uno degli amministratori. Di contro, nei casi in cui l'atto non risulti essere soggetto ai poteri impeditivi loro conferiti dalla legge e dall'atto costitutivo gli amministratori, similmente ai componenti il collegio sindacale, sarebbero titolari di un mero obbligo di sorveglianza.

corrispondenti poteri – la commissione di reati, ma solo di informare gli organi societari dei reati commessi<sup>18</sup>.

Occorre evidenziare, tuttavia, che la giurisprudenza non sembra condividere pienamente questa linea interpretativa, avendo talora ritenuto che in capo al collegio sindacale gravi un vero e proprio potere-dovere di impedire la realizzazione dell'evento criminoso<sup>19</sup>.

## 2.2. L'elemento soggettivo del reato

Sotto il profilo soggettivo, il principio di responsabilità penale personale postula la *colpevolezza* dell'agente, vale a dire la rimproverabilità della condotta al soggetto. La colpevolezza presuppone, quindi, l'esistenza di un *nesso psicologico* che lega il soggetto al reato.

L'elemento soggettivo si sostanzia in una serie di condizioni, normativamente previste, che consentono di attribuire il fatto criminoso al soggetto: *i*) l'imputabilità dell'autore del reato<sup>20</sup>, *ii*) la conoscenza o la conoscibilità della norma penale; *iii*) il dolo o la colpa<sup>21</sup>.

## 2.3. L'ignoranza della legge nella lettura costituzionale

L'appartenenza anche psicologica dal fatto di reato al soggetto agente presuppone, *in primis*, la conoscenza ovvero la conoscibilità della norma penale.

L'art. 5 c.p. stabilisce che «Nessuno può invocare a propria scusa l'ignoranza della legge penale [tranne che si tratti di ignoranza inevitabile]». L'inciso – che è stato aggiunto a seguito di una significativa pronuncia della Corte Costituzionale – ha comportato il passaggio dal dogma della *inescusabilità assoluta* della ignoranza della legge al principio della *scusabilità relativa*<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> Più in dettaglio, secondo questa dottrina, deve ritenersi che l'inosservanza da parte dei sindaci dell'obbligo di sorveglianza: *i*) non determina la responsabilità penale «perché senza poteri impeditivi non c'è obbligo di impedimento, trattandosi in caso contrario di responsabilità per fatto altrui»; *ii*) è punibile, *de jure condito*, solo nei casi in cui è espressamente previsto dalla norma, ad esempio, per i sindaci *ex art. 2621 c.c.* o *ex art. 223, r.d. n. 267/1942*; *iii*) non comporta il concorso del “controllore” nel reato del “controllato” (salvo in caso in cui il primo ponga in essere una condotta ulteriore rispetto alla mera omissione, ad esempio, istigazione, previo accordo sulla assicurata omissione di vigilanza e silenzio). In conclusione, questa dottrina auspica, *de jure condendo*, un intervento legislativo in tema di obbligo di sorveglianza diretto a colmare le attuali lacune legislative. È il caso, ad esempio, delle c.d. adesioni del collegio sindacale alla politica dell'impresa, che a rigore «non dovrebbero essere colmabili, ma ciò nonostante non di rado incostituzionalmente colmate, tramite al ricorso alle norme relative al reato omissivo (art. 40, secondo comma, c.p.) e al concorso di persone nel reato (art. 110 c.p.)». Così F. MANTOVANI, *cit.*, 170 e 182.

<sup>19</sup> Come vedremo, è ipotizzabile, talvolta, il concorso di amministratori e sindaci alla realizzazione del reato. Un esempio emblematico è costituito dal concorso dei sindaci nel reato di bancarotta fraudolenta. Sul tema si veda la nota 58.

<sup>20</sup> L'imputabilità è la capacità di intendere e volere (art. 85 c.p.), in mancanza delle quali il reo non può essere considerato “delinquente responsabile”. Sul tema si veda F. MANTOVANI, *cit.*, 305 ss. e 659 ss.

<sup>21</sup> Per completezza occorre osservare che la responsabilità penale presuppone, inoltre, la coscienza e la volontà della condotta (*suitas*) (art. 42 c.p.) e la mancanza di cause di giustificazione del reato, le c.d. scriminanti (art. 51-54 c.p.). A questo ultimo proposito, è interessante notare che, al fine di escludere la responsabilità del dottore commercialista per i reati commessi nello svolgimento dell'attività di consulenza, si è talvolta fatto richiamo alla scriminante dell'esercizio di un diritto (art. 51 c.p.) posto che la attività professionale è prevista e disciplinata dalla legge (d.lgs. n. 139/2005). Per ulteriori approfondimenti si rinvia a G. FIANDACA, E. MUSCO, *cit.*, 225; F. MANTOVANI, *cit.*, 305 ss., 249 ss.

<sup>22</sup> Si veda Corte Costituzionale, 23-24 marzo 1988, n. 364. In questa fondamentale pronuncia, la Corte afferma che «l'effettiva impossibilità di conoscere la legge penale ... è requisito (che) viene ad integrare e completare quelli attinenti alle relazioni psichiche tra soggetto e fatto e (che) consente la valutazione, e pertanto la rimproverabilità del



Da una lettura in positivo della norma si deduce che il nostro ordinamento penale pone a carico di ogni cittadino il *dovere* di informarsi sull'esistenza e sul contenuto della legge, mitigandolo con la previsione di un ulteriore presupposto, quello della *conoscibilità* della legge<sup>23</sup>. La norma ha dunque una duplice «valenza responsabilizzatrice» perché impone al cittadino il dovere “strumentale” di informarsi e, allo stesso tempo, contrastando il crescente malcostume di politica e tecnica legislativa, impone al legislatore di rendere il contenuto delle norme accessibili al cittadino<sup>24</sup>.

Ciò premesso, ai fini della imputabilità soggettiva bisogna distinguere:

- l'*ignoranza*<sup>25</sup> *inevitabile (scusabile)*. Essa esclude la responsabilità dell'agente – per difetto dell'elemento psicologico – che può dimostrare di aver fatto tutto il possibile per conoscere la legge, ma non essere stato messo nelle condizioni di conoscerla<sup>26</sup>;
- l'*ignoranza evitabile (inescusabile)*, perché determinata da un atteggiamento colpevole dell'agente, che non esclude la responsabilità di chi abbia commesso un reato.

Quanto ai parametri di individuazione, la Corte Costituzionale ha precisato che l'inevitabilità dell'errore sul divieto (con conseguente esclusione della colpevolezza) non va misurata alla stregua di «criteri soggettivi puri» (conoscenza o meno del precetto esclusivamente alla luce delle specifiche conoscenze dell'agente), bensì secondo:

- «criteri oggettivi puri» che si riferiscono a casi di impossibilità di conoscenza *per ogni consociato* (estrema difficoltà dei mezzi di comunicazione che impedisca la conoscenza della Gazzetta Ufficiale; errori di stampa; oscurità e contraddittorietà assoluta del testo di legge, caos interpretativo giudiziario);
- «criteri soggettivi misti» che si riferiscono a casi di impossibilità di conoscenza per un qualsiasi consociato che si fosse trovato *nelle stesse particolari condizioni* dell'agente (erronei provvedimenti o assicurazioni da fonti qualificate; precedenti assoluzioni dell'agente su quegli stessi fatti).

La Corte Costituzionale ha evidenziato, peraltro, che la «spersonalizzazione» dell'errore non può spingersi fino ad ignorare la distinzione fra *comuni cittadini* e *cittadini qualificati*. È necessario, al contrario, indagare le particolari situazioni soggettive dell'agente, dovendosi tenere conto sia di eventuali limitazioni (ad esempio, sordomutismo), sia delle particolari abilità e conoscenze dell'agente.

---

fatto complessivamente considerato, ... di qui la particolare rilevanza assegnata all'atteggiamento psicologico del reo di fronte ai doveri d'informazione o d'attenzione sulle norme penali, doveri che sono alla base della convivenza civile». Quanto alla *colpevolezza*, nella citata sentenza, si ribadisce che: «Si risponde penalmente soltanto per il fatto proprio purché si precisi che per “fatto proprio” non s'intende il fatto collegato al soggetto dal mero nesso di causalità (...) ma anche, e soprattutto, dal momento subiettivo costituito, in presenza della prevedibilità ed evitabilità del risultato vietato, almeno della “colpa” in senso stretto».

<sup>23</sup> Occorre specificare che la norma si occupa dell'errore di diritto, avente ad oggetto una disposizione normativa. Tuttavia escludono la colpevolezza del soggetto, al ricorrere di determinate circostanze, anche l'errore di fatto e l'errore sulla legge extrapenale disciplinati dagli artt. 43 e 47 c.p. Per approfondita indagine di questi istituti si vedano F. MANTOVANI, *cit.*, 377 e 383; F. ANTOLISEI, *cit.*, 99.

<sup>24</sup> Così F. MANTOVANI, *cit.*, 311.

<sup>25</sup> Per ignoranza si intende sia la mancata conoscenza, vale a dire l'erronea interpretazione. Così F. ANTOLISEI, *cit.*, 412.

<sup>26</sup> In tal senso, I. CARACCIOLI, *Manuale di diritto penale*, Padova, 2005, 140.

Da una lettura dell'art 5 c.p. costituzionalmente orientata si evince, quindi, che la legge pretende dal *professionista*, soggetto dotato di specifiche cognizioni, uno *sforzo più intenso* di informazione e di diligenza (sull'esistenza e sul contenuto delle norme). Occorre precisare, inoltre, che la natura inevitabile dell'ignoranza è generalmente valutata in base allo sforzo di conoscenza che risulta esigibile rispetto ad un agente modello (vale a dire l'*homo ejusdem professionis et condicionis*), nel nostro caso lo sforzo esigibile da un *professionista-modello*.

Dal pari, l'amministratore o il sindaco di società deve dotarsi della preparazione tecnica adeguata alla carica che assume e, parallelamente, informarsi sulle norme e sugli adempimenti (tributari, contabili, ecc.) previsti dalla legge, anche in riferimento al genere di attività economica che forma oggetto della società, alle dimensioni di questa e dei mercati in cui l'impresa opera<sup>27</sup>.

Sotto altro profilo, si deve evidenziare la rilevanza del ruolo assunto dal professionista nei confronti del proprio cliente. Il professionista rappresenta, infatti, per il comune cittadino *una fonte qualificata di informazione* (si pensi alla consulenza in materia fiscale, contabile e societaria). Ciò significa che il cliente può e deve confidare sulla correttezza delle informazioni ottenute dal professionista. E il comune cittadino può, almeno in linea di principio, invocare l'erroneità dell'informazione ottenuta dal professionista per affermare la scusabilità della propria *ignorantia legis* (l'errore è scusabile perché determinato dall'erroneo parere del consulente)<sup>28</sup>.

È interessante notare, infine, che in materia tributaria, data la complessità degli oneri fiscali, e la mole e la mutevolezza della disciplina, il legislatore ha ritenuto opportuno ribadire il principio della scusabilità dell'ignoranza inevitabile della legge<sup>29</sup>. Più in dettaglio, il diritto penal-tributario sancisce espressamente che

---

<sup>27</sup> È interessante notare che a seguito della riforma del diritto societario la responsabilità (contrattuale) degli amministratori è valutata in base alla diligenza richiesta dalle loro specifiche competenze (art. 2392 c.c.). Si veda F. GALGANO, R. GENGHINI, *Il nuovo diritto societario*, I, *Le nuove società di capitali e cooperative*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, XXIX, II ed., 2006, 450 ss.

Pur se si dubita della possibilità di traslare nell'ambito del diritto penale i criteri elaborati dalla giurisprudenza e dalla dottrina per il diritto commerciale, sembra corretto ritenere che, anche in sede penale, le specifiche competenze di cui è dotato il soggetto sono destinate ad incidere sulla valutazione della sua condotta. Più in dettaglio, le conoscenze e le qualità dell'agente dovrebbero riflettersi nel diverso atteggiarsi dell'elemento soggettivo del reato, il dolo o la colpa. A titolo esemplificativo, rispetto ai reati tributari, ipotizzare un amministratore, ingegnere elettronico con delega per il processo produttivo di una *software-house*, animato dal dolo specifico di evasione richiesto dalla legge appare poco corrispondente alla realtà.

Ciò premesso, occorre segnalare, tuttavia, l'orientamento più rigoroso dei giudici di legittimità che, almeno in passato, hanno affermato che gli amministratori di società non possono invocare, a loro scusa, l'ignoranza della normativa tributaria penale relativa al ramo di attività nel quale sono professionalmente inseriti, ritenendo che gli stessi sono tenuti ad informarsi sulla normativa che disciplina tale campo (Cass., 7 dicembre 1991, n. 12407; Cass., 11 ottobre 1995, n. 10246, in *La banca dati del commercialista*).

<sup>28</sup> La Corte di Cassazione, nella sentenza Cass., 24 settembre 1990, n. 14657, in *La banca dati del commercialista*, ha riconosciuto la scusabilità dell'errore per ignoranza inevitabile – sotto la specie di una difficoltà interpretativa inevitabile – del contribuente che, ignaro di nozioni giuridiche, aveva provveduto a consultare un dottore commercialista, ricevendone un erroneo parere. In simili fattispecie, si pone, tuttavia, il delicato problema della rilevanza contrattuale ovvero penale della condotta del professionista che fornisce (dolosamente o colpevolmente) erronei consigli e pareri. In riferimento all'emergente problema della responsabilità del consulente per concorso doloso nel reato commesso dal richiedente per *error juris* determinato o rafforzato dal parere richiesto si veda F. MANTOVANI, *cit.*, 313, nota 16.

<sup>29</sup> Sussistono una pluralità di norme che sanciscono la rilevanza di questo principio in materia tributaria (art. 8 del d.lgs. n. 546/1992, art. 6 del d.lgs. n. 472/1997 e art. 10 della l. n. 212/2000).

non sono punibili le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata, c.d. oscurità normativa (art. 15 d.lgs. n. 74/2000)<sup>30</sup>.

#### 2.4. Il dolo, la colpa e la preterintenzione

A secondo del diverso nesso psicologico che lega l'agente al reato la legge distingue: i) il *dolo*; ii) la *colpa*; iii) la *preterintenzione*.

Il *dolo* ricorre quando l'evento dannoso o pericoloso è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione (art. 43, primo comma, c.p.). L'atteggiamento psichico dell'agente consiste, quindi, nella rappresentazione e nella volontà dell'evento criminoso da parte dell'autore del reato.

Le diverse modulazioni della rappresentazione e della volontà hanno consentito alla dottrina e alla giurisprudenza di individuare varie manifestazioni del dolo, distinguendo:

- il dolo *diretto* (o intenzionale) che ricorre quando la volontà è diretta in modo univoco a realizzare il risultato lesivo che l'agente si rappresenta come certo o almeno probabile, dal dolo *eventuale* che si ha quando la volontà non si dirige direttamente a realizzare l'evento, ma l'agente lo prevede e lo accetta come conseguenza eventuale della propria condotta<sup>31</sup>;
- il dolo *generico* in cui la legge richiede solamente la coscienza e la volontà del fatto criminoso, essendo indifferente per la sussistenza del reato il fine per cui si agisce, dal dolo *specifico* che si ha quando la legge richiede che il soggetto agisca per uno specifico fine (è questo il caso dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto previsti dal d.lgs. n. 74/2000 e caratterizzati dal *dolo specifico di evasione*<sup>32</sup>);
- il dolo *di danno e di pericolo* che ricorrono quando il soggetto vuole rispettivamente ledere il bene protetto o soltanto minacciarlo.

Il nuovo sistema penal-tributario, delineato dal d.lgs. n. 74/2000, ha segnato il passaggio da un sistema punitivo che incriminava anche reati di pericolo – rispetto al bene giuridicamente tutelato: l'esatta percezione delle entrate da parte dello Stato – ad un sistema fondato su reati di danno (punendo le sole condotte effettivamente lesive dell'interesse fiscale)<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Del pari, occorre evidenziare che lo *statuto dei diritti dei contribuenti*, all'art. 10 della l. n. 212/2000, sancisce lo stesso principio (abrogando, secondo alcuni, le previgenti disposizioni) e individua inoltre alcune fattispecie di errore scusabile del contribuente. Parallelamente, lo statuto eleva a principio generale dell'ordinamento tributario il dovere dell'amministrazione di assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, realizzando così la funzione di responsabilizzazione già accennata (art. 5 della l. n. 212/2000). Per un approfondimento si veda M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002.

<sup>31</sup> Il dolo eventuale, a sua volta, deve essere distinto dalla *colpa cosciente*. Questa ricorre quando l'agente, pur prevedendo l'evento lesivo, non ne accetta il rischio, vale a dire non ritiene che il fatto lesivo si verificherà (poiché, ad esempio, ha confidato erroneamente sulla sua capacità di prevenire il fatto di reato).

<sup>32</sup> Si pensi, ad esempio, al delitto di fraudolenta, di infedele e di omessa dichiarazione (rispettivamente incriminati dall'art. 2, 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000). Fra i reati comuni, esempio paradigmatico di reato a dolo generico è la truffa, in quanto il "profitto" è elemento del reato vale a dire uno dei fattori oggettivi che costituiscono il reato. Mentre la rapina è reato a dolo specifico, essendo necessario – e sufficiente – che l'agente abbia agito al fine di trarne profitto.

<sup>33</sup> Si prenda il caso del delitto di omessa dichiarazione, ove l'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000 stabilisce che: «È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con

La *colpa* ricorre quando l'evento dannoso o pericoloso, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica per negligenza, imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline da parte dell'agente (art. 43, primo comma, c.p.). L'atteggiamento psicologico della colpa consiste, pertanto, nella non-volontà del fatto di reato congiunta alla violazione di principi cautelari oggettivi, cioè di *regole di diligenza*<sup>34</sup>. L'essenza della colpa può ravvisarsi nel rimprovero al soggetto di aver realizzato involontariamente – ma pur sempre attraverso la violazione di regole di diligenza sancite dagli usi o espressamente prescritte dall'autorità allo scopo di prevenire eventi dannosi – un fatto di reato che egli avrebbe potuto evitare mediante l'osservanza di tali regole<sup>35</sup>.

Occorre evidenziare che le regole cautelari risultano essere modulate (e accertate dal giudice) in rapporto alle conoscenze che è legittimo presumere nell'individuo agente, anche in riferimento all'attività professionale svolta<sup>36</sup>.

La dottrina e la giurisprudenza distinguono la *colpa cosciente* in cui si rimprovera al soggetto di non aver osservato le regole di diligenza, pur avendo preveduto l'evento evitabile (ma in ogni caso non avendolo voluto, accettato), dalla *colpa incosciente* perché il soggetto non ha previsto l'evento prevedibile ed evitabile. La *preterintenzione* si ha, invece, quando dall'azione o dalla omissione deriva un evento dannoso o pericoloso più grave di quello voluto dall'agente<sup>37</sup>. L'atteggiamento psicologico consiste, secondo parte della dottrina, in un dolo misto a colpa perché sussiste la volontà dell'evento minore<sup>38</sup>.

Infine, deve osservarsi che l'elemento soggettivo ha una disciplina diversa nei *delitti* e nelle *contravvenzioni*<sup>39</sup>. Per la commissione dei delitti è richiesto il dolo e, solo nei casi in casi di espressa previsione, è sufficiente la colpa. In altre parole, i delitti sono colposi solo nelle ipotesi espressamente previste dal legislatore. Mentre nelle contravvenzioni è richiesto *indifferentemente* il dolo o la colpa. Ciò significa che non occorre il dolo, ma è necessaria quanto meno la colpa<sup>40</sup>.

---

riferimento a taluna delle singole imposte, a Euro 77.468,53». Il legislatore ha dato quindi rilevanza penale ad una – reale – evasione di imposta, commisurando la soglia di punibilità all'ammontare dell'imposta evasa e non più, come per il passato, all'ammontare degli imponibili non dichiarati.

<sup>34</sup> Si veda F. ANTOLISEI, *cit.*, 369.

<sup>35</sup> In tal senso F. MANTOVANI, *cit.*, 354. In altri termini, osserva F. ANTOLISEI, *cit.*, 373 che mediante la colpa si muove un «rimprovero di leggerezza» all'agente.

<sup>36</sup> Secondo F. MANTOVANI, *cit.*, 352-353, le regole di diligenza devono essere individuate *ex ante* alla stregua del criterio della migliore scienza ed esperienza nello specifico settore. Più in dettaglio, nell'attività professionale, le regole cautelari possono, a secondo dei casi, consistere: *i*) nella adozione di determinate misure o modalità esecutive dell'incarico; *ii*) nell'assunzione di adeguate informazioni relative alle regole cautelari dell'attività che si intende svolgere e di una corretta comunicazione ad altri delle informazioni sulle attività da essi svolte; *iii*) nell'idonea scelta dei propri collaboratori o delegati, unitamente ad un adeguato controllo sul loro operato. Vedi anche F. ANTOLISEI, *cit.*, 391.

<sup>37</sup> Il codice ne prevede un'unica ipotesi, l'omicidio preterintenzionale *ex art.* 582 c.p. Un'altra incriminazione è prevista dalla legge speciale che punisce l'interruzione della gravidanza preterintenzionale (art. 18, capoverso, della l. n. 194/1978).

<sup>38</sup> Secondo questa linea interpretativa nell'omicidio preterintenzionale ricorre il dolo delle lesioni o percosse e inoltre la colpa dell'evento più grave (morte). Non condivide questa ricostruzione F. ANTOLISEI, *cit.*, 340, ritenendo che il reato preterintenzionale sia riconducibile alla categoria dei reati aggravati dall'evento.

<sup>39</sup> Per la definizione di delitto e di contravvenzione si rinvia al § 5.

<sup>40</sup> È questo, secondo l'orientamento interpretativo ormai dominante, il significato che deve essere attribuito al combinato disposto degli artt. 42, terzo capoverso, e 43, ultimo comma, c.p. Si vedano, *ex multis*, F. MANTOVANI, *cit.*, 341; G. FIANDACA, E. MUSCO, *cit.*, 376; F. ANTOLISEI, *cit.*, 405.

Riassumendo, il principio della responsabilità penale personale sta ad indicare che l'agente risponde per un fatto previsto dalla legge come reato e, inoltre, ricollegabile alla sua condotta secondo un nesso di causalità materiale e psicologico. In altri termini, la responsabilità penale personale significa responsabilità *per fatto proprio colpevole* ed esclude la responsabilità per fatto altrui.

### 3. IL CONCORSO DI PERSONE NEL REATO

Occorre, preliminarmente, evidenziare che il coinvolgimento del dottore commercialista nel procedimento penale a titolo di concorso con il proprio cliente non avviene per effetto di norme penali specifiche ad esso indirizzate, ma sulla base dei principi generali previsti in materia di concorso di persone nel reato (artt. 110 ss. c.p.)<sup>41</sup>. Pertanto, nei prossimi paragrafi ci si soffermerà sulla disciplina di questo istituto, al fine di indagare i criteri individuativi della responsabilità personale nei casi di interazione fra più agenti, e specificatamente, fra cliente e dottore commercialista.

L'espressione "*concorso di persone nel reato*" designa le ipotesi in cui la realizzazione di un reato avviene non ad opera di una sola persona, ma ad opera di più persone<sup>42</sup>.

Dispone, infatti, l'art. 110 c.p. che «Quando più persone concorrono alla realizzazione del medesimo reato, ciascuna soggiace alla pena per questo stabilita».

Si evince dalla norma che il nostro ordinamento stabilisce, almeno in via di principio, il criterio di uguale responsabilità dei vari compartecipi<sup>43</sup>. *Ratio* della norma è, infatti, di incriminare la "compartecipazione criminosa". L'istituto del concorso di persone nel reato è, pertanto, conforme al principio di responsabilità penale personale perché l'ordinamento giuridico considera tutti i compartecipi come *autori del reato*<sup>44</sup>.

La dottrina, che ha lungo discusso circa la natura e il fondamento della corresponsabilità, è oggi concorde nell'individuare gli elementi indispensabili per l'esistenza del concorso di persone nel reato. Essi sono:

- i) la pluralità di agenti,
- ii) la realizzazione di un fatto di reato,

---

<sup>41</sup> Al fine di mitigare gli effetti dell'applicazione dell'istituto penale del concorso di persone, in materia di sanzioni tributarie amministrative è espressamente prevista una limitazione di responsabilità per il consulente. L'art. 5 del d.lgs. n. 472/1997 prevede che la responsabilità per violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà è limitata ai casi di dolo o colpa grave del consulente.

<sup>42</sup> Si deve distinguere il concorso (*eventuale*) di persone nel reato dalle ipotesi di reati plurisoggettivi (ad esempio, rissa, duello, cospirazione politica), vale a dire quei reati che per loro stessa natura possono essere commessi da due o più persone e che sono tradizionalmente designati con l'espressione di reati a concorso *necessario*. Così F. ANTOLISEI, *cit.*, 547.

<sup>43</sup> Deve evidenziarsi che tale criterio incontra alcuni temperamenti diretti a graduare la pena in funzione del contributo apportato in concreto da ciascun concorrente (in base al riconoscimento di alcune attenuanti ed aggravanti per taluni dei concorrenti e all'applicazione dell'art. 133 c.p., nonché alla disciplina del concorso nel reato proprio e al mutamento del titolo e delle cause di esclusione della pena ex art. 112 ss. c.p.).

<sup>44</sup> In tal senso F. ANTOLISEI, *cit.*, 555, il quale evidenzia che, in tal modo, al soggetto agente è riconosciuta la responsabilità sia dei fatti che sono conseguenza diretta dalla sua condotta, sia dei fatti esterni di cui ha tenuto conto nel suo agire.

- iii) il contributo causale di ciascun soggetto alla realizzazione di esso, che connotano l'elemento oggettivo;
- iv) la volontà di cooperare alla commissione del reato<sup>45</sup>.

Preme sottolineare che è possibile distinguere diverse forme di concorso secondo l'apporto che ciascun partecipante dà alla realizzazione del reato.

Tradizionalmente<sup>46</sup> si distingue, pertanto, l'*autore del reato*, cioè colui che pone in essere la condotta che, autonomamente considerata, è di per sé idonea a realizzare il fatto di reato<sup>47</sup>, dal *partecipe*, che indica colui che, pur non compiendo una condotta che realizza la fattispecie criminosa, coopera all'ideazione ovvero all'esecuzione del reato. Fra le due figure se ne inserisce una terza, quella del *co-autore*, che è colui che, insieme ad altri, pone in essere in tutto o in parte l'azione. Cosicché il fatto di reato è il risultato dell'azione complessivamente realizzata da più soggetti<sup>48</sup>.

Si deve notare, inoltre, che la partecipazione al reato può essere sia *fisica* (o materiale), sia *psichica* (o morale). La prima interviene nella fase di preparazione ed esecuzione del reato e può in concreto assumere le forme più svariate. La seconda consiste nel suscitare in altri il proposito criminoso che prima non esisteva ovvero nel rafforzare il proposito criminoso, già esistente, di commettere un reato<sup>49</sup>.

Si discute in dottrina sulla rilevanza penale delle diverse modalità di manifestazione della partecipazione morale. Ci si chiede, in particolare, se per aversi concorso nel reato sia sufficiente un semplice consiglio, un'esortazione, o se sia necessario fornire specifiche istruzioni e informazioni sulle modalità occorrenti per commettere il delitto.

A parere di accorta dottrina, le modalità di compartecipazione sono «indifferenti» poichè il problema deve essere affrontato e risolto applicando il principio di causalità. Affinché sussista il *concorso morale* è necessario che il soggetto abbia arrecato un contributo causale alla realizzazione dell'evento. In altri termini, è necessario verificare – secondo un giudizio di prognosi *ex post* – se l'agente abbia in concreto rafforzato

---

<sup>45</sup> Si veda, *ex multis*, F. ANTOLISEI, *cit.*, 558, e F. MANTOVANI, *cit.*, 341; in particolare, quest'ultimo ritiene che l'elemento soggettivo implichi: *i*) la conoscenza e la rappresentazione delle azioni che gli altri agenti hanno esplicato, esplicano, esplicheranno per la realizzazione del fatto di reato che si vuole commettere e *ii*) la volontà di contribuire con il proprio operato al verificarsi del fatto medesimo.

<sup>46</sup> Le definizioni sono tratte da F. ANTOLISEI, *cit.*, 547 ss. e F. MANTOVANI, *cit.*, 543 ss., cui si rimanda per maggiori approfondimenti.

<sup>47</sup> In via residuale rispetto al concorso di persone nell'illecito si pone la fattispecie della commissione del reato per *errore determinato dall'altrui inganno* (art. 48 c.p.). In questo caso la legge prevede espressamente che del reato commesso dalla persona ingannata risponde la persona che ha determinato l'inganno. Fermo restando che, se l'errore è colpevole, vale a dire determinato da negligenza dell'ingannato, l'autore del fatto risponde di reato colposo se il fatto è previsto dalla norma come tale. Si tratta di una applicazione della c.d. *teoria dell'autore mediato*, secondo la quale quando un soggetto, inducendo taluno in un errore incolpevole (oppure con violenza minaccia oppure avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e volere), determina la commissione di un reato, egli solo ne risponde, e non anche l'esecutore materiale. Confronta G. FIANDACA, E. MUSCO, *cit.*, 458.

<sup>48</sup> Dal dato normativo si desume che il legislatore individua la soglia minima di punibilità nel *concorso nel delitto tentato*, che si ha quando due o più persone compiono atti idonei e univoci a commettere un reato, ma questo non si verifica (secondo la definizione ex art. 56 c.p. di tentativo). Mentre non è punibile il *tentativo di concorso* vale a dire l'attività diretta a concorrere non esplicatasi in fatti diretti a commettere il reato, consumato o tentato.

<sup>49</sup> Nel primo caso la dottrina individua la figura del *determinatore*, nel secondo caso dell'*istigatore*. Occorre, al riguardo, evidenziare che, salvo che la legge non preveda diversamente, la semplice *istigazione*, come pure il *mero accordo*, a commettere un reato (senza che questo sia effettivamente commesso) non sono punibili. Ciononostante, l'istigazione e l'accordo, al ricorrere di determinate circostanze, sono indici di pericolosità sociale e comportare l'applicazione di misure di sicurezza (art. 115 c.p.).

nella persona il proposito di delinquere. Non integra, pertanto, i presupposti di un contributo causale la semplice *connivenza*, che si ha quando un individuo assiste passivamente alla commissione di un reato<sup>50</sup>, pur se eventualmente potrebbe impedire il reato (ma non avendo l'obbligo giuridico di impedirlo). Del pari, in ossequio al principio di causalità, non costituisce compartecipazione l'opera di consulenza o di ausilio prestata successivamente alla consumazione del reato (sempre che l'opera medesima non sia stata promessa in precedenza e ciò abbia suscitato o rafforzato il proposito di delinquere)<sup>51</sup>.

La questione è di particolare importanza per il dottore commercialista che corre il rischio di essere considerato responsabile per i reati commessi nell'esercizio della tipica attività di consulenza tributaria, contabile e societaria. In dettaglio, i casi più frequenti nei quali il dottore commercialista è stato chiamato a rispondere a titolo di concorso con il cliente sono i delitti di evasione fiscale (d.lgs. n. 74/2000)<sup>52</sup>, i reati di false comunicazioni sociali (artt. 2621 e ss. c.c.)<sup>53</sup>, il reato di bancarotta fraudolenta (artt. 261 e 223 r.d. n. 267/1942). Esistono, inoltre, alcune condotte che, pur non importando la qualità di compartecipe, possono dar luogo a responsabilità penale ad altro titolo<sup>54</sup>.

A proposito, una Commissione, nominata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti per lo "studio dei problemi di diritto penale dell'economia"<sup>55</sup>, ha precisato che:

- vi è responsabilità del professionista a titolo di concorso, quando il professionista versi in una situazione di *dolo*. Ad esempio, nei reati tributari, una dichiarazione falsa per conto del cliente può essere resa materialmente dal dottore commercialista, ma questi ne risponde esclusivamente se sarà a conoscenza della falsità dei documenti sui quali si fonda la dichiarazione<sup>56</sup>. Più in generale, il

---

<sup>50</sup> Secondo F. ANTOLISEI, *cit.*, 565, la connivenza non è infatti punibile perché nel diritto odierno non esiste per i cittadini un obbligo generale di impedire i reati. Tale obbligo incombe soltanto su coloro che hanno, come accennato, un obbligo giuridico di impedire l'evento (soggetti che secondo la dottrina moderna si trovano in posizione di garanzia) e, più in generale, sulla polizia giudiziaria.

<sup>51</sup> Così F. ANTOLISEI, *cit.*, 564-566.

<sup>52</sup> Si veda, Cass., 1° giugno 2001, n. 2831, in *Fisco*, 2002, 14, 2137.

<sup>53</sup> Secondo la giurisprudenza, il parere, anche se «spericolato» non appare sufficiente ad integrare il concorso del professionista, ma occorre una concreta attività atta a consentire la realizzazione del reato. Si veda A. CRESPI (a cura di), *Rassegna di diritto societario (1999-2000). Disposizioni penali in materia di società e consorzi*, in *Riv. soc.*, 2002, 2-3, 630-666; F. MANCINELLI, *Il «professionista del bilancio»: profili di responsabilità e possibili cautele*, in *Il controllo legali dei conti*, 2002, 6, 697-714.

<sup>54</sup> Quali, ad esempio, il favoreggiamento (artt. 378 e 379 c.p.), la truffa (art. 640 c.p.), il riciclaggio (art. 648-bis c.p.). Si tralascia, in questa sede, di segnalare i reati *propri* ascrivibili al dottore commercialista sulla base dell'incarico svolto (quali, ad esempio, amministratore, curatore, perito). Tuttavia, è opportuno segnalare che in sede di riforma fallimentare sono state introdotte nuove ipotesi di intervento del professionista con funzioni certificatorie (artt. 67, lett. d), 161 e 182-bis, l. fall.) che conducono ad ipotizzare nuovi profili di responsabilità penale per il dottore commercialista. Si veda L. TROYER, *La responsabilità penale del professionista per le valutazioni espresse in sede giudiziaria ovvero dirette all'autorità giudiziaria*, in *Riv. dott. comm.*, 2, 2006, 372-383.

<sup>55</sup> La Commissione di studio ha, invero, indagato il rapporto tra cliente e professionista al fine di individuare i metodi di difesa preventiva idonei ad evitare il coinvolgimento del professionista per concorso nei reati tributari. Le conclusioni raggiunte in quella sede si prestano ad essere estese anche ad altre ipotesi di reato. Il documento è pubblicato in *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, 1988, 4, 43-45. Si veda anche I. CARACCIOLI, *La responsabilità penale dei professionisti e revisori contabili*, in *Fisco*, 19, 1983, 2528-2531.

<sup>56</sup> Poiché il delitto di fraudolenta, di infedele e di omessa dichiarazione sono reati a dolo specifico, è necessario che il professionista non solo sia consapevole, ma altresì condivida lo scopo che il cliente si è prefisso. Occorre pertanto notare che il "fine di evadere le imposte" è elemento costitutivo dei citati reati. Ciò significa che, sotto il profilo oggettivo, il professionista deve apportare un contributo consapevole alla realizzazione del reato e che, sotto il profilo soggettivo, la sua condotta deve essere sorretta dalla volizione con previa rappresentazione dell'evento (evadere le imposte). Né il professionista potrebbe addurre a propria discolpa di aver operato nell'interesse o a vantaggio del

dottore commercialista sarà considerato compartecipe ogniqualvolta scientemente, vale a dire consapevolmente, operi unitamente al cliente per la commissione di un reato.

- non vi è responsabilità a titolo di concorso, quando:
  - a) il dottore commercialista si trovi ad operare su elementi forniti *esclusivamente* dal cliente. In particolare, se le inesattezze e le falsità dei dati (tributari o contabili) non sono conosciute, né riconoscibili, dal professionista, sarà solo il cliente a rispondere dell'eventuale reato.
  - b) l'attività svolta dal dottore commercialista nei confronti dell'interessato configura una mera *consulenza*. Accade di frequente che il cliente gli confidi di aver operato illecitamente e voglia conoscere quali siano le conseguenze penali (e non) della condotta illecita. Anche nel caso in cui il cliente decida di violare le norme penali, la responsabilità penale è e rimane esclusivamente del cliente.

Si osserva che in questo caso il consulente si limita a *fornire uno strumento esclusivamente comportamentale*, vale a dire di mera interpretazione della legislazione, e non ha alcun obbligo giuridico di impedire l'evento (ad esempio, il dottore commercialista non ha l'obbligo giuridico di garantire l'adempimento tributario). Più in generale, è configurabile un'ipotesi di mera *connivenza* del professionista, penalmente irrilevante, purché egli non collabori positivamente alla realizzazione del fatto illecito, né in qualunque modo lo avalli<sup>57</sup>.

La distinzione fra concorso di persone nel reato e connivenza non punibile viene in rilievo, ad esempio, nel reato di *bancarotta fraudolenta* sia relativamente al professionista che abbia prestato la sua assistenza all'imprenditore, poi dichiarato fallito, sia relativamente ai sindaci – nonché agli amministratori, ai direttori generali ed ai liquidatori – di società fallita (artt. 216 e 223 r.d. n. 267/1942)<sup>58</sup>.

Residua, infine, la possibilità di configurare una responsabilità a titolo di colpa quando il professionista si trovi ad operare con superficialità e negligenza<sup>59</sup>.

---

proprio cliente, posto che il beneficio economico del reato – il minore debito tributario – è ravvisabile esclusivamente in capo al contribuente. Questa circostanza, almeno nei reati tributari, non assume alcun rilievo giuridico, né può giustificare la compartecipazione del professionista al reato.

<sup>57</sup> In tal senso anche I. CARACCIOLI, *cit.*, 2528.

<sup>58</sup> In tema di responsabilità del professionista nei *reati fallimentari*, la Corte di Cassazione ha di recente ritenuto che «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 consiglio o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o li assistono nella conclusione dei relativi negozi ovvero ancora 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 distrattivo» (Cass., sez. V pen., 12 gennaio 2004, n. 569, in *La banca dati del commercialista*). Per un approfondimento si rinvia a C. BOTTI, *Il consigliere di frode risponde di bancarotta*, in *Dir. giustizia*, 2004, 7, 48 ss., L. TROYER, *La responsabilità del professionista a titolo di concorso nel reato di bancarotta fraudolenta: la Cassazione non scioglie i dubbi interpretativi*, in *Riv. dott. comm.*, 2004, 2, 401-406. Quanto ai *sindaci* ci si chiede, in particolare, se e in quali limiti le condotte omissive dei componenti del collegio sindacale (omessa convocazione dell'assemblea, mancato esercizio dei poteri informativi ed ispettivi, omessa denuncia ex art. 2409 c.c.) possano configurare un concorso degli stessi nel reato di *bancarotta fraudolenta*. La giurisprudenza sul tema non è univoca. Si vedano, Cass., 18 dicembre 2001, n. 45237, Cass., 14 luglio 1998, n. 8327, Cass., 3 dicembre 1998, n. 12752, in *La banca dati del commercialista*, che oscillano fra contrapposte posizioni. I contrasti giurisprudenziali dimostrano l'importanza di un'indagine diretta a valutare – caso per caso – il reale apporto causativo offerto dal singolo agente.

<sup>59</sup> Cass. 24 novembre 1999, n. 102. Si discute in dottrina se possano applicarsi o meno in sede penale i canoni elaborati dalla giurisprudenza e dalla dottrina in tema di responsabilità (contrattuale) per colpa professionale di cui agli artt.



Le riflessioni fin qui svolte dovrebbero consentire di individuare nell'attività di consulenza il *discriminem* fra condotte lecite e illecite. Tuttavia, l'indagine che segue – e che si riferisce in particolare all'istituto della delega di funzioni e dei c.d. reati collegiali – mostra come la giurisprudenza non sia in grado di giungere ad interpretazioni univoche in tema di corresponsabilità del professionista nel reato commesso dal cliente. Ciò sembra essere determinato dalla difficoltà di valutare in concreto il valore causale dell'apporto di ciascun agente alla realizzazione del reato, il che conduce i giudici a scegliere fra posizioni ora più attente al principio di responsabilità penale personale, ora estensive della pretesa punitiva.

### 3.1. Il concorso di persone nei delitti e nelle contravvenzioni

Prima di passare ad illustrare alcune specifiche problematiche del concorso del cliente e del professionista nel reato, si impongono alcune osservazioni di carattere generale sul tema delle diverse connotazioni che assume l'elemento soggettivo nel concorso di persone nei delitti e nelle contravvenzioni.

La norma di cui all'art. 110 c.p. riguarda i delitti e non pone specifici problemi quando alla configurabilità del *concorso doloso o colposo nel delitto doloso*, pacificamente riconosciuto dalla giurisprudenza e dalla dottrina.

È, inoltre, configurabile la *cooperazione colposa nel delitto colposo* perchè espressamente disciplinata dalla legge. L'art. 113 c.p. sancisce, infatti, che «Nel delitto colposo, quando l'evento è stato cagionato dalla cooperazione di più persone, ciascuna di queste soggiace alla pena stabilita per il delitto stesso». Del pari, la dottrina ritiene che sia ammissibile il *concorso doloso nelle contravvenzioni* dolose e colpose. Al contrario, molti dubbi sussistono, stante il silenzio della legge sul punto, circa la ammissibilità del *concorso colposo (rectius cooperazione colposa)* nelle *contravvenzioni colpose*<sup>60</sup>.

Autorevole dottrina evidenzia come la cooperazione colposa postuli, invero, un concorso c.d. *improprio*, perchè il concorso investe solo la condotta esteriore, ma non è sostenuto dalla volontà di cooperare alla commissione di reato (la colpa investe la sola condotta posta in essere, ma non anche l'evento di reato che rimane non volontà di reato). La disomogeneità del nesso psicologico fra vari agenti che concorrono nel medesimo fatto spiegherebbe perché il legislatore abbia scelto una terminologia differente<sup>61</sup>.

A proposito, la giurisprudenza ha avuto cura di precisare che nella cooperazione colposa è richiesta, come *minimum* psicologico, la consapevolezza di ciascuno di conferire il proprio contributo alla condotta colposa che sbocca nella produzione dell'evento; mentre nel caso di cause indipendenti l'evento consegue a una mera coincidenza di azioni od omissioni non collegate tra loro da alcun vincolo prestabilito. Nelle fattispecie

---

2232-2236 c.c. (e in particolare la limitazione della responsabilità alla sola colpa grave). Si veda Corte Costituzionale, 28 novembre 1973, n. 166.

<sup>60</sup> Così F. ANTOLISEI, *cit.*, 588. Secondo F. MANTOVANI, *cit.*, 550 ss., è invece ipotizzabile il concorso doloso nel reato doloso e il concorso colposo nel reato colposo, mentre è da porsi in dubbio la configurabilità sia del concorso doloso nel reato colposo, sia del concorso colposo nel reato doloso.

<sup>61</sup> Si veda F. ANTOLISEI, *cit.*, 590. Secondo questa linea interpretativa non troverebbe spazio neanche l'ipotesi di un concorso doloso in delitto colposo perché «la non coincidenza delle volontà dei due agenti esclude che possa parlarsi di compartecipazione», ma del ricorrere di due reati diversi, l'uno colposo e l'altro doloso.

contravvenzionali commesse dal cliente, può essere dunque avvalorata la tesi di un concorso di cause indipendenti (la negligenza da parte del cliente e l'errore colposo da parte del professionista) più che di una vera cooperazione colposa. Se si accettasse questa ricostruzione, si perverrebbe all'esclusione di ogni rilevanza penale della condotta colposa del professionista (fermo restando la possibilità di rispondere della propria condotta negligente ad altro titolo, ad esempio, per responsabilità contrattuale).

#### 4. LA RILEVANZA PENALE DELLA DELEGA DI FUNZIONI E DEI COMPLESSI ORGANIZZATI

##### 4.1. *La delega di funzioni*

L'incessante evoluzione e l'elevato grado di tecnicismo della disciplina fiscale, contabile, societaria, impongono sempre più al cliente di rivolgersi al professionista, non potendo il primo adempiere personalmente a tutti gli adempimenti connessi alla sua qualifica («contribuente», «imprenditore», «società», «datore di lavoro», ecc.).

La locuzione utilizzata dalla dottrina e della giurisprudenza per designare tale fenomeno è quella di *delega di funzioni*, che indica tutte quelle situazioni in cui l'obbligato originario, *delegante*, attribuisce ad altri soggetti, *delegati*, determinate funzioni, cosicché, per effetto della delega, l'obbligato principale adempie ai doveri che su di esso incombono per il tramite del soggetto delegato.

La sussistenza di una *delega di funzione*, quale elemento caratteristico del rapporto cliente-professionista, apre il delicato problema dell'individuazione del soggetto penalmente responsabile.

Ci si chiede, in altri termini, se il delegante-cliente, a fronte dell'avvenuto trasferimento di funzioni, possa essere considerato esente da responsabilità penale e, parallelamente, se il delegato-professionista possa essere ritenuto responsabile o corresponsabile dei medesimi illeciti penali.

L'esempio paradigmatico per il dottore commercialista è rappresentato dalla delega di funzioni in materia tributaria ove ci si domanda se e a quale titolo il delegato-professionista possa essere ritenuto responsabile dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, fermo restando che obbligato tributario è il delegante-cliente<sup>62</sup>.

È opportuno analizzare, brevemente, le posizioni assunte sul tema dalla dottrina e dalla giurisprudenza<sup>63</sup>.

Secondo la tesi *sostanziale-funzionalistica*, la delega consente di traslare al delegato oltre alle funzioni, anche la qualifica personale inerente alla funzione. Ne discende che la delega assicura al delegante di essere

---

<sup>62</sup> La necessità del ricorso alla delega di funzioni è affermata dalla stessa giurisprudenza tributaria che: «concorda, innanzi tutto sull'affermata necessità di affidare ad un professionista la delega per l'espletamento delle congerie di adempimenti ai quali un imprenditore è soggetto, adempimenti che, salvo rare eccezioni, nessun imprenditore di media cultura è in grado di svolgere direttamente con sufficienti esattezza e correttezza. La complessità della materia è tale che diviene indispensabile avvalersi dell'opera di un professionista che abbia conseguito la dovuta specializzazione nella materia, come d'altra parte ci si avvale di un legale per una vertenza civile od una causa penale». (Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sezione VI, 6 agosto 1997, n. 128, in *La banca dati del commercialista*).

<sup>63</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema si rinvia a F. MANTOVANI, *cit.*, 122 ss.; N. CAVALUZZO, A. PICCOLO, *cit.*, 345 ss., ove più ampi riferimenti bibliografici.

esonerato da ogni responsabilità<sup>64</sup>. In altri termini, secondo questo orientamento la responsabilità penale è da ritenersi correlata all'esercizio (in concreto) della funzione.

Al contrario, per altra tesi la delega non libera il delegante, il quale non può spogliarsi, con atto di autonomia privata, dagli obblighi previsti dalla legge penale. Se ne deduce che il delegante conserva la qualifica personale e ha, inoltre, un obbligo di controllo sul corretto adempimento del delegato. Secondo questo orientamento, la delega ha come effetto, pertanto, il coinvolgimento del delegato nella responsabilità penale del delegante ovvero può escludere la responsabilità del delegante sotto il profilo soggettivo della mancanza della colpevolezza (ad esempio nelle ipotesi in cui l'inadempimento non sia rimproverabile al delegante che ha esercitato diligentemente i suoi doveri di controllo).

In giurisprudenza, dapprima i giudici, soprattutto di merito, hanno attribuito rilevanza all'istituto della delega di funzioni in materia penal-tributaria, pur non pervenendo a soluzioni univoche<sup>65</sup>. Successivamente si è assistito al consolidarsi dell'orientamento più rigoroso che afferma la responsabilità del delegante-contribuente.

Nella sentenza del 13 gennaio 1984, n. 215<sup>66</sup>, la Corte di Cassazione ha riconosciuto, infatti, che «l'aver affidato ad altri la stesura della denuncia dei redditi non esonera dalla prevista responsabilità in caso di infedele denuncia sia perché di essa denuncia l'interessato si avvale sia perché la legge tributaria considera come personale il dovere della fedele dichiarazione dei redditi e fa ricadere sul soggetto obbligato al

---

<sup>64</sup> Quanto alla attività imprenditoriale, soprattutto se esercitata in forma societaria, la responsabilità del delegante è esclusa solo ove ricorrano le seguenti condizioni: *i*) la notevole dimensione della struttura aziendale; *ii*) l'idoneità del delegato a svolgere la funzione a lui assegnate; *iii*) la disponibilità dei mezzi necessari; *iv*) l'autonomia organizzativa, operativa e decisionale del delegato; *v*) la non conoscenza delle violazioni da parte del delegante. Si veda F. MANTOVANI, *cit.*, 124. La problematica della delega di funzioni ha assunto notevole importanza a seguito della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro prevista dalla l. n. 626/1994, ove però il problema del soggetto responsabile è risolto in base al criterio della trasferibilità negoziale dell'obbligo di garanzia.

<sup>65</sup> N. CAVALUZZO, A. PICCOLO, *cit.*, 347 ss., evidenziano le incertezze della risalente giurisprudenza di merito. Riportiamo, di seguito, alcuni stralci delle più significative pronunce individuate dagli Autori:

- Il consulente fiscale, incaricato dal contribuente di compiere determinati adempimenti in materia tributaria, è responsabile a titolo di concorso colposo con lo stesso contribuente il quale non può essere esentato *da culpa in eligendo e in vigilando* (Trib. Pesaro, 12 maggio 1986).
- Il contribuente risponde penalmente anche nel caso in cui non si sia limitato a chiedere dei pareri tecnici a un commercialista, ma gli abbia affidato la totale gestione degli adempimenti tributari (esecuzione del contenuto degli obblighi tributari, rispetto delle scadenze temporali, ecc.). Il contenuto colposo della condotta del contribuente si concreta nell'incauta scelta del professionista e nell'omesso controllo dell'esecuzione degli adempimenti. Pertanto, si deve riconoscere la corresponsabilità anche del consulente fiscale la cui condotta omissiva si configura come colposa e rilevante sul piano del contributo causale (Trib. Roma, 29 novembre 1988). In senso conforme Trib. Arezzo, 13 luglio 1989, Corte App. Salerno, 14 giugno 1991.
- Il contribuente risponde penalmente anche nel caso in cui non si sia limitato a chiedere dei pareri tecnici a un commercialista, ma gli abbia affidato la totale gestione degli adempimenti tributari (Trib. Brescia, 5 dicembre 1995, n. 846). In senso conforme Trib. Torino, 22 ottobre 1988.
- Vero è che i reati tributari sono reati a soggettività ristretta, in quanto presuppongono nel soggetto una particolare qualità individuata dalla stessa legislazione tributaria e non possono essere commessi da chi non possiede una siffatta qualità. Altrettanto vero è che la delega di mansioni, pur non comportando il trasferimento in capo al terzo dell'obbligo di cui è destinatario il contribuente, non può non avere effetto in ordine alla individuazione dei limiti della responsabilità penale del delegante e alla corresponsabilità del delegato. Pertanto, se si considera che nella fattispecie la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi sarebbe stata addirittura determinata da un'omissione volontaria del consulente, non può ragionevolmente ravvisarsi a carico del contribuente, né una *culpa in eligendo*, né una *culpa in vigilando* (Trib. Trieste 13 aprile 1989).

<sup>66</sup> Reperibile in *La banca dati del commercialista*.

soddisfacimento dei tributi tutti gli oneri – tra di essi anche quelli di natura penale – escogitati al fine di assicurarne il realizzo».

A parere della stessa Corte, la esclusione della rilevanza esimente della delega di funzioni trova la propria giustificazione, nella natura *contrattuale* del rapporto che si instaura fra cliente e professionista, nonché nella natura di *reati propri* (del contribuente) degli illeciti penali delineati dal legislatore in materia tributaria. Da queste caratteristiche consegue la qualificazione degli obblighi tributari come incombenze personali e intrasferibili<sup>67</sup>.

Quanto al professionista, la posizione della giurisprudenza oscilla tra l'esclusione della responsabilità penale fino al riconoscimento di una responsabilità a titolo di concorso con il cliente-contribuente<sup>68</sup>.

Come già precisato, è ipotizzabile il concorso del cliente e del professionista nei reati di fraudolenta, di infedele o di omessa dichiarazione sotto la specie del concorso doloso ovvero colposo nel delitto doloso quando sussiste il dolo specifico di evasione del primo e il dolo ovvero (almeno) la rimproverabilità del secondo che abbia agito con superficialità, negligenza o per dimenticanza.

Del pari, ad esempio, i giudici di legittimità hanno condannato a titolo di concorso il professionista che teneva e redigeva irregolarmente le scritture contabili in adesione a direttive illecite del cliente. La Corte ha ritenuto, infatti, che in simili circostanze la corretta reazione del professionista avrebbe potuto (e dovuto) consistere nella rinuncia al mandato (Cass., 13 gennaio 1995, n. 9871). Di contro, a titolo esemplificativo, si dovrebbe escludere *ex art. 47 c.p.* la responsabilità del dottore commercialista che sia stato tratto in inganno dal proprio cliente (false fatturazioni), sempre che l'inganno non fosse riconoscibile<sup>69</sup>.

Sussistono, tuttavia, alcune pronunce che, in parziale contrasto con l'orientamento consolidato, affermano la esclusiva responsabilità del consulente fiscale. In un caso il professionista è stato ritenuto responsabile per omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali dei propri clienti quale autore mediato<sup>70</sup> di queste omissioni, avendo indotto in errore i clienti stessi circa l'adempimento degli obblighi tributari<sup>71</sup>; nell'altro, è stato condannato, avendo posto in essere una truffa a danno del cliente, per omessa dichiarazione dei redditi del suo cliente<sup>72</sup>. A ben vedere si tratta di ipotesi in cui, da un lato, non ricorre la colpevolezza del cliente-delegante<sup>73</sup> (dal momento che questo non era a conoscenza della violazione da parte del delegato-

---

<sup>67</sup> Così Cass., 6 gennaio 1984, n. 116, e in senso conforme anche Cass., 11 novembre 1988, n. 11170; Cass., 1° aprile 1989, n. 4570; Cass., 5 agosto 1989, n. 1759; Cass. 18 luglio 1992, n. 8113, Cass. 11 gennaio 2000, n. 102, in *La banca dati del commercialista*, e da ultimo Cass., 7 agosto 2006, n. 28157.

<sup>68</sup> Si vedano N. CAVALUZZO, A. PICCOLO, *cit.*, 347, che evidenziano come, sotto il profilo soggettivo, la affermazione della responsabilità del professionista si incentra sulla verifica, in base alla concrete modalità del fatto, della colpevolezza sotto forma del concorso doloso (se il professionista era a conoscenza della violazione) o colposo (se il reato è punibile anche a titolo di colpa). Si vedano Cass., 7 febbraio 1992, n. 1068; Cass., 31 luglio 1992, n. 8569, in *La banca dati del commercialista*.

<sup>69</sup> In una sentenza dei giudici di merito, il consulente fiscale, incaricato della tenuta della contabilità e degli adempimenti conseguenti, è stato assolto dall'imputazione di concorso in reati tributari, essendo stato accertato che il cliente non gli aveva fornito la documentazione necessaria allo svolgimento del mandato professionale (Trib. Tortona, 21 luglio 1986).

<sup>70</sup> Si rinvia alla nota 48.

<sup>71</sup> Così Cass., 7 dicembre 1988, n. 12105, in *La banca dati del commercialista*.

<sup>72</sup> Così Cass., 31 luglio 1992, n. 8589, in *La banca dati del commercialista*.

<sup>73</sup> Così Cass., 2 ottobre 1996, n. 8876, in *La banca dati del commercialista*.

professionista), dall'altro, si inserisce un *quid pluris* estraneo alla delega di funzioni: la condotta fraudolenta del delegato.

Riassumendo, secondo l'orientamento maggioritario e costante della giurisprudenza, l'istituto della delega di funzione non è di per sé idoneo a traslare gli obblighi tributari, dal momento che questi sono e rimangono obblighi personali del cliente<sup>74</sup>.

#### 4.2. Lo studio professionale associato

Da quanto finora illustrato discende che è ipotizzabile una responsabilità penale del professionista in concorso con il cliente o, più marginalmente, in via esclusiva.

Ciò premesso, è opportuno indagare i criteri che consentono di individuare la responsabilità penale all'interno di complessi organizzati quali, ad esempio, gli studi professionali associati.

Secondo l'orientamento dominante in dottrina e giurisprudenza, lo studio associato è un organismo dotato di una certa soggettività giuridica, in quanto si presenta come un centro autonomo di imputazione giuridica cui si sovrappone il principio di responsabilità personale della prestazione professionale<sup>75</sup>.

Ferma restando la natura strettamente personale della prestazione svolta dall'associato (diretta conseguenza del carattere personale e fiduciario del rapporto che si instaura fra il cliente e il professionista)<sup>76</sup>, è innegabile che all'interno dello studio associato la prestazione professionale può essere svolta sia tramite la prestazione congiunta dell'opera professionale, sia tramite prestazioni effettuate separatamente dai singoli associati.

Da ciò consegue che il problema dell'individuazione del soggetto penalmente responsabile non può prescindere dall'indagare la concreta organizzazione dello studio stesso, nonché la distribuzione dei carichi di lavoro fra i professionisti.

Muovendo da queste premesse, è dato ipotizzare tre diverse situazioni<sup>77</sup>:

- il fatto penalmente rilevante è il risultato della prestazione congiunta dell'opera professionale degli associati (l'ipotesi è simile alla colpa medica d'*equipe*). È, pertanto, ipotizzabile il concorso degli associati nel reato anche se il *quantum* della responsabilità (*rectius* della pena) è parametrato al contributo causale fornito da ciascuno;

---

<sup>74</sup> Ribadisce sul tema la Suprema Corte che la delega di funzioni «non determina alcuna efficacia liberatoria, sostituendo solamente un modo di adempiere all'obbligo sanzionato dalla norma incriminatrice; nella materia dei reati tributari il delegante rimane sempre il soggetto tenuto a garantire l'adempimento del precetto penale. La delega assume rilevanza solo sul piano soggettivo della colpevolezza, in quanto in questa è esclusa se il delegante si è attenuto alle regole prescritte per il conferimento dell'incarico ed ha esercitato il controllo sull'attività del delegato» (Cass., 3 novembre 1992, n. 10477, in *La banca dati del commercialista*).

<sup>75</sup> Così, C. BAUCO, G. FREZZA, G. VALENTE, *Le società di professionisti*, Milano, 2002, 41, a cui si rinvia per un maggiore approfondimento.

<sup>76</sup> In forza di tale principio la Corte di Cassazione ha escluso che il mandato conferito dal cliente al singolo professionista si estenda a tutti i professionisti dello studio associato alla stregua di un mandato conferito agli stessi impersonalmente e collettivamente (Cass., 11 settembre 2000, n. 11922, in *La banca dati del commercialista*).

<sup>77</sup> Si vedano N. CAVALUZZO, A. PICCOLO, *cit.*, 94.

- il fatto penalmente rilevante è commesso, in via autonoma, da uno dei professionisti associati. In questo caso, soggetto responsabile dell'illecito sarà il professionista che ha effettivamente adempiuto l'incarico a prescindere dalla circostanza che il cliente abbia conferito l'incarico impersonalmente allo studio associato o addirittura ad altro professionista della medesima associazione;
- il fatto penalmente rilevante è commesso da un sostituto, collaboratore o ausiliario, il cui disbrigo costituisca l'oggetto di un incarico affidato al professionista. Sebbene, il professionista non possa, almeno in linea di principio, rispondere dei fatti compiuti da altri, può tendenzialmente ipotizzarsi la responsabilità penale del professionista che abbia ommesso di controllare le mansioni delegate, eventualmente in concorso con il sottoposto. Accade di frequente che questi soggetti si limitino, in realtà, a porre in essere meri atti esecutivi di direttive provenienti dal professionista<sup>78</sup>.

#### 4.3. I reati collegiali

Con riferimento al diritto societario, la dottrina ha individuato la categoria dei c.d. reati collegiali. Con questa espressione si indicano i reati che sono realizzati nell'ambito di organi pluripersonali precostituiti dalla legge o dallo statuto, come nel caso del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale (artt. 2621 e ss. c.c.) Si tratta di reati che devono essere ricondotti nell'ambito del concorso (eventuale) di persone nel reato, e non – come pure si è affermato in passato – dei reati plurisoggettivi (c.d. concorso necessario).

Pertanto anche nei confronti di questi reati si pone il problema della natura e dei limiti della responsabilità penale dei singoli membri appartenenti al collegio deliberante.

La dottrina ritiene, a questo proposito, che la responsabilità dei singoli componenti non può farsi discendere automaticamente dal semplice fatto dell'appartenenza all'organo collegiale poiché ciò è in evidente contraddizione con il principio di responsabilità penale personale<sup>79</sup>. Ha precisato, inoltre, che non è possibile

---

<sup>78</sup> Ci si può chiedere se lo studio professionale associato, in quanto "ente", possa essere chiamato a rispondere *ex d.lgs. n. 231/2001* dei reati commessi dall'associato ovvero da un proprio sottoposto (e se, parallelamente, sia tenuto ad adottare i modelli organizzativi per la prevenzione dei reati). L'art. 1, secondo comma, del d.lgs. n. 231/2001 stabilisce, infatti, che la legge si applica agli enti dotati di personalità giuridica, nonché alle società ed alle associazioni anche prive di personalità giuridica. Stante l'ampiezza dei presupposti soggettivi stabiliti dal legislatore, sembra corretto ritenere che lo studio associato, in qualunque forma organizzato, rientri fra i soggetti destinatari della legge. Tuttavia, la responsabilità amministrativa dell'ente presuppone, come noto, la commissione da parte dell'agente di specifici reati realizzati nell'interesse o a vantaggio dell'ente. Si tratta, peraltro, nell'attuale catalogo normativo di ipotesi di reato tipiche dell'attività di impresa (artt. da 24 a 25-*sexies* del d.lgs. n. 231/2001) e, pertanto, di difficile verifica nell'ambito di uno studio professionale associato. A titolo esemplificativo, per affermare la responsabilità amministrativa dello studio associato si dovrebbe ipotizzare la commissione di una truffa a danno dello Stato realizzata dal professionista o dal subordinato a vantaggio dello studio associato. Quanto ai reati societari, occorre evidenziare poi che il legislatore del d.lgs. 231/2001 sembra imputare la responsabilità in capo (e riferirsi solo) alla società presso la quale il professionista svolge il proprio incarico - di amministratore, di sindaco - e nell'interesse della quale il reato è commesso. In altri termini, si può ritenere che "responsabile" dei reati societari sia esclusivamente la società, non anche lo studio al quale il professionista sia eventualmente associato. In conclusione, anche a livello teorico sembra estremamente difficile ipotizzare nei confronti dello studio professionale associato una responsabilità amministrativa *ex d.lgs. n. 231/2001*.

<sup>79</sup> Si veda V. PATALANO, *La responsabilità penale degli amministratori e dei sindaci*, in *Fisco*, 19, 1983, 2534.

applicare ai reati collegiali le norme che presiedono all'indagine sulla responsabilità civile dei singoli componenti (l'art. 2392, terzo comma, c.c. per gli amministratori e gli artt. 2407, secondo comma, e 2404, quarto comma, c.c. per i sindaci).

Se ne desume che, ai fini dell'individuazione della responsabilità personale, il giudice è chiamato a valutare, caso per caso, la condotta del singolo componente il collegio e, quindi, a verificare il contributo causale di ogni componente alla realizzazione del fatto di reato.

In altre parole, il magistrato dovrà valutare il concreto comportamento dell'agente, verificando, ad esempio, se egli si sia effettivamente battuto per impedire la delibera, anche se non sarà necessaria la annotazione del suo dissenso sul libro delle deliberazioni, potendo la prova della sua condotta risultare *aliunde*. Secondo questa linea interpretativa, pertanto, «anche la non partecipazione alla seduta del consiglio e persino le dimissioni non possono ritenersi determinanti: ciò che conta è la concreta ricostruzione, in tutte le sue implicazioni, del comportamento dell'interessato, nonché una penetrante indagine sulle finalità effettive che lo hanno suggerito»<sup>80</sup>.

## 5. I DELITTI E LE CONTRAVVENZIONI

I reati si distinguono in *delitti e contravvenzioni*. La distinzione ha natura formale: sono delitti i reati puniti con l'ergastolo, la reclusione e la multa, mentre sono contravvenzioni i reati puniti con l'arresto e l'ammenda<sup>81</sup>.

Anche se nel passato si è tentato di individuare un fondamento sostanziale di questa differenziazione, la dottrina più recente ha concluso che i delitti e le contravvenzioni differiscono – solo tendenzialmente – per la loro diversa gravità.

Le menzionate pene sono definite pene principali, perché inflitte dal giudice con la sentenza di condanna e si contrappongono alle pene accessorie, perpetue o temporanee, che conseguono automaticamente alla condanna, come effetti penali di esse (artt. 19 e ss. c.p.).

È di tutta evidenza che la pena accessoria per il professionista più insidiosa, perché può comportare gravi ricadute in termini di reputazione, è la interdizione<sup>82</sup> o la sospensione dalla professione<sup>83</sup>, nonché la interdizione o la sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e imprese<sup>84</sup>.

---

<sup>80</sup> Così L. CONTI, *Disposizioni penali in materia di società e di consorzi*, Bologna, IV ed., 2004, 31. Per un maggiore approfondimento si rinvia, fra tanti, a L. CONTI, *cit.*, 26 ss.; A. DI AMATO, *Diritto penale dell'impresa*, Milano, V ed., 2003, 142 ss., ove più ampi riferimenti bibliografici.

<sup>81</sup> Per completezza occorre segnalare che per i delitti e le contravvenzioni di competenza del giudice di pace il d.lgs. n. 274/2000 ha previsto le pene comuni della permanenza domiciliare e del lavoro di pubblica utilità (art. 52).

<sup>82</sup> L'*interdizione dalla professione* consiste nella perdita della capacità di esercitare, durante l'interdizione, una professione per cui è richiesto uno speciale permesso da parte dell'Autorità. La durata è, tuttavia, limitata nel tempo perché non può avere una durata inferiore ad un mese, né superiore a cinque anni. L'interdizione consegue di diritto alla condanna per delitti commessi con abuso di una professione o con violazione dei doveri ad essi inerenti (artt. 30 e 31, c.p.). Si vedano SALTELLI, *Interdizione da una professione o un arte*, in *Nuovo Dig. It.*, VII, 1938; GRAMMATICA, *La interdizione professionale nel quadro delle misure di difesa sociale «sostitutive» della pena*, in *Gius. penale*, 1966,

**Tabella: Classificazione di reati e di pene**

	<i>DELITTI</i>	<i>CONTRAVVENZIONI</i>
<i>PENE PRINCIPALI</i>	Ergastolo Reclusione Multe	Arresto Ammenda
<i>PENE ACCESSORIE</i>	Interdizione dai pubblici uffici Interdizione dall'esercizio di una professione o arte Interdizione legale Interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e imprese Incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione Decadenza o sospensione dall'esercizio della potestà genitoriale	Sospensione dall'esercizio di una professione o arte Sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e imprese
	Pubblicazione della sentenza di condanna	

6. I RAPPORTI FRA IL PROCESSO PENALE E IL PROCEDIMENTO DISCIPLINARE

È necessario, infine, soffermarsi brevemente ad indagare il rapporto esistente tra giudizio penale e procedimento disciplinare.

1, 204; SALAFIA, «Interdizione professionale e da altre determinate attività» esaminate dal VII Congresso di difesa sociale, in *Giur. it.*, 1967, IV, 45.

È interessante osservare che nel vigente ordinamento professionale dei dottori commercialisti e periti commerciali, l'interdizione dalla professione comporta obbligatoriamente l'applicazione della sanzione disciplinare della *sospensione cautelare* dalla professione (art. 52 del d.lgs. n. 139/2005) e non più, come nel passato, la radiazione di diritto dall'albo (art. 38 del d.p.r. n. 1067/1953).

<sup>83</sup> La *sospensione dalla professione* non comporta la decadenza dal permesso, ma solo l'incapacità durante la sospensione di esercitare l'attività. Non può avere durata inferiore a quindici giorni, né superiore a due anni. Conseguono alle condanne per contravvenzioni commesse con abuso della professione, ovvero con violazione dei doveri ad essi inerenti, quando la pena inflitta non è inferiore ad un anno (art. 35 c.p.).

<sup>84</sup> Questa pena accessoria priva il condannato - rispettivamente per la durata della pena principale o della sospensione - della capacità di svolgere l'incarico di amministratore, sindaco, liquidatore e direttore generale, nonché ogni altro incarico con potere di rappresentanza della persona giuridica o dell'imprenditore. L'interdizione consegue ad ogni condanna alla reclusione non inferiore a sei mesi per delitti non colposi (vale a dire dolosi) commessi con abuso dei poteri o in violazione dei doveri inerente all'ufficio (art. 32-bis c.p.).

La *sospensione* non può avere una durata inferiore a quindici giorni, né superiore a due anni. Conseguono di diritto alla condanna all'arresto per contravvenzioni commesse con abuso di poteri o violazione dei doveri inerenti all'ufficio (art. 35-bis c.p.).



Il fondamento della potestà disciplinare risiede nell'ordinamento professionale e, precisamente, nell'art. 29, primo comma, lett. c) e i), del d.lgs. n. 139/2005, che istituisce l'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Da questa stessa norma di legge discende il potere riconosciuto al Consiglio Nazionale di adottare e aggiornare le regole di comportamento deontologico. Come è noto, la effettività della norma deontologica è rafforzata dal potere di sanzionare le violazioni con provvedimenti disciplinari<sup>85</sup>.

Occorre, a proposito, evidenziare che la responsabilità per violazione delle norme deontologiche è autonoma rispetto alla responsabilità penale. Sebbene la legge preveda che il Consiglio dell'Ordine competente deve (obbligatoriamente) sottoporre a procedimento il commercialista nei cui confronti sia stato instaurato un procedimento penale (art. 50, decimo comma, del d.lgs. n. 139/2005), il "giudice" disciplinare – vale a dire il Consiglio dell'Ordine territoriale, il Consiglio Nazionale, in sede di ricorso, e la Cassazione per i soli motivi di legittimità – può procedere in piena autonomia alla valutazione dei fatti<sup>86</sup>, ovvero indipendentemente dall'esistenza di un procedimento penale.

Ciò che si deve sottolineare è che la commissione di un reato espone il professionista al pericolo di subire anche una sanzione disciplinare. A titolo esemplificativo, questa duplice responsabilità consegue quando la condotta criminale del professionista costituisce violazione di una specifica regola deontologica (come nel caso della violazione del segreto professionale prevista dall'art. 622 c.p. e dall'art. 5 del codice deontologico<sup>87</sup>) oppure, più in generale, quando è idonea a compromettere la dignità e il decoro della professione.

Sussistono, tuttavia, alcune significative differenze fra i principi che regolano l'illecito penale e l'illecito disciplinare. Con riferimento all'elemento soggettivo, le sezioni unite della Cassazione hanno precisato che la responsabilità disciplinare – legata ad un rapporto di soggezione speciale del soggetto fisico rispetto all'ente o alla corporazione – prescinde dall'elemento intenzionale del dolo e della colpa, essendo sufficiente la semplice *volontarietà dell'azione*, anche se l'effetto della condotta non sia stato previsto e neppure voluto dall'agente<sup>88</sup>. Ne consegue che ogni atto volontario e cosciente che sia obiettivamente contrario ai doveri di condotta gravanti sul professionista è suscettibile di sanzione disciplinare, anche se il professionista abbia per errore creduto che l'atto da lui compiuto non fosse professionalmente scorretto<sup>89</sup>.

---

<sup>85</sup> Le norme di deontologia professionale, emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti in data 31 gennaio 2001 ed aggiornate con delibera n. 317 del 6 ottobre 2004, sono definite all'art. 1 come regole di condotta caratterizzate da un contenuto etico-sociale con valore precettivo che il dottore commercialista è tenuto ad osservare nello svolgimento dell'attività professionale. Si veda W. ANEDDA, G. BALLARANI, C. BAUCO, S. VILLANI, *Il Dottore Commercialista. Ordinamento, Deontologia, Previdenza*, Milano, 2003.

<sup>86</sup> In altre parole, gli organi disciplinari possono valutare con piena discrezionalità i fatti. L'azione disciplinare è regolata dagli artt. 49 e ss. del d.lgs. n. 139/2005, e per quanto ivi non espressamente previsto, dalle disposizioni del codice di procedura civile. Al termine del procedimento disciplinare, il Consiglio dell'Ordine competente può irrogare le seguenti sanzioni: a) la *censura*, che consiste in una dichiarazione formale di biasimo; b) la *sospensione* dall'esercizio professionale per un periodo di tempo non superiore ai due anni; c) la *radiazione* dall'Albo (art. 52 d.lgs. n. 139/2005).

<sup>87</sup> Si rinvia a FONDAZIONE ARISTEIA, Documento n. 68 del 31 gennaio 2007, *Il segreto professionale del dottore commercialista*, in [www.aristeia.it](http://www.aristeia.it).

<sup>88</sup> Si veda Cass., sez. un., 10 gennaio 2006, n. 134, pur se in riferimento alla professione di avvocato.

<sup>89</sup> Secondo R. DANOVI, *Ordinamento forense e deontologia*, Milano, 2006, 81, per «fatto» e «azione» si intende «qualsiasi estrinsecazione di volontà cosciente dell'iscritto all'albo, in qualsiasi modo posta in essere, che sia diretta a ledere la dignità e il prestigio della classe tutelata, ovvero comunque vi incida negativamente in dipendenza degli effetti riflessi del comportamento moralmente riprovevole dell'agente». Pertanto, per aversi illecito disciplinare è sufficiente

Esiste, pertanto, una correlazione diretta fra violazione della norma deontologica e sanzione disciplinare. Esiste, invece, una correlazione soltanto eventuale fra violazione di una norma penale e sanzione disciplinare.

Ciò premesso, è necessario evidenziare che la correlazione fra processo penale e procedimento disciplinare è rafforzata da una norma del codice di procedura penale che riconosce una limitata efficacia del c.d. giudicato penale nel procedimento disciplinare<sup>90</sup>. Si tratta dell'art. 653, primo comma, c.p.p. ai sensi del quale, relativamente all'accertamento (si badi, non alla valutazione) dei fatti, *la sentenza penale irrevocabile di assoluzione* ha efficacia di giudicato quanto all'accertamento che il fatto non sussiste o non costituisce illecito penale ovvero che l'imputato non l'ha commesso. Analogamente, *la sentenza penale irrevocabile di condanna* ha efficacia di giudicato nel procedimento disciplinare quanto alla sussistenza del fatto, la illiceità penale dello stesso, la commissione da parte dell'imputato (art. 653, secondo comma, c.p.p.)<sup>91</sup>.

La *ratio* delle citate norme è ravvisabile nel principio di (attenuata) preminenza extrapenale del giudizio penale che trova la sua giustificazione nella convinzione che il processo penale rappresenta lo strumento maggiormente idoneo ad accertare la c.d. verità materiale.

---

anche un singolo episodio o atto, purché idoneo a denotare un atteggiamento morale del professionista contrario alla reputazione di lui e alla dignità della classe professionale di appartenenza.

<sup>90</sup> Rispetto al passato è venuta meno la c.d. pregiudiziale penale che imponeva la sospensione del procedimento disciplinare dipendente dal processo penale. Nel vigore del vecchio codice di procedura penale, l'art. 3 c.p.p. imponeva, infatti, che l'accertamento dei fatti da parte del giudice penale doveva sempre precedere la valutazione degli stessi fatti da parte di altro giudice.

<sup>91</sup> Di conseguenza, secondo autorevole dottrina, nel caso di proscioglimento in sede penale, se il procedimento disciplinare si è già concluso con l'affermazione di responsabilità e con una sanzione, dovrebbe procedersi alla revoca del provvedimento. Mentre, nel diverso caso in cui sia intervenuta nei confronti del professionista una sentenza di condanna, l'azione disciplinare potrebbe sempre essere iniziata. Si veda, pur se in riferimento alla professione di avvocato, R. DANOVI, *cit.*, 82.

Stampato presso la sede della Fondazione – maggio 2007

---

**FONDAZIONE ARISTEIA – Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti**

Via Torino 98 – 00184 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – [www.aristeia.it](http://www.aristeia.it)