

# Concorso in falso ideologico se il commercialista non verifica i requisiti attestati

È sufficiente la consapevole volontà di contribuire, anche solo agevolandola, alla verifica di un fatto criminoso

/ Stefano COMELLINI

Il commercialista che attesta in atto pubblico la sussistenza, in capo al cliente, di requisiti a quel fine normativamente richiesti, senza averne consapevolmente verificata l'effettiva esistenza, concorre con il medesimo, quanto meno a titolo di **dolo eventuale**, nel reato di falso ideologico. In questo senso si è espressa la Cassazione con la sentenza n. 44097 depositata ieri.

Ai ricorrenti era stato contestato il concorso nel reato di cui agli artt. 483 c.p. ("Falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico"), 14 comma 4 ("Rimborsi dell'accisa") e 40 comma 1 lett. b ("Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici") del DLgs n. 504/1995, per avere attestato falsamente, nelle **dichiarazioni sostitutive** di atto notorio trasmesse per via telematica all'Agenzia delle Dogane, che la società – di cui uno era il legale rappresentante, l'altro il commercialista – aveva i requisiti per fruire della riduzione dell'aliquota di accisa sul gasolio per autotrazione, così derivandone una rilevante evasione di imposta.

Più in particolare, si addebitava al primo di aver trasmesso al professionista dati non rispondenti al vero circa la quantità di carburante effettivamente consumata; al secondo, di aver inoltrato la dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio **consapevole** di non avere ricevuto dal cliente quanto serviva a verificare il necessario possesso di autoveicoli del tonnellaggio richiesto per l'ottenimento del beneficio.

Il punto all'esame della Corte non era, peraltro, la falsità, in atti incontestata, dei dati trasmessi all'amministrazione doganale e del conseguente **indebito rimborso** delle accise, bensì l'asserita insussistenza di un accordo tra professionista e cliente e, comunque, dell'elemento soggettivo – dolo – richiesto dalla fattispecie contestata e ritenuta nei giudizi di merito.

In via di premessa, la Corte ricorda, per quanto qui di interesse, che la disciplina dei rimborsi delle accise è regolata dall'art. 3 DPR n. 277/2000 ove si prevedono una serie di **requisiti** indispensabili per poterne fruire, tra i quali, appunto, il possesso di un mezzo di trasporto di specifico tonnellaggio.

Inoltre, chiarito che la dichiarazione sostitutiva di atto notorio richiesta dalla citata normativa riporta notizie fornite dall'autotrasportatore mediante la produzione delle fatture e dell'**ulteriore documentazione** richiesta, la Corte, in linea con i primi giudici, ribadisce che la consapevole indicazione, da parte dell'autotrasportatore, di dati decisivi, oggettivamente falsi in tale dichiarazione costituisce condotta riconducibile alla fatti-

specie di cui all'art. 483 c.p.

Stante l'indubbia delicatezza della materia, la Corte accenna, in linea teorica, alla possibilità che il professionista, autore della dichiarazione o della sua trasmissione, possa venire tratto in inganno dal cliente e, quindi, essere **inconsapevole** del mendacio penalmente rilevante.

Si tratta dell'ipotesi del c.d. "**autore mediato**", normata all'art. 48 c.p. ove si dispone che, qualora l'errore sul fatto che costituisce il reato sia determinato dall'altrui inganno, debba escludersi il dolo della persona ingannata che abbia materialmente commesso il fatto, di cui dovrà rispondere, solo, chi l'ha determinata a commetterlo.

Tuttavia, nel caso di specie, la Corte rileva come il commercialista non si sia limitato a recepire e trasmettere i dati contenuti nelle fatture recapitategli dal cliente, ma abbia anche **attestato** il possesso, in capo a questi, di ulteriori requisiti dei quali egli stesso aveva affermato in atti di ignorarne l'effettiva esistenza, consentendo in tal modo al cliente di conseguire indebiti benefici fiscali.

## Non si presuppone necessariamente la prova di un accordo

D'altronde, nel corso dell'istruttoria dibattimentale, la segretaria del professionista aveva espressamente dichiarato che i clienti dello studio non inviavano i documenti a sostegno della effettiva sussistenza dei richiesti requisiti, con una prassi non riconducibile a **mera leggerezza**.

In sostanza, nel respingere i ricorsi, la Corte ha ritenuto che la condotta del commercialista fosse fuoriuscita dall'ambito della **colpa generica** (negligenza, imprudenza, imperizia) – come tale, inidonea ad integrare la fattispecie di falso – per trasferirsi, quale consapevole scelta, nell'ambito del dolo.

Ad avviso della Corte, le due condotte dolose – del cliente e del commercialista – ben potevano essere ritenute in forma concorsuale, posto che, per costante giurisprudenza di legittimità, la volontà di concorrere nell'illecito non presuppone necessariamente la prova di un **previo accordo** o della convergenza psicologica sull'evento finale perseguito dal concorrente, essendo sufficiente che il suo apporto sia stato prestato con la consapevole volontà di contribuire, anche solo agevolandola, alla verifica del fatto criminoso.