



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in
Amministrazione, Finanza e
Controllo

Tesi di Laurea

**LA RESPONSABILITÀ PENALE DEL
DOTTORE COMMERCIALISTA**

Relatore

Ch. Professor Loris Tosi

Correlatore

Ch. Professor Arturo Toppan

Laureando

Ludovico Maria Davanzo

Matricola 864355

Anno Accademico

2021/2022

*A mio fratello che non ho saputo capire fino in fondo,
ai miei magnifici genitori ed alla mia fantastica ragazza,
i quali mi hanno insegnato a guardare oltre la siepe.*

Indice

INTRODUZIONE	7
LA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA.....	8
1.1. Cenni storici sull'origine della professione del contabile.....	8
1.2. Riconoscimento della professione di Dottore Commercialista.....	11
1.3. L'attuale "Legge professionale": D. lgs. n. 139/2005	19
1.3.1. Requisiti per l'iscrizione all'Albo	21
1.3.2. Cause di incompatibilità	22
1.3.3. L'esercizio della professione	23
1.3.4. Il segreto professionale	23
1.3.5. L'oggetto della professione	24
FORME DI RESPONSABILITÀ NON PENALE DEL DOTTORE COMMERCIALISTA.....	30
2.1. Professione intellettuale e suoi tratti caratterizzanti	30
2.1.1. Professionalità	31
2.1.2. Intellettualità.....	32
2.1.3. Personalità.....	33
2.1.4. Autonomia e discrezionalità.....	34
2.1.5. Particolare regime nel compenso	35
2.1.6. Iscrizione all'albo come requisito per qualificare la professione intellettuale	36
2.1.7. Criterio del rischio	37
2.2. Analisi della disciplina codicistica delle prestazioni d'opera intellettuali	37
2.2.1. Il compenso	37
2.2.2. Il recesso.....	39
2.3. La responsabilità contrattuale	40
2.3.1. Obbligazioni di mezzi e di risultato	41
2.3.2. Il principio di diligenza.....	43
2.3.3. La colpa professionale	44

2.3.4. Responsabilità del professionista in caso di problemi tecnici di speciale difficoltà.....	47
2.3.5. L'onere della prova, il nesso di causalità e il danno risarcibile	49
2.3.6. Il termine di prescrizione per il risarcimento danni	54
2.4. La responsabilità extracontrattuale	55
2.4.1. I presupposti della responsabilità extracontrattuale	55
2.4.2. Differenze tra responsabilità extracontrattuale e contrattuale.....	56
2.4.3. Responsabilità extracontrattuale nei confronti del cliente	58
2.4.4 Responsabilità extracontrattuale nei confronti di terzi	58
2.4.5. Responsabilità extracontrattuale per fatto doloso o colposo di sostituti ed ausiliari ...	60
2.5. Responsabilità amministrativa per incarichi di assistenza tributaria.....	60
2.6 La responsabilità disciplinare	62
2.6.2. Le sanzioni disciplinari.....	66
2.6.3. Circostanze attenuanti e aggravanti	68
2.6.4. Termine di prescrizione dell'azione disciplinare	69
LA RESPONSABILITÀ PENALE	71
3.1. Lineamenti di diritto penale	71
3.2. Le teorie del reato	73
3.3. Gli elementi costitutivi del reato.....	77
3.3.1. I soggetti.....	78
3.3.2. La condotta.....	79
3.3.3. L'elemento soggettivo.....	84
3.3.4. Le sanzioni penali	97
3.4. Cenni sul processo penale.....	105
REATI PROPRI DEL DOTTORE COMMERCIALISTA.....	111
4.1. Il reato di "Esercizio abusivo della professione" (art. 348 c.p.)	111
4.2. Il reato di "Rivelazione di segreto professionale" (art. 622 c.p.)	113
4.2.1 Analisi della fattispecie.....	117
4.2.2. L'aggravante speciale	128

4.2.3. Profili processuali e facoltà di astensione	130
4.3. I reati derivanti da violazioni degli obblighi antiriciclaggio	137
4.4. Il reato di “Falsa perizia o interpretazione” (art. 373 c.p.).....	140
4.4.1. Il reato di “Falso in attestazioni e relazioni” (art. 236- <i>bis</i> L. Fall.).....	142
4.5. I reati societari.....	143
4.5.1. I reati di False comunicazioni sociali	144
4.5.2 I reati societari a tutela del capitale o patrimonio sociale	157
4.5.3. I reati societari a tutela del regolare funzionamento della società e del mercato	162
4.5.4. La responsabilità penale per omesso impedimento (comma 2 art. 40 c.p.).....	167
4.6. I reati ascrivibili al curatore fallimentare	169
4.6.1 I reati ascrivibili al curatore in quanto pubblico ufficiale.....	170
4.6.2. I reati fallimentari propri del curatore	173
4.6.3 Altri reati non rientranti nelle due precedenti categorie.....	178
4.7. I reati ascrivibili al liquidatore	180
4.8. Il reato di “Insider trading” (art. 184 T.U.I.F.)	182
IL CONCORSO DEL DOTTORE COMMERCIALISTA NEI REATI	185
5.1. Il tormentato istituto del concorso di persone nel reato (art. 110 c.p.)	185
5.1.1. Il fondamento della punibilità per concorso	187
5.1.2. Il tipo di responsabilità dei concorrenti: pari responsabilità o responsabilità differenziata?	189
5.1.3. Gli elementi costitutivi del concorso.....	191
5.2. Il concorso del professionista nei reati tributari	202
5.2.1. I delitti di Dichiarazione fraudolenta.....	203
5.2.2. Il delitto di Emissione di fatture per operazioni inesistenti	206
5.2.3. Il delitto di Indebita compensazione.....	207
5.2.4. Il delitto di Sottrazione fraudolenta al pagamento d’imposte.....	208
5.2.5. Orientamenti giurisprudenziali sul concorso del professionista nei reati tributari	209

5.2.6. L'aggravante speciale dell'art. 13-bis D.lgs. n. 74/2000, le pene accessorie e la confisca	210
5.3. Il concorso del professionista nei reati fallimentari.....	215
5.3.1. La Bancarotta fraudolenta.....	216
5.3.2. La Bancarotta semplice	219
5.3.3. La Bancarotta societaria	220
5.3.4. Considerazioni sul concorso nei reati di Bancarotta	221
5.4. Il concorso del professionista nei reati societari.....	222
5.5. Concorso nel reato di Autoriciclaggio o Riciclaggio del professionista?	223
Conclusioni	228
Bibliografia	231

INTRODUZIONE

Compito assai difficile, da assolvere con chiarezza e sinteticità, è rispondere alla domanda “chi è un Dottore Commercialista” e quali sono i suoi doveri e le sue responsabilità.

Le radici della parola responsabilità si possono trovare nella participio passato del verbo latino *respondere*, rispondere. Rispondere, ossia assumersi le conseguenze delle proprie scelte. Ma ogni scelta per essere responsabile deve rispettare norme precise: si può parlare di responsabilità solo in presenza di libertà limitata, all'interno di un paradigma normativo che la regola.

Per chi sottovaluta la professione, il commercialista è semplicemente “quello che ci fa pagare meno tasse”, o ancora peggio un parassita o quantomeno uno sfruttatore della complessità del sistema tributario italiano. Infatti, secondo un'indagine Censis del 2010, i contribuenti italiani vedono l'apparato fiscale come ingiusto (36,2%), inefficiente (25,5%), esoso (23,7%) solo il restante (14,6%) lo ritiene efficiente e solidale.

Tuttavia, la professione del Commercialista è molto più ampia del solo ambito tributario e contabile ed, anzi, il suo lavoro è sempre più intimamente legato all'imprenditore (o ai soci/amministratori, qualora l'attività d'impresa sia svolta in forma sociale) poiché egli finisce per essere “*colui che condividendo follie e sogni degli imprenditori, deve anche ricordare loro che esistono tecnica e regole e, quindi, non è solo il professionista che si interpone tra interessi pubblici e privati, ma anche colui che si interpone tra sogno e realtà contribuendo a che i sogni divengano progetti*”¹.

Nello svolgimento delle molteplici attività che questo professionista è normalmente abituato a compiere può, talvolta, incorrere in comportamenti illeciti, sanzionati addirittura da norme penali. Anzi, in tempi recenti, sempre più sentenze di condanna vengono emesse contro i Dottori Commercialisti, prevalentemente accusati di aver concorso in reati commessi dai loro clienti.

Con quest'elaborato intendo a fornire una guida riassuntiva dei principali casi in cui il Dottore Commercialista, nello svolgimento delle sue attività e funzioni, può incorrere in illeciti penali, per i quali è prevista, per la sua repressione, dall'ordinamento giuridico, la forma più estrema di sanzione.

Questo studio aspira ad essere il più completo possibile: dapprima s'inquadrerà la figura del commercialista attraverso un'analisi storica a partire dalle origini sino ad arrivare all'attuale disciplina ed oggetto della professione per poi continuare con una sintetica trattazione dei vari tipi di responsabilità giuridica che possono colpire l'azione del nostro professionista intellettuale.

Chiarite queste necessarie premesse, sarà possibile approfondire il focus dell'analisi ovvero la responsabilità penale del Dottore Commercialista. Vedremo i limitati casi in cui egli può compiere reati in maniera autonoma per poi giungere ai più rilevanti e numerosi esempi in cui, viceversa, è imputato a titolo di concorso, i quali attengono principalmente a tre ambiti: reati tributari, societari e fallimentari.

¹ Frase di E. DI VONA, Presidente UNGDCEC 2011-2014, contenuta nella Prefazione del libro *Dottore Commercialista: adempimenti, strategie, opportunità per i giovani*, di G. BERNONI, IPSOA, 2014.

LA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA

1.1. Cenni storici sull'origine della professione del contabile

Senza voler compiere un'approfondita analisi storica della professione contabile, cercherò nel seguente paragrafo di delinearne sinteticamente i momenti salienti, partendo dalle origini della contabilità per arrivare all'attuale ordinamento della professione di Dottore Commercialista. Questa ricostruzione servirà a comprendere l'importanza che da sempre ha rivestito nella società la figura del contabile e la sua evoluzione nel corso dei secoli.

La ragioneria, intesa come contabilità, ha radici molto lontane, tuttavia spesso, anche gli operatori del settore non hanno consapevolezza di quanto sia antico questo mestiere. Solitamente, ma erroneamente, le origini della professione contabile vengono fatte risalire al quindicesimo secolo con la pubblicazione a Venezia del volume sulla partita doppia di frate Pacioli.

Andando ancora più indietro nel tempo, già nelle civiltà arcaiche, a partire da quelle della Mesopotamia (sumeri e babilonesi), agli egizi per poi arrivare a quelle greche e romane, vi erano delle figure che svolgevano quello che oggi definiremmo il ruolo di contabile.

Volendo essere ancora più precisi, è stato ipotizzato che rudimentali inventari sono anche le pitture rupestri, sebbene dai più siano considerate solo come forme d'arte, nel senso che le raffigurazioni trovate nelle caverne preistoriche potrebbero essere considerate come la volontà dell'antico *homo sapiens* di ricordarsi quanti animali aveva cacciato.

Ancora, seppur altamente primitive, alcune incisioni equidistanti trovate su corna di renna risalenti al 30'000 a. C. paiono una primissima forma di numerazione umana, anche se ad esse non si può attribuire la valenza di documenti, tantomeno contabili.

Con l'invenzione della scrittura cuneiforme², fatto che tradizionalmente segna lo spartiacque tra la Preistoria e la Storia, si possono rintracciare i primi reperti contabili. Si tratta di scritture effettuate su tavolette di argilla che i popoli Mesopotamici incidevano per tenere traccia della consistenza del magazzino o degli acquisti e vendite, sostanzialmente dei propri commerci.

Altro segno fondamentale venne lasciato dagli Egizi, i quali, oltre a iniziare a scrivere su fogli di papiro, migliorarono notevolmente le tecniche contabili, lo dimostrano: i conti, i registri di beni, gli inventari analitici ed addirittura bilanci previsionali rinvenuti dagli archeologi.

² Tale *inventio* è attribuita ai Sumeri, antica, ma evolutissima civiltà, che fu antesignana anche in altri diversi ambiti. Furono infatti il primo popolo a costruire vere e proprie città e tra i primi ad adottare l'oro e l'argento come moneta di scambio.

Cito qui il più celebre e importante ritrovamento contabile risalente al 300 a.C. circa, “*I Papiri di Zenone*”, i quali contengono documenti, epistole, contratti di lavoro e tutta l’organizzazione economica dell’epoca tolemaica egiziana. Nell’antico Egitto la professione contabile era esercitata dallo “scriba”, l’addetto del faraone che doveva seguire e registrare il lavoro compiuto nell’azienda agricola.

In epoca romana si elaborarono sistemi di rilevazione, di registrazione e di controllo, che venivano svolti da particolari soggetti in qualità di funzionari, i c.d. “*ratiocinatores*” o “*rationatores*” o “*rationale*”: tutti questi termini contengono la parola *ratio* (il cui primo significato è conto, calcolo, computo) quindi essi erano i calcolatori o coloro che si occupavano di calcoli.

Erano infatti persone molto stimate, piene di autorità ed indipendenti nel garantire un efficace controllo delle finanze pubbliche e private. Tali soggetti in epoca tardo imperiale si riunirono in associazioni, i c.d. *collegia opificium mercatorum*, le quali potevano essere considerate, a pieno titolo, come le prime aggregazioni professionali economico-contabili, a cui spettava il compito di determinare le regole per la gestione della professione e il rilascio delle licenze per il loro esercizio.

Con la caduta dell’Impero Romano d’Occidente, evento che segna convenzionalmente l’inizio del Medioevo, partì una fase di stagnazione della cultura e dell’economia occidentale. Gli scambi commerciali diminuirono progressivamente, fino quasi ad annullarsi del tutto; nelle successive epoche feudali si arrivò ad un’economia di sussistenza, o quasi. Questo periodo buio ebbe ripercussioni negative in tutti gli ambiti, comprese le scienze aziendalistiche, che registrarono una forte regressione rispetto alla qualità dei sistemi amministrativo-contabili sviluppatisi nel periodo romano, tanto più che occorsero diversi secoli per ritornare al livello precedentemente raggiunto.

Solo con l’avvento del Rinascimento, cultura e traffici commerciali tornarono a fiorire, così si ripresentò - come agli albori delle civiltà - la necessità per i commercianti di adottare adeguati sistemi di rendicontazione. L’arrivo dei numeri arabi in Europa, per merito di Fibonacci con il suo *liber abbaci*, semplificò e velocizzò notevolmente i sistemi di calcolo, rispetto ai complicati meccanismi della numerazione latina.³

È bene precisare che le scritture contabili redatte sino a quel momento si fondavano su “metodi di rilevazione in partita semplice”, cioè sistemi in cui una uscita o una entrata venivano annotate in un’unica serie di conti e per ogni movimento corrispondeva una singola registrazione. L’evento che segnò uno spartiacque fondamentale nella storia della ragioneria, tanto che è da questo momento che si parla di ragioneria moderna, è l’uso del “metodo contabile della partita doppia”.

³ Trattato di algebra e aritmetica del 1202 scritto dal matematico pisano Fibonacci, che ha il merito di aver introdotto nel Vecchio continente l’attuale sistema di numerazione decimale e le principali operazioni ad esso connesse. “*Le nove cifre degli indiani sono queste 9 8 7 6 5 4 3 2 1. Con tali nove figure, e con il simbolo 0, che gli arabi chiamano zefiro, qualsiasi numero può essere scritto, come sarà dimostrato più avanti*” (cit., primo capitolo del *Liber abbaci*, Leonardo Fibonacci).

A chi si debba attribuire la paternità del metodo è tra gli studiosi *vexata quaestio*⁴. Quel che è certo è che fu il matematico Luca Pacioli da Sansepolcro, nella sua opera *“Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità”* pubblicata a Venezia nel 1494 a divenire famoso nel mondo come colui che per primo ne descrisse il funzionamento con precisione e rigore scientifico.

In Italia, un primo riconoscimento della qualifica contabile, simile a quella moderna, risale alla Milano trecentesca, quando il Comune di Milano incaricò ufficialmente un *“rasonato”* come responsabile della contabilità pubblica.

È stato proprio il termine *“rasonato”*, anch'esso derivante dalla parola latina *ratio* (conto, calcolo) in seguito, trasformatosi in *“ragionato”* che ci ha fatto arrivare ad oggi la locuzione che tutti conosciamo di ragioniere: si può affermare che il Dottore Commercialista è l'evoluzione dell'antico *“rasonato”*.

Qualche secolo dopo si ricorda l'evento che segnò la nascita ufficiale delle moderne professioni economico-contabili: nel 1581 il Consiglio dei Dieci della Repubblica di Venezia istituì con decreto il *“Collegio dei Rasonati”*, un organismo composto da soggetti *“preparati, con particolare abilità tecnica e dotati di una buona esperienza, ai quali la Serenissima affidava incarichi pubblici e funzioni statali per garantirsi il loro più corretto e puntuale rendimento”*⁵. All'inizio dello stesso atto normativo venne esposta anche la motivazione che aveva portato il Consiglio a deliberare in tal senso: la necessità di contrastare le sempre più frequenti frodi contabili rese possibili a causa del disordine e confusione nella contabilità pubblica.

Non fu un caso se l'istituzione di tale organismo avvenne proprio a Venezia. In quell'epoca la Repubblica Serenissima era il maggior punto d'incontro delle culture orientale ed occidentale, soprattutto grazie ai fiorenti commerci. Vi era un flusso costante di persone e capitali provenienti da tutto il mondo e, nonostante già esistesse un avanzato sistema bancario e di articolata finanza pubblica sorse la necessità di disciplinare la professione - che in realtà esisteva già da diversi secoli - attribuendole anche un valore di carica pubblica.

Nel 1742 i *“Ragionati”* di Milano si aggregarono in collegio, il quale assunse funzioni di pubblico interesse solo molto più tardi.

All'inizio del XIX secolo vennero emanati i primi regolamenti per disciplinare l'esercizio della professione di *“pubblico ragioniere”*; si ricorda quello del 1828 nel Lombardo-Veneto con cui si definirono i *“ragionieri revisori”* e l'ordinanza di Papa Gregorio XVI del 1836, che codificò la mansione di pubblico ragioniere negli Stati Pontifici.

⁴ Probabilmente il primo ad illustrare il funzionamento della partita doppia è stato Benedetto Cotrugli, nel suo manoscritto del 1458 *L'arte di mercatura*, il quale non ebbe il giusto riconoscimento poiché la tecnica della stampa di Gutenberg iniziò a diffondersi alcuni lustri dopo e, dunque, il contenuto della sua opera rimase limitato ai pochissimi lettori dell'epoca. (*Spigolature* di S. Coronella, Benedetto Cotrugli il primo illustratore della partita doppia).

⁵ F. LOERO, *Il collegio dei rasonati (ragionati) nel contesto del sistema di controllo della finanza pubblica nell'evoluzione dei sistemi contabili*, in *Contabilità e Cultura Aziendale*, n. 2, 2001, pag. 197.

Prima di questi eventi, dunque anteriormente all'Unità d'Italia, la professione contabile poteva essere svolta senza aver compiuto studi specifici, era semplicemente necessario conoscere le regole dell'aritmetica di base e della tenuta dei libri. Due anni prima della nascita dello Stato italiano, venne promulgata, nel Regno dei Savoia, la legge Casati⁶ che riordinò il sistema scolastico e con la quale vennero costituiti gli istituti tecnici: la stessa fu poi estesa a tutto il territorio italiano dopo l'unificazione. Nel 1865, agli indirizzi tecnici esistenti, venne aggiunta la sezione di "Ragioneria e commercio", che conferiva il diploma in Ragioniere e Perito Commerciale.

Fu in questo periodo che si iniziò ad avvertire la necessità di riconoscere la qualifica di ragioniere quale libero professionista, riservandone l'esercizio solo a coloro che, dopo il diploma, avessero svolto un periodo di pratica in uno studio e superato l'esame di stato. Tuttavia, furono necessari diversi decenni prima di avere, con la legge n. 327/1906 recante il regolamento sulla professione di ragioniere, la formale agnizione quale "libera professione", subordinata all'iscrizione al relativo collegio.

Prima di continuare questa digressione storica delle tappe che portarono alla nascita della figura del Dottore Commercialista, è bene fare una considerazione di carattere generale relativa alle professioni⁷.

Il diritto positivo non regola tutte le forme di attività umana, siano queste materiali o intellettuali, ma solo quelle che ritiene portatrici di una funzione sociale-pubblica e per questa ragione non lascia che sia l'autonomia negoziale privata a determinare regole, requisiti e i molteplici aspetti connessi ai contratti, atti o funzioni oggetto del lavoro di questi, ma, a partire da fine Ottocento istituisce gli organismi professionali, cioè degli enti che si occupino di prevedere requisiti per l'esercizio di tali attività e che controllino l'azione del professionista garantendo la tutela del cliente.

1.2. Riconoscimento della professione di Dottore Commercialista

Come si è potuto leggere fin qui, la storia della contabilità individua nella persona del ragioniere il primo professionista, in senso moderno, operante in campo contabile-amministrativo. Il Dottore Commercialista, come si avrà modo di vedere meglio, rappresenta l'evoluzione di

⁶ La legge n. 3725 del Regno di Sardegna del 1859, conosciuta come legge Casati, dal nome del suo promotore, Gabrio Casati, all'epoca ministro dell'istruzione, fu uno dei pilastri del sistema scolastico italiano. Solitamente ricordata come l'atto che introdusse l'obbligo della scuola elementare, con l'idea che tutti gli studenti dovevano imparare a "leggere, scrivere e far di conto".

⁷ Secondo M. MALATESTA, *I professionisti*, 1996, "il termine 'professionista' [...] viene più spesso usato come sinonimo di esercente una professione intellettuale e, in modo più specifico, una libera professione. Le sue caratteristiche sono quelle di essere una professione autonoma, non salariata, organizzata, per esercitare la quale è necessario un titolo di studio superiore (laurea o diploma), un'abilitazione e l'iscrizione all'albo. In questa moderna accezione, la professione intellettuale, o libera, si distingue dall'occupazione per il possesso di una conoscenza astratta legalmente riconosciuta, per il controllo dell'accesso e per l'organizzazione".

quest'ultimo, nel senso che, rispetto al più antico "ragionato", egli è un soggetto con competenza maggiore e più specializzata.

Riprendiamo ora l'analisi storica degli eventi che hanno condotto alla comparsa di questa professione.

Verso la metà dell'Ottocento, sulla scia degli esempi francesi di Anversa (1852) e di Parigi (1861), venne fondata presso la città di Venezia la prima "Scuola Superiore di Commercio", sorta a Cà Foscari nel 1868. Successivamente seguirono quelle di Genova nel 1884 e di Bari due anni più tardi. La creazione di questi istituti di formazione nacque dall'idea congiunta dei migliori economisti⁸ e di alcuni commercianti di alto profilo, i quali credevano, giustamente, che studio e pratica fossero due elementi complementari per lo sviluppo di una categoria di operatori commerciali efficiente ed erudita. Malgrado le aspettative, l'addestramento professionale fornito da tali scuole era sbilanciato: era privilegiata la parte pratica della professione e non era sufficientemente valorizzato l'insegnamento delle materie teoriche e la necessaria cultura giuridico-economica; queste finirono per essere considerate componenti secondarie, se non marginali. Ciò spiega, probabilmente, perché le Scuole superiori di commercio, venivano considerate come percorsi di approfondimento per ragioniere e, infatti, il titolo che si conseguiva al termine era un attestato di licenza, a cui non era riconosciuta valenza di diploma universitario⁹.

Dunque, al fine di ovviare all'incompletezza del bagaglio fornito dalle Scuole Superiori di Commercio e quindi di assicurare una compiuta preparazione ai giovani che, nel 1902, venne fondata a Milano l'Università Commerciale "Luigi Bocconi". Essa attribuiva ai laureati il titolo di Dottore in Scienze Economiche e Commerciali, il quale, tuttavia, venne riconosciuto dallo Stato solo nel 1906.

Per equiparare i diplomi delle Scuole Superiori di Commercio a lauree, il Governo italiano emise il R.D. 476 del 1903, con il quale trasformava le tre Scuole di Venezia, Genova e Bari in vere e proprie università

Successivamente alla fondazione della prima Università Commerciale a Milano seguirono quattro anni più tardi quelle di Roma e di Torino (1906); ciò segnò l'aumento del numero dei laureati in Scienze economiche e commerciali. Negli anni successivi gruppi di professionisti iniziarono a costituire, benché ufficiosamente, i primi ordini professionali a livello provinciale (nel 1911 erano 11).

È in quest'epoca che si possono collocare gli albori del processo di professionalizzazione del Dottore Commercialista e l'inizio della "conflittualità" tra quest'ultimi e i colleghi più anziani

⁸ La visione sagace dei migliori economisti italiani dell'epoca come Luigi Luzzati e Francesco Ferrara a Venezia, Gerolamo Bocardo a Genova, Salvatore Cognetti de Martiis e Maffeo Pantaleoni a Bari, unita a quella di lungimiranti commercianti come Giacomo Cohen di Genova.

⁹ In realtà lo stesso insegnamento della ragioneria (o contabilità) all'Università è stata questione che ha visto un riconoscimento tutt'altro che immediato. Infatti, è solo nel 1879, durante il primo congresso dei ragionieri italiani, che emerge la necessità di elevare l'insegnamento della contabilità nelle Università, fino ad istituire un vero e proprio Corso di Laurea. È stato poi nel terzo congresso, svoltosi a Milano nel 1885, che si affermò decisamente il diritto del ragioniere di laurearsi e di essere considerato un professionista al pari di medici ed avvocati.

ragionieri ed, in parte, anche con gli “zii” avvocati. Terminati gli studi presso le Scuole Superiori di Commercio o l’Università Bocconi, questi dottori, iniziarono ad esercitare le competenze tecniche acquisite in materia commerciale, giuridica e fiscale, occupando spazi importanti di un settore dove ragionieri ed avvocati lavoravano da tempo. Il fatto comportò, com’è ovvio, la preoccupazione e la gelosia dei professionisti preesistenti. Furono, ahimè, proprio i nuovi laureati a trovarsi in una situazione di inferiorità, perché non esisteva ancora uno specifico ordine professionale legalmente riconosciuto, come invece era per gli altri due. Di qui iniziarono le prime iniziative per ottenere, da parte dei dottori in scienze economiche e commerciali, oltre al riconoscimento della nuova professione anche l’attribuzione di funzioni esclusive.

Il 1913 è un anno di grande interesse nella storia della professionalizzazione dei dottori commercialisti per la quantità di eventi rilevanti che si verificarono.

Anzitutto si ricorda la legge n. 268 del 20 marzo 1913: la norma conferma “*grado e dignità universitaria*” agli istituti superiori di commercio, i quali vengono rinominati come “*istituti superiori di studi commerciali*”.¹⁰

Ancora, nei Tribunali di Milano, Busto Arsizio e Monza venne data, per la prima volta, la possibilità ai dottori in scienze economiche e commerciali di iscriversi all’Albo dei Curatori Fallimentari, in precedenza riservata ai soli avvocati e ragionieri. Proprio quest’ultimi si opposero, rivendicando la parità di trattamento, evidenziando che a loro erano richiesti quattro anni di praticantato mentre solo due ai neo-aggiunti dottori. Per dirimere la controversia dovette intervenire il Consiglio di Stato, che respinse l’istanza avanzata dai ragionieri, statuendo che gli studi svolti dai dottori colmavano quella disparità di trattamento. Questa sentenza favorì la futura classe dei commercialisti rispetto a quella dei ragionieri, ciò alimentò la lunga diatriba tra le due figure contabili, dovuta principalmente, oltre che da motivi d’orgoglio, al fatto che le aree di competenza professionale si sovrapponevano largamente. Conseguentemente a questi fatti, forti della “consapevolezza di costituire un gruppo definito e professionalmente qualificato”¹¹, i massimi esponenti della categoria costituirono la “*Federazione nazionale fra le associazioni dei dottori in scienze economiche e commerciali e degli antichi allievi delle Scuole superiori di commercio*” al fine di conseguire il riconoscimento giuridico da parte dello Stato, e *last but not least*, per distinguersi dagli ormai avversari ragionieri. Si trattava del primo organo nazionale unitario e, proprio in occasione di una sua adunanza, emerse la nuova dizione “Dottore Commercialista”.

Oltre a ciò, nello stesso anno, una ventina di laureati provenienti dalla Bocconi e dall’Università di Torino, fondarono il primo “Albo dei Dottori in Scienze Economiche e Commerciali esercenti la libera professione”. Si tratta di un mero elenco di membri dell’associazione, manchevole di valore ufficiale, ma importante dal punto di vista aggregativo.

¹⁰ D. LAMANNA DI SALVO, *Ragionieri e Dottori Commercialisti: una storica diatriba tra differenziazione e unificazione*, in Rivista della Scuola Superiore dell’economia e delle finanze, Anno II, Numero 5 (maggio 2005), pag. 3.

¹¹ A. CANTAGALLI, *Professione, formazione ed etica*, 2004, pag. 41.

Lo scoppio del primo conflitto bellico mondiale e la forte opposizione dei numerosi collegi dei ragionieri rallentò il cammino di professionalizzazione dei Dottori Commercialisti.

Dopo la fine della Grande Guerra le Associazioni torinese e milanese dei laureati in Scienze Economiche e Commerciali cominciarono a collaborare per ottenere dallo Stato l'agnizione ufficiale degli ordini professionali. In tale contesto si colloca un memoriale del 1919 inviato ai ministri competenti dell'epoca per chiedere decisamente il riconoscimento giuridico dell'ordine professionale e la risoluzione della contesa tra ragionieri e commercialisti.

Negli anni a seguire tre proposte di legge sulla professionalizzazione dei dottori commercialisti vennero discusse in Parlamento ma le trattative non raggiunsero gli esiti desiderati. Si ricorda la proposta di legge del 4 marzo 1921 che prevedeva la costituzione di Albi e Ordini, ricalcando quanto già previsto per avvocati e procuratori. Lo stesso disposto, inoltre, individuava le funzioni di competenza dei dottori in scienze economiche che, da un confronto con quelle attribuite ai ragionieri nel R.D. del 2 ottobre 1891, risultavano molto più numerose.¹²

Altro progetto di legge volto in questa direzione, ma poi naufragato, è quello presentato nel 1923 dal Ministro della Giustizia Oviglio, nel quale egli esprimeva la volontà di attestare un proprio riconoscimento giuridico ai dottori in scienze economiche e commerciali operanti la libera professione.

Un punto di svolta si ha con la promulgazione nel 1924 del Decreto Legge n. 103, il quale stabilisce che le categorie professionali sprovviste di una regolamentazione vengano ad organizzarsi in "ordini" se composti da laureati o diplomati presso istituti superiori, o in "collegi" se formati nelle scuole secondarie superiori.

Mesi dopo l'emanazione dell'anzidetto decreto, su proposta dell'onorevole Di Giacomo, presidente della Corporazione sindacale fascista delle professioni intellettuali, si svolse un incontro tra i massimi rappresentanti delle due categorie in contrasto, al fine di raggiungere un accordo in merito alla disciplina giuridica da applicare a ragionieri e dottori commercialisti, se non addirittura ad un aggregamento delle stesse, ipotesi a cui propendevano i primi¹³.

¹² Ai Dottori Commercialisti sarebbe stato consentito svolgere attività di: consulenza (finanziaria, economica ed amministrativa); perizie in materia commerciale, civile e penale e delle relative scritture; costituzione, modificazione, fusione, scioglimento di società commerciali, compilazione di statuti; formazione e revisione di inventari; preventivi di fondazioni d'esercizio; piani d'ammortamento; rendiconti consuntivi; direzione amministrativa e contabile di aziende bancarie, commerciali, industriali ed agricole; sindacati nelle società per azioni; amministrazioni patrimoniali; divisioni ereditarie; tutele e curatele; concordati preventivi; graduatorie giudiziarie; sequestri giudiziari; arbitramenti in controversie economiche e motivati pareri; contrattazione di borsa; contratti d'assicurazione; legislazione del lavoro; usi bancari, industriali, commerciali, marittimi ed agricoli. Mentre ai ragionieri potevano svolgere: piani di contabilità per aziende private e pubbliche; liquidazioni volontarie; liquidazioni per fallimento; revisione delle scritture; curatele; riparti; divisione di patrimoni e compilazione dei relativi progetti; piani di graduatorie giudiziali; perizie giudiziarie e norme relative; riordinamento di contabilità arretrate e confuse; revisione di conti.

¹³ Tant'è che l'anno successivo l'Accademia dei ragionieri trasforma denominazione in "Accademia dei ragionieri e dottori in commercio e ragioneria" ed in più modifica lo statuto rendendo eleggibile come vicepresidente anche un dottore, ciò per dimostrare la volontà a unificare le due professioni.

Durante la riunione e i successivi dibattiti non si riuscì a trovare un punto d'incontro, poiché i dottori in scienze economiche e commerciali chiedevano, imprescindibilmente, la costituzione di un proprio ordine professionale, autonomo rispetto a quello dei ragionieri.

In quegli anni si susseguirono diversi progetti¹⁴, da parte di politici e delle Federazioni nazionali delle due classi e tentativi di accordo, senza però arrivare ad un'effettiva conciliazione delle rispettive pretese.

Nel 1929 il Ministro di Grazia e Giustizia, Fedele, nominò una commissione che, al termine dei lavori, emanò due distinti regolamenti professionali che disciplinavano la categoria dei ragionieri e dei dottori commercialisti. Tale provvedimento costituisce un tassello rilevante nel processo di professionalizzazione per diverse ragioni: *in primis*, si tratta del primo atto di origine legislativa ad ammettere il riconoscimento giuridico della professione di Dottore Commercialista, in *secundis* segna l'inizio di una serie di iniziative normative che andranno ad attribuire il controllo della professione nelle mani dello Stato ed infine perché viene istituito l'esame di stato.

Seppur di grande interesse, il disposto non accoglieva completamente le pretese dei dottori commercialisti, per tre motivi principali:

- esso pur distinguendo le due categorie non attribuiva loro funzioni esclusive, infatti, non vi erano differenze concrete tra le competenze proprie dei commercialisti rispetto a quelle riservate ai ragionieri: permaneva il problema delle interferenze professionali;
- ulteriore motivo di scontento era legato al fatto che veniva concesso ai ragionieri con sei anni di attività professionale la facoltà di iscriversi all'albo dei loro concorrenti;
- un'altra ragione di delusione stava nel fatto che il regolamento non disponeva alcuna pena contro l'esercizio abusivo della professione;

L'atteggiamento delle istituzioni legislative fasciste, alla base delle scelte normative, viene descritto dal Cantagalli come "ambiguo e contraddittorio", poiché da un lato si concede l'agognato riconoscimento giuridico all'ordine dei dottori commercialisti ma dall'altro non si assegna a questi un ambito esclusivo di operatività (ed inoltre permette ai ragionieri con sei anni d'esperienza di iscriversi all'ordine dei primi).

Chiaramente vi sono delle ragioni di convenienza politica che "giustificano" tali scelte contraddittorie, soprattutto riguardo alla questione dell'esclusività: essa, infatti, non sarà risolta definitivamente nemmeno con il successivo D.P.R. n. 1068 del 1953 recante l'Ordinamento della Professione di Dottore Commercialista. Le scelte prese dal legislatore dell'epoca rispondono essenzialmente alla volontà di accontentare la classe dei commercialisti senza però scontentare quella dei ragionieri; quest'ultimi, infatti, godevano di una più grande forza contrattuale ed influenza

¹⁴ Le molteplici proposte e controproposte da parte delle Federazioni nazionali delle due categorie alle istituzioni non arrivano ad un accordo ed anzi scatenano un sempre più acceso dibattito. Addirittura, ad un certo punto entra nella diatriba anche la Federazione forense, intimorita dalle idee di riforma, ideate dai laureati in scienze economiche e commerciali, di attribuir loro il monopolio universale per gli uffici di tutela, curatela ed amministrazione.

politica, dal momento che erano più numerosi e dotati di un patrimonio d'influenze che, inevitabilmente, mancava ai commercialisti.

Nel 1934 le due categorie siglarono una convenzione secondo la quale per svolgere l'attività professionale in materia di ragioneria, commercio e finanza era necessaria l'iscrizione all'Ordine dei Dottori in Economia e Commercio, che era subordinata:

- all'ottenimento della laurea;
- ad un periodo di praticantato di due anni dopo l'Università;
- al superamento dell'esame di Stato per l'abilitazione.

Si rinviava ad un successivo atto normativo la descrizione degli ambiti di competenza riservati ai commercialisti; purtroppo, i lavori per la redazione di questo fondamentale disposto furono interrotti a causa dello scoppio della Seconda guerra mondiale.

Durante la terza fase della politica economica fascista, la c.d. "Nazionalizzazione Implicita", Mussolini perfezionò l'obiettivo di organizzare e controllare dall'alto tutte le professioni. Con la legge n. 897 del 1938 si sancì che tutti i poteri relativi alla disciplina degli albi e dei relativi iscritti erano demandati al Direttorio nazionale del sindacato. L'unica prescrizione innovativa e proficua, seppur finalizzata al controllo, fu l'obbligatorietà dell'iscrizione all'albo per l'esercizio pubblico e privato dell'attività libero-professionale, ciò infatti assicurava la tutela della clientela, certificando che il professionista era in possesso delle capacità e della correttezza professionale.

Con la fine della Seconda guerra mondiale ed il crollo del regime, furono abrogati¹⁵ i sindacati professionali creati durante la dittatura e, contestualmente, furono ripristinati ordini e collegi precedentemente in vigore. Per quanto riguarda quello dei dottori commercialisti, venne istituito per la prima volta l'ordine ed allo stesso venne data la facoltà di autoregolarsi, conferendo ad organi interni all'organizzazione spettanze in materia di disciplina, custodia dell'albo ed osservanza della deontologia professionale.

A seguito delle pressioni fatte dall'Ordine dei Dottori Commercialisti di Roma affinché si risolvesse la questione sulle competenze, ancora irrisolta, nell'ottobre del 1945 venne formata una commissione, col fine di chiarire definitivamente i campi di operatività riservati ai dottori commercialisti.

A Roma il 28 maggio del 1947 presso la sede della Federazione dei collegi dei ragionieri iniziano le trattative e, in un primo momento, contrariamente a quanto avvenuto in passato, sembrava proprio che i dottori commercialisti volessero porre fine all'ostilità e guardassero con favore all'idea di aggregare le due classi, in virtù della "*nessuna differenza pratica, tanto in diritto che in fatto, nelle funzioni di competenza delle due categorie*"¹⁶, ma soprattutto perché l'unificazione appariva sempre più l'unica via per veder riconosciute dallo Stato, competenze esclusive.

¹⁵ Decreto luogotenenziale n. 382 del 23 novembre 1944.

¹⁶ Atti del VIII Congresso nazionale dei Dottori Commercialisti, pag. 42.

Tuttavia, anche in questa occasione, il tentativo di conciliazione sfumò, poiché la Federazione nazionale dei ragionieri reputò il progetto di un organismo unico presentato dai colleghi commercialisti, lesivo dei propri interessi. Alcuni anni dopo il 27 ottobre 1953 furono emanati due distinti ordinamenti: il D.P.R. n. 1067 e il n. 1068, rispettivamente rubricati “Ordinamento della professione di Dottore Commercialista” e “Ordinamento della professione di Ragioniere e Perito Commerciale”.

Fu in questa occasione che il legislatore individuò definitivamente i destinatari del regolamento, con l’appellativo “Dottore Commercialista”, sebbene esso fosse già in uso comune da diverso tempo: infatti, lo si trovò per la prima in una legge del 1936 sulla consulenza tributaria e più tardi, nel 1941, nel decreto sulla tariffa professionale.

Il nuovo regolamento si componeva di 56 articoli (53 per quello dei ragionieri e periti commerciali) ed era articolato nei seguenti titoli:

1. Disposizioni generali;
2. I Consigli dell’Ordine e l’Assemblea generale degli iscritti;
3. Il Consiglio Nazionale;
4. Gli Albi e le condizioni per esservi iscritti;
5. Cancellazione dell’Albo o dall’Elenco – Il procedimento disciplinare;
6. Gli onorari dei dottori commercialisti;
7. Disposizioni transitorie e finali.

Confrontando l’articolo 1 dei due regolamenti, riguardante l’oggetto della professione, risultava evidente che le funzioni assegnate ai dottori commercialisti non si discostavano sostanzialmente da quelle dei ragionieri, anzi paradossalmente al secondo veniva riconosciuta competenza in un numero maggiore di attività.

Maggiori informazioni e di più immediata comprensione sono deducibili dall’analisi della seguente tabella:

Confronto “oggetto della professione” nei due ordinamenti

Dottore Commercialista	vs	Ragioniere e Perito Commerciale
a) amministrazione e liquidazione di aziende, patrimoni e singoli beni		a) amministrazione e liquidazione di aziende, patrimoni e singoli beni
b) perizie e consulenze tecniche		b) perizie contabili e consulenze tecniche
c) ispezioni e revisioni amministrative		c) revisione libri obbligatori e facoltativi e ogni altra indagine su bilancio, conti, scritture e documento contabile delle imprese
d) verifica ed ogni altra indagine su attendibilità bilanci, conti, scritture e ogni altro documento contabile delle imprese		d) regolamenti e liquidazioni di avarie
e) regolamenti e liquidazioni di avarie		e) funzioni di sindaco società commerciali e altri enti

f) funzioni di sindaco e di revisore nelle società commerciali	f) divisione di patrimoni, compilazione relativi progetti e piani di liquidazione nei giudizi di graduazione
	g) piani di contabilità per aziende private e pubbliche, riordinamenti di contabilità per riorganizzazioni aziendali
	h) determinazione costi di produzione nelle imprese industriali, rivelazioni in materia contabile e amministrativa

Ancor una volta la mancata attribuzione di competenze esclusive, oltre a non dirimere la reciproca interferenza operativa tra i due gruppi, permise nel tempo l’inserimento di nuove figure professionali, quali, per esempio il consulente del lavoro, il tributarista, le società di elaborazione dati che, inevitabilmente, intensificarono la concorrenza ed erosero una fetta di clienti ai due professionisti.

Per capire le ragioni per cui l’unificazione dei due ordini fu più volte procrastinata, si deve tener conto dei seguenti due aspetti:

- le Istituzioni non si fecero seriamente carico di delimitare le aree di competenza tra le due figure, per la probabile ragione - già toccata precedentemente - di non volersi inimicare la potente casta dei ragionieri affidando funzioni esclusive ai commercialisti;
- l’inutile orgoglio delle due categorie che non riuscirono a comprendere che l’accorpamento degli ordini sarebbe stata una fruttuosa opportunità di comune rafforzamento e che avrebbe portato solo benefici. Il loro atteggiamento ricorda quello dei capponi che Renzo portava all’avvocato Azzeccagarbugli a compenso dei suoi consigli: stavano per morire sacrificati sul desco del legale, eppure continuavano a beccarsi tra di loro.¹⁷

La propensione all’unificazione dei due ordini professionali riemerse nel 1979, con due proposte di legge la n. 575 e la n. 956, rispettivamente per i dottori commercialisti e per i ragionieri. Tuttavia, nuovamente, non si riuscì a trovare un compromesso adeguato, poiché una grossa porzione dei dottori commercialisti riteneva che, aggregare gli ordinamenti, corrispondesse a parificare le professioni e, dunque, negare la superiorità della laurea ed il differente percorso formativo e professionale.

Col passare del tempo si susseguirono diverse trasformazioni: a livello normativo con le varie riforme tributarie, societarie, contabili; a livello tecnologico con la diffusione del computer e poi di internet; a livello politico con la nascita dell’unione europea cui seguì il fenomeno della liberalizzazione dei mercati e poi ancora con la globalizzazione. Questi cambiamenti impattarono

¹⁷ D. LAMANNA DI SALVO, *Ragioniere e Dottore Commercialista: una storica diatriba tra differenziazione ed unificazione*, pag. 12. Il vero fulcro della questione è la tutela delle competenze tecniche specifiche di queste due professioni e non la loro lotta, anche in questo caso si dimostra applicabile l’antico proverbio “l’unione fa la forza”. Sono pienamente concorde con il Professor Lamanna Di Salvo, il quale sostiene che “Solo unite le due categorie potranno affrontare la sfida del terzo millennio, offrendo competenza specializzazione e professionalità alla propria clientela.”

notevolmente sull'evoluzione operativa della professione, rendendola un'attività sempre più disomogenea e variegata, soprattutto in ordine alle prestazioni e servizi offerti.

Ritornando alla storia della professione, un avvenimento molto importante, si ebbe nel 1987, anno in cui venne redatto il primo Codice Deontologico dei Dottori Commercialisti. Esso conteneva una serie di regole di carattere prevalentemente morale ed etico, ma stabiliva anche, dei principi di carattere pratico. L'art. 2 del vigente Codice Deontologico, rubricato appunto "contenuto del codice" chiarisce che esso racchiude i "*principi e doveri che il professionista deve osservare nell'esercizio della professione a tutela dell'affidamento della collettività, dei clienti e dei terzi, della correttezza dei comportamenti nonché della qualità ed efficacia della prestazione professionale*"¹⁸. I precetti deontologici esplicano una duplice funzione: da un lato informano i professionisti circa il giusto comportamento da tenere nello svolgimento dell'attività lavorativa (e in parte anche al di fuori di essa) e dall'altro prevengono azioni scorrette ed eventualmente le sanzionano.

La nascita di nuove figure, accennate in precedenza, che aumentano la concorrenza nel settore di operatività del Dottore Commercialista e, probabilmente anche il cambio generazionale dei vertici dell'Ordine, spinsero una parte consistente degli stessi a ripensare al progetto di unificazione allo scopo di difendere i propri interessi attraverso la delimitazione di aree di esclusiva competenza.

1.3. L'attuale "Legge professionale": D. lgs. n. 139/2005

Il processo di unificazione si completò con la promulgazione del D. lgs. n. 139 del 28 giugno 2005 recante la "Costituzione dell'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili", attuativo della legge delega n.34 del 28 febbraio 2005. Il nuovo Ordine determinò l'istituzione di un unico albo, formato da due sezioni distinte, rispettivamente denominate, Sezione A – Commercialisti, e Sezione B – Esperti contabili. Per chiudere sulla questione del titolo, l'art. 39 del vigente ordinamento stabilisce che agli iscritti alla prima sezione, spetta il titolo professionale di " Dottore Commercialista", precisando che solo quest'ultimi possono usare legittimamente la semplice dicitura commercialista¹⁹. Il legislatore prevede un periodo transitorio affinché fosse portato a compimento il processo di assimilazione ed assestamento della nuova normativa; dal 1° gennaio 2008 che i preesistenti Ordini dei Dottori Commercialisti ed i Collegi dei Ragionieri e Periti Commerciali sono definitivamente soppressi.

¹⁸ Codice Deontologico della Professione, approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 17/12/2015 e successivamente aggiornato nelle sedute del 16/01/2019 e dell'11/03/2021.

¹⁹ Tuttavia, fino al 31 dicembre 2007, a norma dell'art. 61 del D.lgs. 231/2007, ai ragionieri e periti commerciali iscritti all'ordine che sarebbe stato abrogato spetta di essere inseriti nella sezione A dell'Albo, però essi possono fregiarsi non del titolo di Dottore Commercialista ma di 'Ragionieri Commercialista'.

Nel 2012 intervenne la riforma degli ordinamenti professionali, raggiunta attraverso diversi provvedimenti, tra cui il D.P.R. n. 137/2012 e D.L. n. 1/2012 convertito in legge n. 27/2012: le novità furono diverse ed importantissime.

Per comprendere le motivazioni politiche che portarono all'emanazione di queste norme è opportuno ricordare che furono elaborate al culmine della crisi economico-finanziaria globale iniziata nel 2008 con l'obiettivo di liberalizzare gli ordini professionali, visti come fattori di ostacolo alla crescita economica.

Le principali innovazioni portate dalla riforma sono:

- l'abrogazione delle tariffe professionali. L'intendimento era quello di liberalizzare il legame tra cliente e professionista, inserendo il loro rapporto nel mondo della concorrenza, prospettando riduzione dei costi e razionalizzazione dei servizi. Nella realtà si abolirono le tariffe minime e, basando le prestazioni non più sulla professionalità ma solo sui bassi costi, si ottennero risultati opposti a quelli sperati, in quanto i ridotti compensi andarono a scapito della qualità;
- definizione di professione regolamentata, cioè quelle professioni il cui esercizio è subordinato all'iscrizione ad appositi ordini/collegi previo l'accertamento di specifiche idoneità;
- abolizione del tirocinio obbligatorio, i vari enti professionali possono eliminarlo o ridurne la durata, che comunque non può superare i 18 mesi;
- viene disposta come obbligatoria la formazione continua, pena l'irrogazione di sanzioni disciplinari da parte degli Ordini, i quali stabiliscono anche modalità, contenuti formativi minimi e standard per l'attribuzione dei crediti, in accordo con il Ministero vigilante;
- viene sancito il principio di separazione tra organi amministrativi e disciplinari dei vari Ordini e spetta al Tribunale nominare i membri della commissione disciplinare;
- si stabilisce l'obbligo per il professionista di stipulare un'assicurazione per possibili danni arrecati ai clienti;
- viene ammessa la pubblicità informativa qualora riferita alle attività, specializzazioni, titoli, compensi e struttura dello studio delle professioni regolamentate.

L'ultimo aggiornamento apportato all'Ordinamento è avvenuto con il D.L. n. 137 del 2020 il quale ha modificato alcuni articoli (8,12,21,25,26) introducendo precisazioni per favorire l'accesso delle donne ai vertici dell'Ordine, in ottemperanza al principio della parità di genere, costituendo un nuovo organo, presso ogni Consiglio territoriale dell'Ordine, denominato "Comitato pari opportunità".

Per chiarezza è opportuno analizzare, in modo più approfondito il D. lgs. 139/2005, pur tralasciando le parti che riguardano gli aspetti pubblicistici e statutari relative al disciplinamento degli Ordini territoriali, del Consiglio Nazionale e le finali disposizioni transitorie, rispettivamente contenuti nel capo II, III e VI del decreto. Lascero per ultima la trattazione dell'oggetto della professione, contrariamente al legislatore, che colloca questo argomento all'art. 1.

La struttura del testo dell'attuale ordinamento non è cambiata rispetto all'impostazione adottata dal legislatore del 1953, infatti i titoli dei capi della normativa sono rimasti pressoché invariati, tuttavia, il decreto si è arricchito di diversi articoli passando dai 56 del precedente ai 79 del vigente.

1.3.1. Requisiti per l'iscrizione all'Albo

L'apposizione di determinati requisiti per lo svolgimento di un'attività lavorativa costituisce una limitazione al generale principio di libertà del lavoro, sancito dall'art. 4 della Costituzione²⁰. Tali vincoli trovano giustificazione nella necessità di tutela della collettività da parte dello Stato: poiché si tratta di opere intellettuali estremamente specialistiche, di cui il cliente medio non ha sufficiente conoscenza per valutarne la bontà, sorge nello Stato il dovere di difendere la parte contrattualmente più debole.

All'art. 2²¹ del decreto istitutivo dell'Ordine si stabilisce che l'iscrizione all'albo è *conditio sine qua non* per l'esercizio della professione, sia di Commercialista che di Esperto Contabile, ma è solo all'art. 36 che vengono elencati i requisiti per l'iscrizione all'Albo. Per potersi iscrivere è necessario possedere requisiti personali e requisiti curricolari. Quelli personali sono:

- a) la qualifica di cittadino italiano o di uno Stato dell'Unione o di un Paese estero soggetto a condizioni di reciprocità²²;
- b) il pieno godimento dei diritti civili;
- c) avere una "condotta irreprensibile";²³
- d) essere residenti o domiciliati nel circondario dove è situato l'Ordine cui si effettua l'iscrizione o il trasferimento;

²⁰ Art. 4 Costituzione: "La Repubblica riconosce a tutti i cittadini il diritto al lavoro e promuove le condizioni che rendano effettivo questo diritto. Ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società".

²¹ Art. 2, comma 1, D. Lgs. n. 139/2005, 'Esercizio della professione': "Ai fini dell'esercizio della professione di cui all'articolo 1 è necessario che il dottore commercialista, il ragioniere commercialista e l'esperto contabile siano iscritti nell'Albo".

²² In sintesi, l'art. 16 delle preleggi descrive la condizione di reciprocità come quella situazione per cui il cittadino italiano possa esercitare nel Paese di appartenenza del cittadino straniero lo stesso diritto affinché quest'ultimo possa lecitamente acquisire la capacità giuridica di quel diritto, ovvero esercitarlo. Tale regola ha il doppio scopo, da un lato è uno strumento di ritorsione verso i cittadini di quei Paesi che non riconoscono i diritti civili degli italiani residenti all'estero e dall'altro di tutela, seppur indiretta, verso soggetti italiani, non attribuendo agli stranieri presenti in Italia gli stessi diritti. Per una più completa trattazione sull'argomento si rinvia alla lettura: <http://www.notariato.it/wp-content/uploads/8-2020-A.pdf>, Consiglio Nazionale del Notariato, *La reciprocità nell'attività notarile*, di D. BOGGIALI, 2020

²³ Il requisito, una volta catalogato come condotta specchiatissima ed illibata, va a verificare la non presenza, in capo al soggetto che richiede l'iscrizione all'albo, di comportamenti del richiedente che si pongono in contrasto con la legge o con il codice deontologico. In altre parole, con questa prescrizione si mira a limitare l'accesso a quei soggetti che per la natura, la non occasionalità e la vicinanza temporale delle loro azioni possano incidere negativamente sull'affidabilità del professionista in ordine al corretto svolgimento dell'attività di Dottore Commercialista ed esperto contabile.

e) assenza di condanne con sentenza definitiva per fatti che comportano la pena disciplinare massima prevista dall'Ordine – la radiazione – la quale viene irrogata a quel professionista, a conclusione del procedimento disciplinare, che con le sue azioni sia incorso in violazioni talmente gravi da rendere inconciliabile la sua persistenza tra gli iscritti all'Albo.²⁴

Quelli curriculari, limitando l'analisi a quelli necessari per l'iscrizione alla sezione A dei Dottori Commercialisti, sono:

- i) il diploma di laurea specialistica magistrale in scienze dell'economia o in quelle della classe scienze economico aziendali (oppure di lauree in economia rilasciate con il vecchio ordinamento prima della legge n. 127/1997);
- ii) il successivo tirocinio professionale²⁵ della durata di 18 mesi da svolgersi presso un professionista iscritto all'albo da almeno 5 anni;
- iii) al termine del c.d. periodo di praticantato, qualora si superi l'Esame di Stato, articolato in 3 prove scritte ed un esame orale, sarà possibile effettuare la domanda per l'iscrizione all'albo.

1.3.2. Cause di incompatibilità

L'art. 4 del D. Lgs. 139/2005, stabilisce l'incompatibilità con l'esercizio della professione di Dottore Commercialista (e di esperto contabile) di alcune carriere lavorative.

Anche se svolte solo in maniera occasionale e non prevalente, sono inconciliabili la professione di notaio, di giornalista professionista, l'attività di appaltatore di servizio pubblico, di concessionario della riscossione di tributi, di promotore finanziario ed infine l'attività d'impresa - sia essa svolta personalmente o per conto di altri - di produzione di beni o servizi, di intermediazione nella circolazione di beni o servizi, di mediazione, di trasporto o spedizione, ogni attività bancaria, assicurativa o agricola, ovvero ausiliare delle precedenti.

Il comma 2 dello stesso articolo prevede una deroga all'incompatibilità della propria attività nel caso in cui essa sia conservativa o di mero godimento oppure sia finalizzata alla gestione patrimoniale, ovvero qualora si tratti di società di servizi strumentale o ausiliaria allo svolgimento della professione, nonché quando il professionista rivesta una carica di amministratore in virtù di un determinato incarico affidatogli e nell'interesse del conferente.

L'iscrizione è inoltre impedita a tutti i dipendenti dello Stato e delle varie amministrazioni pubbliche, ai quali non è consentito lo svolgimento della libera professione.

²⁴ Regolamento recante codice delle sanzioni disciplinari, in vigore dal 1° gennaio 2017, Fondazione Aristeia.

²⁵ La legge n. 206/1992 ha stabilito l'obbligatorietà del tirocinio professionale per l'ammissione all'esame di Stato

La ratio dell'incompatibilità è quella di garantire indipendenza ed evitare possibili conflitti di interessi, vista la notevole quantità di funzioni pubbliche che possono essere svolte con il titolo di Dottore Commercialista. Ad ogni modo, ai già iscritti all'albo che volessero intraprendere una delle mansioni "proibite", è consentito chiedere di essere inseriti in uno speciale elenco²⁶ al fine di essere comunque iscritti e di poter esercitare nel momento in cui cessano le cause di incompatibilità.

1.3.3. L'esercizio della professione

L'art. 2 del decreto istitutivo dell'Ordine è dedicato al tema dell'esercizio della professione e sancisce che il professionista iscritto all'Albo può svolgere la professione in tutto il territorio nazionale. Tale principio è oltretutto previsto dalla nostra Costituzione all'art. 120, nel quale si afferma che le Regioni non possono in alcun modo ostacolare *"l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale"*.

È bene ripetere che l'iscrizione all'Albo è condizione assolutamente imprescindibile per l'esercizio della professione, ma non dimostra il suo effettivo svolgimento: questa precisazione viene fatta per evitare di confonderlo con il distinto obbligo di comunicazione di inizio attività necessaria per gli adempimenti fiscali.

La sorveglianza sul corretto esercizio dell'attività professionale è demandata al Ministro della Giustizia, il quale la realizza sia direttamente sia con l'aiuto dei Presidenti di Corte d'appello.

1.3.4. Il segreto professionale

Con l'espressione segreto professionale s'intende il dovere di riservatezza, a cui devono sottostare in generale i liberi professionisti (e non solo) nell'esercizio delle proprie attività, con riguardo alle informazioni private conosciute sui clienti. Si tratta di un obbligo sancito da una molteplicità di fonti normative, dalla disciplina professionale, al regolamento deontologico, per passare ai codici penale, civile e all'ambito processuale ed anche a leggi speciali.

L'art. 5 del decreto istitutivo dell'Ordine dei Dottori commercialisti riconferma l'obbligo al segreto professionale per i suoi iscritti, già previsto nella prima disciplina del 1953. Il testo della norma senza troppo dilungarsi sul concetto di segreto, richiama tre disposizioni, rispettivamente gli art. 199 e 200 c.p.p. e l'art 249 c.p.c., che attribuiscono al professionista, in determinate situazioni, la facoltà di astensione dal testimoniare. Il disposto conclude precisando che l'applicazione di tali

²⁶ Art. 34, comma 8, D. Lgs. n. 139/2005: *"Coloro che, a norma dell'articolo 4, non possono esercitare la professione, sono iscritti, a loro richiesta, in uno speciale elenco contenente le indicazioni di cui al comma 6", tali informazioni sono " il cognome, il nome, la data e il luogo di nascita, la residenza e l'indirizzo (anche telematico se posseduto) degli studi professionali, la data e il numero di iscrizione, il titolo professionale e di studio in base al quale l'iscrizione è stata disposta e l'indicazione dell'Ordine o del Collegio di provenienza, nonché l'eventuale iscrizione al registro dei revisori contabili"*

deroghe processuali non avviene qualora il professionista stia svolgendo la funzione di sindaco o revisore o nell'ambito delle attività di revisione e di certificazione obbligatoria di contabilità e bilanci²⁷.

Quest'argomento verrà ripreso ed esaminato nel dettaglio successivamente quando si tratterà dei comportamenti che possono far scaturire una responsabilità penale in capo al Dottore Commercialista.

1.3.5. L'oggetto della professione

Nell'ambito delle libere professioni italiane la figura del Dottore Commercialista è quella che ha sperimentato il processo di trasformazione più radicale a livello di attività e funzioni cui è abilitato a svolgere. È facile notare tale evoluzione operativa confrontando le mansioni che formavano l'oggetto della professione nel vecchio articolo 1 del precedente decreto istitutivo dell'Ordine dei Dottori Commercialisti rispetto a quelle contenute nel medesimo disposto dell'attuale Ordine ed a quelle che sono state introdotte mediante leggi speciali.

L'art. 1 del D.P.R. n. 1067 del 1953, oltre ad attribuire al commercialista una "*competenza tecnica nelle materia commerciali, economiche, finanziarie, tributarie e di ragioneria*", raggruppava in sei lettere le attività oggetto della professione, stabilendo che "*In particolare formano oggetto della professione le seguenti attività:*

- a. l'amministrazione e la liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni;*
- b. le perizie e le consulenze tecniche;*
- c. le ispezioni e le revisioni amministrative;*
- d. la verifica e ogni altra indagine in merito all'attendibilità dei bilanci, di conti, di scritture e d'ogni altro documento contabile delle imprese;*
- e. i regolamenti e le liquidazioni di avarie;*
- f. le funzioni di sindaco e di revisore nelle società commerciali.*

Infine, la norma concludeva con un'espressione che sanciva la non esaustività dell'elencazione, formula tuttora presente nel corrispondente articolo dell'ordinamento vigente. Il legislatore voleva appunto lasciare aperto lo spazio di competenza del professionista, perciò, scrisse che "*l'elencazione di cui al presente articolo non pregiudica l'esercizio di ogni altra attività professionale dei dottori commercialisti, né quanto può formare oggetto dell'attività professionale di altre categorie di professionisti a norma di legge e di regolamenti*".

²⁷ Eccezione all'obbligo del segreto poste nella parte finale dell'art. 5 del D. Lgs. 139/2005, "*salvo per quanto concerne le attività di revisione e di certificazione obbligatorie di contabilità e di bilanci e quelle relative alle funzioni di sindaco e di revisore di società od enti*". Il motivo di quest'ultima esclusione pare legato alla rilevanza pubblica degli interessi salvaguardati da queste attività, quali la tutela del mercato finanziario e conseguentemente la protezione dell'affidamento dei terzi.

Dopo l'unificazione dei distinti Ordini di Commercialista e Ragioniere la struttura della disposizione, disciplinante l'oggetto della professione, si è nettamente ampliata. Infatti, oltre ad essere notevolmente aumentata la quantità di compiti che il solo Dottore Commercialista può svolgere, è cambiata anche la dicitura iniziale del 1 comma: al professionista è ora riconosciuta “*competenza specifica in economia aziendale e diritto d'impresa, e comunque nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie e amministrative*”. Quanto al primo aspetto il legislatore ha inteso individuare una serie di funzioni ed attività di competenza tecnica dei soli iscritti nella sezione A dell'Albo, appunto i Dottori Commercialisti, conseguentemente la competenza a ricoprire quei sei inquadramenti lavorativi²⁸ sopracitati previsti dal vecchio articolo venne riconosciuta sia ai commercialisti che agli esperti contabili (ex ragionieri e periti commerciali).

I nuovi incarichi affidati al professionista sono:

- a) *la revisione e la formulazione di giudizi o attestazioni in merito ai bilanci di imprese ed enti, pubblici e privati, non soggetti al controllo legale dei conti, ove prevista dalla legge o richiesta dall'autorità giudiziaria, amministrativa o da privati, anche ai fini dell'accesso e del riconoscimento di contributi o finanziamenti pubblici, anche comunitari, nonché l'asseverazione della rendicontazione dell'impiego di risorse finanziarie pubbliche;*
- b) *le valutazioni di azienda;*
- c) *l'assistenza e la rappresentanza davanti agli organi della giurisdizione tributaria;*²⁹
- d) *l'incarico di curatore, commissario giudiziale e commissario liquidatore nelle procedure concorsuali, giudiziarie e amministrative, e nelle procedure di amministrazione straordinaria, nonché l'incarico di ausiliario del giudice, di amministratore e di liquidatore nelle procedure giudiziali;*
- e) *le funzioni di sindaco e quelle di componente di altri organi di controllo o di sorveglianza, in società enti, nonché di amministratore, qualora il requisito richiesto sia l'indipendenza o l'iscrizione in albi professionali;*
- f) *le funzioni di ispettore e di amministratore giudiziario nei casi previsti dall'articolo 2409 del codice civile;*
- g) *la predisposizione e diffusione di studi e ricerche di analisi finanziaria aventi ad oggetto titoli di emittenti quotate che contengono previsioni sull'andamento futuro e che esplicitamente o implicitamente forniscono un consiglio d'investimento;*
- h) *la valutazione, in sede di riconoscimento della personalità giuridica delle fondazioni e delle associazioni, dell'adeguatezza del patrimonio alla realizzazione dello scopo;*

²⁸ Rispetto ai precedenti alla lettera d) ed f) vengono aggiunti anche gli “enti pubblici”.

²⁹ In ossequio al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 “Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge n. 413 del 30 dicembre 1991.

i) il compimento delle operazioni di vendita di beni mobili ed immobili, nonché la formazione del progetto di distribuzione, su delega del giudice dell'esecuzione;³⁰

l) l'attività di consulenza nella programmazione economica negli enti locali;

m) l'attività di valutazione tecnica dell'iniziativa di impresa e di asseverazione dei business plan per l'accesso a finanziamenti pubblici;

n) il monitoraggio ed il tutoraggio dell'utilizzo dei finanziamenti pubblici erogati alle imprese;

o) la redazione e la asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati;

p) la certificazione degli investimenti ambientali ai fini delle agevolazioni previste dalle normative vigenti;

q) le attività previste per gli iscritti nella Sezione B Esperti contabili dell'Albo.

Con quest'ultima lettera si sancì la "superiorità" tecnica dei dottori commercialisti, affidando loro la competenza tecnica di svolgere anche le attività rivolte agli esperti contabili. Quest'ultime materie vengono individuate al comma successivo dello stesso articolo, che seguentemente si riportano:

a) tenuta e redazione dei libri contabili, fiscali e del lavoro, controllo della documentazione contabile, revisione e certificazione contabile di associazioni, persone fisiche o giuridiche diverse dalle società di capitali;

b) elaborazione e predisposizione delle dichiarazioni tributarie e cura degli ulteriori adempimenti tributari;

c) rilascio dei visti di conformità, asseverazione ai fini degli studi di settore e certificazione tributaria, nonché esecuzione di ogni altra attività di attestazione prevista da leggi fiscali;

d) la funzione di revisione o di componente di altri organi di controllo contabile nonché, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, il controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409-bis del codice civile;

e) la revisione dei conti, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, nelle imprese ed enti che ricevono contributi dallo Stato, dalle Regioni, da Province, Comuni ed enti da essi controllati o partecipati;

f) il deposito per l'iscrizione presso enti pubblici o privati di atti e documenti per i quali sia previsto l'utilizzo della firma digitale, ai sensi della legge 15 marzo 1997, n. 59, e del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e loro successive modificazioni;

f-bis) l'assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa (di cui all'articolo 34, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241.)

³⁰ Secondo quanto previsto dall'D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 maggio 2005, n. 80, e con decorrenza dalla data indicata dall'articolo 2 comma 3-*quater*, del medesimo decreto.

Questa elencazione costituisce una *summa* degli atti tipici della professione, ma non ha assolutamente natura assoluta o tassativa, infatti come sancisce l'ultimo comma del primo articolo, al Dottore Commercialista (e chiaramente anche all'esperto contabile) è permesso svolgere "ogni altra attività professionale": in sostanza si tratta di un'enunciazione di attività "caratteristiche ma non esclusive", dunque al più riservate al Dottore Commercialista ed eventualmente anche ad altri professionisti. Ricordiamo vige il principio costituzionale di libertà di iniziativa economica, sancito dall'art. 41 della Costituzione.

Esistono poi ulteriori attività riservate al Dottore Commercialista previste in specifiche normative, ad esempio, la presentazione telematica delle dichiarazioni fiscali, di certificazione tributaria, di lavoro, previdenza e assistenza sociale dei lavoratori dipendenti ed ancora di assistenza tecnica nel processo tributario.³¹

Ad ogni modo è rilevante far notare come il commercialista rappresenta una delle professioni protette più atipica, poiché sostanzialmente non gode di nessuna prestazione esclusiva. Come ha sancito la Cassazione si esclude che costituiscano attività riservata sia la tenuta di registri contabili e la predisposizione della denuncia dei redditi, sia la prestazione di consulenza contabile e fiscale.³²

Allo stesso modo, con riguardo alla redazione di bilanci societari, la giurisprudenza ha negato che tale attività rientri "nel novero delle attività protette attribuite in via esclusiva o riservata alle figure professionali dei dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, come è dato evincere, tra l'altro, dal chiaro dettato degli artt. 2380 e 2423 c.c."³³.

Anche in merito all'attività di intermediazione bancaria, è stato affermato che anche se questa prestazione è prevista come quelle tipicamente espletate anche da Ragionieri e Dottori

³¹ Art. 3 D.P.R. 322/1998; art. 36 L. 241/1997; art. 1 L. 12/1979; art. 12 d.lgs. 546/1992.

³² Sul punto Cass. Pen., Sez. VI, 23 aprile 1996, la quale ha negato la responsabilità penale per il delitto di abusivo esercizio della professione, nel caso concreto di Dottore Commercialista, il consulente del lavoro che presti attività di consulenza tributaria e si occupi della redazione e controllo dei bilanci di imprese.

Allo stesso modo, la Cass. Pen., Sez. VI, 1° marzo 1996, ha stabilito che non costituisce esercizio abusivo della professione di commercialista l'attività di un consulente del lavoro che effettui professionalmente l'attività di consulenza tributaria, la predisposizione di dichiarazioni ai fini IVA ed i.r.pe.g., la redazione ed il controllo di bilanci, e assuma una consulenza tecnica e giuridica in materia tributaria su incarico di un comune.

Seppur la giurisprudenza distingue tra la c.d. "attività tributaria minima", quale la tenuta di registri contabili e la predisposizione della denuncia dei redditi che non costituirebbero attività riservata, in quanto prestazioni di mero rilevamento, di annotazione e catalogazione qualificabili come attività di contabilità elementare, che possono essere svolte anche internamente dall'azienda; dalla prestazione di "consulenza contabile e fiscale", che costituisce attività riservata, esercitabile da professionisti di accertata idoneità tecnica, non costituisce comunque attività esclusiva del Dottore Commercialista; in questo senso Pret. Bologna, 23 dicembre 1999, inedita; Pret. Verona, 22 giugno 1991, in Giur. Merito, 1992, 652; Trib. Milano, 15 dicembre 1988, in Rass. impr., 1989, 1053.

³³ Cass. Pen., Sez. VI, 21 ottobre 1999, sentenza n. 904, ha respinto l'idea che vi siano invasioni dell'attività di Dottore Commercialista quando si proceda alla redazione di bilanci, se questi hanno la caratteristica di non configurarsi in una semplice operazione contabile nella quale i dati forniti dal cliente sono sottoposti ad un controllo formale, bensì comprenda attività d'indagine e verifica di bilancio stesso per effetto del punto d) del D.P.R. n. 1067 del 27 ottobre 1953 e del punto c) D.P.R. n.1068 del 27 ottobre 1953.

Commercialisti, la stessa non è riservata in via esclusiva ad una particolare categoria di professionisti, soggetti all'iscrizione in albo, ben potendo essere svolta da qualsiasi persona.³⁴

Uguali regole vigono anche per l'attività di consulenza concernente l'organizzazione aziendale, i bilanci di previsione, i rapporti sindacali, dunque, tali prestazioni possono essere erogate anche da soggetti non iscritti all'albo professionale³⁵. È proprio nell'ambito di consulenza alle imprese che si può notare la massima interferenza tra professionisti tradizionalmente investiti di tali incarichi, quali i dottori commercialisti ed esperti contabili, *contra* le altre figure, quali ex dirigenti d'impresa, docenti, esperti di un settore o di un'area funzionale, non appartenenti ad alcuna delle c.d. professioni protette.³⁶

Per classificare la vastità dei compiti che possono competere il Dottore Commercialista si deve dapprima suddividerli in incarichi che derivano da privati o, in alternativa, dalle istituzioni ed enti pubblici. Tuttavia, diverse attività svolte per clienti privati sono assolte interfacciandosi con apparati dello Stato.

Da questa prospettiva si coglie come il commercialista si ponga nell'ardua posizione di intermediario tra interessi pubblici e privati; certamente difficile, vista la sovrabbondante massa di soggetti pubblici con cui il commercialista deve relazionarsi ed anzi, talvolta interpersi, quali: INPS ed enti previdenziali, Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate Riscossione, Tribunali, Commissioni, Procure, Comuni, Province e Regioni, Ministeri, CCIAA (Camera di Commercio, industria, artigianato e agricoltura), Dogane, Associazioni di categoria, Forze dell'Ordine, altri ordini professionali ma anche scuole ed università.

In relazione al cliente privato il Dottore Commercialista può intervenire in:

- ambito contrattuale e dunque di assistenza in fase di stipula di moltissimi negozi, come quelli di compravendita di beni mobili ed immobili, di locazione e d'affitto nonché di divisioni ereditarie, di consulenze patrimoniali personali e familiari;
- ambito fiscale, nella redazione ed invio delle dichiarazioni fiscali, consulenza tributaria ed anche assistenza, rappresentanza e patrocinio nel contenzioso tributario;
- ambito economico finanziario, consulenza e valutazione finanziaria, amministrazione e gestione di patrimoni immobiliari e partecipazioni, rappresentanza degli obbligazionisti;
- ambito giuridico consulenza di parte nei processi civili e procedimenti penali ed arbitrio di parte.

Con riferimento all'impresa ben si comprende la polivalenza della figura del commercialista applicando egli le sue competenze e i suoi interventi in risposta ai molteplici eventi e bisogni che si

³⁴ App. Brescia, 29 gennaio 1982, in Giust. civ., 1982, I, 1906.

³⁵ Cass. civ., 27 giugno 1975, sentenza n. 2526.

³⁶ A. PERULLI, *Il lavoro autonomo*, in Trattato Cicu e Messineo, Milano, 1996, XXVII, p. 378.

succedono lungo l'intero ciclo di vita aziendale, dalla nascita, allo sviluppo, alla maturità ed infine alla cessazione.



Tra gli incarichi espletabili dal commercialista si rammentano anche diverse funzioni volte a tutela dell'interesse pubblico, che si esplicano prevalentemente nell'esercizio di incarichi giudiziali come quello di curatore fallimentare, commissario liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa - nel concordato preventivo - nell'amministrazione controllata - nell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, commissario governativo e liquidatore nelle società cooperative, liquidatore nelle società commerciali, amministratore giudiziario delle società commerciali, commissario liquidatore di enti locali dissestati, custode giudiziale di imprese, ispettore giudiziale, curatore di eredità - dell'emancipato e dell'inabilitato, amministratore dei beni confiscati ai mafiosi, consulente tecnico d'ufficio e di parte nei giudizi civili, perito nei procedimenti penali, arbitro ma anche altre funzioni non impartitegli da un organo giudiziario, come quella di direttore tecnico responsabile di Caaf, membro del comitato regionale di controllo e perfino rivestire la carica di giudice nei processi tributari.

Fatta questa rassegna di possibili compiti che il commercialista ha la facoltà di svolgere, si riportano le sue attività tipiche, più frequentemente esercitate in Italia. Secondo un'analisi svolta dall'Istituto di ricerca del CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili) almeno il 90% dei commercialisti offre attività di consulenza fiscale, tenuta della contabilità e redazione dei bilanci, un tridente che possiamo definire lo zoccolo duro della professione. Seguono poi con tassi superiori al 50% le prestazioni di inoltro telematico per gli adempimenti fiscali, di consulenza e costituzione societaria e di difesa nel contenzioso tributario. Altre attività frequentemente realizzate sono la gestione ed organizzazione di operazioni straordinarie (39.8%) e liquidazioni d'azienda (28.6%), il rilascio di perizie, valutazioni, pareri (48.5%), la consulenza contrattuale (43.5%), aziendale (29.1%) e del lavoro (20%), l'organizzazione di sistemazioni patrimoniali tra eredi e familiari (20.6%).³⁷

³⁷ G. BERNONI, *Dottore Commercialista: adempimenti, strategie, opportunità per i giovani*, IPSOA, 2014, pag. 22.

FORME DI RESPONSABILITÀ NON PENALE DEL DOTTORE COMMERCIALISTA

2.1. Professione intellettuale e suoi tratti caratterizzanti

Per analizzare nella maniera più completa possibile l'ampia materia della responsabilità che attiene il Dottore Commercialista è necessario, preventivamente, soffermarsi sulla professione intellettuale, categoria in cui tradizionalmente viene collocato.

Il rapporto negoziale tra Commercialista e cliente si pone all'interno della disciplina del contratto d'opera intellettuale, il quale, assieme al contratto d'opera, costituiscono due *species* rispetto al *genus* del lavoro autonomo.³⁸ Il contratto d'opera, generalmente ricondotto a simbolo del lavoro autonomo, è definito come quel negozio in cui *“una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente”*.³⁹ Al contrario, *ibidem* non è rinvenibile una nozione di contratto d'opera intellettuale, sicché per inquadrare da subito i labili confini di tale oggetto si riporta una definizione, esposta dal Lega e dal Baldassari, secondo cui si tratta di un negozio nel quale il professionista si obbliga, normalmente dietro adeguato compenso, a fornire la prestazione di un'opera intellettuale, cioè un comportamento tecnico o un servizio, generalmente traducibile in un risultato obiettivo (*opus*).⁴⁰

Le professioni intellettuali, seppur molto diverse tra loro, sono disciplinate in modo omogeneo con un intero Capo - il II del Libro V, Titolo III – formato da dieci articoli: dal 2229 al 2238 del codice civile, in cui è contenuta la disciplina giuridica del contratto d'opera intellettuale. Tuttavia, come concluso nel precedente capoverso, né l'art. 2229 c.c., rubricato “Esercizio delle professioni intellettuali” e nemmeno il successivo, intitolato “Prestazione d'opera intellettuale”, offrono una definizione sia di professione intellettuale che di opera intellettuale. Il primo si limita, semplicemente, ad attribuire alla legge il compito di stabilire quali devono essere le professioni il cui esercizio è subordinato all'iscrizione a specifici albi o elenchi ed affida alle associazioni professionali tre competenze: la verifica dei requisiti per l'iscrizione, la gestione dei predetti registri e il potere disciplinare sugli iscritti.

³⁸ M. SANTAGELO, *La responsabilità civile dell'avvocato*, Varese, 2005.

³⁹ Art. 2222 c.c. “Contratto d'opera”.

⁴⁰ C. LEGA, *Le libere professioni intellettuali*, Milano, 1984, pag. 521; A. BALDASSARI, *La responsabilità civile del professionista*, Milano, 2006, pag.260.

Il secondo, l'art. 2230 c.c., segnala che il contratto di prestazione d'opera intellettuale è regolato dalle disposizioni che seguono (fino all'art. 2238 c.c.) ed inoltre compie un rimando alle norme - per quanto compatibili - sul contratto d'opera (art. 2222 c.c.).

La scelta del legislatore fu lungimirante, poiché già nel 1942, anno di pubblicazione del codice civile, aveva chiara la complessità e disomogeneità del mondo delle professioni e la conseguente difficoltà ad offrire una definizione precisa di professionista intellettuale e della prestazione da esso effettuata, a causa della poliedricità della categoria e della sua inevitabile evoluzione nel tempo, poiché funzionale alle mutevoli esigenze sociali.

Negli anni la dottrina si è impegnata nel formulare i tratti essenziali per qualificare tale forma di attività umana, tuttavia, i diversi criteri individuati non sono riusciti a risolvere in maniera definitiva ed unanime il problema di classificare la professione e l'opera intellettuale. Tant'è che il perimetro dei due elementi rimane tuttora incerto, sebbene non si tratti di una questione meramente formale, ma sostanziale, poiché da tale inquadramento discendono, come si vedrà, differenze normative in relazione alla natura del rapporto obbligatorio, al compenso, alla responsabilità ed alle modalità di esercizio dell'attività.

Quel che è generalmente riconosciuto dagli studiosi, con riguardo al problema di definizione, è l'impossibilità di giungervi utilizzando un parametro nominalistico-terminologico, a causa dell'imprecisione semantico-normativa che riveste la materia, stante il fatto che il legislatore usa il termine professione per riferirsi ad attività manuali, intellettuali, imprenditoriali e non.⁴¹

Sebbene non privi di osservazioni, i caratteri senz'altro indifettabili per caratterizzare la professione intellettuale - insiti nella stessa espressione - sono **professionalità** e **intellettualità**.⁴²

2.1.1. Professionalità

Secondo i più, per professionalità deve intendersi una particolare competenza tecnica e preparazione umanistico-scientifica per l'espletamento della prestazione e non, come indicato dal codice a proposito dell'attività imprenditoriale che è svolta *professionalmente*⁴³ quando è continua, stabile e sistematica, contrapponendola alla mera occasionalità. La prima accezione pare confermata dal fatto che si possa avere svolgimento di attività professionale, pur in presenza di una

⁴¹ C. GOLINO, *Gli ordini e collegi professionali nel mercato: riflessioni sul modello dell'ente pubblico professionale*, Cedam, Padova, 2011.

⁴² J. DE LUCA, *Professioni intellettuali regolamentate e diritto della concorrenza*, Roma, VII Convegno annuale dell'Associazione italiana dei Professori Universitari di Diritto Commerciale, 26-27 febbraio 2016, pag. 14; E. SGUBIN, *Accordi sul compenso del professionista legale tra autonomia delle parti e regole di concorrenza*, Dottorato di ricerca Università di Verona, 2012, pag. 27.

⁴³ "Professionalmente", riportato nell'art. 2082 c.c.: "È imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi".

Ad ogni modo collegare la professionalità alla stabilità e continuità è solitamente carattere normale ma non necessario ai fini dell'applicazione della disciplina di prestazione d'opera intellettuale.

sola prestazione, come ha sancito giurisprudenza⁴⁴ nel dichiarare la punibilità di un soggetto che esercita abusivamente la professione anche per una sola volta, reato sanzionato dall'art. 348 c.p.⁴⁵ In altre parole, continuità e abitudine sono caratteri senz'altro normalmente riscontrabili in coloro che svolgono una professione intellettuale, ma non sono determinanti per stabilirne la professionalità, necessitando questa di un costante aggiornamento per far fronte alle continue evoluzioni normative e tecnico-scientifiche. Dunque, stride l'idea che un professionista pretenda di risolvere problemi attuali con conoscenze vecchie di un ventennio, frutto di attività saltuaria.

2.1.2. Intellettualità

Per quanto riguarda il requisito dell'intellettualità, secondo autorevole dottrina, esso si riferisce al contenuto dell'attività svolta dal professionista, cioè all'oggetto della prestazione, ovvero l'opera intellettuale.⁴⁶ Dunque, l'intellettualità vuole segnalare il necessario uso, da parte del professionista, di conoscenze tecniche, scientifiche ed umanistiche, acquisite con gli studi e l'esperienza, per risolvere, in maniera creativa ed inventiva, problemi o bisogni avanzati dal cliente.

Ebbene anche tale parametro non è privo di criticità, dal momento che un minimo coefficiente di intelletto è riscontrabile in tutte le attività lavorative.⁴⁷ In generale è possibile affermare che non esistono lavori che siano esclusivamente intellettuali od unicamente manuali, poiché in qualsiasi *opus* o *labor* coesistono, in diversa misura, momenti materiali e momenti intellettuali.⁴⁸ Tuttavia, il tipo di intellettualità presente nelle attività a cui si riferisce l'art. 2229 c.c. è caratterizzata da un *quid pluris*, rispetto a quella presente nelle altre, che è dato dalla preminente funzione svolta dall'intelligenza e dalla cultura.⁴⁹ Tale forma di intellettualità, per distinguerla da quella presente generalmente in tutti i lavori, viene definita come "propria".⁵⁰

La Corte Cassazione ha sentenziato⁵¹ che l'intellettualità qualifica la professione quando l'oggetto del contratto coincide con il "servizio intellettuale", nel senso che l'opera intellettuale è

⁴⁴ Cass. Pen. 29 novembre 1983; Cass. Pen. 10 giugno 1986 in Giust. Pen., Cass. Pen. 3 aprile 1995 in Riv. Pen., Cass. Pen. 1° marzo 1996 in Cass. Pen., Cass. Pen. 16 gennaio 2003 in Riv. Pen.

⁴⁵ R. SCOGNAMIGLIO, *Personalità umana e tutela delle libere professioni*, in Dir. fam. e pers., 1973, pag. 771; G. CATTANEO, *La responsabilità del professionista*, Milano, 1958; pag. 6; P. TORRENTE, *La prestazione d'opera intellettuale*, in Riv. Giur. Lav., 1962, I, pag. 4.

⁴⁶ G. GIACOBBE, *Professioni Intellettuali*, in Enciclopedia del diritto, 1987, pag. 1066; R. SALOMONE, *Le libere professioni intellettuali*, Cedam, Padova, 2010, pag. 14; C. IBBA, *Sulla riforma delle libere professioni*, in Riv. Dir. priv., 2000, pag. 171. In una pronuncia i giudici di legittimità hanno precisato che l'opera intellettuale "consiste nell'applicazione concreta di cognizioni tecniche e scientifiche nell'opera stessa, che è l'oggetto della prestazione" (Cass. 11 aprile 1983, n. 2542). A. PERULLI, *Il lavoro autonomo*, definisce "la prestazione d'opera intellettuale quale atto negoziale di esercizio delle «professioni intellettuali»", pag. 379.

⁴⁷ G. OPPO, *L'impresa come fattispecie*, 1982, pag. 37; G. MARASÀ, *Società tra professionisti ed impresa*, 1997, pag. 63.

⁴⁸ C. IBBA, *La categoria "professione intellettuale"*, pag. 18.

⁴⁹ A. e S. BALDASSARRI, *La responsabilità civile del professionista*, Milano, 2006, pag. 6.

⁵⁰ D. MARINELLI - E. BARDELLI, *La responsabilità civile del professionista*, 2014, CesiMultimedia, pag. 4.

⁵¹ Cass. 14 aprile 1983, sentenza n. 2542.

l'oggetto della prestazione, che si sostanzia nell'applicazione concreta di cognizioni scientifiche, umanistiche e tecniche nell'opera stessa.

Per valutare oggettivamente la sussistenza di tale presupposto - fondamentale ai fini dell'applicazione della disciplina della prestazione d'opera intellettuale - giurisprudenza e dottrina hanno formulato un requisito aggiuntivo: il c.d. criterio della prevalenza, secondo cui il ruolo delle facoltà intellettuali deve essere predominante rispetto alle componenti manuali e materiali, in altre parole il ruolo di intelligenza e cultura deve essere nettamente superiore rispetto a quello di manualità e tecnica.⁵²

Tuttavia, la continua ed inesorabile evoluzione tecnologica e sociale, visibile in quasi tutti gli ambiti, incrementa notevolmente la presenza di prestazioni in cui è difficile stabilire la prevalenza tra attività manuale o intellettuale, dunque, vi sono casi in cui l'applicazione pratica del "criterio della prevalenza" non giunge a superare con certezza *l'impasse*. Ecco perché il giudice, quasi sempre, nel valutare l'inquadramento giuridico di un'attività come professione intellettuale, fa riferimento anche ad altri elementi qualificanti.⁵³

Ulteriori tratti caratterizzanti

Altre sono le caratteristiche peculiari tradizionalmente attribuite, dagli studiosi del diritto, alle professioni intellettuali:

- a) il carattere della **personalità della prestazione** d'opera intellettuale, che si coglie soprattutto nel rapporto di fiducia intercorrente tra cliente e professionista;
- b) l'**autonomia** d'azione nell'eseguire la prestazione e la conseguente **discrezionalità** nella scelta delle modalità e criteri da applicare;
- c) particolari modalità nel **regime del compenso**, aspetto che nel tempo si è decisamente modificato;
- d) quasi sempre si tratta di professioni "protette", per l'esercizio delle quali è indispensabile **l'iscrizione ad apposito albo o elenco**, che comporta il sottostare del professionista al potere disciplinare del proprio ordine professionale.

2.1.3. Personalità

Altro aspetto, probabilmente il meno criticato, poiché espressamente descritto nel codice⁵⁴, è quello che in dottrina viene chiamato personalità della prestazione; ovvero il legame della prestazione alla persona del professionista che è incaricato di svolgerla, nel senso che egli è tenuto

⁵² Cass., 14 marzo 1962, n. 518; Cass. 20 dicembre 1977, n. 5592; A. PERULLI, *Il lavoro autonomo*, pag. 358; C. IBBA, *La categoria "professione intellettuale"*, pag. 17.

⁵³D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 5.

⁵⁴ Art. 2232 - Esecuzione dell'opera - : "Il prestatore d'opera deve eseguire personalmente l'incarico assunto. Può tuttavia valersi, sotto la propria direzione e responsabilità, di sostituti e ausiliari, se la collaborazione di altri è consentita dal contratto o dagli usi e non è incompatibile con l'oggetto della prestazione."

ad eseguirla personalmente, sebbene gli sia concesso, qualora l'oggetto del contratto lo consenta, di ricorrere a collaboratori, sostituti ed ausiliari. Il legislatore vuole così riferirsi al concetto dell'*intuitu personae*, espressione latina con cui si indica il carattere personale di una data prestazione e, di conseguenza, di un contratto, nel quale l'identità, le qualità personali e le competenze del professionista sono state determinanti per la sua scelta.⁵⁵ Queste dimensioni possono essere racchiuse nel concetto di rapporto fiduciario che viene a stabilirsi tra professionista e cliente, il quale fa sorgere obblighi di diligenza, riservatezza, informazione e fedeltà ed il cui mancato rispetto espone il commercialista a violazioni. Probabilmente è in forza di questo particolare legame che la personalità non viene meno nemmeno quando a svolgere talune prestazioni non sia direttamente il professionista ma i suoi assistenti, poiché quest'ultimi devono considerarsi come la *longa manus* del commercialista.⁵⁶

Questo carattere, nonostante possa essere decisamente qualificante nel definire la professione intellettuale, non è applicabile univocamente a quest'ipotesi, dal momento che esistono diversi contratti conclusi *intuitu personae*.⁵⁷

2.1.4. Autonomia e discrezionalità

Altro tratto caratteristico, designato spesso dalla dottrina per qualificare la professione intellettuale, è l'autonomia d'azione, il quale risulta valido anche nel caso in cui l'attività sia inquadrata, pur con alcuni limiti⁵⁸, in un rapporto di lavoro subordinato. Tale elemento deve essere inteso come una serie di libertà in capo al professionista nello svolgimento della sua attività professionale⁵⁹:

- Libertà nell'esercitare la prestazione, quindi nell'accettare o rifiutare l'incarico del cliente;
- Libertà da vincoli gerarchici o di subordinazione verso il cliente.

Accanto a questo aspetto, si pone quello della discrezionalità che si manifesta anch'essa come una libertà, ovvero quella di determinare le modalità più opportune ed efficaci per lo svolgimento dell'incarico e anche delle regole di comportamento più idonee a conseguire la realizzazione dello scopo professionale. Tale facoltà è giustificata dalle conoscenze del professionista che gli consentono di avere un ampio margine di capacità di giudizio. Chiaramente la discrezionalità ha dei limiti, infatti,

⁵⁵ Ne deriva che il contratto non può essere ceduto (art. 1460 c.c.), che il cliente può rifiutare l'adempimento del terzo (art. 1180 c.c.) e che l'identità della persona costituisce uno degli aspetti dell'errore essenziale (art. 1429 c.c.), da ciò si comprende come la prestazione d'opera intellettuale abbia chiaramente carattere infungibile.

⁵⁶ G. GIACOBBE, *Professioni Intellettuali*, 1987, pag. 1066; V. D'ORSI, *La responsabilità civile del professionista*, 1981, pag. 253

⁵⁷ D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.* pag. 5.

⁵⁸ Nel caso di professionista dipendente, egli non deve mai rinunciare ai principi di indipendenza di giudizio ed onestà intellettuale, pur non potendo rifiutare incarichi datigli dalla dirigenza.

⁵⁹ D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 7 s.s.; G. CATTENEO, *La responsabilità civile del professionista*, Giuffrè, Milano, 1958, pag. 8 s.s..

il professionista, nell'esercizio della propria attività, deve rispettare le regole d'arte o della professione ed inoltre, deve rispettare il vincolo generale di salvaguardia dell'interesse del cliente.⁶⁰

Questi due tratti mettono ben in evidenza il carattere della professione intellettuale quale libera professione, tant'è che le due espressioni spesso vengono usate come equivalenti. Ciò, molto probabilmente, in ragion del fatto che il termine professione intellettuale è un'evoluzione dell'antica formula "professione o arte liberale". Tale sostituzione terminologica, effettuata dal legislatore col codice del 1942, è riconducibile al fatto che nel corso dei secoli la sua visione è notevolmente cambiata, passando dall'essere un'attività esercitata per spirito di liberalità e prestigio, all'essere una forma di lavoro che, seppur ricoprendo una funzione di utilità sociale, è normalmente onerosa e preceduta da un contratto.⁶¹

2.1.5. Particolare regime nel compenso

Dalla conclusioni poc'anzi espresse, si comprende come le ragioni di questo tratto peculiare sono storiche, ma permangono tutt'ora nel codice articoli che evidenziano come il compenso per l'attività professionale non avvenga in base a criteri puramente mercatili.⁶² Come si vedrà meglio parlando della disciplina della prestazione d'opera intellettuale "*la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione*"⁶³.

⁶⁰ A. PERULLI, *Il lavoro autonomo*, spiega che la discrezionalità in quest'ambito deve essere intesa come "*manifestazione della personalità professionale del singolo*". C. LEGA, *La libera professione*, L. RIVA SANSEVERINO, *Lavoro autonomo*, propendo per adottare la discrezionalità quale parametro imprescindibile, mentre G. SANTORO-PASSARELLI, *Professioni Intellettuali*, conviene che oltre che in talune attività intellettuali la discrezionalità è minima, per esempio nella tenuta della contabilità, ed inoltre è requisito comune anche alla prestazione d'opera in generale. R. SCOGNAMIGLIO, *Personalità umana e tutela professionale delle libere professioni*, il canone della libertà trova applicazione in ogni tipo di attività rientrante nel lavoro autonomo.

⁶¹ Dal diritto romano deriva l'espressione *operae liberalis* che i latini usavano per indicare quelle attività che potevano essere svolte solamente da uomini liberi e non da schiavi, per distinguerle, al contrario, dalle *operae illiberalis* (o *inhonestes*) che si caratterizzavano per la manualità e l'onerosità, cioè volte essenzialmente alla realizzazione di una *merces*. Il giurista romano Ulpiano fu il primo ad individuare un elenco delle attività intellettuali per il cui esercizio spettava un compenso. Tuttavia, tale contropartita costituiva più un gesto di gratitudine e di riconoscimento di onore verso il prestatore dell'opera che una forma di pagamento, dal momento che, solitamente tali prestazioni venivano erogate da esponenti del ceto patrizio, i quali esercitavano queste attività per diletto, amicizia o prestigio personale, difficilmente per necessità economica. È interessante notare come tale antica visione di quasi inestimabilità della prestazione intellettuale, seppur progressivamente perduto con l'affermarsi del meccanismo di "patrimonializzazione" delle professioni, abbia comunque, tuttora, degli strascichi nell'ordinamento giuridico attuale: infatti, per indicare la retribuzione del professionista, il codice civile ha mantenuto la terminologia di onorario o compenso, rispetto a quella di salario o stipendio riferita a lavori manuali o comunque dipendenti, in ragione del prestigio e rispetto attribuito a chi svolge un professione. Precisazioni prese dal *Commento all'art. 2230* di F. M. BANDIERA e A. P. UGAS, in *Commentario al Codice Civile*.

⁶² D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.*, riporta tesi di V. CATTENEO, *La responsabilità del professionista*, Milano, 1958, pag. 5 s.s.

⁶³ Art. 2233 c.c. "Compenso".

Ad ogni modo come ha ribadito la Cassazione l'onerosità della prestazione professionale non è essenziale, anzi, in diversi casi, il professionista, diversamente dall'imprenditore e dal lavoratore subordinato, si trova ad erogare prestazioni a titolo gratuito.⁶⁴

2.1.6. Iscrizione all'albo come requisito per qualificare la professione intellettuale

Altra condizione, da alcuni⁶⁵ ritenuta qualificante per la professione intellettuale, è quella di iscrizione in specifici albi o elenchi. Tuttavia, leggendo attentamente le norme del codice riguardanti la materia, si comprende che questo requisito non è ritenuto essenziale dal legislatore che prevede l'esistenza di professioni intellettuali anche non soggette a registrazione.

Lo si comprende, dalla lettura degli artt. 2229 e 2231 c.c., nei quali rispettivamente si dice *“La legge determina le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi o elenchi”* e *“quando l'esercizio di una attività professionale è demandata all'iscrizione in un albo o elenco”*; questo fa capire chiaramente che esistono delle professioni intellettuali il cui svolgimento non è condizionato all'iscrizione a registri. Rimanendo sul tema, un buon dato normativo è offerto dalla definizione di professione regolamentata, rinvenibile sia nel codice del consumo del 2005 che nel D.P.R. 137/2012 recante la riforma degli ordini professionali.⁶⁶ L'ambito di operatività fornito da queste due nozioni è decisamente più ampio rispetto a quello che si deve aver in mente quando si pensa al professionista intellettuale. Alla luce di quest'ultima considerazione, le professioni intellettuali si possono suddividere in:

- protette o regolamentate, talvolta definite come ordinistiche, per indicare quelle professioni il cui esercizio è subordinato all'iscrizione ad un albo;
- non protette, per lo svolgimento delle quali non è richiesta alcuna iscrizione.

Ulteriore distinzione che conviene ricordare è quella in relazione alle prestazioni poste in essere dai professionisti:

- i) prestazioni esclusive, cioè quelle che possono essere compiute solamente dagli iscritti in un determinato albo professionale;

⁶⁴ Cass. del 17 agosto 2005, sentenza n. 16966.

⁶⁵ Questa ipotesi è espressione della c.d. tesi formalistica sostenuta da B. CAVALLI, *Lo status professionale*, e avallata da P. PISCIONE, *Enciclopedia del diritto*, alla voce Professioni, 1987, secondo cui il riconoscimento del carattere intellettuale risulterebbe implicito e vista la difficoltà ad individuare un chiaro indice per distinguere le professioni intellettuali, si potrebbe superare tale rilevante scoglio usando il criterio dell'iscrizione in albi o elenchi, che non lascia spazio a incertezze

⁶⁶ L'art 18, comma 1, lett. n), cod. cons. reca la seguente definizione di professione regolamentata: *“attività professionale, o insieme di attività professionali, l'accesso alle quali e il cui esercizio, o una delle cui modalità di esercizio, è subordinata direttamente o indirettamente, in base a disposizioni legislative, regolamentari o amministrative, al possesso di determinate qualifiche professionali”*.

art. 1 del D.P.R. stabilisce, invece, che: *“per professione regolamentata si intende l'attività, o l'insieme delle attività, riservate per espressa disposizione di legge o non riservate, il cui esercizio è consentito solo a seguito d'iscrizione in ordini o collegi subordinatamente al possesso di qualifiche professionali o all'accertamento delle specifiche professionalità”*.

ii) prestazioni riservate, ovvero quelle che sono eseguibili da diversi professionisti necessariamente iscritti in albi, dunque in concorrenza fra loro;

iii) prestazioni tipiche, che sono effettuabili a prescindere dall'iscrizione all'albo del professionista, purché egli sia in possesso del titolo professionale e delle competenze necessarie per adempiere alla prestazione.

2.1.7. Criterio del rischio

Un ulteriore carattere qualificante la professione intellettuale, anche se probabilmente il meno riconosciuto, è quello dell'assenza di rischio, che trova le sue ragioni esclusivamente nella tradizionale considerazione che le obbligazioni che scaturiscono dal contratto di prestazione d'opera intellettuale siano esclusivamente di mezzi e non di risultato, di conseguenza il professionista è chiamato a rispondere solo in caso di comportamento doloso o colposo, a prescindere dall'effettivo raggiungimento del risultato ipotizzato. Aspetto, questo, che verrà approfondito nello spazio dedicato alla responsabilità contrattuale.⁶⁷

2.2. Analisi della disciplina codicistica delle prestazioni d'opera intellettuali

La disciplina codicistica dedicata alla materia è abbastanza scarna. Diversi dei dieci articoli che la compongono sono già stati toccati nel definire professione ed opera intellettuale: non resta che analizzare gli aspetti più rilevanti⁶⁸ di quanto è stato tralasciato.

2.2.1. Il compenso

In tema di compenso l'art. 2233 c.c. stabilisce che esso, qualora non sia stato fissato dalle parti in occasione del perfezionamento del contratto e non sia possibile desumerlo in base agli usi o

⁶⁷ A favore del criterio L. RIVA SANSEVERINO, *Lavoro autonomo*, 1963, contra G. SANTORO-PASSARELLI, *Professioni intellettuali*, 1974 e A. TORRENTE, *La prestazione d'opera intellettuale*, Manuale di diritto privato, 1952.

⁶⁸ Ad ogni modo non verrà analizzato il tema del divieto di ritenzione art. 2235 c.c., il quale sancisce che il professionista non può trattenere "cose e [...] documenti ricevuti" dal cliente per lo svolgimento dell'incarico, salvo ciò avvenga per la tutela dei propri diritti, secondo quanto stabilito dalle leggi professionali e comunque solo per il tempo strettamente necessario. Si segnala nel codice deontologico l'art. 25, il quale ribadisce al comma 6 che è proibito "ritenere i documenti e gli atti ricevuti dal cliente a causa del mancato pagamento degli onorari o per il mancato rimborso delle spese anticipate".

Gli ultimi due artt. 2238 e 2239 c.c. costituiscono norme di rimando: nella prima il legislatore rinvia alle disposizioni in materia d'impresa se l'attività professionale è esercitata secondo diverse caratteristiche (il riferimento è sostanzialmente agli studi professionali (vedi sentenze Cass. civ. n. 11896/2002 e Cass. civ. n. 8989/2008). Il secondo articolo chiarisce l'applicabilità delle regole in materia di lavoro subordinato in determinate situazioni, come nel caso in cui il professionista si serva di sostituti o ausiliari o ancora nel caso in cui il professionista intellettuale operi come dipendente.

tariffe professionali (sebbene siano state abolite con la riforma delle professioni), verrà stabilito dal giudice in seguito al parere dell'associazione professionale, avendo comunque riguardo *“all'importanza dell'opera e al decoro della professione”*. Ulteriore regola che può venire in soccorso, seppur riferita al più generale contratto d'opera - prevista dall'art. 2225 c.c. - precisa che il giudicante può altrimenti stabilire l'importo da corrispondere *“in relazione al risultato ottenuto e al lavoro normalmente necessario per ottenerlo”*. Sebbene non precisato dal legislatore, le norme richiamate trovano chiaramente applicazione in un contesto di controversia tra cliente e professionista.

Con riferimento alle tariffe professionali è bene ricordare come l'art. 9 della L. n. 27 del 24 marzo 2012 ha statuito l'abrogazione delle tariffe delle professioni regolamentate, dunque, il rinvio codicistico ha portata residuale alle ipotesi di liquidazione giudiziale delle spese professionali. Il giudice, senza esserne vincolato, potrà fare riferimento ai parametri individuati nel D.M. n. 14/2012 per la determinazione del compenso (per quel che riguarda i dottori commercialisti ed esperti contabili, artt. 15 a 29 dello stesso); il riferimento a detti parametri, in una clausola del contratto, la renderà nulla. Al di fuori della determinazione giudiziale dell'onorario, il compenso per le prestazioni è pattuito con il cliente previo preventivo obbligatorio, indicando le voci di costo per ogni attività svolta (l'obbligatorietà del preventivo è stata esplicitamente sancita con la legge n. 124/2017).

Altra precisazione, che indirettamente attiene al compenso, è contenuta nell'art. 2231 c.c.. Esso stabilisce che, per quelle prestazioni definite esclusive o riservate, ossia per le quali il professionista deve essere obbligatoriamente iscritto all'albo, qualora fossero eseguite in mancanza di detto requisito, l'atto è viziato e ciò determina, oltre alla nullità assoluta dell'eventuale contratto, anche l'impossibilità del professionista ad ottenere il pagamento di quanto svolto.⁶⁹ Il comma 2 dello stesso articolo, precisa che qualora avvenisse la cancellazione dall'albo del professionista prima del termine del contratto, ciò determinerebbe la risoluzione dello stesso; tuttavia, in tal caso, dovrà essere riconosciuto al prestatore il diritto di ottenere un *“rimborso delle spese incontrate e a un compenso adeguato all'utilità del lavoro compiuto”*.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto – spese ed acconti – l'art. 2234 c.c. prescrive che sia il cliente ad anticipare al prestatore d'opera intellettuale le spese, lasciando però alle parti la libertà di derogare a tale regola generale.

⁶⁹ Paradossalmente, tuttavia, se la prestazione d'opera intellettuale fosse effettuata in veste di lavoro subordinato, sempre in difetto di detta iscrizione all'albo, la nullità del contratto di lavoro consente comunque al professionista non iscritto di chiedere il pagamento del corrispettivo, in virtù del diverso regime, posto dall'art. 2126 c.c.

2.2.2. Il recesso

Quanto al tema del recesso nel contratto d'opera il legislatore ha scelto un'impostazione volta a tutelare maggiormente il cliente, considerandolo quindi parte debole del rapporto.

In generale si può affermare che per recesso s'intende un "*atto negoziale, unilaterale, costitutivo, di secondo grado, recettizio, con cui si esercita il diritto potestativo di sciogliere il contratto*"⁷⁰. In altre parole, costituisce la possibilità di liberarsi dal vincolo contrattuale, unilateralmente poiché non è necessaria l'accettazione dell'altro obbligato, in forza di una libera dichiarazione di volontà, derogando così il generale principio dell'irrevocabilità degli impegni negoziali assunti. Esistono due tipi di recesso:

- quello legale, che si presenta in tutti quei casi in cui è la legge a prevedere tale facoltà;
- quello convenzionale il quale trova fondamento nel contratto. In questo caso la legge prevede che la clausola sancente tale diritto debba essere redatta in maniera inequivocabile, così da non lasciar dubbi interpretativi.

I casi in cui è la legge ad attribuire il diritto di recesso sono molteplici: tra questi rientra il contratto con il professionista, nel quale il legislatore attribuisce al cliente tale facoltà, senza subordinarne l'esercizio al ricorrere di determinati presupposti, ad esempio, inerenti alla condotta del professionista o la presenza di giustificati motivi. Quando il recesso legale ha questi connotati viene classificato come recesso di pentimento o *ad nutum*, cioè libero, senza giustificazione. Questa grande libertà attribuita "all'acquirente" è attenuata dalla prescrizione che impone a quest'ultimo di pagare la parte di compenso e di spese relative allo stadio di avanzamento dell'opera intellettuale.

Mentre, affinché il prestatore d'opera intellettuale possa recedere lecitamente dal vincolo contrattuale deve sussistere una giusta causa e inoltre, tale facoltà "*deve essere esercitato in modo da evitare pregiudizio al cliente*"⁷¹.

Resta salvo il diritto del professionista di pretendere il rimborso delle spese e un compenso per l'opera, da calcolarsi in funzione dell'utilità che quest'ultima ha dispensato al fruitore. Tuttavia, a differenza di quanto previsto per il recesso nel contratto d'opera, al professionista che recede dal contratto d'opera intellettuale non spetterà un'indennità per il mancato guadagno. Tale importante precisazione contribuisce a ridurre l'intensità della tutela concessa dalla disciplina giuridica al professionista intellettuale.

Ad ogni modo tale impostazione può essere convenzionalmente derogata in forza dell'autonomia contrattuale delle parti, però tale limitazione al diritto di recesso deve emergere espressamente nelle condizioni negoziali con la precisazione che apponendo tale clausole si accetta

⁷⁰ P. FRANCESCHETTI, *Recesso dal contratto*, articolo pubblicato il 16 giugno 2016 su www.altalex.it.

⁷¹ Art. 2237 c.c.: "*Il cliente può recedere dal contratto, rimborsando al prestatore d'opera le spese sostenute e pagando il compenso per l'opera svolta. Il prestatore d'opera può recedere dal contratto per giusta causa. In tal caso egli ha diritto al rimborso delle spese fatte e al compenso per l'opera svolta, da determinarsi con riguardo al risultato utile che ne sia derivato al cliente. Il recesso del prestatore d'opera deve essere esercitato in modo da evitare pregiudizio al cliente*".

un peggioramento della tutela, o se non altro, al professionista toccherà provare che tale limitazione sia stata oggetto di una analitica trattativa.⁷²

Questo *favor legis* verso il cliente che si manifesta in un maggior grado di tutela è senz'altro giustificabile, almeno sotto due punti di vista: *in primis* trattandosi di un rapporto negoziale particolare, in cui il c.d. *intuitus personae* incide notevolmente ai fini della prestazione dell'opera intellettuale, poiché, accadimenti esterni - non riconducibili a inadempimenti o a patologie dell'obbligazione - potrebbero incrinare il rapporto di fiducia, indubbiamente necessario in questi contratti, perciò il legislatore ha previsto che il diritto di recesso si possa esercitare senza vincoli da parte del fruitore; *in secundis*, l'alto livello di competenze tecniche, scientifiche e/o umanistiche, necessarie a svolgere e valutare il lavoro affidato al professionista, calano il cliente ad un livello quasi sempre inferiore rispetto al prestatore e ciò impone norme per riequilibrare la forza contrattuale delle parti.

2.3. La responsabilità contrattuale

Abbiamo ricordato sinteticamente i tratti peculiari della professione intellettuale e della prestazione d'opera intellettuale, dal momento che, la più diffusa forma di responsabilità che può colpire il professionista, *rectius* il Dottore Commercialista, è quella scaturente dal contratto, cioè la responsabilità contrattuale (o da inadempimento). Con l'espressione responsabilità contrattuale si suole indicare l'insieme delle regole che disciplinano le situazioni in cui uno dei contraenti non abbia adempiuto correttamente alla prestazione oggetto del contratto o di un obbligo ad esso connesso e da ciò all'altra parte derivi un pregiudizio che dovrà essere risarcito; tale riparazione, se possibile, avverrà "in forma specifica" (o con "l'adempimento coattivo"), quindi ripetendo in maniera corretta quanto inizialmente accordato, oppure, "per equivalente", nel senso che l'obbligazione originaria verrà commutata in un'obbligazione pecuniaria.⁷³

L'art. 1218 c.c. è la norma che introduce la responsabilità contrattuale. Quest'ultima sorge in caso di inadempimento della prestazione, oggetto dell'obbligazione, nello specifico del contratto perfezionato con il cliente. L'adempimento consiste nell'esatta esecuzione⁷⁴ di quanto stabilito nel vincolo obbligatorio, altrimenti la prestazione non è ottemperata (o lo è solo parzialmente), con la

⁷² M. FERRARI, *Contratto con il professionista: il cliente può recedere prima del termine*, articolo pubblicato il 15 ottobre 2018 su www.altalex.it.

⁷³ C. SIANO, *Lezione sulla Responsabilità contrattuale*

⁷⁴ Da valutarsi in base a diversi criteri: a) modalità dell'esecuzione; b) il tempo dell'esecuzione c) il luogo dell'esecuzione; d) la persona che esegue la prestazione; e) la persona destinataria della prestazione; f) l'identità della prestazione di ciò che viene stabilito in base al vincolo obbligatorio. Dunque, dal punto di vista dell'oggetto della prestazione, l'inadempimento può essere: i) totale, quando non viene affatto posta in essere; ii) parziale, quando viene eseguita parzialmente; iii) inesatto, quando la prestazione viene eseguita ma in modo difforme a quanto previsto da contratto o legge; iv) assoluto, quando l'inadempimento ha reso impossibile l'esatto adempimento della prestazione. F. GALGANO, *Diritto Privato*, XVII ed. pag. 207.

conseguenza che il debitore verrà considerato inadempiente e dovrà risarcire il danno. L'articolo conclude disponendo che spetterà a quest'ultimo soggetto (il debitore) l'onere di provare che *“l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione a causa a lui non imputabile”*.

In sostanza la responsabilità contrattuale può essere invocata per richiedere l'esatto adempimento, o in alternativa, la risoluzione del contratto; inoltre, unitamente o separatamente a questa pretesa, può essere avanzata anche quella per ottenere il risarcimento dei danni conseguenti all'inadempimento.

2.3.1. Obbligazioni di mezzi e di risultato

Per poter esaminare l'antico istituto della responsabilità contrattuale è fondamentale chiarire la differenza tra obbligazione di risultato o di mezzi, poiché da tale determinazione discendono, nei giudizi di responsabilità, rilevanti conseguenze in termini di individuazione del contenuto dell'*obligatio* e dell'onere della prova in caso di inadempimento.

Tra le varie classificazioni che caratterizzano l'ampia materia delle obbligazioni, una tra le più importanti è la suddivisione, riferita alle obbligazioni consistenti in una prestazione di fare, che divide l'istituto in obbligazioni di mezzi e obbligazioni di risultato. Quest'ultime, si caratterizzano per il fatto che il debitore - soggetto passivo del vincolo obbligatorio - è tenuto a svolgere una determinata attività a favore del creditore - individuo attivo del rapporto - garantendo un esito oggettivamente determinato nel contratto, affinché il legame obbligatorio sia adempiuto.⁷⁵ Sul versante opposto le obbligazioni di mezzi (o di diligenza) sono quelle in cui il prestatore è obbligato a compiere la prestazione con la diligenza del buon professionista, senza però assicurare il risultato che da questa attività la controparte si attende. Tradizionalmente in quest'ultima specie vengono fatte rientrare le prestazioni d'opera intellettuale, mentre nella prima rientrano le prestazioni d'opera in generale.

Il Dottore Commercialista viene generalmente ritenuto un debitore di mezzi che dunque è tenuto a svolgere con diligenza l'incarico affidatogli dal cliente, affinché possa dirsi esattamente eseguito l'oggetto del contratto e conclusa l'obbligazione assunta. Un simil inquadramento è palese

⁷⁵ La differenza tra due obbligazioni ben si coglie in una sentenza della Cassazione di fine anni Ottanta, nella quale i giudici affermavano che *“a differenza dell'obbligazione di mezzi, la quale richiede al debitore soltanto la diligente osservanza del comportamento pattuito, indipendentemente dalla sua fruttuosità rispetto allo scopo perseguito dal creditore, nell'obbligazione di risultato, nella quale il soddisfacimento effettivo dell'interesse di una parte è assunto come contenuto essenziale ed irriducibile della prestazione, l'adempimento coincide con la piena realizzazione dello scopo perseguito dal creditore, indipendentemente dall'attività e dalla diligenza spiegate dall'altra parte per eseguirlo. Pertanto, l'obbligazione di risultato può considerarsi adempiuta solo quando si sia realizzato l'evento previsto, come conseguenza dell'attività esplicata dal debitore, nell'identità di previsione negoziale e nella completezza quantitativa e qualitativa degli effetti previsti e, per converso, non può ritenersi adempiuta se l'attività dell'obligato, quantunque diligente non sia valsa a far raggiungere il risultato previsto”* (Cass. 10 dicembre 1979, n. 6416).

in alcuni casi, quando (per esempio in sede contenzioso tributario) il commercialista difenda il contribuente davanti alla commissione oppure rispetto ad una consulenza per un progetto d'investimento: casi in cui non può essere garantito il buon risultato della sentenza o la fruttuosità dell'operazione finanziaria. Al contrario, se si pensa alla predisposizione ed invio della dichiarazione fiscale parrebbe più giusto configurarla come obbligazione di risultato.

In effetti, come si è progressivamente affermato da una parte sempre più grande di dottrina e giurisprudenza⁷⁶, la dicotomia mezzi/risultato è una differenza che si sta attenuando, nel senso che ricopre più una funzione descrittiva che non dogmatica: dunque la distinzione è finalizzata a stabilire il contenuto dell'obbligazione.

Addirittura, una parte minoritaria degli studiosi considera superata tale distinzione: sia perché tutte le obbligazioni si caratterizzano necessariamente per un "risultato" (nel senso di obiettivo o di fine), sia dal momento che anche nelle obbligazioni di risultato le modalità con cui viene eseguita la prestazione non sono prive di rilevanza.⁷⁷

Tuttavia, come ha fermamente sostenuto la corrente maggioritaria, il particolare regime di privilegio che connota le obbligazioni di mezzi - cioè quello di non dover fornire al committente la garanzia dell'effettivo raggiungimento del risultato - è giustificato dal fatto che in queste prestazioni possono interferire fattori esterni, non controllabili e/o prevedibili dal professionista, che possono cambiare l'esito dell'opera.⁷⁸

La giurisprudenza, nell'ottica di tutelare il cliente, presunta parte debole nei contratti, senza voler eliminare la nota distinzione, ha mostrato una propensione ad incrementare la casistica di obbligazioni professionali da considerarsi in termine di "risultato", al fine di ampliare la responsabilità contrattuale del professionista.⁷⁹

Alle obbligazioni di risultato viene solitamente collegata la regola generale della responsabilità posta all'art. 1218 c.c., secondo cui *"il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al risarcimento del danno, se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non*

⁷⁶ Tra le tantissime si veda Cass. 9 novembre 2006, n. 23918; Cass. 13 gennaio 2005, n. 583; Cass. 7 luglio 2004, n. 12416; Cass. 4 novembre 2003, n. 16525) (G. FACCI, *La responsabilità civile del professionista*, CEDAM, 2006, pag. 55 s.s..

⁷⁷ A. DI MAJO, *Delle Obbligazioni in generale*, in Commentario del codice civile; SCIALOJA – BRANCA a cura di F. GALGANO, Zanichelli editore Bologna/Il Foro Italiano Roma, 1988, pag. 460 s.s.; G. ALPA, *La responsabilità civile*, in Trattato di diritto civile, Milano, 1999, pag. 718; P. RESCIGNO, Voce "Obbligazioni", in Enc, Dir, Milano, 1979, pag. 190 s.s..

⁷⁸ D. MARINELLI- E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 9.

⁷⁹ Tuttavia, come spiegò l'illustre giurista L. MENGONI, *Obbligazioni di risultato e obbligazioni di mezzi*, Riv. Dir. Comm.,1954, pag. 200 s.s., tale classica bipartizione, che ricollega due autonomi ambiti di responsabilità – quella del 1218 c.c. al debitore di risultato e quella del 1176 c.c. al debitore di mezzi, è una separazione solo apparente, nel senso che la prima norma espande la responsabilità del debitore sino all'impossibilità a lui non imputabile della prestazione, mentre quella contenuta nella seconda dispone la liberazione dall'obbligazione quando la diligenza impiegata dal *debitor* non è bastata a impedire la causa che ha determinato l'impossibilità della prestazione. Ad ogni modo l'illustre Maestro non nega che l'interpretazione binaria, da molti seguita, *"contiene un fondo di verità"*, ma precisa che esistono due accezioni di diligenza, una come misura del caso fortuito e l'altra come misura dell'adempimento delle obbligazioni di fare, che sostanzialmente si legano al concetto di colpa-imputabilità.

imputabile”; qui il debitore si assume il rischio per la mancata realizzazione e dei danni conseguenti e per esimersi da tale responsabilità ha l’onere di dimostrare che l’inadempimento, parziale o totale, è avvenuto per circostanze non dipendenti da lui. Per quanto riguarda la responsabilità contrattuale nelle obbligazioni di mezzi - alle quali generalmente sono ricondotte le prestazioni dei professionisti intellettuali - viene individuato nella diligenza qualificata - una versione rafforzata del generale criterio della diligenza (uno dei diversi indici con cui si valuta la correttezza della prestazione) la cui disciplina è essenzialmente contenuta nel comma 2 dell’art. 1176 c.c. e dall’art. 2236 c.c..

2.3.2. Il principio di diligenza

La diligenza⁸⁰ è infatti un principio cardine valevole per tutte le obbligazioni, enunciato nel comma 1 dell’art. 1176 c.c.. Con esso il legislatore ha stabilito che in generale il debitore “*nell’adempire l’obbligazione [...] deve usare la diligenza del buon padre di famiglia*”⁸¹. La diligenza, secondo la Relazione al codice civile, consiste in “*quel complesso di cure e di cautele che il debitore deve impiegare per soddisfare la propria obbligazione*”; mentre il riferimento al *bonus pater familias* è accostabile all’uomo medio.⁸² In sostanza tale canone ha la funzione di delimitare ciò che deve ritenersi esatta prestazione, nel senso che la mancanza di diligenza necessaria, costituisce inadempimento ed anche parametro per l’imputazione della responsabilità⁸³. In altre parole, la regola della condotta diligente ha la doppia funzione di stabilire l’esattezza della prestazione e, allo stesso tempo, di criterio di imputazione della responsabilità debitoria⁸⁴.

Il comma 2 dello stesso articolo costituisce un irrigidimento di questo criterio stabilendo che, se si tratta di un’obbligazione scaturente dall’esercizio di un’attività professionale, la diligenza nell’adempimento “*deve valutarsi con riguardo alla natura dell’attività esercitata*”, una sorta di diligenza qualificata, nel senso che in questi rapporti tecnici, la diligenza sarà quella non della persona normale, ma “*del professionista di preparazione ed attenzione medie*”, munito di quel sufficiente livello di preparazione ed esperienza che deve necessariamente avere un professionista,

⁸⁰ Il concetto di diligenza incorpora quel “*complesso di cure e cautele che dovrebbero fondare il comportamento di ogni debitore al momento di soddisfare la propria obbligazione, avuto riguardo alla natura del particolare rapporto e alle circostanze di fatto che lo caratterizzano*”, parole di N. TODESCHINI, *Responsabilità Professionale*, in [www. Assomedici.it](http://www.Assomedici.it) .

⁸¹ L’espressione latina derivante dal diritto romano non ha assolutamente un carattere di eccezionale, equivale a persona poiché allora non erano considerati come soggetti di diritto né moglie né figli, fintanto che il padre era in vita. Al contrario secondo parte della dottrina l’aggettivo *bonus* o *diligens* non si riferisce ad una misura media o normale, ma indica un “*valore assoluto che probabilmente l’uomo normale non riesce a raggiungere*”. Cit. M. GIORGIANNI, *L’Obbligazione*, Milano, 1968, pag. 597; concordano G. SANTORO, *L’inadempimento*, in *La responsabilità civile*, a cura di P. CENDON, Torino, 1998, pag. 98 s.s..

⁸² P. FAIS, *Diligenza e colpa nella responsabilità contrattuale*, articolo pubblicato il 5 ottobre 2009 su www.filodiritto.it.

⁸³ Cass. 9 novembre 2006, sentenza n. 23918.

⁸⁴ V. VISINTINI, *La responsabilità contrattuale*, Napoli, 1979, pag. 190.

che si può definire come perizia: passando così dalla diligenza del buon *pater familias* alla diligenza del buon professionista.⁸⁵

L'obbligo di diligenza si esplica anche nel c.d. dovere di completa informazione del cliente⁸⁶, il quale deve sussistere anche precedentemente alla stipula del contratto, altrimenti, in caso di violazione in questa fase si parlerà di responsabilità precontrattuale. Il professionista è tenuto a spiegare al suo potenziale assistito “*tutte le questioni di fatto e di diritto, comunque insorgenti, ostative al raggiungimento del risultato, o comunque produttive del rischio di effetti dannosi*”⁸⁷. La ratio è quella di permettere al cliente di prendere delle decisioni in autonomia essendo sufficientemente informato sulle soluzioni praticabili e scegliere nel suo miglior interesse.⁸⁸

2.3.3. La colpa professionale

Dal dovere di diligenza come presupposto per il corretto assolvimento della prestazione professionale, si ricava quello di colpa professionale, cioè quella situazione di inadempimento che fa scaturire la responsabilità in capo al professionista.

Negli anni dottrina e giurisprudenza, partendo dal principio di diligenza professionale, hanno elaborato alcune ipotesi in cui si articola il concetto di colpa⁸⁹, inteso come mancato uso della diligenza dovuta. In realtà è bene precisare che non esiste una definizione giuridica di colpa e che, le seguenti ipotesi di comportamento non diligente e quindi colposo, sono frutto di una trasposizione presa dalla nozione di delitto colposo, espresso nell'art. 43 c.p..⁹⁰ In seguito, quando si tratterà

⁸⁵ D. MARINELLI- E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 15 s.s..

⁸⁶ L'obbligo di completa informazione costituisce un presupposto normalmente presente in tutti i codici deontologici dei professionisti, tuttavia, la rilevanza di tale principio sul piano contrattuale e non solo disciplinare è stata sancita dalla Suprema Corte con la sentenza n. 14597 del 30 luglio 2004, che ha dichiarato che il dovere di informazione è una specificazione del generale obbligo di diligenza.

⁸⁷ L. QUATTROCCHI – F. GRILLO, *La responsabilità del commercialista*, in *Diritto ed economia dell'impresa*, Rivista telematica bimestrale 3/2020, pag. 355.

⁸⁸ Si ricorda in tal senso il caso di un Dottore Commercialista dichiarato responsabile per non aver informato il cliente sulla necessità di rivolgersi ad un avvocato abilitato nei tempi previsti dall'ordinamento per impugnare la sentenza. In particolare, al professionista *de quo* era stato affidato l'incarico di sola consulenza contabile ed il cliente gli aveva consegnato, al fine di avere indicazioni e chiarimenti, una sentenza della commissione tributaria regionale a lui sfavorevole nel giudizio di appello tra lo stesso e l'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto un accertamento relativo all'IRPEF dell'anno d'imposta 1991, senza tuttavia avere riscontro, decorrendo così i termini per l'impugnazione della sentenza dinanzi alla Suprema (Cass. 23 giugno 2016, sentenza n. 13007).

⁸⁹ Cass. civ., Sez. III, 9 novembre 2006, sentenza n. 23918: “*La colpa è inosservanza della diligenza richiesta*”. Una definizione legislativa di colpa si ritrova soltanto al comma 3 dell'art. 43 c.p., secondo cui si ha delitto “*colposo, o contro l'intenzione, quando l'evento, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per l'inosservanza di leggi e regolamenti, ordini o discipline*”. Come afferma F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, il dolo è un'entità psicologica reale, che implica coscienza e volontà, la colpa è un'entità psicologica potenziale, che attiene alla potenzialità, ed aggiunge che “*la colpevolezza è il giudizio di rimproverabilità per l'atteggiamento antidoveroso della volontà che era possibile non assumere*”. In sede di responsabilità contrattuale, “*il giudizio di colpevolezza consiste nella difformità della condotta da un modello ideale di riferimento*”, P.G. MONATERI, *La responsabilità civile*, Utet, Torino, 2006, pag. 28 s.s..

⁹⁰ Art. 43 c.p., rubricato «Elemento psicologico del reato»: “*Il delitto:*

dell'art. 2236 c.c. sui problemi tecnici di particolare difficoltà, si vedrà che tre sono le intensità o gradazioni in cui la colpa è differenziata: due, di cui vi è anche traccia nel codice, sono la colpa ordinaria (o lieve) e quella grave, infine una terza è la colpa lievissima.

Tornando ai comportamenti che determinano un comportamento non diligente, quindi colposo, sono:

- la **negligenza**, per lo più riferita ad atteggiamenti omissivi e si presenta come disattenzione, mancanza di dovuta sollecitudine, trascuratezza⁹¹: viene solitamente tradotta dalla dottrina come dimenticanza, svogliatezza, pigrizia.⁹²

- l'**imprudenza**, deve essere intesa come superficialità o leggerezza di comportamento. Può essere rappresentata come una sorta di limite alla discrezionalità del professionista; per valutarla bisognerà confrontare le tecniche concretamente usate dal professionista per svolgere l'incarico e quelle che la scienza indica come possibili. Su questa base verrà considerato imprudente il professionista che, potendo scegliere tra diverse opzioni, ha attuato quella che aveva maggior probabilità di insuccesso;⁹³

- l'**imperizia**, si sostanzia nella mancante o carente conoscenza ed applicazione delle competenze tecniche richieste dalla natura della professione esercitata. Il suo contrario, perizia, rappresenta, probabilmente l'aspetto più significativo della diligenza, aspetto di grande rilevanza poiché si riferisce all'insieme di regole tecniche e professionali, acquisite con lo studio e l'esperienza, mediamente riconosciute alla categoria che non devono mancare al professionista diligente. Quest'ultimo, a tal fine, dovrà sempre mantenersi aggiornato⁹⁴, per rispettare quello standard medio di conoscenze necessarie ad affrontare, in maniera preparata, le varie circostanze dei singoli casi.⁹⁵ Qualora egli si rendesse conto di non avere un adeguato bagaglio di conoscenze o di non riuscire a colmare le sue lacune per poter offrire un efficace soluzione, deve rifiutare l'incarico, indirizzando il cliente ad un collega più esperto; altrimenti una volta accettato il lavoro e incapace di svolgerlo, risponderebbe per negligenza (o imperizia), come prezzo per la propria autonomia professionale.⁹⁶

- l'**illegalità**. Alcuni non considerano questo, un distinto motivo di colpa, ma lo fanno rientrare nell'imperizia. Si tratta di situazioni di colpa professionale, legate all'inosservanza di leggi o

è doloso, o secondo l'intenzione, quando l'evento dannoso o pericoloso, che è il risultato dell'azione od omissione e da cui la legge fa dipendere l'esistenza del delitto, è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione; [omissis] è colposo, o contro l'intenzione, quando l'evento, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline;

[omissis]".

⁹¹ N. CAVALLUZZO - A. PICCOLO, *Responsabilità del commercialista*, Il sole 24 Ore, 2000, pag. 50.

⁹² V. LEGA, *Le professioni nelle leggi e nella giurisprudenza*, Milano, 1974, pag. 832. Un esempio con riferimento al Dottore Commercialista si ha qualora egli si dimentichi di inviare la dichiarazione Unico entro il termine per la presentazione.

⁹³ D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 18.

⁹⁴ Obbligo di formazione continua, imposto sia dal D.P.R. 137 del 7 agosto 2012, regolamento che riforma gli ordinamenti professionali, che dal Codice Deontologico dei Dottori Commercialisti al comma 5 dell'art. 8.

⁹⁵ D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 18; R. FAVALE, *Lo statuto della responsabilità civile del dottore commercialista*, Danno e Responsabilità, 3/2015, pag. 226.

⁹⁶ A. PERULLI, *il lavoro autonomo*, pag. 588 s.s..

all'esecuzione di imprudenti disposizioni impartite dal cliente⁹⁷ che compromettono la soddisfacente esecuzione dell'incarico.⁹⁸

La giurisprudenza, pur distinguendo queste quattro evenienze, non ne attribuisce particolare importanza ai fini dell'imputabilità, perché spesso si presentano simultaneamente.⁹⁹ Inoltre, bisogna ricordare che questi sono aspetti volti a vagliare la diligenza, la quale costituisce una misura astratta e relativa di valutazione che andrà senz'altro, di volta in volta, giudicata tenendo conto del tipo di rapporto, prestazione, attività e circostanze in cui viene eseguita, nel senso che, quando si parla di "standard medio" o "normalità" o ancora "comune esperienza" si tratta, per forza, di concetti mutevoli al variare dell'attività svolta.¹⁰⁰ Dunque, la disamina dell'inadeguatezza della prestazione professionale andrà svolta verificando le concrete circostanze in cui la stessa viene esperita.¹⁰¹

Oltre che in questi modi, ulteriori sono i casi in cui è riscontrabile la responsabilità contrattuale del professionista, come nell'errore de professionista o di quello di sostituti o ausiliari.

Con riferimento a quest'ultima ipotesi, servirsi di collaboratori è possibilità riconosciuta dal codice civile, sempre qualora l'assistenza di questi soggetti sia consentita dal contratto, dagli usi e non sia incompatibile con l'oggetto della prestazione; il legislatore, però, chiarisce che "*il debitore che nell'adempimento dell'obbligazione si vale dell'opera di terzi, risponde anche dei fatti dolosi o colposi di costoro*"¹⁰². Coerentemente, la giurisprudenza ha affermato che collaboratori, sostituti o ausiliari del professionista non hanno un rapporto contrattuale diretto con il cliente, essendo questi considerati la *longa manus* del prestatore d'opera.¹⁰³ Dunque, il Commercialista, potrebbe essere chiamato a rispondere dell'operato dei suoi sottoposti per fatti colposi o dolosi commessi da questi, salva però la facoltà del professionista di rivalersi contro di loro in virtù delle norme sulla responsabilità contrattuale o in materia di fatto illecito.¹⁰⁴

Quanto all'errore, in giurisprudenza esistono due accezioni di errore professionale o tecnico¹⁰⁵: quello scusabile e quello inescusabile. Quest'ultimo viene ricompreso nel campo della colpa, poiché si tratta di quell'errore che poteva essere evitato utilizzando la normale diligenza richiesta ad un professionista di media caratura. Nell'errore scusabile, il prestatore d'opera ha

⁹⁷ Anche quando queste siano contrarie alle normative, poiché grava sul professionista l'onere del controllo (N. CAVALLUZZO - A. PICCOLO, *op. cit.*, pag. 50).

⁹⁸ D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 18, quelli che lo tengono distinto R. Favale, *Lo statuto della responsabilità civile del dottore commercialista*, Danno e Responsabilità, 3/2015, pag. 226; N. CAVALLUZZO - A. PICCOLO, *op. cit.*, pag. 49

⁹⁹ D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 18

¹⁰⁰ R. FAVALE, *op. cit.*, riporta l'idea di U. NATOLI, *L'attuazione del rapporto obbligatorio*, in Trattato di dir. civ. comm. Cicu e Messineo, Milano, 1984, pag. 98.

¹⁰¹ Cass. 9 giugno 2004, sentenza n. 10966.

¹⁰² Art. 1228 c.c., il quale lascia all'autonomia delle parti la facoltà di derogare tale disposizione.

¹⁰³ Cass. 29 ottobre 1981, sentenza n. 5711; Cass. 30 gennaio 2006, sentenza n. 184, la facoltà del professionista di farsi sostituire non è soggetta ad alcun requisito di forma, tranne nel caso in cui sia espressamente previsto dalla disciplina professionale, come nel caso di avvocati o procuratori per cui è prevista la forma scritta, in ogni caso sanabile con l'accettazione della controparte, anche in forma tacita.

¹⁰⁴ D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 24.

¹⁰⁵ Per distinguerlo dall'errore comune, ovvero quello che può essere commesso da chiunque, indipendentemente dalle caratteristiche professionali dell'attività esercitata, N. CAVALLUZZO - A. PICCOLO, *op. cit.*, pag. 50.

utilizzato l'ordinaria perizia ed attenzione, ma il suo operato si è rivelato comunque non completamente adeguato o addirittura controproducente a risolvere il problema presentato dal cliente¹⁰⁶. Un esempio di errore scusabile, riguarda il caso di un commercialista che consiglia al proprio cliente di pagare subito un'importante cifra per usufruire di un condono fiscale, in scadenza a breve, per grossi debiti con l'Erario. Qualora nella giornata di domenica venisse resa pubblica la notizia che il termine per aderire alla sanatoria sia stato prorogato di altri due mesi, il professionista potrebbe non venirne a conoscenza in tempo utile e non avvisare di ciò il cliente, il quale, pagando il lunedì successivo alla deroga, subirebbe un danno per essersi privato anticipatamente di una rilevante cifra. In una simile ipotesi non è riscontrabile una responsabilità del professionista.¹⁰⁷

Nelle circostanze fin qui enunciate è dunque ravvisabile la colpa ordinaria o lieve, la quale comporterà responsabilità contrattuale del professionista.¹⁰⁸ Non è pacifico, invece, rinvenire responsabilità professionale nell'ipotesi di colpa lievissima, cioè quelle situazioni di minima negligenza, imperizia ed imprudenza. Solitamente tale livello di manchevole diligenza assume rilevanza solo in ipotesi eccezionali, espressamente previste *ex lege*, come le attività pericolose (art. 2050 c.c.) oppure nella circolazione di autoveicoli (art. 2054 c.c.). Tuttavia, una parte della giurisprudenza sempre più attenta alla tutela del consumatore, è propensa a pretendere un alto livello di diligenza professionale, soprattutto per quanto riguarda le attività ordinariamente svolte, con la conseguenza di far rispondere per responsabilità contrattuali anche in caso di colpa lievissima.¹⁰⁹

2.3.4. Responsabilità del professionista in caso di problemi tecnici di speciale difficoltà

Con riguardo a situazioni di colpa grave o dolo nello svolgimento di prestazioni d'opera intellettuale, un riferimento seppur indiretto è rinvenibile nell'art. 2236 c.c.¹¹⁰. La norma prevede un'attenuazione al normale regime della responsabilità contrattuale del professionista “*se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà*”, appunto nel senso che qualora l'incarico affidato al commercialista riguardi problemi particolarmente complessi, questi sarà responsabile solo nel caso in cui sia riscontrabile nel suo agire colpa grave o dolo. Il termine dolo indica l'intenzione e la consapevolezza di agire in maniera scorretta, dunque è rinvenibile “*nella mera consapevolezza e volontarietà dell'inadempimento*”¹¹¹. Mentre la colpa grave viene tradizionalmente ravvisata in una condotta del debitore particolarmente biasimevole, la cui

¹⁰⁶ Cass. 21 aprile 1977, sentenza n. 1474; Cass. 8 febbraio 1987, in R.P., 1988, 202.

¹⁰⁷ D. MARINELLI - E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 22.

¹⁰⁸ Cass. civ., sez. II, 8 agosto 2000, sentenza n. 10431.

¹⁰⁹ M. SCOTTINI, Tesi: *La responsabilità del consulente del lavoro*, 2014, Università di Padova, pag. 39.

¹¹⁰ Art. 2236 c.c. – Responsabilità del prestatore d'opera: “*Se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, il prestatore d'opera non risponde dei danni, se non in caso di dolo o di colpa grave*”.

¹¹¹ Cass., 16 ottobre 2008, sentenza n. 25271.

determinazione sarà svolta dal Giudice caso per caso, avendo riguardo “*alle peculiarità del settore ove svolge la sua attività, e ad uno standard medio di riferimento*”¹¹². Solitamente si considera colpa grave¹¹³:

- l’errore che per la sua grossolanità non è scusabile;
- l’impreparazione o l’ignoranza incompatibile con il livello di conoscenze ed esperienza elementari che si richiedono ad un normale professionista;
- la leggerezza e l’imprudenza che manifestino un comportamento superficiale e disinteressato all’interesse del cliente.

Per quanto attiene l’individuazione dei “problemi tecnici di particolare difficoltà”, la giurisprudenza negli anni non ha mostrato un’unanime interpretazione: parte di questa propende per una nozione a maglie larghe, che ricomprende, in generale, tutti quegli incarichi che impongano la soluzione di questioni per cui è richiesta una preparazione superiore alla media.¹¹⁴ Mentre secondo una corrente più restrittiva, pare corretto riscontrare la “speciale difficoltà” solo per quei casi in cui al professionista venga richiesto di risolvere una vertenza non ancora sufficientemente studiata, sperimentata o dibattuta.¹¹⁵

Si ricorda una recente sentenza¹¹⁶, di maggior interesse per il Dottore Commercialista, nella quale i giudici di legittimità hanno sancito il principio di diritto, secondo cui l’interpretazione di leggi o la risoluzione di questioni giuridiche ambigue ed opinabili, dovute alla poca chiarezza della norma esonera il professionista da responsabilità (salvo ovviamente che quest’ultimo non abbia agito con dolo o colpa grave).

In ogni caso, il divario interpretativo ha una esigua rilevanza pratica, posto che l’art. 2236 c.c. ha trovato scarsa applicazione.¹¹⁷ Questo si spiega soprattutto perché il progresso scientifico-tecnologico unito alla facilità con cui a tutti è possibile reperire conoscenze in ogni ambito professionale, hanno indirizzato il pensiero dei giudici verso una riduzione dell’area di questioni totalmente nuove o comunque lontane dal patrimonio tecnico-culturale medio del professionista diligente.¹¹⁸

Quel che invece è ormai largamente condiviso dalla giurisprudenza¹¹⁹ è che l’applicazione della limitazione di responsabilità ai soli casi di dolo o colpa grave - di cui all’art. 2236 c.c. - si riferisce esclusivamente all’aspetto della perizia (e non alla negligenza o imprudenza), poiché trattandosi di risolvere complessi “problemi tecnici” il vaglio deve riguardare la carenza di adeguate

¹¹² Cass. civ., sez. III, 7 maggio 1988, sentenza n. 3389.

¹¹³ Classificazione proposta da N. CAVALLUZZO- A. PICCOLO, *op. cit.*, pag. 49.

¹¹⁴ Cass. 7 agosto 1982, sentenza n. 4437; Cass. 4 dicembre 1990, sentenza n. 11612; Cass. 26 maggio 1993, sentenza n. 5926.

¹¹⁵ Trib. Milano 19 novembre 1992; Trib. Verona 15 ottobre 1990; Cass. 22 gennaio 1999, sentenza n. 589.

¹¹⁶ Cass. civ., sez. III, 20 ottobre 2011, sentenza n. 21700.

¹¹⁷ P. CEDON, *Obbligazioni*, Commentario al codice civile Giuffrè, 2009, pag. 639.

¹¹⁸ D. MARINELLI- E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 16

¹¹⁹ Cass. sez. III, 13 gennaio 2005, sentenza n. 583; Cass., sez. III, 19 aprile 2006, sentenza n. 9085.

competenze di carattere tecnico. In altri termini, nel caso in cui venga dimostrata l'imprudenza o la negligenza del professionista a nulla varrà opporre la speciale difficoltà della prestazione.

Si può affermare che l'art. 2236 c.c. rappresenta una norma speciale a carattere prettamente integrativo rispetto al normale regime della responsabilità professionale, esposto dall'art. 1176 c.c.. Infatti, come emerse dalla relazione al Codice del Guardasigilli (n. 917), la *ratio* del primo articolo citato, mira a bilanciare due contrapposte esigenze, da un lato quella di non mortificare lo spirito d'iniziativa del professionista - il quale, nel timore di un regime di responsabilità troppo rigoroso difficilmente accetterebbe incarichi complessi e particolarmente rischiosi - ma allo stesso tempo non attenuare eccessivamente la tutela del cliente creando un'ingiusta limitazione della responsabilità contrattuale di fronte a violazioni gravi.¹²⁰

2.3.5. L'onere della prova, il nesso di causalità e il danno risarcibile

Fin qui sono stati evidenziati i generici eventi presupposto dell'inadempimento, condizione da accertare imprescindibilmente affinché il cliente possa invocare la responsabilità contrattuale del professionista e chiedere l'esatto adempimento o la risoluzione del contratto, unitamente (o separatamente) al risarcimento dei danni.

Prima di analizzare tre aspetti generali molto importanti della disciplina della responsabilità civile - l'onere della prova, il nesso di causalità e il danno risarcibile - è giusto quantomeno ricordare una condizione generale su cui si fonda l'illecito, sia civile che penale, ovvero quella dell'imputabilità, che seppur presenti notevoli differenze applicativo-processuali nei due opposti ambiti, viene comunemente accostata alla capacità di intendere e di volere¹²¹.

È con riferimento all'onere della prova che tradizionalmente rileva la discussa distinzione tra obbligazione di risultato o di mezzi; la giurisprudenza più recente l'ha riconsiderata attenuandone il divario soprattutto in termini di regime probatorio, come già detto precedentemente. Il cambio di rotta giurisprudenziale, si ha con una storica sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione¹²², con la quale i giudici hanno in parte abbandonato la forte dicotomia tra i due tipi di obbligazioni,

¹²⁰ D. MARINELLI- E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 17.

¹²¹ Per quanto riguarda il regime dell'illecito civile, si rimanda all'art. 2046 c.c., secondo cui: "*Non risponde delle conseguenze del fatto dannoso chi non aveva la capacità di intendere e di volere al momento in cui lo ha commesso, a meno che lo stato di incapacità derivi da sua colpa*". Sostanzialmente per "capacità di intendere" si risolve nell'idoneità dell'individuo a comprendere il significato delle proprie azioni nell'ambiente in cui agisce, quindi, rendersi conto del valore sociale dei suoi atti; mentre la "capacità di volere" si accosta al potere di controllo dei propri stimoli e impulsi ad agire, che permette di impiegare in modo consapevole la propria capacità di volizione.

¹²² Cass. civ., Sez. Unite, 30 ottobre 2001, sentenza n. 13533 e in tal senso anche un'altra sempre a Sez. Unite, del 28 luglio 2005, sentenza n. 15781 hanno notevolmente ridotto la distanza tra le due obbligazioni, comprimendo l'area di operatività per i problemi di particolare difficoltà e conseguentemente considerando in diversi casi la prestazione del professionista come obbligazione di risultato, mentre prima era sempre inquadrata come obbligazione di mezzi. Per quanto riguarda il commercialista è caso classico è quello della compilazione della dichiarazione dei redditi (Cass. civ., Sez. III, 26 aprile 2010, sentenza n. 9916).

affermando l'unità dell'onere probatorio ed avvicinando le regole delle obbligazioni di mezzi a quelle di risultato. Tuttavia, è bene precisare che tali tendenze giurisprudenziali non sono state recepite esplicitamente dal legislatore, inoltre, le pronunce della Suprema Corte sulla responsabilità del professionista in questo nuovo senso riguardano soprattutto casi di responsabilità medica. Questo per dire che si tratta di un tema in evoluzione, che necessiterebbe di specifiche norme per essere definitivamente risolto. Salvo che è comunque riconosciuta alle parti la facoltà, nelle obbligazioni di mezzi, di subordinare il compenso al conseguimento di un risultato¹²³.

Per le obbligazione di risultato è sempre valso pienamente il regime previsto dall'art. 1218 c.c., il quale esprime una presunzione di colpa, nel senso che al cliente basta dimostrare l'esistenza della fonte negoziale o legale del suo diritto ed allegare il mancato raggiungimento del risultato; di converso, il debitore per liberarsi da responsabilità dovrà provare che il motivo dell'inadempimento è stato determinato da una causa a lui non imputabile¹²⁴.

Nelle obbligazioni di mezzi grava sul cliente il dovere di dimostrare l'inadempimento del professionista, il danno patito e il nesso di causalità tra il comportamento non diligente e l'evento dannoso; invece, il debitore per esimersi da colpa, deve fornir prova di aver operato con la diligenza qualificata del buon professionista o, nel contesto descritto dall'art. 2236 c.c., dovrà provare che si tratti di un problema tecnico di particolare difficoltà mentre il cliente dovrà dimostrare il dolo o la colpa grave del professionista.¹²⁵

Secondo il nuovo orientamento, sembrerebbe che anche nelle obbligazioni di mezzi, per promuovere l'azione di risoluzione (o adempimento) e quella di risarcimento danni, al creditore basterà provare la sussistenza del titolo del proprio diritto e *“la mera allegazione dell'inesattezza dell'adempimento”*¹²⁶, gravando sul debitore l'onere di provare l'esattezza della prestazione resa (quindi con diligenza qualificata) o che l'impossibilità di averla potuta eseguire non è a lui imputabile (evento fortuito, causa di forza maggiore, fatto altrui); altrimenti, se il professionista non riuscisse a fornire o l'una o l'altra prova sarà tenuto al risarcimento del danno.

In ogni caso affinché si possa chiedere al professionista intellettuale il risarcimento del danno diretto o indiretto, causato dall'inadempimento, è necessario che quest'ultimo abbia determinato un danno – certo ed effettivo – che sia conseguenza di un agire doloso o colposo a lui

¹²³ Cass. 25 novembre 1994, sentenza n. 10014. Salvo i limiti alle clausole di esonero da responsabilità sanciti dall'art. 1229 c.c., secondo cui *“È nullo qualsiasi patto che esclude o limita preventivamente la responsabilità del debitore per dolo o per colpa grave. È nullo altresì qualsiasi patto preventivo di esonero o di limitazione di responsabilità per i casi in cui il fatto del debitore o dei suoi ausiliari costituisca violazione di obblighi derivanti da norme di ordine pubblico”*

¹²⁴ Manifestazione dell'antico principio *ad impossibilia nemo tenetur*. Si tratta di un'impossibilità che non dipende dal debitore, solitamente individuata nel caso fortuito, cioè eventi imprevedibili ed accidentali che escono dalla ragionevole presumibilità, oppure nella causa di forza maggiore, c.d. *vis maior cui resisti non potest*, vale a dire quegli avvenimenti ai quali non ci si può sottrarre poiché una forza esterna *“costringe”* la persona a compiere un'azione cui questa non può opporsi. (P. FRANCESCHETTI, *Caso fortuito e forza maggiore*, articolo pubblicato il 23 febbraio 2017 su www.Altalex.it) Ulteriore prova liberatoria è quella legata al caso in cui l'inadempimento sia causato da fatto altrui.

¹²⁵ In tal senso: Cass. 29 novembre 1968, sentenza n. 3848; Cass. 5 aprile 1984, sentenza n. 2222; Corte d'Appello di Perugia, 20 maggio 1995.

¹²⁶ Cass. del 30 ottobre 2001, sentenza n. 13533.

riconducibile.¹²⁷ In altre parole deve sussistere un connessione oggettiva tra condotta ed evento, il c.d. nesso di causalità o eziologico¹²⁸.

Tralasciando l'analisi dell'evoluzione delle varie teorie della causalità, la giurisprudenza più recente combina la teoria della *condicio sine qua non* (o teoria condizionalistica) con quella della causalità adeguata, affermando il principio della “regolarità causale”, secondo cui, affinché possa sorgere l'obbligazione di risarcimento, “*il rapporto fra illecito ed evento può anche non essere diretto ed immediato se, ferme restando le altre condizioni, il primo non si sarebbe verificato in assenza del secondo, sempre che, nel momento in cui si produce l'evento causante, le conseguenze dannose di esso non appaiono del tutto inverosimili*”¹²⁹. Più chiaramente, si deve accertare se il danno connesso all'inadempimento costituisca l'effetto normale e ordinario della condotta colposa o dolosa del debitore e che, quindi, le conseguenze dannose non appaiano del tutto inverosimili con il comportamento del professionista, cioè fuori da ogni ordinaria logica.

Passando alla nozione di danno, esso si pone in stretta connessione con quella di risarcimento: essendo la prima fattispecie che attiva la tutela e la seconda il rimedio.¹³⁰ Il mezzo risarcitorio ha una duplice funzione, anzitutto riparatoria-compensativa rispetto al pregiudizio arrecato, ma anche sanzionatoria-preventiva, cioè colpendo i comportamenti illeciti si dovrebbe dissuadere gli individui dal commetterli.¹³¹

Nel codice civile non è rinvenibile una specifica definizione di danno. Ad ogni modo molteplici sono le classificazioni elaborate sia da dottrina che da giurisprudenza di tale concetto (che tuttavia per comprensibili esigenze non verranno qui analizzate).

In estrema sintesi, con riguardo agli aspetti che attengono alla responsabilità del professionista, è possibile affermare che due sono le tipizzazioni più note e significative dei danni: una è quella che li divide in patrimoniali e non patrimoniali, l'altra è quella che li differenzia in danni indiretti ed diretti.

¹²⁷ Cass. 18 maggio 1993, sentenza n. 5360.

¹²⁸ Il nesso causale trova il suo fondamento giuridico nell'art. 40 del codice penale che recita: “*Nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se l'evento dannoso o pericoloso, da cui dipende la esistenza del reato, non è conseguenza della sua azione od omissione. Non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo.*” Sostanzialmente due sono gli aspetti in cui la causalità è tradizionalmente bipartita: la c.d. causalità materiale, cioè il collegamento tra comportamento (omissivo o commissivo) ed evento lesivo (danno evento); la c.d. causalità giuridica, cioè il legame tra comportamento omissivo o commissivo e relative conseguenze (danno conseguenza); [G. MARINO, *Il Nesso di causalità tra civile e penale*, pubblicato il 31 ottobre 2021, in www.Studiomarinocom].

Danno evento consiste nella lesione di un interesse giuridicamente rilevante arrecata da un soggetto diverso dal titolare dell'interesse stesso, mentre il danno conseguenza comprende le conseguenze pregiudizievoli che la vittima dell'illecito ha sofferto a causa della lesione arrecata alla situazione giuridica della quale è titolare. (M. BIANCA, *La responsabilità*, in *Dir. civ.*, vol. 5, Giuffrè, 2015).

¹²⁹ Cass. 9 maggio 2000, sentenza n. 5913. Sostanzialmente aderire alla teoria condizionalistica pura significa propendere per la risarcibilità di tutti i danni conseguenti l'inadempimento, anche quelli straordinari ed eccezionali, scelta che determinerebbe un obbligo di risarcimento sproporzionato e contrario ad ogni logica.

¹³⁰ C. SALVI, *Danno*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. Civile, UTET, 1989, pag. 63.

¹³¹ G. CIAN – A. TRABUCCHI, *Commentario breve del codice civile*, 2011, pag. 1276.

Di danno patrimoniale si parla quando la lesione investe la sfera economica, mentre quello non patrimoniale è legato alla violazione di un valore della personalità umana¹³².

Il danno patrimoniale, tradizionalmente, comprende:

- il danno emergente, cioè la perdita di patrimonio effettivamente subita. Nel caso di inadempimento del professionista intellettuale, solitamente si fa riferimento alle spese sostenute per la prestazioni e ai costi per far valere l'inadempimento. Normalmente la quantificazione di questo non pone grossi problemi;

- il lucro cessante, cioè il mancato guadagno che si sarebbe realizzato qualora ci fosse stato l'esatto adempimento della prestazione, la cui determinazione risulta chiaramente più complessa.¹³³ In generale, nei casi di responsabilità del professionista per omissione di condotte dovute, l'accertare che il rispetto di queste avrebbe prodotto un vantaggio patrimoniale o personale per il cliente, è provabile solamente in via presuntiva applicando la c.d. "regola del più probabile che non", che comporta una valutazione prognostica positiva circa la presumibile verificabilità dell'esito favorevole.¹³⁴ Un esempio è il caso del Commercialista che omettendo di presentare un atto, preclude al proprio cliente la possibilità di fare ricorso contro una sanzione o di chiedere un beneficio fiscale. Perché ci sia la risarcibilità del danno non è indispensabile provare l'esito favorevole che altrimenti si sarebbe verificato se l'adempimento non fosse stato omesso, ma è sufficiente una ragionevole probabilità, forfetariamente individuato nella misura del cinquanta per cento¹³⁵.

Il riconoscimento della risarcibilità del danno non patrimoniale è molto più recente, poiché il codice pareva volesse ammettere "[...]la perdita subita dal creditore come il mancato guadagno, in quanto ne siano conseguenza immediata e diretta"¹³⁶, il che ha sempre fatto propendere per la risarcibilità delle lesioni impattanti direttamente sul patrimonio.

La Cassazione¹³⁷ ha sentenziato l'esistenza del danno non patrimoniale derivante da responsabilità contrattuale, ma ne ha subordinato l'azionabilità al ricorrere di due requisiti: la "gravità della lesione" e la "serietà del danno". Inoltre, ha sancito la non risarcibilità dei danni non patrimoniali c.d. bagatellari, cioè quelli futili ed irrisori, che causano offese non serie o danni non gravi.

Rammento, per completezza, che giurisprudenza e dottrina, nel tempo, hanno definito diverse categorie di danno non patrimoniale: il danno morale, il danno biologico e il danno

¹³² F. GALGANO, *Diritto Privato*, VII ed., CEDAM, 2017, pag. 395 s.s..

¹³³ In questa tipologia, secondo i più rientra anche quella del danno da perdita di *changes*, anche se non è unanimemente riconosciuto come *species* del lucro cessante, ma si tratta specificazioni scolastiche, sterili per quest'analisi.

¹³⁴ L. QUATTROCCHI - F. GRILLO, *La responsabilità del commercialista*, in *Diritto ed economia dell'impresa*, Torino, Giappichelli, 3/2020, pag. 357.

¹³⁵ Cass. 19 dicembre 1985, sentenza n. 6506.

¹³⁶ Art. 1223 c.c. : "*Il risarcimento del danno per l'inadempimento o per il ritardo deve comprendere così la perdita subita dal creditore come il mancato guadagno, in quanto ne siano conseguenza immediata e diretta*"

¹³⁷ Cass. civ. Sez. Unite, 11 novembre 2008, sentenza n. 26972, con la quale ha definito il danno non patrimoniale come quello "*determinato dalla lesione di interessi inerenti la persona non connotati da rilevanza economica*".

esistenziale. Non volendo approfondire, quel che è importante sottolineare è che le ipotesi in cui un comportamento inadempiente, di un Dottore Commercialista, possa provocare un simil pregiudizio sono sostanzialmente rinvenibili nel lesione di un diritto della personalità, costituzionalmente garantito.¹³⁸

Per danno indiretto s'intende quello immediatamente conseguente alla condotta inadempiente, mentre l'indiretto è quello che produce i suoi effetti in un momento successivo ma comunque riconducibile al comportamento illecito, sulla base di un "giudizio di probabile verifica rapportato all'apprezzamento dell'uomo di ordinaria diligenza".¹³⁹

Si ricordano poi alcuni principi in materia di risarcimento del danno da inadempimento:

- quello di **prevedibilità del danno**, secondo cui "il risarcimento è limitato al danno che poteva prevedersi nel tempo in cui è sorta l'obbligazione"¹⁴⁰, tuttavia qualora il debitore abbia agito con dolo la risarcibilità viene estesa anche alle lesioni impreviste e imprevedibili, salvo sussista il nesso eziologico;
- quello di **compensatio lucri cum damnu**, per cui ai fini della quantificazione del risarcimento, è necessario considerare anche quanto il danneggiato abbia già ricevuto in conseguenza dell'illecito contrattuale, purché il vantaggio sia conseguenza immediata e diretta, come ad esempio il *quantum* percepito a titolo di indennizzo previdenziale o assicurativo;¹⁴¹
- quello di **concorso del cliente nell'inadempimento del debitore**, nel senso che quando il cliente-creditore ha partecipato al comportamento colposo del debitore-professionista il risarcimento del danno viene ridotto a seconda della intensità della colpa del primo e dell'entità delle conseguenze derivanti dal suo agire. Infine, è completamente esclusa la risarcibilità qualora il danno subito sarebbe stato evitabile se il creditore avesse utilizzato l'ordinaria diligenza.¹⁴²

¹³⁸ Nel nostro ordinamento, infatti, il danno non patrimoniale è risarcibile:

- quando derivi da un fatto illecito integrante gli estremi di un reato (es. diffamazione, lesioni personali);
- nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, ad esempio, espressioni offensive negli scritti difensivi durante un procedimento civile (art. 89 c.p.c.), dall'irragionevole durata del processo (art. 2, comma 1, legge n. 89/2001), da lesioni personali conseguenti ad un sinistro stradale causato da un veicolo soggetto all'obbligo di assicurazione della responsabilità civile (art. 138 e 139 d. lgs n. 209/2005), dalla violazione del diritto di autore (art. 158, comma 3, legge 633/1941);
- quando sia stato leso un diritto della persona costituzionalmente garantito. Quest'ultimo rilevante approdo è relativamente recente e deriva da una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2059 c.c. (*Il danno non patrimoniale deve essere risarcito solo nei casi determinati dalla legge*). Secondo tale interpretazione, i "casi previsti dalla legge" debbono necessariamente ricomprendere anche "i casi previsti dalla Costituzione".

¹³⁹ Cass. 6 marzo 1997, sentenza n. 2009.

¹⁴⁰ Art. 1225 c.c. "Se l'inadempimento o il ritardo non dipende da dolo del debitore, il risarcimento è limitato al danno che poteva prevedersi nel tempo in cui è sorta l'obbligazione".

¹⁴¹ Cass. civ. 1997, sentenza n.4237; Cass. civ. 17 luglio 1999, sentenza n. 7612; alle più recenti Cass. civ. 11 giugno 2014, sentenza n. 13233; Cass. civ. 22 maggio 2018, sentenza n. 1256.

¹⁴² Art. 1227 c.c. "Se il fatto colposo del creditore ha concorso a cagionare il danno, il risarcimento è diminuito secondo la gravità della colpa e l'entità delle conseguenze che ne sono derivate. Il risarcimento non è dovuto per i danni che il creditore avrebbe potuto evitare usando l'ordinaria diligenza".

2.3.6. Il termine di prescrizione per il risarcimento danni

Ulteriormente, si rileva che il diritto di richiedere il risarcimento del danno da illecito contrattuale si prescrive nel termine ordinario di dieci anni¹⁴³; è però dibattuto in giurisprudenza, il momento in cui inizia a decorrere il *dies a quo* per l'azione di risarcimento.

Vi sono due orientamenti volti ad individuare il momento da cui far partire il termine decennale di prescrizione: il primo¹⁴⁴ lo individua nell'atto lesivo compiuto dal professionista, mentre il secondo, lo identifica nel momento in cui "*la produzione del danno è oggettivamente percepibile e conoscibile da parte del danneggiato*"¹⁴⁵.

Tutti auspicano un intervento del legislatore che risolva l'incertezza e soprattutto gli operatori del settore assicurativo¹⁴⁶, nel quale si manifestano le maggiori criticità applicative¹⁴⁷ conseguenti all'ultimo metodo di determinazione seguito ormai da larga parte dei giudici.

L'azione di risarcimento del danno può essere presentata contestualmente alla domanda con cui si chiede l'adempimento o la risoluzione, ma è possibile venga proposta separatamente. Altra precisazione attiene al fatto che per far valere inadempimento e la richiesta di risarcimento si può agire anche in via "stragiudiziale", quindi fuori dal processo, attraverso lettera raccomandata o posta elettronica certificata; si tratta di lettere di diffida e messa in mora, le quali devono avere precisi requisiti per essere considerate tali, dal momento che le stesse hanno l'effetto di interrompere lo scorrere della prescrizione. È questa solitamente la prima strada che viene intrapresa, con l'obiettivo di raggiungere un accordo bonario tra professionista e cliente senza adire le vie giudiziarie. Tuttavia, qualora non si trovasse un'intesa, il creditore può citare in giudizio il debitore con il c.d. atto di citazione, chiedendo al giudice di accertare l'inadempimento e sentenziare la risoluzione (o, se possibile, l'adempimento coattivo) unitamente o separatamente il risarcimento dei danni.

Si riporta infine, sulla responsabilità contrattuale, l'art. 1226 c.c., il quale stabilisce che in sede valutativa "*Se il danno non può essere provato nel suo preciso ammontare, è liquidato dal giudice con valutazione equitativa*". La ratio della norma è quella di evitare che il creditore rimanga privo di tutela se non riesce a dimostrare quantitativamente il danno subito, dal momento che questa prova può essere difficile per lui, specie nel caso in cui dipenda da complesse valutazioni tecniche.

¹⁴³Art. 2946 c.c..

¹⁴⁴ Cass. civ. 10 ottobre 1992, sentenza n. 11094; Cass. civ. 28 gennaio 2004, sentenza n. 1547; Cass. civ. 7 novembre 2005, sentenza n. 21495, ma anche una più recente Cass. civ. 6 ottobre 2014, sentenza n. 21026 a ragion del fatto che il dibattito è ancora attuale.

¹⁴⁵ Cass. civ. 15 luglio 2009, sentenza n. 16463, ma in tal senso anche molte altre tra cui: Cass. Sez. unite 11 gennaio 2008 sentenza n. 576- 581; Cass. civ. sez. III, 23 maggio 2011, sentenza n. 11301; Cass. civ. 28 gennaio 2013, sentenza n. 1877; Cass. civ. 17 settembre 2013, sentenza n. 21255; Cass. civ., 23 settembre 2013, sentenza n. 21715; Cass. civ. 23 ottobre 2014, sentenza n. 22507.

¹⁴⁶ F. CESERANI, *I nuovi rischi di responsabilità civile: rischi lungolatenti e rischi emergenti. Tendenze ed orientamenti nella "coverage trigger disputes"*, in *Diritto economia e assicurazione* 2010, pag. 3.

¹⁴⁷ Tra le varie problematiche si evidenziano: la generale indeterminazione in ordine alla individuazione dei meccanismi che attivano la garanzia; nonché, l'impossibilità per l'assicuratore di stimare con precisione e interezza l'impatto economico che il rischio determina sul contratto che va a sottoscrivere. Altre criticità di carattere più tecnico in ordine all'allocatione del sinistro ad una specifica copertura e sull'accantonamento delle riserve da iscrivere a bilancio.

Ricordando che risarcire il danno contrattuale consiste nel “rimuovere gli effetti economici negativi dell’inadempimento”¹⁴⁸, diretti, indiretti, patrimoniali e non, purché conseguenze oggettive, normali ed ordinarie del comportamento illecito del debitore.

2.4. La responsabilità extracontrattuale

Accanto alla responsabilità contrattuale, il Dottore Commercialista nel corso della sua attività professionale, può essere chiamato, per azioni od omissioni, a rispondere di fatti generanti responsabilità extracontrattuale, anche detta aquiliana. Si tratta di una *species* della responsabilità civile ed è funzione del generale principio per cui tutti i membri di una società sono tenuti al dovere di non ledere gli interessi e le libertà altrui, sintetizzato dal noto brocardo latino *neminem laedere*. Dunque, per responsabilità aquiliana s’intende quella responsabilità con cui l’ordinamento reagisce all’ingiusta lesione della sfera giuridica di un soggetto, indipendentemente dalla sussistenza di un vincolo di natura obbligatoria tra danneggiante e danneggiato, come invece prevede la responsabilità contrattuale¹⁴⁹.

La responsabilità extracontrattuale trova il suo fondamento codicistico nell’art. 2043 c.c., rubricato “Risarcimento per fatto illecito”, secondo cui “*Qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno*”.

2.4.1. I presupposti della responsabilità extracontrattuale

Gli elementi costitutivi di questa tipologia di responsabilità sono in parte concetti già visti analizzando la responsabilità contrattuale, come la colpevolezza, intesa come il dolo o la colpa del soggetto agente, ma anche il nesso di causalità, cioè quel rapporto di connessione eziologica tra fatto (doloso o colposo) e il danno ingiusto, i quali sono gli ulteriori aspetti costitutivi dell’istituto, cui segue l’obbligo di risarcimento.

Il vero concio di volta della questione è costituito dal concetto di danno ingiusto. A livello etimologico, il termine è ricollegabile all’espressione latina di *damnum iniura datum*, cioè il danno dato da fatto illecito, scindibile in due aspetti: *damnum contra ius*, ovvero come lesione della sfera giuridica altrui e *damnum non in iure*, nel senso di danno non causato nell’esercizio di un proprio diritto, che quindi non gode di una causa di giustificazione.¹⁵⁰

Negli anni la nozione di danno ingiusto è stata a lungo dibattuta in dottrina e giurisprudenza, fino ad arrivare ad un concezione sempre più ampia dello stesso al fine di rendere maggiore l’alveo

¹⁴⁸ F. CARINGELLA – G. DE MARZO, *Manuale di diritto civile*, vol. 2, Giuffrè, 2008, pag. 493.

¹⁴⁹ G. CORASANITI, *Responsabilità extracontrattuale*, in *Obbligazioni e contratti*, 2010, n. 3, Torino, pag. 238.

¹⁵⁰ F. GALGANO, *Trattato di diritto civile*, vol. 3, CEDAM, 2010, pag. 133.

dei danni risarcibili, nell'ottica di fornire il massimo grado di tutela alla vittima.¹⁵¹ Tanto che in alcune circostanze l'ingiustizia del danno (c.d. anti giuridicità) viene ritenuta di per sé sufficiente ai fini di un giudizio di responsabilità indipendentemente dalla colpevolezza dell'agente, affermando la c.d. responsabilità oggettiva, in una concezione ormai sempre più omnicomprensiva dell'illecito civile¹⁵².

Si comprende appieno tale considerazione ripercorrendo l'evoluzione storica della concezione di danno ingiusto.

Fino agli anni Sessanta veniva ricompresa nella responsabilità extracontrattuale il pregiudizio arrecato ai soli diritti assoluti¹⁵³ (cioè valevoli *erga omnes*), cui tradizionalmente si associano i diritti della personalità e quelli reali; dagli anni Settanta venne accettata dalla giurisprudenza¹⁵⁴ l'interpretazione che abbracciava la risarcibilità del danneggiamento anche dei diritti relativi; per poi giungere verso la fine degli anni Novanta a contemplare la tesi secondo cui “è risarcibile la lesione di qualsiasi interesse rilevante dall'ordinamento”¹⁵⁵.

2.4.2. Differenze tra responsabilità extracontrattuale e contrattuale

Analizzando le tre principali differenze tra responsabilità contrattuale ed extracontrattuale, si finisce per mettere in luce la disciplina applicabile a quest'ultima, ricordando che esse costituiscono le due branche in cui si ripartisce la responsabilità civile ed hanno dunque diversi punti di contatto; il più forte è quello della colpevolezza, poiché, entrambe prevedono indefettibilmente il dolo o la colpa del soggetto agente.

I tre aspetti fondamentali che distinguono le due forme di responsabilità si colgono in relazione al termine di prescrizione, alla ripartizione dell'onere della prova ed alla quantificazione del danno risarcibile.

Con riferimento al primo aspetto, il diritto al risarcimento del danno da illecito extracontrattuale si prescrive nella metà del tempo rispetto a quanto previsto per quello contrattuale, infatti sono necessari solo cinque anni. Non vi sono nemmeno dubbi sul calcolo della decorrenza

¹⁵¹ A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 2004, pag. 902. A ragion di tale tendenza l'autore fa notare che anche di fronte a grandi eventi che cagionano danni generalizzati dei quali nessuno potrebbe ritenersi direttamente imputabile si cerca di distribuire sulla collettività il peso delle conseguenze dannose che i singoli hanno patito: indentificando nello Stato il soggetto residuale cui accollare i pregiudizi che non trovano riparazione nei rapporti intersoggettivi.

¹⁵² D. MARINELLI – E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 27.

¹⁵³ Classificazione a cui si suole contrapporre quella di diritti relativi, cioè quelli che possono essere fatti valere nei confronti di determinate persone (*in personam*), divisi nelle categorie dei diritti di credito e diritti personali di godimento.

¹⁵⁴ Cass., SS.UU., 26 gennaio 1971, sentenza n. 174, c.d. caso Meroni.

¹⁵⁵ Cass. civ. SS. UU., 22 luglio 1999, sentenza n. 500, la quale riscontra nell'art. 2043 una clausola generale dell'ordinamento giuridico.

perché l'art. 2947 c.c. stabilisce espressamente che essa parte *“dal giorno in cui il fatto si è verificato”*, inoltre contiene ulteriori precisazioni qualora il fatto costituisca reato¹⁵⁶.

Quanto al secondo carattere diversificante, nell'illecito extracontrattuale vige la regola ordinaria che caratterizza il regime probatorio, secondo cui *“l'onere di provare i fatti costitutivi della propria pretesa spetta a colui che l'avanza”*¹⁵⁷, dunque spetta al danneggiato provare di aver subito un pregiudizio in conseguenza del comportamento colposo o doloso del professionista.¹⁵⁸

In relazione all'ultimo tratto differenziante, la risarcibilità del danno ingiusto nella responsabilità aquiliana non è limitata a quella del danno prevedibile, ma comprende anche quello non prevedibile, a prescindere dal fatto che l'azione (o l'omissione) si sia verificata con il dolo o la colpa del danneggiante.¹⁵⁹ Questa distinzione appare chiara in linea teorica, ma è più sfumata nell'applicazione concreta, giacché la crescente rilevanza dei c.d. obblighi di protezione, conseguenze del generale dovere di buona fede, ha portato a rendere non facile l'individuazione di quella che deve essere considerata una violazione contrattuale o extracontrattuale.

Tale appiattimento nel rilievo pratico della distinzione è ancor meglio apprezzabile se si considera la riconosciuta ammissibilità del concorso delle due azioni di responsabilità per uno stessa condotta, la quale verrà esaminata a breve con riferimento al caso in cui il danneggiato dal comportamento del professionista sia anche un suo cliente.

Evidenziate queste considerazioni di carattere generale sulla responsabilità aquiliana, è possibile esaminare come tale forma di responsabilità possa impattare nell'operato del professionista intellettuale. Solitamente nell'eseguire tale analisi si differenzia l'ipotesi in cui il danneggiato sia un cliente oppure un terzo estraneo al rapporto contrattuale o ancora nel caso in cui il danno derivi dall'attività dei collaboratori del Dottore Commercialista.

¹⁵⁶ Art. 2947 c.c., comma 3: *“In ogni caso, se il fatto è considerato dalla legge come reato e per il reato è stabilita una prescrizione più lunga, questa si applica anche all'azione civile. Tuttavia, se il reato è estinto per causa diversa dalla prescrizione o è intervenuta sentenza irrevocabile nel giudizio penale, il diritto al risarcimento del danno si prescrive nei termini indicati dai primi due commi, con decorrenza dalla data di estinzione del reato o dalla data in cui la sentenza è divenuta irrevocabile”*.

¹⁵⁷ D. MARINELLI – E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 28. Sostanzialmente si richiama il principio contenuto nell'art. 2697 c.c., secondo cui *“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”*.

¹⁵⁸ È bene precisare che la differenza ben si coglie considerando la regola di presunzione di colpa vigente nella responsabilità da inadempimento, classicamente ricorrente nelle obbligazioni di risultato. Tuttavia, secondo la visione tradizionale, contestata da parte della giurisprudenza recente, nelle obbligazioni assunte dai professionisti intellettuali, normalmente di mezzi, non opera quella stessa regola e dunque si dovrebbe affermare non la differenza, ma l'assimilabilità dei due regimi probatori, poiché in entrambi i contesti il cliente, che intende chiedere l'accertamento di responsabilità contrattuale e/o aquiliana del professionista deve provare il comportamento colposo o doloso e il rapporto di causalità tra quest'ultimo e il danno subito.

¹⁵⁹ Come è stato giustamente osservato da U. MAJELLO, *Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale*, in *Rass. Dir. civ.*, 1988, pag. 117, nel caso di illecito contrattuale solo al momento del sorgere dell'obbligazione il debitore può astrattamente prospettare i danni possibili in conseguenza del proprio inadempimento, mentre porre una simile limitazione nel danno da illecito aquiliano significherebbe vanificare la valenza stessa del risarcimento, visto che prima della commissione del fatto non è possibile fare una previsione del danno che ne potrà conseguire.

2.4.3. Responsabilità extracontrattuale nei confronti del cliente

Un caso che ben può riguardare il Dottore Commercialista è quello in cui, a causa della sua negligenza, egli presenti un ricorso alla commissione tributaria avverso un'importante sanzione monetaria, tuttavia, lo stesso viene dichiarato inammissibile per palesi vizi di forma o per scadenza del termine di presentazione e, conseguentemente l'assistito - facoltoso imprenditore - viene condannato a pagare una grossa ammenda, magari con sentenza definitiva. Tale evenienza rappresenta chiaramente un'ipotesi di colpa che dà luogo a responsabilità contrattuale, tuttavia, il cliente, potrà agire per veder riconosciuta anche la responsabilità extracontrattuale dal momento che il comportamento colposo ha cagionato un pregiudizio al patrimonio aziendale, attività da cui il primo ricava il proprio sostentamento.

Nell'esempio appena descritto ben si capisce cosa debba intendersi per concorso tra le due responsabilità, cioè quando un unico comportamento risulta lesivo sia dei diritti relativi al contratto che dei diritti esterni ad esso.¹⁶⁰

2.4.4 Responsabilità extracontrattuale nei confronti di terzi

Rientrano in quest'ipotesi i danni cagionati dal commercialista nello svolgimento della propria attività professionale a soggetti non vincolati da un qualsiasi tipo di rapporto contrattuale, qualora la condotta risulti contraria alla legge, ovvero leda un diritto o interesse tutelato dal sistema giuridico.

È bene precisare fin da subito che si tratta di un'evenienza non molto frequente, dal momento che i pregiudizi arrecati dal professionista nell'esecuzione della sua opera intellettuale ai terzi, sono prevalentemente danni patrimoniali, normalmente risarcibili in sede contrattuale ma, postulata l'assenza di una forma negoziale, è indispensabile, affinché vi possa essere risarcibilità in via aquiliana del danno che quel comportamento lesivo violi una situazione giuridica soggettiva tutelata dall'ordinamento.¹⁶¹

Per quanto riguarda il Dottore Commercialista, i casi in cui può essere chiamato a rispondere per danni a terzi in sede extracontrattuale sono aumentati, per il fatto che egli può svolgere diversi incarichi rivolti alla tutela di un interesse pubblico, soprattutto nel ruolo di curatore fallimentare,

¹⁶⁰ Cass. 7 agosto 1982, sentenza n. 4437 "un unico comportamento risalente al medesimo autore, e quindi un evento dannoso unico nella sua genesi soggettiva, appaia di per sé lesivo non solo di specifici diritti derivanti al contraente dalle clausole contrattuali, ma anche dei diritti assoluti che la persona offesa spettano di non subire pregiudizi all'onore, alla propria incolumità personale e alla proprietà di cui è titolare". Sebbene la sentenza ricalchi ancora la concezione intermedia che riconosceva la risarcibilità di diritti assoluti e relativi, non ancora in generale di ogni interesse tutelabile dall'ordinamento. Ma quel che appare chiaro è la convergenza di due strumenti difensivi e riparatori garantisce una doppia tutela alla vittima.

¹⁶¹ A. E S. BALDASSARI, *La responsabilità civile del professionista*, Giuffrè, 2006, pag. 473.

liquidatore ed attestatore dei piani di risanamento e di concordato preventivo: sostanzialmente vicende collegabili alla crisi d'impresa¹⁶².

In tutte queste circostanze, il professionista che non ottemperi agli obblighi e non rispetti le preclusioni, potrebbe essere chiamato a rispondere dei danni arrecati a terzi, in particolare ai creditori.

L'incarico del curatore fallimentare consente di mettere in luce un caso particolare rispetto ad una tendenza interpretativa giurisprudenziale non condivisa da parte della dottrina.

La decisione dei giudici di legittimità¹⁶³, non da tutti apprezzata, ha previsto la generale applicabilità anche in sede extracontrattuale del particolare regime previsto – dall'art. 2236 c.c. – in presenza di problemi tecnici di speciale difficoltà. Si ricorda che la norma appena citata esenta da responsabilità contrattuale e da conseguente risarcimento dei danni, il professionista che si trovi ad agire in presenza di problemi di particolare complessità, salvo l'accertamento di dolo o colpa grave. Comunque, si abbia sempre presente che tale valutazione deve essere effettuata solamente in riferimento alla perizia impiegata.

L'estendibilità alla sede aquiliana *de qua* è criticata da alcuni studiosi¹⁶⁴, i quali ritengono che la disposizione di cui all'art.2236 c.c. sia applicabile solo nell'accertamento della responsabilità contrattuale, posto che una simile valutazione può essere comunque fatta dal giudice nel verificare la sussistenza dell'ingiustizia del danno commisurando inevitabilmente la gravità della colpa.

Al contrario, con riferimento al caso del curatore fallimentare tale possibilità è stata esclusa dalla giurisprudenza¹⁶⁵ che ha esplicitamente sentenziato la non applicabilità dell'art. 2236 c.c.. In conseguenza di questo orientamento, il professionista, per i danni arrecati a terzi, risponderebbe anche nel caso di colpa lieve nello svolgimento di incarichi inerenti a problemi di elevata difficoltà tecnica.

Le due scelte giurisprudenziali, appena riportate, conducono ad un'inspiegabile diversificazione del regime della responsabilità extracontrattuale - in caso di problemi tecnici di speciale difficoltà - a seconda che si tratti di un cliente o di un terzo, nel senso che in questi casi *“il professionista si ritroverebbe a rispondere solo a titolo di dolo o colpa grave nei confronti del proprio cliente, ed anche a titolo di colpa lieve verso l'esterno”*¹⁶⁶.

¹⁶² Atti di *mala gestio* o di falsa attestazione compiuti dal commercialista - quando investito di tali incarichi - che costituiscono precisi e gravi reati, che meglio si vedranno nel prosieguo.

¹⁶³ Cass. civ. 20 novembre 1998, sentenza n. 11743.

¹⁶⁴ F. DE MARTINI, *La responsabilità del medico*, in Giust. civ., 1954, pag. 1222; V. CATTANEO, *La responsabilità civile del professionista*, Milano, 1958, pag. 81; V. D'ORSI, *La responsabilità civile del professionista*, Milano, 1981, pag. 17.

¹⁶⁵ Cass. 8 novembre 1979, sentenza n. 5761.

¹⁶⁶ A. GABRIELLI, *La responsabilità civile del professionista*, UTET, Torino, 1998, pag. 303; problema evidenziato anche da D. MARINELLI-E. BARDELLI, *op. cit.*, pag. 31.

2.4.5. Responsabilità extracontrattuale per fatto doloso o colposo di sostituti ed ausiliari

Ricordando quanto riportato per la responsabilità contrattuale per inadempimenti sorti dall'azione dei collaboratori del professionista, è possibile che egli sia chiamato a rispondere anche della responsabilità extracontrattuale derivante dalle loro condotte illecite, atteso che essi dovrebbero agire sotto la direzione e sorveglianza del commercialista. Dunque, al professionista può essere imputata la colpa *in eligendo*, *in educando* o *in vigilando*, rispettivamente di non aver curato con la dovuta accortezza la scelta, la formazione e il controllo sull'operato dei propri collaboratori.

È però riconosciuta dalla giurisprudenza la possibilità per il professionista di rivalersi sui propri dipendenti dei danni subiti a seguito del loro agire colposo o doloso.¹⁶⁷

2.5. Responsabilità amministrativa per incarichi di assistenza tributaria

Le considerazioni fin qui esposte in materia di responsabilità civile sono in massima parte vavevoli per tutti i professionisti intellettuali, quali avvocati, medici, ingegneri, architetti e così via.

Ciò non di meno, l'ordinamento giuridico italiano prevede l'irrogazione di sanzioni amministrative per punire il comportamento illecito nello svolgimento di precise attività o incarichi, che il Dottore Commercialista può svolgere e, dunque, rispondere per responsabilità amministrativa vista la rilevanza pubblica di tali compiti.

I casi in cui il legislatore riconosce l'esistenza di un interesse pubblico, affinché si abbia uno corretto svolgimento di determinate funzioni, sono individuati da leggi speciali e prevedono particolari responsabilità e sanzioni.

Tra gli uffici esercitabili dal commercialista che possono far nascere simili forme di responsabilità e quindi sanzioni, si ricorda l'attività di assistenza fiscale.

Il Dottore Commercialista è uno dei soggetti abilitati a svolgere tale attività, la quale si sostanzia nella predisposizione, su incarico e interesse del cliente, di atti e documenti di rilevanza tributaria sulla base di informazioni e dati trasmessi dall'assistito, che non impongano particolari elaborazioni.¹⁶⁸

In particolare, al commercialista è consentito di rilasciare, in favore del contribuente-cliente, tre tipologie di attestazioni ai fini fiscali:

- visto di conformità formale (o visto leggero);
- l'asseverazione degli studi di settore;
- la certificazione tributaria (o visto pesante).

¹⁶⁷ Cass. civ. 28 agosto 1975, sentenza n. 3016.

¹⁶⁸ N. CAVALLUZZO – A. PICCOLO, *op. cit.*, pag. 257, contenuta all'art. 46 del D.P.R. 645/1994.

Tali documenti servono a certificare il corretto adempimento degli obblighi tributari gravanti sul contribuente, ma non solo: è necessario il visto di conformità per ottenere diverse forme di finanziamento statale, come il Sismabonus e il Superbonus 110%, temi attuali di grande interesse generale.

I soggetti abilitati al rilascio di queste documentazioni sono responsabili per gli errori commessi in sede di controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità. Ecco che a norma dell'art. 39 del D.lgs. n.241/1997, qualora il Dottore Commercialista rilasci:

- un visto di conformità formale o un'asseverazione degli studi di settore "infedele" è punibile con la sanzione amministrativa da euro 258 a 2.582;
- un visto di conformità pesante "infedele", la sanzione amministrativa parte da euro 516 fino ad euro 5.164.

In caso di ripetute violazioni (almeno tre in un biennio) ovvero di violazioni particolarmente gravi¹⁶⁹, è disposta dall'Agenzia delle Entrate la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità per un periodo che varia da uno a tre anni, tenuto conto della rilevanza del requisito di onorabilità e moralità di alto profilo richiesta. In caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, è disposta l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Tali atti sanzionatori sono trasmessi anche agli ordini di appartenenza dei soggetti che hanno commesso la violazione, per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti disciplinari.

Ulteriore sanzione è prevista dall'art 7-bis del D.lgs. n. 241/1997, di valore da 516 a 5.164 euro, in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni fiscali. Qualora tali infrazioni si ripetano e siano gravi, l'Amministrazione finanziaria può revocare l'abilitazione al servizio telematico¹⁷⁰.

È bene precisare un principio espresso recentemente dalla Cassazione¹⁷¹, secondo cui se il commercialista è superficiale, il contribuente non evita la sanzione. Infatti, seppur sia vero che il professionista¹⁷² può essere chiamato a rispondere in solido per gli illeciti tributari commessi nel

¹⁶⁹ A titolo esemplificativo si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della sanzione amministrativa da euro 258 ed euro 2.582, l'apposizione del visto di conformità su una dichiarazione che contiene dati palesemente ed eccessivamente difformi dalla documentazione del contribuente (ad esempio, indicazione di crediti inesistenti) oppure l'alterazione della scelta del contribuente in merito alla destinazione del due, del cinque o dell'otto per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche che costituisce un dato indicato nella dichiarazione fiscale anche se non reddituale. (Nota presa dal "Memorandum sul visto di conformità per i professionisti", per la lettura del testo completo si rimanda al seguente link:

https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/233527/Memorandum_visto_di_conformita_agg_gennaio_2020.pdf/4a4413ae-d9ba-8abd-978d-a2568dce75a8

¹⁷⁰ Art. 3, comma 4, D.P.R. n. 322/1998.

¹⁷¹ Cass. 11 dicembre 2020, sentenza n. 28291.

¹⁷² A norma dell'art. 9 D. lgs. 472/1997, "Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso".

seguire gli adempimenti fiscali per conto del cliente, quest'ultimo ha comunque l'obbligo di vigilare sulla congruità della dichiarazione dei redditi e sull'effettivo invio della stessa, dal momento che le obbligazioni tributarie sono comunque personali. In altre parole, il contribuente non assolve i propri oneri tributari semplicemente affidando a un Commercialista il mandato di trasmettere in via telematica la dichiarazione alla competente Agenzia delle Entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto, dunque, il cliente è sollevato da responsabilità solo provando di aver vigilato sull'operato del professionista.¹⁷³

Il tema verrà ripreso e affrontato con maggior profondità trattando la responsabilità penale del commercialista nei reati tributari, dal momento che la violazione di obblighi fiscali, laddove superi determinate soglie, rientra nell'ambito penale, disciplina principalmente contenuta nel d.lgs. n. 74/2000.

2.6 La responsabilità disciplinare

Prima di passare all'analisi dei casi di responsabilità penale in cui può incorrere il Dottore Commercialista, nell'esercizio della sua attività professionale, è opportuno completare il quadro delle responsabilità a lui addebitabili, trattando ora con maggiore attenzione quella disciplinare, vista la gravità e la pesantezza delle sanzioni che possono scaturire a seguito del suo accertamento in capo all'iscritto all'Albo.

Con l'espressione responsabilità disciplinare s'intende quel tipo di responsabilità ascrivibile al professionista, in virtù della sua mera appartenenza all'Ordine, conseguente dall'inosservanza di norme di legge e deontologiche¹⁷⁴. L'esercizio di questo potere-dovere da parte dell'Ordine professionale è volto a garantire che permangano tra gli iscritti solo soggetti idonei allo svolgimento della Professione, i quali rispettino gli obblighi imposti dall'ordinamento giuridico e dall'etica professionale, salvaguardando così il patrimonio morale della comunità professionale a beneficio dell'intera collettività¹⁷⁵.

Questo tipo di responsabilità ha carattere diverso ed autonomo rispetto alle altre forme di responsabilità civile, penale ed amministrativa pur accogliendo diversi principi propri di quest'ultime tipologie, posto che è la stessa Legge a delegare all'Ordine professionale i poteri

¹⁷³ C. FIASCHI - M. VERRENGIA, *Se il commercialista è superficiale il contribuente non evita la sanzione*, pubblicato il 5 febbraio 2021 in FiscoOggi, rivista online dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁷⁴ I principi deontologici costituiscono norme giuridiche integrative del precetto legislativo, come affermato dalla Cassazione con la sentenza n. 26810 del 20 dicembre 2007.

¹⁷⁵ Guida in tema di disciplina e di codice delle sanzioni disciplinari, pubblicato il 21 aprile 2017 nel sito del CNDCEC, <https://oldsite.commercialisti.it/MediaContentResource.ashx?/PortalResources/Document/Attachment/38dcf6c9-cd11-4d21-974d-045149a59cf2/Allegato%201%20-%20Informativa%20n.%202023-2017.pdf>

pubblicistico-autoritativi diretti alla determinazione della responsabilità disciplinare¹⁷⁶. È bene precisare che possono essere oggetto di provvedimento disciplinare anche quei fatti non direttamente riguardanti l'attività professionale, ma che per la loro indecorosità o contrarietà ai principi deontologici si riflettano negativamente o compromettano reputazione, immagine e dignità della categoria professionale¹⁷⁷.

La prima fonte normativa a cui fare riferimento per quel che riguarda la disciplina della responsabilità disciplinare è il D.lgs. 139/2005, in particolare gli articoli dal 49 al 57 contenenti le regole generali del procedimento disciplinare, il quale *“deve svolgersi secondo i principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa, nonché nel rispetto delle garanzie del contraddittorio”*¹⁷⁸. Oltre alle citate norme, la materia è definita anche dal *“Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale”*¹⁷⁹ e dal *“Codice delle sanzioni disciplinari”*, entrambi promulgati dal CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili); per quanto non espressamente previsto si applicano le norme del codice di procedura civile¹⁸⁰.

Importante novità con riguardo all'esercizio della funzione disciplinare è stata introdotta con la riforma professionale del 2012, che con l'art. 8 del D.P.R. n. 137/2012 ha disposto la separazione delle due funzioni, quella amministrativo-gestionale da quella disciplinare, attribuendo quest'ultima al Consiglio di Disciplina, con l'obiettivo di migliorare l'efficienza e la trasparenza del sistema delle Professioni ordinistiche. La citata normativa non ha dato vita ad un regolamento dettagliato della materia disciplinare ma ha stabilito solo alcune regole minime¹⁸¹, lasciando ai Consigli Nazionali

¹⁷⁶ Art. 2229 c.c., comma 2: *“L'accertamento dei requisiti per l'iscrizione negli albi o negli elenchi, la tenuta dei medesimi e il potere disciplinare sugli iscritti sono demandati alle associazioni professionali, sotto la vigilanza dello Stato, salvo che la legge disponga diversamente.”*

Art. 49, comma 4, del D. lgs. 139/2005: *“L'azione disciplinare è esercitata dal Consiglio dell'Ordine nel cui Albo il professionista è iscritto”.*

¹⁷⁷ Art. 50, comma 6, D.lgs. 139/2005 *“Il professionista è sottoposto a procedimento disciplinare anche per fatti non riguardanti l'attività professionale, qualora si riflettano sulla reputazione professionale o compromettano l'immagine e la dignità della categoria”.*

¹⁷⁸ Art. 49, comma 2, D.lgs. 139/2005.

¹⁷⁹ Il vigente Regolamento *de qua* è stato approvato nella seduta del 18-19 marzo 2015 ed entrato in vigore il 1° giugno 2015. Si rimanda al seguente link per la lettura del testo completo:

<https://oldsite.commercialisti.it/MediaContentResource.ashx?/PortalResources/Document/Attachment/e593e235-2b5d-4751-900c-d64c6490aeb6/regolamento%20approvato%2018-19%20marzo%202015.pdf>

Si allega anche il Regolamento precedentemente in vigore, emanato nel novembre del 2009:

https://oldsite.commercialisti.it/MediaContentResource.ashx?/PortalResources/Document/Attachment/e593e235-2b5d-4751-900c-d64c6490aeb6/72_09_allegato_1.pdf

¹⁸⁰ Art. 49, comma 3, D.lgs. 139/2005.

¹⁸¹ Il D.P.R. n. 137/2012 ha sancito che i componenti del Consiglio di Disciplina locale devono essere nominati dal Presidente del Tribunale (del circondario presso cui ha sede il Consiglio dell'Ordine locale), il quale seleziona soggetti tra i nominativi indicati nell'elenco proposto dall'Ordine locale. Il Decreto ha stabilito espressamente l'incompatibilità tra la carica di consigliere dell'Ordine e del Consiglio di Disciplina, nell'ottica di imprimere una netta scissione tra funzione amministrativa e disciplinare.

In tema di funzionamento, l'articolo dello stesso provvedimento ha previsto: le modalità di individuazione del Presidente (componente con maggiore anzianità di iscrizione all'albo o se non iscritto quello di vecchio anagraficamente) e del Segretario (consigliere con minore anzianità di iscrizione all'albo o se non iscritto quello più giovane anagraficamente) del

delle singole Professioni l'emanazione di regolamenti attuativi per la definizione dei profili procedurali nonché per l'individuazione dei criteri per la composizione e il funzionamento dei Consigli di Disciplina.

Il regolamento attuativo, approvato dal CNDCEC è entrato in vigore il 15 maggio 2013 ed ha individuato i requisiti per candidarsi ad essere eletti nel Consiglio di Disciplina; in mancanza di candidature il Consiglio dell'Ordine può indicarne o anche inserire nominativi di magistrati (anche in pensione).¹⁸²

L'organo giudicante, ovvero il Consiglio di Disciplina (o qualora esistente il Collegio di Disciplina), ha il potere-dovere di valutare se nella condotta del professionista segnalato sia riscontrabile una responsabilità disciplinare, deliberando rispettivamente l'apertura del procedimento disciplinare o viceversa l'archiviazione della notizia.

2.6.1. Il procedimento disciplinare

Il Consiglio o Collegio di Disciplina è tenuto a prendere in considerazione le segnalazioni a carico del professionista provenienti da soggetti pubblici o privati non anonimi, mentre deve promuovere d'ufficio l'azione disciplinare qualora sia venuto a conoscenza di fatti disciplinarmente rilevanti o su indicazione del Consiglio dell'Ordine o su richiesta del Pubblico Ministero o su proposta di soggetti che abbiano subito un pregiudizio dimostrato (ad esempio dopo una sentenza) dalla condotta dell'iscritto.

In seguito al ricevimento di queste comunicazioni, l'organo disciplinare invita il professionista coinvolto a visionare gli atti che lo riguardano e quindi a fornire opportuni chiarimenti sui fatti, prevedendo un termine non inferiore a cinque giorni per la presentazione di memorie e documenti in sua difesa. Come anticipato precedentemente, al termine di questo vaglio preliminare, le c.d. attività propedeutiche all'azione disciplinare si concludono con la delibera motivata di archiviazione¹⁸³ o di apertura del procedimento disciplinare¹⁸⁴.

Nel provvedimento che dispone l'apertura del procedimento deve essere indicata:

- a) Una succinta **motivazione** delle ragioni dell'avvio dell'azione disciplinare;
- b) **L'indicazione dei fatti** disciplinarmente rilevanti;

Consiglio di Disciplina locale e la durata in carica dei membri di quest'ultimo (coincide con quella del Consiglio dell'Ordine territoriale, solitamente 4 anni).

¹⁸² Il numero dei Consiglieri di Disciplina deve essere pari al numero dei Consiglieri dell'Ordine; qualora si componesse di più di 5 membri deve essere costituito anche il Collegio di Disciplina; laddove vi fossero più di 6 membri del Consiglio di Disciplina devono essere istituiti singoli collegi, formati da almeno 3 consiglieri.

¹⁸³ Tale giudizio deve essere comunicato a mezzo PEC o con lettera raccomandata con avviso di ricevimento sia al professionista implicato sia ai soggetti segnalatori

¹⁸⁴ La delibera di apertura del procedimento deve essere notificata all'iscritto entro 60 giorni a mezzo PEC o con lettera raccomandata con avviso di ricevimento o mediante ufficiale giudiziario, inoltre va comunicata ai soggetti che hanno segnalato la notizia, al Consiglio dell'Ordine, al Pubblico Ministero, al Procuratore generale presso la Corte d'Appello e al Ministero della Giustizia.

- c) Il riferimento alle **norme di legge o deontologiche di cui si ipotizza la trasgressione**;
- d) L'identificazione del **responsabile del procedimento** (ai sensi della legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo);
- e) Il richiamo alla facoltà dell'iscritto di **farsi assistere da un avvocato o da un iscritto all'Albo**;
- g) L'identificazione del Consigliere **Relatore**, cioè il soggetto incaricato di condurre l'istruttoria.

Si apre così la fase istruttoria, durante la quale l'organo disciplinare acquisisce notizie e documentazioni utili al caso. Deve, inoltre, essere predisposta l'audizione del professionista¹⁸⁵, la quale verrà verbalizzata. È possibile che vengano sentiti anche chi ha segnalato la notizia (il c.d. esponente) e/o altri soggetti al corrente dei fatti; ad essi potrebbe essere chiesta l'esibizione di documenti.

L'istruttoria sostanzialmente può risolversi con la delibera di:

- archiviazione del procedimento;
- fissazione della data di inizio del dibattimento (tuttavia se necessario può essere disposta, con precisa indicazione, l'approfondimento della fase istruttoria);
- integrazione del capo di incolpazione (nel caso durante l'istruttoria dovessero emergere altre irregolarità disciplinarmente rilevanti);
- apertura di un altro procedimento disciplinare.

Durante la fase dibattimentale, che non è pubblica ma viene verbalizzata, il Relatore, riprendendo l'esito dell'istruttoria, descrive lo sviluppo dei fatti. Successivamente, l'organo disciplinare sente l'iscritto, gli esponenti (i soggetti da cui proviene la segnalazione) ed eventuali testimoni aditi per acquisire mezzi di prova ed elementi di fatto e diritto che il Consiglio di Disciplina ritenga rilevanti per la decisione o che il professionista imputato intenda utilizzare per la sua difesa.

Per evitare specificazioni pedanti si tralascia di citare tutti gli elementi che devono essere indicati nel verbale del dibattimento e nella delibera decisoria, si ricorda solamente che l'organo disciplinare decide a maggioranza dei presenti, con quorum costitutivo non inferiore alla metà più uno dei suoi componenti e, in caso di parità, prevale il voto del Presidente del Consiglio di Disciplina.

La decisione, espressa con delibera motivata, sancisce alternativamente:

- i) l'archiviazione del procedimento;
- ii) la sospensione o interruzione del procedimento (per ulteriori accertamenti istruttori o in attesa dell'esito di giudizio pendente davanti l'Autorità Giudiziaria per i medesimi fatti);
- iii) l'irrogazione delle sanzioni previste dalla legge: censura, sospensione dall'esercizio della professione o radiazione dall'Albo.

¹⁸⁵ La richiesta di audizione dell'iscritto deve essere effettuata dal Presidente dell'organo disciplinare con le stesse modalità con cui si comunica la delibera di apertura del procedimento (vedi nota precedente). Tale comunicazione deve contenere:

- la data di convocazione, la quale deve essere fissata almeno 20 giorni dopo il ricevimento dell'avviso;
- il riferimento alla facoltà di depositare memorie e documenti fino a 10 giorni prima dell'audizione.

Solitamente il dispositivo contenente la decisione viene letto dopo che l'organo disciplinare si è ritirato per deliberare, ma in ogni caso deve essere pubblicato con deposito nella Segreteria del Consiglio di Disciplina¹⁸⁶ entro 30 giorni dalla pronuncia (allungabili a 60 giorni per casi particolarmente complessi).

Entro 30 giorni dalla pubblicazione della delibera, la stessa deve necessariamente essere notificata all'iscritto (ed anche al Pubblico Ministero nei modi già visti) e da tal momento iniziano a decorrere altri 30 giorni entro cui il professionista sanzionato può ricorrere avverso il provvedimento disciplinare, che altrimenti diviene esecutivo. Contestualmente o separatamente a tale forma di contestazione, l'iscritto può presentare apposita istanza al Consiglio di Disciplina Nazionale per chiedere la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato, sul quale si pronuncerà con specifica ordinanza.

Il procedimento disciplinare dovrebbe durare 18 mesi dall'apertura, salvo periodi di sospensione o interruzione, tuttavia, è permesso che si dilati al massimo fino 30 mesi¹⁸⁷.

2.6.2. Le sanzioni disciplinari

Quanto alle sanzioni disciplinari, si deve anzitutto sottolineare che il codice deontologico esprime dei precetti generali, che concorrono a rappresentare un modello comportamentale ispirato all'agire con correttezza, indipendenza, trasparenza, obiettività, riservatezza, competenza e diligenza, dunque, le fattispecie che danno luogo ad illecito disciplinare si caratterizzano per essere soventemente a condotta libera, ciò implica una concezione del principio di legalità "adattata" nel campo della responsabilità disciplinare.

Ebbene, con l'obiettivo, sia di agevolare il compito dei soggetti giudicanti sia di garantire un'applicazione territorialmente uniforme dell'azione disciplinare, il Consiglio Nazionale ha emanato il Codice delle sanzioni disciplinari¹⁸⁸, il quale, oltre a ricordare principi costituzionali di parità di trattamento piuttosto che di proporzionalità e adeguatezza della sanzione alla violazione commessa, contiene una sorta di tipizzazione degli illeciti disciplinarmente¹⁸⁹ rilevanti ed inoltre enuncia alcuni parametri accidentali - c.d. circostanze attenuanti o aggravanti - che modulano la pena

¹⁸⁶ A cura della Segreteria del Consiglio di Disciplina vi è anche il dovere di comunicare (non notificare), il provvedimento al Consiglio dell'Ordine, al Procuratore Generale presso la Corte d'Appello, al Ministro della Giustizia e ai soggetti interessati al procedimento.

¹⁸⁷ Tuttavia, è possibile sfiorare tale termine improrogabile qualora, con ordinanza venga sospeso il procedimento in attesa del giudizio pendente avanti l'Autorità Giudiziaria per gli stessi fatti oggetto dell'azione disciplinare.

¹⁸⁸ Entrato in vigore il 1° gennaio 2017, https://www.studiocerbone.com/allegati/CODICE_SANZIONI_DEF_2016_07_25.pdf

¹⁸⁹ Si riporta il link contenente una tabella riassuntiva delle violazioni delle norme deontologiche e connessa sanzione <https://oldsite.commercialisti.it/MediaContentResource.aspx?PortalResources/Document/Attachment/38dcf6c9-cd11-4d21-974d-045149a59cf2/Allegato%202%20-%20Informativa%20n.%2023-2017.pdf>

in base a elementi come la gravità del fatto, l'intensità dell'elemento soggettivo, la recidività nell'agire e così via.

Le fattispecie sanzionatorie disciplinari sono tassativamente¹⁹⁰ previste dal legislatore all'art. 52 della legge professionale (D.lgs. n. 139/2005) ed enunciate secondo un criterio di gravità crescente. Esse sono:

1) la **censura**, sanzione consistente in una "*dichiarazione formale di biasimo*"¹⁹¹, che viene irrogata in caso di violazioni di non particolare gravità, come ad esempio l'inosservanza dei doveri inerenti ai rapporti con i tirocinanti o la trasgressione dei doveri di indipendenza. Una forma attenuata di censura, non costituente una vera e propria sanzione disciplinare, è data dall'istituto del "richiamo", il quale viene solitamente comminato all'iscritto che ha commesso un'infrazione lieve, normalmente punibile con la censura, ma il ricorrere di circostanze attenuanti induce l'organo disciplinare a non irrogare sanzioni, bensì a disporre l'archiviazione effettuando un richiamo motivato e verbalizzato, che andrà a costituire un precedente qualora il professionista venga nuovamente segnalato per fatti disciplinarmente rilevanti;

2) la **sospensione dall'esercizio professionale**¹⁹², punizione che comporta il divieto di esercizio dell'attività professionale fino ad un massimo di due anni. Tale inibizione dura fino ad un anno per le violazioni determinate da comportamenti gravi – sia dolosi che colposi – che tuttavia non abbiano causato un rilevante danno a terzi e all'immagine della professione; al contrario la sospensione viene elevata fino a due anni nel caso di infrazioni di particolare gravità che abbiano arrecato un pregiudizio significativo (a terzi e all'immagine della professione). A seguito di tale provvedimento il professionista sanzionato decade anche dagli incarichi per i quali è necessario essere iscritto all'Albo; inoltre, qualora il Dottore Commercialista sia membro anche di altri Albi (Revisori Legali o Consulenti del Lavoro, etc.) è possibile che a seguito della sospensione s'innesci di riflesso un'azione disciplinare anche per gli altri Ordini professionali di cui fa parte. Esempi di violazione per cui è prevista la sospensione fino ad un anno sono l'inosservanza dei doveri di integrità, di riservatezza, di copertura assicurativa, mentre raddoppia in caso di trasgressione degli obblighi di concorrenza.

3) la **radiazione** dall'Albo, costituisce la pena più grave possibile e viene "*inflitta per violazioni molto gravi che rendano incompatibile la permanenza dell'iscritto nell'Albo o nell'elenco speciale*"¹⁹³. Tale castigo può essere visto come una sorta di sospensione a tempo indeterminato, dal momento che è possibile essere riammesso all'esercizio della professione, tramite istanza del

¹⁹⁰ Le sanzioni di natura disciplinare costituiscono un numero chiuso per esigenze di certezza giuridica, pertanto, deve ritenersi illegittima qualsiasi sanzione estranea all'ambito individuato. Altra precisazione attiene al fatto che l'applicazione di tali sanzioni è del tutto indipendente dall'irrogazione di sanzioni previste da altre leggi (sanzioni penali o amministrative).

¹⁹¹ Art. 5 Codice delle sanzioni disciplinari.

¹⁹² Art. 6 Codice delle sanzioni disciplinari.

¹⁹³ Art. 7 Codice delle sanzioni disciplinari.

soggetto radiato, salvo che siano trascorsi almeno sei anni dal provvedimento di radiazione durante i quali risulti che l'ex-iscritto abbia tenuto una condotta irreprensibile¹⁹⁴. Una recente delibera di radiazione ha colpito un commercialista comasco, ex-dirigente dell'Agenzia dell'Entrate, a seguito del suo patteggiato a tre anni di reclusione per il reato di corruzione.

2.6.3. Circostanze attenuanti e aggravanti

Come poc'anzi accennato il Codice delle sanzioni disciplinari ha individuato una serie di elementi accessori autonomi che possono rinvenirsi nel comportamento disciplinarmente rilevante, si tratta delle c.d. circostanze aggravanti e attenuanti, le quali hanno l'importante funzione di ponderare la pena genericamente prevista dalla norma tenendo conto di eventualità che potrebbero portare ad un aumento o riduzione di quella effettivamente irrogata.

L'art. 8 del Codice delle Sanzioni disciplinari individua come **circostanze aggravanti**:

- la commissione di più violazioni contemporanee o derivanti dal medesimo fatto;
- la sussistenza di dolo;
- la significatività della violazione o del danno arrecato;
- la reiterazione di comportamenti che abbiano già dato luogo a provvedimenti disciplinari nei confronti dell'iscritto.

Al ricorrere di queste contingenze la sanzione originariamente comminata per ogni violazione del codice deontologico può essere aumentata nel suo massimo "edittale". Ad esempio, qualora sia prevista per una trasgressione la censura questa potrebbe essere aggravata nella sospensione fino a due mesi, oppure laddove sia contemplata la sospensione da uno a due anni è possibile si arrivi alla radiazione.

Quanto alle circostanze attenuanti, esse sono elencate all'art. 9 dello stesso Codice e sono:

- l'assenza di dolo o danni rilevanti a terzi;
- l'evidenza di buona fede nell'errore;
- la tempestiva e spontanea riparazione del danno causato dal professionista al cliente o quantomeno l'essersi genuinamente attivato per attenuare le conseguenze negative del suo operato (o mancato agire).

In presenza di tali circostanze l'organo disciplinare dovrà attuare una mitigazione della sanzione disciplinare in astratto prevista dal citato Codice.

Un regime sanzionatorio accessorio è previsto nel caso di violazione dell'obbligo di formazione professionale¹⁹⁵ in conseguenza del quale oltre ad una delle nominate sanzioni è possibile venga dichiarata l'impossibilità per il professionista:

¹⁹⁴ Art. 57 D.lgs. 139/2005.

¹⁹⁵ Disciplina sanzionatoria completa è contenuta all'art. 15 del Codice delle sanzioni disciplinari.

- a) ad accogliere tirocinanti presso lo studio nel triennio successivo al provvedimento¹⁹⁶;
- b) ad essere inserito in elenchi particolari previsti da leggi o formati dall'Ordine su richiesta dell'autorità giudiziaria o della pubblica amministrazione (Commissario nelle commissioni d'esame di Stato di abilitazione all'esercizio della professione, delegati alle vendite nelle esecuzioni, incarichi nell'ambito procedure giudiziali o incarichi sindacali, arbitrati, valutazioni, e via dicendo).¹⁹⁷

Con riferimento a determinate tipologie di violazioni degli obblighi deontologici tassativamente individuate è stata prevista l'applicazione di una procedura disciplinare più snella¹⁹⁸, dal momento che per tali illeciti disciplinari non è necessaria una complessa fase istruttoria per accertare l'avvenuta violazione, salvo in ogni caso il rispetto dei principi del contraddittorio, buon andamento, proporzionalità e adeguatezza tra fatti commessi e sanzione irrogata. Si tratta di casi di inosservanza del dovere:

- di continua formazione professionale;¹⁹⁹
- di dotazione di adeguata copertura assicurativa;²⁰⁰
- di attivazione e utilizzo dell'indirizzo di posta certificata PEC;²⁰¹
- di integrale versamento del contributo annuale di iscrizione all'Ordine professionale.²⁰²

2.6.4. Termine di prescrizione dell'azione disciplinare

Il termine di prescrizione per l'esercizio dell'azione disciplinare “*dal compimento dell'evento che può dar luogo all'apertura del procedimento disciplinare*”²⁰³ è di cinque anni, tuttavia, quando la condotta o gli effetti non hanno carattere istantaneo, si deve considerare ai fini dell'identificazione del *dies a quo* la data di cessazione di questi²⁰⁴.

L'apertura di un procedimento disciplinare o un'azione giudiziaria da parte della Magistratura sono fatti che, oltre a sospendere, fanno ripartire il termine prescrizione dall'inizio;

¹⁹⁶ Art. 1, comma 5, Decreto del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, n. 143 del 2009.

¹⁹⁷ Art. 15, comma 9, Codice delle sanzioni disciplinari.

¹⁹⁸ “Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale: procedura semplificata per alcune fattispecie di illecito”, approvato dal CNDCEC nella seduta del 20-21 maggio 2015. Testo contenuto al seguente link:

https://web.metaping.it/ordinamento/Regolamento-per-l-esercizio-della-funzione-disciplinare-territoriale-procedura-semplificata-per-alcune-fattispecie-di-illecito-Allegato_-_Informativa_n_40-2015.pdf

¹⁹⁹ Previsto dall'art. 7 D.P.R. n. 137/2012 e art. 8, comma 5, Codice Deontologico.

²⁰⁰ Stabilito dall'art. 5 D.P.R. n. 137/2012.

²⁰¹ Sancito dall'art. 16, comma 7, D.L. n. 185/2008.

²⁰² Imposto dall'art. 12, comma 1, lett. p) e art. 29, comma 1, lett. h) del D.lgs. n. 139/2005.

²⁰³ Art. 56 D.lgs. 139/2005.

²⁰⁴ Il termine non inizia a decorrere fino a quando si è protratta la condotta del professionista, omissiva o commissiva, passibile di sanzione. (Cass. sez. Unite., 6 ottobre 1993, n. 9893) Ciò è confermato anche dall'art. 20 Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale.

in quest'ultimo caso si guarderà al momento di passaggio in giudicato della sentenza penale per il ricorrere del termine di prescrizione dell'azione disciplinare.²⁰⁵

²⁰⁵ Art. 20 Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale, in tal senso anche diverse sentenze della Cassazione: Cass. Civ. Sez. Unite, 29 aprile 2008, n. 10816; Cass. Civ. sez. Unite 1° ottobre 2003, n. 14629, Cass, Civ. sez. Unite, 8 marzo 1993, n. 2762.

LA RESPONSABILITÀ PENALE

3.1. Lineamenti di diritto penale

Con l'espressione responsabilità penale s'intende quel tipo di responsabilità giuridica che nasce dalla trasgressione di una norma di diritto penale, vale a dire il "*complesso di norme di diritto pubblico che prevedono quei particolari fatti illeciti, per i quali sono comminate conseguenze penali[...]*"²⁰⁶.

Ebbene mentre la responsabilità per illeciti civili scaturisce dalla generica lesione ingiustificata dell'altrui sfera giuridica ed al suo accertamento segue il risarcimento del danno (ove possibile in forma specifica o più spesso per equivalente), al contrario, la responsabilità penale sorge al verificarsi di una precisa e grave condotta che il legislatore ha previsto come illecito penale - meglio noto come reato - cioè "*quel comportamento umano che, a giudizio del legislatore, contrasta con i fini dello Stato ed esige come sanzione una pena criminale*"²⁰⁷.

Esistono beni che ricevono ambedue le forme di tutela, sicché un uomo con la sua azione od omissione può realizzare allo stesso tempo sia un reato che un illecito civile e, dunque, oltre ad essergli irrogate le conseguenze penali sarà chiamato all'indennizzo del pregiudizio arrecato al danneggiato.

Prima di passare all'analisi della materia penale, si passerà in veloce rassegna le principali differenze che distinguono le due tradizionalmente opposte forme di responsabilità:

- la responsabilità penale è retta dal principio di tipicità (o tassatività) dell'illecito, al contrario il sistema della responsabilità civile è informato da quello di atipicità dell'illecito ("*qualunque fatto doloso o colposo*");
- la responsabilità penale colpisce solo le persone fisiche (*societas delinquere non potest*), mentre tale limitazione non sussiste per quella civile;²⁰⁸
- la responsabilità penale è retta sulla colpevolezza (nelle sue forme di dolo, preterintenzione e colpa), mentre la responsabilità civile spesso prescinde tale presupposto, essendo presenti i c.d. casi di responsabilità oggettiva: ipotesi che in sede penale è possibile ma rappresenta una rara eccezione²⁰⁹.

²⁰⁶ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, Introduzione, pag. XXIII.

²⁰⁷ *Ibidem*, pag. 15 s.s., in cui l'autore abbraccia la definizione espressa da F. ANTOLISEI.

²⁰⁸ Il principio è parzialmente messo in discussione dal D.lgs. n. 231/2001, con il quale è stata introdotta la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per reati commessi dai suoi rappresentanti.

²⁰⁹ G. ALPA, *La responsabilità civile*, Parte generale, 2010, UTET, pag. 120.

Tale possibilità di responsabilità penale oggettiva è sancita dall'art. 42 c.p., il quale dopo aver precisato che nessuno può essere punito per un fatto se non l'ha commesso con dolo o preterintenzione o colpa, sancisce che "*la legge determina i casi nei quali l'evento è posto altrimenti a carico dell'agente, come conseguenza della sua azione o omissione*". Sul punto

Le pene, o meglio le misure penali, sono ciò che contraddistingue l'illecito penale dagli altri tipi di illecito giuridico, secondo un approccio puramente nominalistico-formale, dal momento che i tentativi di individuazione di un criterio definitorio sostanzialistico si sono dimostrati non esaustivi, se non addirittura fallaci.²¹⁰ Una probabile giustificazione di ciò è rinvenibile nel fondamentale principio che regge il diritto penale quello di legalità formale²¹¹, sintetizzato dal noto brocardo latino "*nullum crimen, nulla poene, sine lege*", il quale esprime il divieto di punire qualunque fatto che, al tempo della sua commissione, non sia appositamente definito dalla legge come reato con pene precisamente prestabilite. Da tale dogma derivano i seguenti quattro postulati corollari²¹²:

- il principio di riserva di legge in materia penale, indispensabile al fine di garanzia dei cittadini dall'azione dello Stato, poiché in quest'ambito risulta tipicamente coercitiva e violenta;
- il principio di tassatività o determinatezza della fattispecie penale, secondo cui la norma penale deve identificare precisamente gli estremi del fatto-reato, cosicché tutti possano saper con chiarezza ciò che è lecito e ciò che è vietato;
- il divieto d'interpretazione analogica²¹³ della norma penale, il quale impedisce al giudice di utilizzare il procedimento logico attraverso cui vengono risolti quei casi non previsti dalla legge, estendendo a questi le regole previste per avvenimenti simili (*analogia legis*) o desunte da principi generali dell'ordinamento (*analogia iuris*);
- il principio di irretroattività, in virtù del quale la legge penale si applica soltanto ai fatti intervenuti dopo la sua entrata in vigore: *nullum crimen sine proevia lege poenali scripta et stricta*. Si tratta di una conseguenza del superiore principio di attualità delle norme penali, secondo cui la loro validità è circoscritta al lasso temporale in cui rimangono in vigenza.

Le disposizioni penali si dividono in norme di diritto penale sostanziale - contenute prevalentemente nel codice penale ma anche in numerose leggi penali speciali - e in norme di diritto penale processuale, le quali regolano lo svolgimento del processo che viene svolto per chiarire l'effettiva sussistenza del fatto di reato, dunque della responsabilità penale con le sue conseguenze. Tuttavia, è bene sottolineare che il corpo normativo di rango massimo che disciplina il sistema penale

interessante compendio è offerto da P. FRANCESCHETTI, *Responsabilità oggettiva*, articolo pubblicato il 29 febbraio 2016 su www.altalex.it.

²¹⁰ F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale*, Parte generale, ed. XVI, 2003, Milano, pag. 171 s.s. ed anche F. MANTOVANI, *op. cit.*, 16 s.s..

²¹¹ Sancito oltretutto dalla Costituzione all'art. 25, secondo cui "*Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso; il secondo comma dice che: nessuno può essere sottoposto a una misura di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge*" e ribadito dagli art. 1 e 199 del codice penale, per i quali, rispettivamente "*Nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto dalla legge come reato, né con pene che non siano da essa stabilite*" e "*Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza che non siano espressamente stabilite dalla legge e fuori dei casi dalla legge stessa preveduti*".

²¹² P. FRANCESCHETTI, *Principio di legalità (penale)*, articolo pubblicato il 6 aprile 2017 su www.altalex.it.

²¹³ Questa conseguenza del principio di legalità è esplicitata dal legislatore all'art. 14 delle disp. prelegg secondo cui "*Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati*" <https://www.brocardi.it/preleggi/capo-ii/art14.html> - nota_10050

italiano è la Costituzione, la quale dedica gli articoli 10, 24, 25, 26, 27, 68, 75, 79, 87, 90, 96, 101 alla definizione dei principi generali riguardanti la struttura del reato, la rilevanza della personalità del reo, la materialità delle sanzioni, il precetto penale e il suo momento applicativo, con particolare riguardo ai poteri del giudice²¹⁴.

Tra le norme di diritto penale sostanziale, quelle che individuano la fattispecie penale tipica, cioè il singolo reato, sono dette norme incriminatrici ed hanno una struttura binaria; sono composte cioè di due parti:

- quella precettiva, nella quale è descritta la condotta vietata o imposta dalla legge, l'elemento soggettivo richiesto per la punibilità, ed i soggetti ai quali la norma è rivolta;
- quella sanzionatoria, nella quale viene determinata la pena irrogabile al reo.

3.2. Le teorie del reato

Importante e necessaria premessa, prima di impegnarsi nell'analisi della nozione di reato è che dello stesso si possono evidenziare due concezioni, una formale e un'altra sostanziale: quest'ultima, risulta più complessa e ha dato luogo a diverse teorie²¹⁵ che presentano sempre degli aspetti criticabili. Fondamentalmente, secondo la visione formale del reato - capitanata dal Pagliaro - esso si sostanzia in quel fatto che il legislatore ha previsto come tale attraverso la legge penale, la quale conseguentemente stabilisce una pena in capo ai soggetti determinati.

La dottrina ha sempre cercato di codificare una definizione sostanziale di reato, cioè una nozione che individuasse il minimo comune denominatore presente in tutte le fattispecie penali, sia perché ciò permetterebbe di comprenderne l'effettiva *ratio/natura* (quindi aiuterebbe gli addetti alla formulazione, interpretazione ed applicazione delle norme penali) ma anche dal momento che gli studiosi vogliono rinvenire nel reato e nella pena una giustificazione di carattere etico-morale: poiché, forse, duole ammettere che un individuo è punito solo perché ha commesso un fatto che il legislatore ha stabilito come illecito penale, ma che l'anno successivo – a seguito dell'evoluzione dei valori morali presenti nella società misto ad esigenze pratiche - può trasformarsi in più lieve illecito civile o addirittura perdere la qualifica di fatto antiggiuridico.²¹⁶

Sento di concordare pienamente con la visione del Professor Paolo Franceschetti, il quale afferma che una concezione sostanziale del reato sarebbe ammissibile solo in ordinamenti giuridici - come quello sovietico del 1926 - dove esiste una norma che stabilisce che *“la legge penale ha per*

²¹⁴ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, Introduzione pag. XLVI.

²¹⁵ Si ricordano alcune teorie che presentano una concezione sostanziale del reato: quella di G. Maggiore, secondo cui il reato è quel fatto che lede gravemente l'ordine etico; quella di R. Garofalo, che identifica il reato come il fatto che viola i sentimenti altruistici fondamentali della pietà e proibita attraverso azioni nocive alla collettività; ancora quella di G. Bettiol e F. Grisogni, che lo definisce quel fatto determinato da moventi egoistici ed antisociali che turba le condizioni di vita e contravviene alla moralità media.

²¹⁶ P. FRANCESCHETTI, *Reato*, articolo pubblicato il 13 gennaio 2017 su www.altalex.it .

scopo la difesa dello stato socialista [...] contro le azioni pericolose [...]” e che *“azione pericolosa si considera ogni azione contro lo stato sovietico o contro l’ordine pubblico [...]*”²¹⁷. Lo stesso autore, inoltre, abbraccia la visione formale-sostanziale del Pagliaro, secondo cui partendo dalla duplice premessa:

- è reato ogni fatto così considerato dalla legge;
- allo stesso tempo il legislatore non può tipizzare in maniera minuziosa ed immutabile tutti gli aspetti del fatto di reato;

dunque, la concezione formale si deve addolcire di un tratto sostanziale cioè deve lasciare uno spazio di libertà a chi giudica, affinché possa adeguare la volontà punitiva del precetto legislativo alla realtà sociale effettiva.

Altra opinione espressa dal Franceschetti riguarda la moltitudine di teorie del reato elaborate nel tempo dagli studiosi. Egli rileva che queste operano - attraverso un’innequivocabile finzione giuridica giustificabile dalla necessità di facilitare l’apprendimento della complessa materia - il frazionamento dell’illecito penale in più parti (da due fino a cinque e a seconda del numero si contraddistinguono teorie bipartite, tripartite, quadripartite, finanche pentapartite²¹⁸) tuttavia, questo modo di operare ha determinato i seguenti effetti negativi:

- i) confusione terminologica, poiché esistono diverse teorie che accolgono la stessa visione, per esempio tripartita o quadripartita, ma gli autori non definiscono chiaramente i singoli elementi della propria finendo così per attribuire significati diversi agli stessi termini (come antigiuridicità, condotta, nesso di causalità);
- ii) perdita dell’unitarietà del reato, nel senso che l’eccessiva focalizzazione sulle componenti dell’illecito penale, ha portato ad isolarne gli elementi essenziali dimenticando che il reato costituisce un “piatto unitario”²¹⁹, i cui ingredienti non cambiano a seconda del punto di vista da cui li si guarda;

²¹⁷ Art. 1 Codice penale sovietico del 1926.

²¹⁸ Teoria elaborata da Carnelutti, secondo cui il reato sarebbe suddivisibile in: volontà, legittimazione, forma, causa e oggetto; mutuando tali elementi dalla teoria del negozio giuridico.

Altra interessante teoria pentapartita del reato è quella elaborata dal Comitato scientifico della Scuola di formazione giuridica avanzata, coordinato da Francesco Bellomo, istituito dalla società Diritto e Scienza, la quale opera in tre settori: preparazione didattica, ricerca scientifica e divulgazione. Gli autori di tale innovativo pensiero cercano di configurare la struttura del reato sulla base della relazione tra leggi scientifiche e giuridiche, così facendo identificano cinque elementi del reato:

1. il fatto tipico;
2. l’imputazione oggettiva;
3. l’imputazione soggettiva;
4. la qualificazione oggettiva;
5. la qualificazione soggettiva.

Tale concezione viene esposta in un composito elaborato *Nuovo Sistema del Diritto Penale*, a cura di F. BELLOMO, diviso in tre volumi, di seguito si riporta il link al pdf in cui sono contenute tali considerazioni:

<https://www.corsomagistratura.it/Cap%20I%20sez%20II%20-%20la%20responsabilit%C3%A0%20penale.pdf>

Nel sito www.corsomagistratura.it sono pubblicati ulteriori capitoli dei vari volumi, ma non vi è rinvenibile testo completo.

²¹⁹ P. FRANCESCHETTI, *op. cit.* si riferisce ad un’espressione utilizzata da Cadoppi-Veneziani.

iii) forse il problema più grosso di questa metodologia è supporre di aver creato dei concetti generali, valevoli per tutti i reati e voler modellare la realtà adattandola a questi, anziché utilizzarli per comprenderla meglio. Più chiaramente, l'elemento essenziale del reato "non è più un istituto ricavabile dalla realtà pratica e giuridica (cioè dalla norme) incriminatrici ma è la norma o peggio ancora la realtà che si deve adeguare al concetto generale. Questa tendenza ha portato i sostenitori di determinate teorie ad affermare l'incostituzionalità di alcuni reati, poiché manchevoli di elementi individuati come necessari nella loro teoria del reato"²²⁰.

Tuttavia, in linea di massima, le varie teorie del reato, giungono sostanzialmente a risultati identici, nel senso che esse forniscono angolazioni diverse nella rappresentazione di uno stesso fatto, posto che in dottrina è pressoché unanimemente accettato che il reato - intendibile come la condotta umana volontaria che viola un comando o un divieto imposto da una norma del diritto penale - è scomponibile in elementi essenziali ed elementi accessori (o accidentali) e la presenza di quest'ultimi non influisce sull'esistenza dell'illecito ma sulla pena.

Di seguito vengono passate in sintetica rassegna le due teorie del reato maggiormente accolte in Italia: la tripartita e la bipartita.

La **teoria della tripartizione**, di origine tedesca, ma ampiamente seguita nel nostro Paese, individua gli elementi essenziali del reato:

- 1) nel *fatto tipico*, cioè "la descrizione legale del reale", che comprende elementi squisitamente oggettivi, come condotta, evento e causalità;
- 2) nella *antigiuridicità* del fatto descritto dalla norma penale, nel senso di contrarietà del fatto materiale all'ordinamento giuridico;
- 3) nella *colpevolezza*, cioè la volontà nel suo diverso atteggiamento di dolo o di colpa.

Secondo i sostenitori²²¹ di questa visione, essa si dimostra la più aderente a quello che è il normale processo mentale che il giudice compie nel valutare se un fatto costituisce reato o meno: dapprima egli stabilisce la conformità del fatto alla fattispecie di reato, poi vede se sussistono o meno cause di giustificazione o di non imputabilità ed infine accerta la presenza dell'elemento soggettivo.

Quel che principalmente divide i propugnatori di questo primo pensiero da quelli favorevoli alla **teoria della bipartizione** è la diversa concezione della tipicità e dell'antigiuridicità (del fatto). Gli studiosi che approdano alla seconda rappresentazione considerano quest'ultimi aspetti, ridondanti e superflui, poiché insiti nella struttura dell'illecito penale, nel senso che li reputano essenza stessa del reato non degli elementi di questo.

²²⁰ P. FRANCESCHETTI, *op. cit.*

²²¹ Autori favorevoli alla tripartizione: Cadoppi-Veneziano, Fiandanca-Musco, Delitala, Maggiore, Petrocelli, Alimena, Bettiol, Vassalli, Romano, Padovani, Riz, Romanacci, Palazzo, De Francesco.

Coloro²²²che accolgono questo approccio classificatorio riducono a due le componenti essenziali del reato:

1. l'elemento oggettivo, cioè il fatto materiale nel suo elemento costitutivo imprescindibile ovvero la condotta, la quale in taluni reati deve essere accompagnata dall'evento, il nesso di causalità e il danno (cioè la lesione del bene giuridico);
2. l'elemento soggettivo, inteso come la riprovevole volontà nel suo diverso atteggiarsi di dolo o preterintenzione o colpa.

Sono obbligatorie alcune sintetiche precisazione sui concetti citati: anti giuridicità, condotta ed evento.

L'**anti giuridicità** è un "*momento di torto obiettivo*"²²³, cioè di contrarietà, di un certo fatto, al diritto. Per i sostenitori della teoria tripartita l'esigenza di introdurlo tra gli elementi fondamentali del reato è legata alla questione delle cause di giustificazione: un comportamento potrebbe essere anche conforme al fatto che la legge penale individua come reato, ma non è automatico che esso faccia scaturire una responsabilità penale, poiché l'ordinamento giuridico ha preveduto in determinati contesti l'esistenza di situazioni che giustificano la commissione di una condotta altrimenti sanzionata. Viceversa, i sostenitori dell'opposta teoria bipartita ritengono un carattere da ricomprendere all'interno dell'elemento oggettivo, nel quale sussiste:

- un tratto positivo, ossia la violazione di un divieto o l'inottemperanza di un obbligo (ovvero la condotta);
- un tratto negativo, ossia la mancanza di cause oggettive di esclusione della responsabilità.

Entrambe le teorie fanno riferimento a quelle particolari situazioni in presenza delle quali un fatto che normalmente sarebbe considerato un reato non è più tale, ad esempio la difesa legittima (art. 52 c.p.), lo stato di necessità (art. 54 c.p.) o l'esercizio di un diritto (art. 51 c.p.).

La definizione di **condotta** del soggetto agente è aspetto problematico in tutte le teorie del reato, dal momento che fornirne una nozione esaustiva che contempra tutti i possibili fatti di reato è impossibile²²⁴, tanto che per taluni autori (Cadoppi-Veneziani, Contento, Caraccioli, Mantovani) sarebbe fuorviante ed inutile crucciarsi a tal fine; essi, dunque, preferiscono collegare la condotta a quel comportamento descritto nella fattispecie penale come obbligatorio o come vietato. Senza dubbio la condotta consiste in un *fatto umano*²²⁵, ed è proprio l'onnicomprendività di quest'accezione che le permette di essere esente da critiche poiché non lascia fuori nessun tipo di reato. La condotta penalmente rilevante, infatti, può assumere sostanzialmente due forme: azione ed omissione,

²²² Autori propensi alla bipartizione: Mantovani, Antolisei, Carrara, Manzini, Rocco, Santoro, Pagliaro, Bricola, Grosso, , Ronco, Nuvolone, Ranieri, Marini, Grosso, Giunta, Gallo, Florian, Paoli.

²²³ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 112.

²²⁴ P. FRANCESCHETTI, *Reato*, articolo pubblicato il 13 gennaio 2017 su www.altalex.it .

²²⁵ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 131, "*il reato consiste anzitutto in un fatto, che non può essere un mero fatto naturale o animale, ma soltanto un fatto umano, nel senso che deve avere il suo principio nel soggetto*".

rispettivamente nel senso di mettere in atto un comportamento vietato o di non compiere l'azione che quel soggetto aveva il dovere giuridico di fare.

Con riferimento all'**evento**, l'art. 40 c.p. sancisce che l'esistenza di taluni reati è subordinata al verificarsi di un evento dannoso o pericoloso in conseguenza dell'azione (od omissione) del soggetto. Questa considerazione permette di distinguere reati di pura condotta (o formali) la cui sussistenza prescinde il verificarsi di un evento, ma richiede, semplicemente, il compimento di una determinata azione (od omissione), dai reati di evento (o materiali) per la cui riscontrabilità è necessario che la condotta commissiva od omissiva produca un preciso effetto esteriore e che tra questi sia presente un rapporto di causalità.

È giusto precisare che tutte queste teorie propongono sostanzialmente delle categorizzazioni didattiche del reato che mal si conciliano con la necessità di comprendere una materia così complessa e variegata, tanto che alcuni autori, tra cui i relatori di questo elaborato, nel loro manuale di diritto penale, tralasciano il riferimento a queste concezioni così teoriche, sforzandosi piuttosto di fornire un più pratico inquadramento degli elementi del reato e della legge penale, cioè la fonte normativa che si occupa di disciplinare tale branca del diritto pubblico.

3.3. Gli elementi costitutivi del reato

In ottica di semplificazione e funzionalità, gli autori Toppan-Tosi individuano quattro elementi essenziali del reato:

- **i soggetti**
- **la condotta**
- **l'elemento soggettivo**
- **le sanzioni penali**

Costituiscono elementi eventuali del reato le circostanze, aggravanti o attenuanti, in parte già viste trattando la responsabilità disciplinare. Si tratta di elementi accessori aventi però l'importante funzione di ponderare la pena genericamente prevista dalla norma, tenendo conto di rilevanti eventualità che potrebbero portare ad un aumento o riduzione di quella effettivamente da irrogare. Esistono delle circostanze comuni, applicabili in generale per tutti i reati, sancite dagli artt. 61 e 62 del c.p.²²⁶, le quali portano ad una riduzione od aumento di un terzo della pena; poi ci sono le

²²⁶ A norma dell'art. 61 c.p. sono circostanze aggravanti comuni:

- a) l'aver agito per motivi abietti o futili;
- b) l'aver commesso il reato per eseguirne od occultarne un altro, ovvero per conseguire o assicurare a sé o ad altri il prodotto o il profitto o il prezzo ovvero la impunità di un altro reato;
- c) l'aver, nei delitti colposi, agito nonostante la previsione dell'evento;
- d) l'aver adoperato sevizie, o l'aver agito con crudeltà verso le persone;
- e) l'aver profittato di circostanze di tempo, di luogo o di persona, anche in riferimento all'età, tali da ostacolare la pubblica o privata difesa;

circostanze ad effetto speciale, adottabili nelle ipotesi di concorso nel reato, che portano ad un incremento o diminuzione superiore al terzo della pena, fissate dagli artt. 112 e 114 c.p.. Qualora ricorrano contingenze sia aggravanti sia attenuanti competerà al giudice operare un giudizio di comparazione che porterà a far prevalere le prime o le seconde oppure alla loro elisione.

3.3.1. I soggetti

La maggior parte delle norme incriminatrici è diretta alla collettività, infatti, tradizionalmente i dispositivi contenenti la fattispecie penale esordiscono con il pronome “chiunque”, si tratta cioè di reati consumabili da qualunque individuo. Questa considerazione consente di introdurre una classificazione degli illeciti penali in funzione dei soggetti: infatti si parla di “**reati comuni**” per

-
- f) l'aver il colpevole commesso il reato durante il tempo in cui si è sottratto volontariamente alla esecuzione di un mandato o di un ordine di arresto o di cattura o di carcerazione, spedito per un precedente reato;
 - g) l'aver, nei delitti contro il patrimonio, o che comunque offendono il patrimonio, ovvero nei delitti determinati da motivi di lucro, cagionato alla persona offesa dal reato un danno patrimoniale di rilevante gravità;
 - h) l'aver aggravato o tentato di aggravare le conseguenze del delitto commesso;
 - i) l'aver commesso il fatto con abuso dei poteri, o con violazione dei doveri inerenti a una pubblica funzione o a un pubblico servizio, ovvero alla qualità di ministro di un culto;
 - l) l'aver commesso il fatto contro un pubblico ufficiale o una persona incaricata di un pubblico servizio, o rivestita della qualità di ministro del culto cattolico o di un culto ammesso nello Stato, ovvero contro un agente diplomatico o consolare di uno Stato estero, nell'atto o a causa dell'adempimento delle funzioni o del servizio;
 - m) l'aver commesso un delitto contro la persona ai danni di un soggetto minore all'interno o nelle adiacenze di istituti di istruzione o di formazione;
 - n) l'aver il colpevole commesso un delitto non colposo durante il periodo in cui era ammesso ad una misura alternativa alla detenzione in carcere;
 - o) l'aver, nei delitti non colposi contro la vita e l'incolumità individuale e contro la libertà personale, commesso il fatto in presenza o in danno di un minore di anni diciotto ovvero in danno di persona in stato di gravidanza;
 - p) l'aver, nei delitti non colposi, commesso il fatto in danno di persone ricoverate presso strutture sanitarie o presso strutture sociosanitarie residenziali o semiresidenziali, pubbliche o private, ovvero presso strutture socio-educative;
 - q) l'aver commesso il fatto in occasione o a causa di manifestazioni sportive o durante i trasferimenti da o verso i luoghi in cui si svolgono dette manifestazioni.
 - r) l'aver agito, nei delitti commessi con violenza o minaccia, in danno degli esercenti le professioni sanitarie e socio-sanitarie nonché di chiunque svolga attività ausiliarie di cura, assistenza sanitaria o soccorso, funzionali allo svolgimento di dette professioni, a causa o nell'esercizio di tali professioni o attività.
- Secondo l'art. 62 c.p. sono circostanze attenuanti comuni:
- i) l'aver agito per motivi di particolare valore morale o sociale;
 - ii) l'aver agito in stato di ira, determinato da un fatto ingiusto altrui;
 - iii) l'aver agito per suggestione di una folla in tumulto, quando non si tratta di riunioni o assembramenti vietati dalla legge o dall'Autorità, e il colpevole non è delinquente o contravventore abituale o professionale o delinquente per tendenza;
 - iv) l'aver nei delitti contro il patrimonio, o che comunque offendono il patrimonio, cagionato alla persona offesa dal reato un danno patrimoniale di speciale tenuità, ovvero, nei delitti determinati da motivi di lucro, l'aver agito per conseguire o l'aver comunque conseguito un lucro di speciale tenuità, quando anche l'evento dannoso o pericoloso sia di speciale tenuità;
 - v) l'essere concorso a determinare l'evento, insieme con l'azione o l'omissione del colpevole, il fatto doloso della persona offesa;
 - vi) l'aver, prima del giudizio, riparato interamente il danno, mediante il risarcimento di esso, e, quando sia possibile, mediante le restituzioni; o l'essersi, prima del giudizio e fuori del caso preveduto nell'ultimo capoverso dell'articolo 56, adoperato spontaneamente ed efficacemente per elidere o attenuare le conseguenze dannose o pericolose del reato.

riferirci a quelli realizzabili da qualunque persona, mentre di “**reati propri**” per richiamare quelli che possono essere commessi solamente dai c.d. *intraanei*, cioè soggetti dotati di particolari qualifiche naturalistiche o giuridiche espressamente indicate nel precetto o desumibili dalla struttura della fattispecie. La *ratio* del legislatore è quella di stabilire specifici divieti (od obblighi) in capo agli individui che svolgendo importanti e delicati ruoli rivestono delle funzioni di garanzia all’interno della società riconducibili alla natura privilegiata del bene giuridico oggetto di protezione.

Ulteriormente, i reati propri possono essere tripartiti in:

- a) *reati propri esclusivi*, cioè rappresentati da fatti che in assenza di qualifica sono giuridicamente leciti poiché inoffensivi di qualsiasi bene o interesse (è il caso dell’abuso d’ufficio, previsto dall’art. 323 c.p., che esiste solo in presenza della qualifica di pubblico ufficiale del soggetto agente);
- b) *reati propri non esclusivi*, ovvero quelli costituiti da fatti che se posti in essere da soggetti privi della qualifica costituiscono comunque un illecito, ma non penale (ad esempio fatti pregiudizievoli nei confronti dei creditori che possono diventare reato di bancarotta – artt. 216 e 217 L. Fallimentare - se compiuti da persona nella sua qualità di imprenditore);
- c) *reati propri semiesclusivi*, ossia quelli risultati da fatti che se carenti della qualifica costituirebbero un differente reato, più o meno grave (un esempio è fornito dall’appropriazione indebita, che se effettuato da un pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio diventa peculato, vedi rispettivamente artt. 646 e 314 c.p.).

Altra possibile classificazione sempre con riferimento ai soggetti è quella che individua i **reati plurisoggettivi** (o a concorso necessario), vale a dire quelle fattispecie penali che possono realizzarsi solo mediante l’apporto necessario di più soggetti, in altre parole la presenza di una pluralità di soggetti è elemento costitutivo per l’esistenza del reato. Classico esempio è il reato di associazione per delinquere, previsto dall’art. 416 c.p., il quale richiede la partecipazione di almeno tre persone.

Si tratta di un categoria particolare di reati, poiché generalmente le norme incriminatrici prevedono che l’illecito venga commesso dal singolo, tuttavia, come meglio analizzeremo all’inizio del prossimo capitolo, è possibile che più individui partecipino alla realizzazione dello stesso fatto penalmente rilevante, configurandosi così il **concorso di persone nel reato**, istituito introdotto dall’art. 110 c.p., secondo cui tutti i concorrenti rispondono della violazione commessa.

3.3.2. La condotta

Ricordando quanto detto poc’anzi, a seconda del comportamento descritto nella norma incriminatrice è possibile distinguere tra:

- **reati d'azione** (o commissivi), ossia quelli realizzabili soltanto con una condotta attiva, cioè un'azione, definibile come *“quel movimento del corpo idoneo ad offendere l'interesse o il bene giuridico protetto dalla norma”*²²⁷;
- **reati di omissione** (od omissivi), ovvero quelli che si verificano solamente a seguito di un omissione, la quale consiste nel *“non compiere l'azione possibile che il soggetto ha il dovere giuridico di compiere”*²²⁸. Si potrebbe dire che, citando il Mantovani, come il diritto penale dell'azione punisce il male, il diritto penale dell'omissione promuove il bene. I reati omissivi sono previsti in numero esiguo da precise norme incriminatrici oppure, come più spesso avviene, sono frutto della combinazione tra la clausola generale, prevista dal comma 2 dell'art. 40 c.p., secondo cui *“non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo”* e la fattispecie configurante un reato commissivo.

Questa categoria di illeciti penali può essere bipartita in:

- reati omissivi propri (o di pura omissione), che originano dal mancato compimento dell'azione giuridicamente comandata, non essendo necessario ai fini della sussistenza il verificarsi di un evento conseguente l'omissione. Tre sono i requisiti tradizionalmente in questi rinvenibili: i) il presupposto, cioè la situazione giuridica tipica che attiva l'obbligo di agire; ii) la condotta omissiva; iii) il termine, cioè il momento entro cui l'obbligo deve essere adempiuto, che può essere esplicito o implicito;
 - reati omissivi impropri (o di non impedimento o reati commissivi mediante omissione); per il realizzarsi di questi è invece necessario che dall'omessa azione si verifichi un conseguente evento. Si dicono di non impedimento perché qui il legislatore attribuisce rilevanza penale non all'omissione in sé ma al non aver impedito un evento.
- reati a forma libera, vale a dire quelli che possono essere compiuti sia mediante una condotta commissiva che omissiva;
 - reati di pura condotta (o formali) per l'esistenza dei quali è sufficiente l'aver posto in essere la condotta vietata non essendo necessario anche il conseguente verificarsi di un determinato evento;
 - reati di evento (o materiali), la cui realizzazione, contrariamente a quanto avviene per i precedenti, è vincolata all'aver dato luogo con il proprio comportamento ad un conseguente evento naturalistico. Affinché questi reati siano accertati è necessario provare che tra condotta (azione od omissione) ed evento vi sia un nesso di causalità, da escludersi, ad esempio, in presenza di fattori esterni e/o eccezionali che hanno portato al verificarsi dell'evento.

²²⁷ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 138, in cui spiega i reati commissivi sono la maggioranza inoltre precisa che l'azione può consistere anche nella parola o persino nella semplice mimica facciale, esempio si vedrà nel caso della rivelazione del segreto professionale, quando con dei gesti o espressioni il professionista riveli notizia riservata del cliente.

²²⁸ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 140.

Il nesso di causalità sui reati di evento

Quattro sono le principali teorie descrittive il rapporto causa-effetto che deve esserci tra condotta ed evento. Sostanzialmente queste hanno cercato di stabilire quando la condotta umana può dirsi giuridicamente causa dell'evento:

a) la **teoria dell'equivalenza** (o *condicio sine qua non*) che si basa su un procedimento logico detto di eliminazione mentale (o giudizio controfattuale), secondo cui *“una condotta è condicio sine qua non di un evento se essa non può essere eliminata senza che l'evento stesso venga meno”*²²⁹. Accettando questa visione, si accoglie l'idea che è presente il nesso causale quando l'azione dell'uomo sia stata anche solo una delle concause dell'evento, a patto che la sua condotta sia, anche da sola, sufficiente a causarlo.

Tra le numerose critiche rivolte a questa formulazione se ne riportano tre:

- in primo luogo, i detrattori contestano il fatto che sia possibile effettuare una sorta di regresso all'infinito (*causa causae est causa causati*), nel senso che i fatti, che possono essere considerati *condicio sine qua non* di un certo evento, sono sterminati. In altre parole, se Tizio uccide Caio sparandogli, si può far risalire la causa al venditore dell'arma o ancora più indietro al modo in cui i genitori hanno educato il figlio;
- secondariamente, come ha notato il Padovani, l'utilizzo da parte del giudicante del processo di eliminazione mentale comporta il fatto che nella sua mente ha già individuato le possibili cause in momento antecedente all'analisi della fattispecie;
- terzo difetto è la sur-valutazione di questa idea, nel senso che accoglierla porta a considerare sorgente dell'evento la condotta dell'agente anche quando vi è un concorso di condizioni esterne alla *“dominabilità umana”*²³⁰.

Le successive visioni hanno cercato di apportare dei correttivi a questo pensiero così estremo.

b) la **teoria della causalità adeguata**, già analizzata trattando la responsabilità contrattuale; essa afferma che il nesso di causalità sussiste quando l'evento scaturente dall'azione del soggetto costituisce la più probabile e prevedibile conseguenza di quella condotta sulla base della comune esperienza. Dunque, al contrario della precedente rappresentazione, questa pecca per difetto, poiché qui la condotta umana è causa soltanto degli effetti che sono da reputarsi probabili secondo l'*id quod plerumque accidit*²³¹ e non di quelli che normalmente non succedono, cioè gli esiti straordinari ed inconsueti.

c) la **teoria della causalità naturale**. Secondo l'Antolisei, promotore di questa visione, esistono avvenimenti sui quali l'uomo può influire ed altri che sono completamente svincolati dal suo raggio

²²⁹ P. FRANCESCHETTO, *Causalità (penale)*, pubblicato il 23 marzo 2017 su www.altalex.it.

²³⁰ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 152.

²³¹ Il brocardo latino significa letteralmente *“ciò che accade più spesso”*, può essere inteso anche come *“ciò che accade di solito, il caso più probabile o la comune esperienza”*.

d'azione, cioè eventi imprevedibili ed eccezionali. Esiste quindi il nesso causale al ricorrere di due elementi, uno positivo e l'altro negativo:

+ l'evento è determinato dall'agire del soggetto, cioè la condotta è l'antecedente senza il quale il fatto non si sarebbe prodotto;

- l'evento non è provocato dal contributo di fattori esterni (antecedenti, contemporanei o successivi) chiaramente eccezionali ed imprevedibili.

Riassumendo l'agire umano può essere causa solo di eventi su cui l'individuo ha controllo, poiché egli anche se non li ha voluti o fatto nulla per cagionarli, era in grado di impedirli.

d) la *teoria della causalità scientifica* (o legge di copertura), che costituisce la tesi prevalentemente accolta dalla dottrina penalistica²³². Secondo questo pensiero, *“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”*²³³, poiché altrimenti, se l'agente non avesse messo in pratica il comportamento, l'avvenimento non avrebbe avuto luogo quasi certamente o comunque con insignificante probabilità di verifica.

Senza voler approfondire ulteriormente i requisiti propri di quest'ultima concezione, è bene precisare - con riferimento alla causalità - che è pressoché impossibile giungere all'elaborazione di una teoria tecnicamente perfetta, cioè capace di coprire l'indeterminato ventaglio di possibilità che possono presentarsi al giudice; di fatti la giurisprudenza utilizza a seconda dei casi tutte le diverse teorie, poiché si tratta solo di differenti modi di spiegare la realtà.²³⁴

Sui reati di danno e pericolo

Tornando alla classificazione dei reati, con riferimento al concetto di evento, ne esistono due distinte visioni, una giuridica e una naturalistica, da cui derivano i termini evento giuridico ed evento naturalistico. Il primo esisterebbe in tutti i reati, nel senso che, in un'ottica astratta, la condotta illecita offende sempre il bene giuridico protetto dalla norma penale; al contrario, solo alcuni reati, quelli di evento, prevedono per la punibilità il verificarsi di un preciso accadimento da intendersi in senso naturalistico. Questa considerazione è necessaria per introdurre un'ulteriore specificazione che bipartisce gli illeciti penali di evento (più precisamente di evento offensivo) in reati di danno e reati di pericolo.

L'offesa del bene giuridico può configurarsi in:

□ una lesione, ovvero un pregiudizio (o nocumento) effettivo, che può consistere nella *distruzione*, *diminuzione*, *perdita* del bene protetto. Queste tre ipotesi costituiscono le tre variabili per la sussistenza di un reato di danno;

²³² Tra i sostenitori troviamo Mantovani, Fiandaca-Musco, Padovani, Fiore, Delpino.

²³³ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 153.

²³⁴ P. FRANCESCHINI, *op. cit.*.

□ una messa in pericolo, cioè un pregiudizio (o nocumento) potenziale, per la quale è sufficiente che il bene protetto sia minacciato e sarà, di conseguenza, configurabile un reato di pericolo.

Il concorso di illeciti

Altra catalogazione operabile in funzione della condotta riguarda il caso in cui con un'unica azione:

a) si realizzi contemporaneamente sia un illecito penale sia un illecito amministrativo, situazione che si presenta generalmente nel caso di violazioni di inerenti ad obblighi tributari. In tali evenienze, alla persona fisica autrice delle trasgressioni verrà applicata solamente la sanzione speciale, in virtù del principio di specialità affermato dall'art. 9 della L. n.689/1981²³⁵, conosciuta come Legge di depenalizzazione. Normalmente verrà irrogata la sanzione penale poiché per valutare quale sia la norma speciale - se quella penale o amministrativa - si deve guardare al numero elementi specializzanti, cioè presupposti richiesti per l'applicazione della norma e, nella maggior parte dei reati tributari, risulta essere quella penale ad imporre più requisiti (elemento soggettivo, tipicità della condotta, soglie di punibilità);

b) si violino più norme penali, ovvero si compiano più reati. Ebbene, in questo contesto si parla di concorso di norme incriminatrici, ma bisogna distinguere tra concorso apparente e il concorso formale di norme. Nel primo caso è una delle norme a sancire espressamente l'applicazione di una soltanto di queste, mediante l'espressione "*qualora il fatto sia previsto dalla legge come più grave reato*" o "*salvo il fatto non costituisca un diverso reato (oppure) un più grave reato*"²³⁶. Quando le disposizioni sono tutte applicabili si parla di concorso formale di norme ed in questo caso il regime generale previsto è quello di cumulo delle pene, secondo cui si potrà sommare la sanzione prevista per ciascun reato; tuttavia, invocando l' art. 81 c.p.²³⁷ è possibile applicare un trattamento sanzionatorio più mite infliggendo al reo solo la pena prevista per il reato più grave, aumentabile però, nel suo massimo edittale, sino al triplo. Tale regime sanzionatorio più clemente si applica ogniqualvolta in cui venga dichiarato il c.d. reato continuato: quando al soggetto che ha commesso, anche in momenti temporalmente lontani tra loro, più reati mediante più condotte criminose²³⁸ – normalmente punite con il metodo del cumulo delle pene – il giudice riconosce il fatto che gli illeciti sono stati commessi "in continuazione" tra loro. Si tratta di una *fiction juris* volta a mitigare la pena

²³⁵ Art. 9, comma 1, L. n. 689/ 1981: "*Quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale*". Tale disposizione è ribadita in ambito penal-tributario dall'art. 19 del D.lgs. n. 74/2000, il quale sostanzialmente ricalca il testo della precedente.

²³⁶ Secondo l'orientamento giurisprudenziale prevalente per stabilire quale sia il "reato più grave" si deve guardare il titolo dei reati concorrenti e la pena edittale prevista, qualora gli aspetti coincidano si guarderà alle circostanze indicate nell'art. 133 c.p..

²³⁷ Art. 81 c.p., comma 1: "*È punito con la pena che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata sino al triplo chi con una sola azione od omissione viola diverse disposizioni di legge ovvero commette più violazioni della medesima disposizione di legge*".

²³⁸ In tal contesto si parla di concorso materiale di reati.

facendo leva sulla considerazione che la pluralità di reati si pone sul piano di unico disegno criminoso, il quale deve essere chiaramente progettato nelle sue linee essenziali e diretto ad un determinato fine²³⁹.

3.3.3. L'elemento soggettivo

Con riferimento all'elemento soggettivo (o psicologico) che deve associarsi alla condotta del reo, si devono distinguere due diversi principi, in realtà già visti anche in ambito civile, quello dell'**imputabilità** e quello della **colpevolezza**.

L'imputabilità trova fondamento nell'art. 85 c.p., il quale stabilisce che "*Nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se al momento in cui l'ha commesso, non era imputabile. È imputabile chi ha la capacità di intendere e di volere.*" Quest'ultime due componenti devono essere simultaneamente presenti ai fini della responsabilità penale dell'autore del reato e si sostanziano rispettivamente nell'attitudine del soggetto a rendersi conto della realtà esterna e del valore sociale degli atti che compie, nonché nella capacità di autodeterminarsi (vedi nota 121). Ad ogni modo la distinzione esistente tra le due facoltà si fonda sull'idea che esistono delle malattie psichiche, ad esempio schizofrenia e disturbo bipolare ciclotomico, che interessano la sola capacità di volere non inficiando l'altra, nel senso che quell'individuo sa, pur essendo disturbato, discernere il male dal bene.²⁴⁰

Quanto al principio della colpevolezza, seppur di esso non sia rinvenibile un preciso riferimento normativo né nel codice penale né nella Costituzione, è pacifico, in dottrina, che si tratti sia di un elemento essenziale per l'imputazione soggettiva del reato, sia di un criterio di graduazione della pena.²⁴¹

Esistono due idee di colpevolezza:

- la *concezione psicologica*, secondo cui la colpevolezza consta e si esaurisce nel nesso psicologico intercorrente tra l'agente e il fatto, declinabile nella volontà (dolo) oppure nella prevedibilità (colpa). Il punto debole di questo modo di vedere è di dare una rappresentazione neutrale e non graduabile della responsabilità, nel senso che non tiene conto del fatto che, ad esempio, l'omicidio sia commesso per vendetta, gelosia, lucro oppure il furto per povertà, ozio o cupidigia.
- la *concezione normativa*, accolta dalla dottrina dominante, per la quale, secondo una massima esposta dal Mantovani, la colpevolezza è "*il giudizio di rimproverabilità per l'atteggiamento antidoveroso della volontà che era possibile non assumere*". Coloro che appoggiano questa visione,

²³⁹ È il caso della persona che ruba un'auto al fine di commettere un omicidio che effettivamente compie, per poi concludere il disegno criminoso occultando il cadavere.

²⁴⁰ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 689 s.s. cui si rimanda per approfondire la delicata materia.

²⁴¹ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 305 s.s..

identificano **quattro elementi costitutivi** nella struttura **della colpevolezza**: l'imputabilità, la conoscenza o conoscibilità del precetto penale, il dolo o la colpa, l'assenza di cause di esclusione della colpevolezza.

1. l'imputabilità, cioè la capacità di intendere e di volere, di cui si è appena chiarito. Tale teoria vuole rimarcare il fatto che la colpevolezza si fonda su atteggiamenti psichici di conoscenza, di volizione, di prevedibilità, che presuppongono la maturità e la normalità psichica.

2. la conoscenza o conoscibilità del precetto penale. Tale questione ha costituito in passato il centro di profondi dibattiti dottrinali, che potremmo far ruotare attorno alla popolare espressione "la legge non ammette ignoranza", la quale trova fondamento normativo nell'art. 5 c.p., il quale, tuttavia è stato dichiarato illegittimo dalla Corte Costituzionale²⁴² poiché, applicandolo letteralmente, postula una presunzione di conoscenza incondizionata della legge cui segue il dogma della inescusabilità assoluta dell'*ignorantia legis*. Con quella sentenza la giurisprudenza ha accolto la visione della scusabilità relativa, la quale ammette la presenza di limitate circostanze in cui l'ignoranza è inevitabile e quindi incolpevole-scusabile, al di fuori di questi l'ignoranza è evitabile e dunque colpevole-inescusabile²⁴³.

Sono ricompresi nel filone dell'ignoranza scusabile-incolpevole:

- il *caso fortuito* o di *forza maggiore*, nel quale si presenta un'*impossibilità oggettiva*, generale ed invincibile, di conoscenza. Ne sono esempi la mancata circolazione della Gazzetta Ufficiale per scioperi o l'obiettivo oscurità del testo normativo o ancora l'errore di stampa nel testo ufficiale della norma;

- l'*errore scusabile*, cioè quello causato dall'erronea o ingannevole informazione proveniente da fonti qualificate.

Ad ogni modo è bene precisare che l'incolpevole ignoranza è tradizionalmente riconosciuta nel caso dei c.d. *delitti artificiali*, cioè quelli privi di un disvalore sociale o morale e di mera creazione legislativa, mentre difficilmente può essere addotta qualora si tratti dei c.d. *delitti naturali*, cioè quelli in cui si ha la coincidenza tra norma legale e norma di civiltà, muovendo dal presupposto che tutte

²⁴² Corte Cost. 24 marzo 1988, n. 364, nella quale la corte ha precisato che l'art. 5 deve essere così riletto: "L'ignoranza della legge penale non scusa, tranne che si tratti di ignoranza inevitabile".

²⁴³ Nei casi di ignoranza colpevole-inescusabile si ricomprendono: a) l'ignoranza preordinata, ipotesi pressoché teorica che si presenta quando un individuo è a conoscenza dell'esistenza della legge, ma sceglie di non apprendere il contenuto per procurarsi una scusa e/o agire con maggiore tranquillità di coscienza; b) l'ignoranza volontaria, ipotesi più realistica, si rinviene nel caso in cui il soggetto ha un dubbio sulla sussistenza o sull'esatta interpretazione della legge, ma per indifferenza, pigrizia o avversione verso l'ordinamento giuridico, se ne disinteressa accettando così il rischio della potenziale illiceità del suo agire; c) l'ignoranza colposa, evenienza più frequente, che costituisce il limite con l'ignoranza incolpevole. Si verifica al ricorrere di tre requisiti della colpa: 1) mancanza della volontarietà nell'*ignorantia legis*; 2) inadempimento delle regole cautelari di condotta per evitare *ignorantia legis*, le quali prevedono un generale dovere di informazione su esistenza e contenuto della legge, da graduare in base alla complessità della normativa, della materia disciplinata e al tipo di soggetto cui ci si riferisce; 3) l'attribuibilità dell'*ignorantia legis* al reo per inosservanza delle predette regole cautelari di informazione.

le persone imputabili sanno che offendere l'altrui diritto comporta una sanzione da parte dell'ordinamento.

3. il **dolo** e la **colpa** (e la **preterintenzione**²⁴⁴)

Prima di parlare dei due celebri aspetti psicologici caratterizzanti la condotta umana nell'ambito degli illeciti, bisogna rammentare il concetto della *suitas*, ovvero lo stato di coscienza e volontà della condotta, presupposto fondamentale per l'imputazione della responsabilità penale. Si tratta di un principio fondamentale del diritto penale, normativamente codificato nell'art. 42 c.p., il quale sancisce che *“Nessuno può essere punito per un'azione od omissione preveduta dalla legge come reato se non l'ha commessa con coscienza e volontà”*.

Mentre la capacità di intendere e di volere si riferiscono allo status personale dell'individuo, la coscienza e volontà nella condotta riguardano il rapporto specifico tra volontà del soggetto e un determinato atto, nel senso di “appartenenza” della condotta all'individuo.

Sono cause di esclusione della *suitas* della condotta e quindi della responsabilità penale dell'individuo:

- l'incoscienza indipendente dalla volontà, riscontrabili nella persona pienamente inconsapevole, per cause da lei non provocate, né volontariamente né per mancanza di diligenza e che comunque non erano da questa non prevedibili ed impedibili. Esempi sono l'uomo in stato di delirio febbrile, paralisi, svenimento, sonnambulismo, coma ma anche situazioni di grave turbamento psichico come terrore paralizzante, stordimento;
- la forza maggiore, per la quale si rimanda a quanto già detto trattando la responsabilità contrattuale. Sinteticamente si tratta di casi in cui una forza esterna impedisce al soggetto di realizzare, inevitabilmente, una condotta (commissiva od omissiva);²⁴⁵
- il costringimento fisico, come nel caso precedente si tratta di una *vis major*, qui però causata dalla violenta imposizione umana alla quale non si è potuto *“resistere o comunque sottrarsi”*²⁴⁶.

Fatta questa necessaria premessa, è possibile ora trattare le due principali forme della colpevolezza: il dolo e la colpa.

²⁴⁴Una terza forma di colpevolezza è costituita dalla **preterintenzione**, la quale risulta ai fini di quest'elaborato inutile, dal momento che le uniche fattispecie per cui è prevista tale forma di imputazione soggettiva sono l'omicidio preterintenzionale (art. 584 c.p.) e l'aborto preterintenzionale (legge n. 194/1978). A norma dell'art. 43 c.p. *“il delitto è preterintenzionale, o oltre l'intenzione, quando dall'azione od omissione deriva un evento dannoso o pericoloso più grave di quello voluto dall'agente”*, in altre parole nella psiche del reo vi è la volontà di un evento minore, come le lesioni o le percosse, ma la morte non è dall'assassino nemmeno percepita come evento possibile. Secondo la teoria prevalente del dolo misto a colpa, il legislatore ha previsto la preterintenzione come figura intermedia fra dolo e colpa, collocandola quindi in un ordine decrescente di rilevanza della colpevolezza.

²⁴⁵ Art. 45 c.p.: *“Non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o per forza maggiore”*.

²⁴⁶ Art. 46 c.p.: *“Non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato da altri costretto, mediante violenza fisica alla quale non poteva resistere o comunque sottrarsi”*. Si ricorda che nel diverso caso di costringimento psichico la volontà è presente, benché viziata dalla minaccia di un male, dunque, il soggetto non sarà punibile sulla base dei limiti previsti dall'art. 54 c.p., comma 3.

■ Il dolo

Esso costituisce la conformazione originaria, fondamentale, più grave e regolare della colpevolezza. La prima accezione si riferisce al fatto che nell'elaborazione penalistica, inizialmente, il reato era solo doloso; la seconda attiene al fatto che la dolo esprime la modalità più autentica della volontà colpevole; la terza perché esprime il nesso psicologico più stretto ed immediato tra il fatto ed il suo autore; mentre l'ultima si giustifica per la ragione che nei delitti la responsabilità è normalmente dolosa, mentre quella colposa (o preterintenzionale) è l'eccezione.

Secondo Mantovani, la nozione fornita dall'art. 43 c.p.²⁴⁷ di condotta dolosa è incompleta perché fa riferimento al solo evento dannoso o pericoloso, quindi l'autore preferisce riadattare la più vecchia definizione del precedente codice penale Zanardelli, stabilendo quindi che *“il delitto è doloso quando il fatto, che costituisce il reato, è dall'agente preveduto e voluto”*²⁴⁸.

Ebbene, il dolo richiede la sussistenza di due componenti la rappresentazione (o consapevolezza) che quella condotta costituisce reato e la volontà di realizzarla.

Esistono diverse classificazioni del dolo, solitamente complementari. Le più importanti sono:

• dolo **generico** e dolo **specifico**

Il dolo generico, previsto per la maggior parte dei reati, è quello in cui è richiesta la mera consapevolezza e volontà della condotta penalmente sanzionata, essendo irrilevante lo scopo per cui il soggetto compie (od omette di compiere) il fatto.

Mentre nei reati per il cui la legge richiede il dolo specifico è necessario, oltre alla coscienza e volontà, che il soggetto agisca per uno specifico fine, seppur il conseguimento del quale non è indispensabile per la consumazione della fattispecie penale.

• dolo **diretto** e dolo **eventuale**

Il dolo diretto o intenzionale si verifica quando il reo mira a realizzare, con la sua azione od omissione,

l'evento tipizzato nella norma penale (nei reati di evento) o la condotta criminosa (nei reati di condotta), nello specifico *“quel risultato”*.

Al contrario, nel dolo eventuale, la volontà dell'agente non si rivolge direttamente verso l'evento dannoso o pericoloso, ma ne accetta il rischio come conseguenza probabile²⁴⁹. In altre

²⁴⁷ Art. 43 c.p. *“Il delitto è doloso, o secondo l'intenzione, quando l'evento dannoso o pericoloso, che è il risultato dell'azione od omissione e da cui la legge fa dipendere l'esistenza del delitto, è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione”*.

²⁴⁸ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 333.

²⁴⁹ Tuttavia, è bene precisare che l'espressione *“accettazione del rischio”*, sovente utilizzata nei manuali per descrivere tale forma di dolo, secondo la sentenza a Sez. Unite della Corte di Cassazione del 18 settembre 2014, n. 38343, pronunciata sulla celebre tragedia dell'acciaieria ThyssenGroup di Torino, ha chiarito i tratti distintivi fra le due categorie-limite della colpevolezza di reato: la colpa cosciente ed il dolo eventuale; affermando che in quest'ultimo il reo *“aderisce all'evento”*, non ne accetta il rischio del verificarsi, terminologia soffusa che attrarrebbe più la sfera della colpa. La precedente considerazione tra la sua fonte dall'articolo di F.G. CAPITANI, *“Non più l'accettazione del rischio qualifica il dolo eventuale. L'adesione all'evento lo distingue dalla colpa cosciente”*, pubblicato 31 dicembre 2014 su www.dirittoegustizia.it

parole, il soggetto pone in essere una condotta, rispetto alla quale è consapevole essa possa produrre, con probabilità sufficientemente concreta, un evento che integra il reato.

L'accertamento del dolo risulta ardua *probatio*, dal momento che, in assenza di confessioni e di testimonianze attendibili, è possibile solo attraverso meccanismi sensoperceptivi indiretti, trattandosi di fatti puramente psichici interni alla mente del soggetto.²⁵⁰ Tale percorso probatorio, benché possa subire delle semplificazioni o accentuazioni probative, si articola sostanzialmente nel:

- considerare tutte le circostanze, i c.d. “indicatori del dolo”, che facciano trasparire o accompagnino atteggiamenti psichici, il cui ambito non può essere aprioristicamente determinato. Si distinguono:
 - *circostanze esterne-oggettive*, attinenti all’ambito della condotta, come mezzi usati, durata e ripetitività degli atti, comportamento antecedente e susseguente il fatto;
 - *circostanze soggettive*, che riguardano la persona agente, alle quali si ricorre quando le precedenti non permettono esito univoco, ad esempio il movente, il bagaglio di conoscenze del reo, l’interesse al reato.

- dimostrare attraverso circostanze certe e precise l’esistenza della consapevolezza e volizione “*sulla base delle comuni massime di esperienza*”²⁵¹, cioè nel modo in cui vanno in genere le cose. Ad esempio, mirare e fare fuoco a breve distanza nel petto della vittima, è normalmente sufficiente per sentenziare il dolo;

- valutare se sono presenti contingenze che diano ragionevole spazio ad una deviazione rispetto *al’id quod plerumque accidit*, ovvero sia al modo in cui nella maggior parte dei casi si verificano i fatti, ricordando però il fondamentale principio a garanzia dell’imputato previsto dall’art. 533 c.p.p. secondo cui la colpevolezza deve risultare “*al di là di ogni ragionevole dubbio*”.

Altro aspetto rilevante in materia di dolo è la diversa intensità con cui esso può presentarsi, dal momento che anche di tale apprezzamento terrà conto il giudice nel valutare la gravità del reato e quindi nel determinare la pena²⁵². Ebbene, ne sono criteri di commisurazione:

- il *quantum di adesione volontaristica dell’agente al fatto criminoso*, a tal proposito cruciale risulta la distinzione poc’anzi vista tra dolo intenzionale ed eventuale;

²⁵⁰ F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, parte generale, XI ed., pag. 346.

²⁵¹ *Ibidem*, pag. 347.

²⁵² Art. 133 c.p. “*Nell’esercizio del potere discrezionale indicato nell’articolo precedente, il giudice deve tener conto della gravità del reato, desunta:*

1. *dalla natura, dalla specie, dai mezzi, dall’oggetto, dal tempo, dal luogo e da ogni altra modalità dell’azione;*
2. *dalla gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato;*
3. *dalla intensità del dolo o dal grado della colpa.*

Il giudice deve tener conto, altresì, della capacità a delinquere del colpevole, desunta:

1. *dai motivi a delinquere e dal carattere del reo;*
2. *dai precedenti penali e giudiziari e, in genere, dalla condotta e dalla vita del reo, antecedenti al reato;*
3. *dalla condotta contemporanea o susseguente al reato;*
4. *dalle condizioni di vita individuale, familiare e sociale del reo”.*

• il *quantum* di consapevolezza del disvalore del fatto penale, per il quale si andrà a vagliare il grado di conoscenza e conoscibilità, nonché di offensività della fattispecie sanzionata, il quale varierà in ragione, ad esempio, dell'età e/o della cittadinanza straniera;

• il *quantum* di complessità del processo deliberativo, parametro riferito alla durata, nel senso che i ragionamenti elaborati dalla mente di un individuo possono richiedere una lunga maturazione e riflessione: tanto più ponderata è la scelta alla fine intrapresa, tanto più piena è la coscienza e volontà del fatto. Sotto questo punto di vista assai chiarificatrice è la distinzione tra:

i) dolo d'impeto, riscontrabile nella psiche di chi prende una decisione criminosa improvvisa ed immediata;

ii) dolo di proposito, il quale sussiste quando intercorre un apprezzabile lasso temporale tra l'insorgere del proposito criminoso e la sua attuazione;

iii) dolo di premeditazione, figura più complessa rispetto alla precedente, con la quale però condivide il requisito del distacco temporale tra il sorgere dell'idea e l'esecuzione del reato, ma che richiede in aggiunta, per il suo riconoscimento, un ulteriore elemento: la maturazione e la persistenza del proposito, inteso come il radicamento tenace ed ininterrotto dell'intento di realizzare l'illecito, del quale ne sono sintomi il preventivo studio delle occasioni ed opportunità per l'attuazione, un'adeguata organizzazione di mezzi e la predisposizione delle modalità esecutive del crimine.²⁵³

■ La colpa

Essa costituisce l'altro criterio di imputazione soggettiva della colpevolezza, che, rispetto al dolo, è stata recepita in momento successivo, risulta meno grave, nei delitti ha natura legislativamente eccezionale e sussidiaria.

Normativamente la nozione di colpa, è anch'essa rinvenibile nell'art. 43 c.p.²⁵⁴, tuttavia, come avviene per il dolo, si tratta di una definizione incompleta, poiché non comprende i reati di mera condotta e la c.d. colpa impropria²⁵⁵.

Secondo una concezione più completa, esposta dal Mantovani, l'essenza della responsabilità penale colposa è ravvisabile nel "*rimprovero al soggetto per aver realizzato, involontariamente ma*

²⁵³ R. RADI, *Premeditazione e preordinazione del delitto di omicidio*, pubblicato il 23 maggio 2022, in www.Njus.it.

²⁵⁴ Art. 43 c.p. "*Il delitto [ma anche la contravvenzione] è colposo, o contro l'intenzione, quando l'evento, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline*".

²⁵⁵ Si parla di colpa impropria ciò che costituisce un'ipotesi particolare, nel senso che al contrario della regola generale di involontarietà qui il fatto è voluto dall'agente, eppure si tratta comunque di responsabilità colposa e non dolosa. Si tratta di tre casi eccezionali: a) l'eccesso colposo nella causa di giustificazione (art. 55 c.p.); b) supposizione colposa di una causa di giustificazione inesistente (comma 4, art. 59 c.p.); c) errore sul fatto determinato da colpa (art. 47 c.p.).

Alla luce di ciò andrebbe riconsiderato il primo presupposto costitutivo della colpa, nel senso che essa è configurabile anche quando l'evento è voluto, ma in questi casi l'agente deve essere, con buona fede, convinto di agire in presenza di una discriminante che non esiste più perché ne ha superato i limiti (art. 55 c.p.) oppure perché non è mai esistita (art. 59 c.p.) o ancora perché crede erroneamente che il suo agire non sia contrario alla legge penale (art. 47c.p.).

*pur sempre attraverso la violazione di regole cautelari di condotta, un fatto di reato, che egli poteva evitare mediante l'osservanza, esigibile, di tali regole*²⁵⁶.

Lo stesso autore individua tre presupposti costitutivi della colpa:

1) la mancanza della volontà del fatto materiale tipico.

Si tratta di un aspetto fondamentale perché è ciò che contraddistingue nettamente la colpa dal dolo, nel senso che nella colpa vi è la non volontà del fatto. Sulla base di questo requisito si fonda la distinzione tra:

- *colpa cosciente* (o senza previsione), evenienza che rappresenta la forma tradizionale e più ricorrente di colpa, essa si verifica quando il fatto non è né voluto e nemmeno previsto dal reo;
- *colpa incosciente* (o con previsione), si ha nel caso in cui il fatto pur non essendo voluto dal soggetto è da questo previsto come conseguenza possibile. La differenza tra dolo eventuale e colpa incosciente è che nel primo il l'agente è consapevole che l'evento si possa verificare ed accetta tale eventualità, nella seconda l'individuo nutre il profondo convincimento che nulla accadrà a conseguenza della sua condotta.

2) l'inosservanza delle regole cautelari di condotta

Dal momento che vi sono diverse attività umane che, seppur legalmente consentite, sono in grado di creare molteplici situazioni di pericolo per gli altrui diritti ed interessi, l'esperienza comune e quella tecnico-scientifica aggiornano continuamente l'insieme delle c.d. regole cautelari di condotta che servono a circoscrivere il rischio entro limiti socialmente accettabili, con fine ultimo di prevenire danni a terzi.

Si tratta sostanzialmente di una misura oggettiva della colpa, perché con essa si intende vagliare se la condotta del soggetto è stata rispettosa del dovere di diligenza, il quale deve intendersi come rispetto delle regole cautelari di condotta. Si tratta di un complesso di precetti variegato, il quale può essere classificato in base alle sue fonti, al contenuto e ai requisiti per l'imputazione:

– Con riguardo alla fonte si distinguono regole non scritte - di diligenza, prudenza e perizia, la cui inosservanza comporta la c.d. colpa generica - e regole scritte, positivizzate nelle varie fonti legislative, la cui trasgressione comporta la c.d. colpa specifica.

Quest'ultime possono essere ulteriormente differenziate in virtù del grado di determinatezza del precetto.

Si avranno:

- regole scritte rigide, le quali prescrivono la condotta doverosa in termini netti;

²⁵⁶ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020, pag. 359.

- regole scritte elastiche, in cui il comportamento normativamente adeguato è variabile in base al caso concreto, quindi, vi è un coefficiente di indeterminatezza;
- regole apparentemente scritte, si tratta di disposizioni che rinviano genericamente a regole cautelari non scritte, lasciando completamente indeterminata la condotta da tenere in concreto.

– Le regole cautelari di condotta possono avere contenuto positivo o negativo, prescrivendo solitamente:

- l’astensione da attività rischiose se non autorizzate;
- lo svolgimento di attività rischiose autorizzate al ricorrere di determinati presupposti, rispettando le modalità esecutive astenendosi da altre specificamente vietate;
- l’assunzione di preventive informazioni sulle regole cautelari rispetto a quell’attività;
- la comunicazione ad altri di quest’ultime;
- la scelta adeguata di propri collaboratori o delegati e il successivo controllo sul loro operato.

– Quanto alla funzione delle regole cautelari, già è stata affermato il loro scopo di prevenire o limitare i possibili danni alle persone in situazioni pericolose. Al giudice sarà richiesto di rapportare il comportamento effettivamente tenuto con quello astrattamente doveroso, operando una valutazione *ex ante* che tenga conto: i) della prevedibilità dell’evento lesivo; ii) dell’evitabilità dell’evento dannoso; iii) la migliore scienza ed esperienza di quel momento storico in quello specifico settore di attività.

Fatto ciò, per l’imputazione oggettiva devono ricorrere due requisiti:

- la *rientranza dell’evento nello scopo preventivo della regola cautelare*, nel senso che sono perseguibili solo gli eventi che il precetto comportamentale mirava ad evitare;
- l’*effettiva evitabilità dell’evento* cagionato se fossero state rispettate le regole cautelari, nel senso che non sarà ascrivibile la colpa all’individuo nel caso di ineluttabilità certa o pressoché assoluta avvenimento dannoso.

3) l’attribuibilità all’individuo dell’inosservanza ingiustificata della regola cautelare di condotta.

Tale caratteristica permette di collegare l’inosservanza delle regole cautelari di condotta alla responsabilità personale, presupposto che segna il netto confine con la responsabilità oggettiva, cioè

quella particolare forma di responsabilità in cui un soggetto è chiamato a rispondere di un illecito a prescindere dall'elemento soggettivo della colpevolezza²⁵⁷.

La valutazione di quest'ultimo requisito ruota attorno a due aspetti: quello della prevedibilità ed evitabilità dell'evento dannoso e quello costituito dall'infrazione dell'obbligo del soggetto di seguire le regole cautelari di condotta, le quali assumono rilevanza e contenuto sempre stringente a seconda della diversa pericolosità della situazione concreta.

A tal fine, di grande aiuto risulta la materia della graduabilità della colpa, la quale, per fare una paragone, costituisce l'intensità nel dolo. Di seguito vengono enunciati i criteri di gradazione delle colpe, che sfociano in misure oggettive e soggettive; quest'ultime attengono alla minore o maggiore attribuibilità della gravità oggettiva al soggetto colpevole²⁵⁸.

Sono parametri oggettivi di graduazione della colpa:

- il *quantum di evitabilità*, il quale parametrizza la colpa in base alla probabilità di verificazione dell'evento dannoso, che può essere qualificato come scarsamente, mediamente od altamente probabile. Chiaramente sarà tanto più grave tanto più l'accadimento era in larga misura obiettivamente concretizzabile;
- il *quantum di divergenza* tra condotta effettivamente tenuta e quella doverosa: ovviamente il grado aumenterà all'incrementarsi della distanza tra il comportamento ottimale e quello reale.

Sono parametri soggettivi di graduazione della colpa:

- la consapevolezza di tenere una condotta pericolosa e quindi la previsione del risultato lesivo come conseguenza plausibile di quel comportamento. Quindi si parlerà di *quantum di previsione* o di *quantum di prevedibilità* a seconda che si tratti rispettivamente di colpa cosciente o colpa incosciente. Tale valutazione riguarda la percezione soggettiva dell'evento dannoso e, in scala ad intensità crescente, si andrà dall'ipotesi di colpa incosciente (in cui l'accadimento dannoso non era nemmeno stato preso in considerazione) a quella di colpa cosciente (in cui il fatto era ritenuto possibile con probabilità graduabile). Il limite è costituito dal caso del dolo eventuale, ricorrente quando l'agente, pur non volendo il fatto, riteneva il suo verificarsi evento certo o quasi.
- il *quantum di esigibilità del modello comportamentale* che l'agente avrebbe dovuto tenere, parametro che viene valutato in base alla sua professione, esperienza, abilità, competenza e via dicendo.

Oltre ai suddetti parametri, il giudice nello stabilire la gravità del reato colposo, terrà conto anche del *tipo di motivazione* alla base della condotta inosservante delle regole di cautela, specie in

²⁵⁷F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020 pag. 306.

²⁵⁸ *Ibidem*, pag. 385 s.s..

quei casi di conflitti tra doveri egualmente importanti, oppure di circostanze che hanno comportato *particolari difficoltà* per il rispetto dei doveri.²⁵⁹

4. le cause di esclusione della colpevolezza

Quarto ed ultimo elemento costitutivo della colpevolezza sono le c.d. scusanti o cause di esclusione della colpevolezza, le quali si caratterizzano per il fatto di esonerare l'imputato dalla punibilità in quanto escludono la sua colpevolezza per mancanza di rimproverabilità rispetto ad un fatto che comunque resta oggettivamente illecito.

L'esenzione dalla punibilità è ciò che accomuna le ragioni scusanti, scriminanti ed esimenti.

Per meglio chiarire questa distinzione dottrinale, posto che il Codice penale pone in chiaro solo le cause di esclusione della pena (*genus eterogeneo*) è opportuno approfondire le loro caratteristiche:

A) le *scriminanti* (o *cause di giustificazione*)

Si tratta di particolari situazioni al ricorrere delle quali un fatto, che diversamente sarebbe reato, tale non viene considerato essendo la stessa legge a imporlo o consentirlo. In altre parole, esse non si limitano a escludere la pena, ma eliminano proprio il reato, quindi rendono il fatto lecito. Tra queste vi rientrano:

- la legittima difesa;²⁶⁰
- lo stato di necessità;²⁶¹
- l'esercizio di un diritto o l'adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine della pubblica Autorità;²⁶²
- il consenso dell'avente diritto;²⁶³
- l'uso legittimo delle armi (scriminante ammessa solo per i pubblici ufficiali).²⁶⁴

²⁵⁹ Si tratta, per esempio, dell'incidente mortale causato dal conducente di ambulanza chiamato d'urgenza oppure, con riferimento al secondo caso, a situazioni di shock o stress emotivo.

²⁶⁰ Art. 52 c.p., comma 1: "Non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di difendere un diritto proprio od altrui contro il pericolo attuale di un'offesa ingiusta, sempre che la difesa sia proporzionata all'offesa".

²⁶¹ Art. 54 c.p., comma 1: "Non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé od altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona, pericolo da lui non volontariamente causato, né altrimenti evitabile, sempre che il fatto sia proporzionato al pericolo".

²⁶² Art. 51 c.p., comma 1: "L'esercizio di un diritto o l'adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine legittimo della pubblica Autorità, esclude la punibilità".

²⁶³ Art. 50 c.p.: "Non è punibile chi lede o pone in pericolo un diritto, col consenso della persona che può validamente disporre".

²⁶⁴ Art. 53 c.p. "Ferme le disposizioni contenute nei due articoli precedenti, non è punibile il pubblico ufficiale che, al fine di adempiere un dovere del proprio ufficio, fa uso ovvero ordina di far uso delle armi o di un altro mezzo di coazione fisica, quando vi è costretto dalla necessità di respingere una violenza o di vincere una resistenza all'Autorità e comunque di impedire la consumazione dei delitti di strage, di naufragio, di sommersione, di disastro aereo, di disastro ferroviario, di omicidio volontario, di rapina a mano armata e di sequestro di persona".

B) le cause di non punibilità (o di esclusione dalla pena)

Esse riguardano delle situazioni normalmente esterne al fatto tipico, che non escludono l'illiceità e la sussistenza del reato, tuttavia, al loro ricorrere, il legislatore prevede, per ragioni di tipo giuridico o di convenienza politico-criminale o ancora per l'esigenza di salvaguardare particolari interessi coinvolti, di non applicare le conseguenze penali. Tra queste è possibile operare una divisione:

- cause di non punibilità originarie, meglio note come esimenti, sono quei presupposti o circostanze che sussistono già nel momento in cui è accaduto il fatto illecito. All'interno della categoria spiccano due ipotesi:

- l'immunità;²⁶⁵
- la particolare tenuità del fatto.²⁶⁶

Oltre a queste, si ricorda l'eventualità prevista dall'art. 649 c.p. che esclude la punibilità per fatti commessi ai danni dei congiunti, rinvenibile, ad esempio, nel caso in cui il figlio rubi l'auto del padre.

- cause di non punibilità sopravvenute, le quali intervengono successivamente al perfezionamento del reato. Il codice penale distingue questo sottogruppo in cause di estinzione del reato e cause di estinzione della pena. Le prime operano prima della sentenza definitiva di condanna e fanno venir meno la potestà statale ad infliggere la pena, mentre le seconde implicano la sussistenza del verdetto di condanna definitiva ma bloccano la sanzione stabilita dal giudice.

Sono cause generali di estinzione del reato: i) la morte dell'imputato; ii) l'amnistia; iii) la remissione della querela; iv) la prescrizione²⁶⁷; v) l'oblazione nelle contravvenzioni; vi) la sospensione condizionale della pena; vii) le condotte riparatorie; viii) il perdono giudiziale.

²⁶⁵ Con il termine immunità si suole indicare quei casi di esenzione da ogni conseguenza penale per i soggetti svolgenti particolari funzioni di grande rilevanza in ambito costituzionale o internazionalistico, prevista ad esempio per: Capo dello Stato (art. 90 Cost.), membri del Parlamento e Consiglieri regionali (art. 68 e 122 Cost.), giudici della Corte Cost. (art. 3 L. cost. n. 1/1948) e membri del CSM (art. 5 L. n. 1/1981), Pontefice (art. 8 Tratt. Laterano), Capi e Organi di Stato esteri (L. n. 804/1967), Agenti diplomatici e Consoli (Conv. Vienna 1961), membri del Parlamento europeo (L. n. 437/1966), dell'O.N.U. (L. n. 1740/1951) e della N.A.T.O. (L. n. 1355/1955), giudici della Corte Aja e Corte dei diritti dell'uomo (L. n. 350/1966).

²⁶⁶ Introdotto con l'art. 131-bis del D.lgs. n. 28/2015, il quale stabilisce che "Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo [...] l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale". Norma introdotta nell'idea di deflazione processuale e conseguente riduzione dei tempi e costi della giustizia.

²⁶⁷ La prescrizione rientra tra le cause estintive del reato ed è legata al decorso del tempo. Si tratta di un istituto che ha origini lontane e la cui esistenza si fonda essenzialmente su tre ragioni: i) nell'affievolirsi dell'interesse statale alla punizione a causa del trascorrere del tempo, nel quale non si è giunti all'accertamento della responsabilità o all'applicazione della pena inflitta; b) nell'esigenza garantista di non sottoporre l'imputato alla c.d. Spada di Damocle della giustizia per un periodo indefinito e dunque eccessivo, che causerebbe effetti negativi ingiustificati sulla vita del soggetto; c) l'esigenza economica nonché di efficienza della giustizia: non poter gravare sul sistema giudiziario con processi interminabili.

Il presupposto per l'applicazione di tale istituto era originariamente il fatto che non si fosse arrivati ad una sentenza definitiva di condanna, ora, a seguito della L. n. 3/2019 è sufficiente non essere arrivati ad una sentenza di primo grado,

Fra le cause generali di estinzione della pena vi è: a) la morte del reo dopo la condanna definitiva; b) l'indulto; c) la grazia; d) la non menzione della condanna nel certificato del casellario giudiziario; f) la liberazione condizionale; g) la riabilitazione.

C) le *scusanti* (o *cause di esclusione della colpevolezza*)

In queste ipotesi non viene meno l'antigiuridicità del fatto, che rimane pur sempre illecito, tuttavia, nessun rimprovero può essere mosso all'autore, il quale viene appunto scusato dall'ordinamento a causa della presenza di circostanze anomale tali da rendere insorgibile un comportamento conforme alla legge penale. Tale evenienza si può verificare in due ordini di macro-ipotesi:

- per l'impossibilità di conoscere il divieto:
 - dovuta ad errore sul fatto;
 - dovuta ad errore inevitabile su legge *extrapenale* richiamata da una legge penale;
 - dovuta ad errore sull'ordine illegittimo insindacabile della Pubblica Autorità o del privato rivestito di autorità specificamente riconosciuta dalla legge.

- per l'impossibilità di comportarsi secondo il divieto:
 - a causa di costringimento psichico;
 - a causa di violenza irresistibile;
 - a causa della necessità inconfutabile di salvare beni personali equivalenti ai beni offesi;
 - nei casi previsti dall'art. 384 c.p.²⁶⁸.

Alcune precisazioni con riferimento agli errori scusanti:

- l'errore di fatto sul fatto, previsto dal comma 1 dell'art.47 c.p., il quale sancisce che *“l'errore sul fatto che costituisce reato esclude la punibilità dell'agente. Nondimeno, se si tratta di errore determinato da colpa, la punibilità non è esclusa, quando il fatto è preveduto dalla legge come delitto*

tuttavia quest'ultima legge ha anche stabilito che il corso della prescrizione rimane sospeso dalla data in cui è pronunciata la sentenza di I grado fino a che essa non diviene esecutiva, evitando così che lungaggini processuali impediscano di arrivare alla sentenza definitiva.

Il tempo necessario affinché il reato cada in prescrizione, a norma dell'art. 157 c.p., corrisponde al massimo della pena edittale stabilita dalla legge, il quale non può comunque essere inferiore ai 6 anni per i delitti e a 4 anni se si tratta di contravvenzioni. Qualora le conseguenze sanzionatorie siano diverse dalla detenzione o da una misura pecuniaria il tempo sarà di 3 anni. Per i reati di particolare allarme sociale il tempo in cui decorre è raddoppiato. Sono invece imprescrittibili i reati puniti con l'ergastolo. Vi sono poi degli avvenimenti, previsti dall'art. 160 c.p., che interrompono la prescrizione, nel senso che al verificarsi di questi la prescrizione interrotta ricomincia *ex novo*, cioè da zero, poiché rendono privo di effetti giuridici il periodo di tempo precedentemente trascorso. Vi sono poi dei fatti, elencati all'art. 159 c.p., che determinano la sospensione del decorso della prescrizione, nel senso che determinano una stasi del corso della prescrizione, ma al venir meno della causa sospensiva si ripartirà non *ex novo* ma dal momento in cui è intervenuta una di quest'ultime.

²⁶⁸ Art. 384 c.p. *“Nei casi previsti dagli articoli 361, 362, 363, 364, 365, 366, 369, 371 bis, 371 ter, 372, 373, 374 e 378, non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé medesimo o un prossimo congiunto da un grave e inevitabile nocimento nella libertà o nell'onore.”*

colposo”. In altre parole, l’errore di fatto sul fatto che esclude la punibilità è quello consistente in una falsa percezione della realtà che alteri il procedimento volitivo, ricadendo quindi su uno dei presupposti essenziali per l’esistenza del reato; sicché, ad esempio, colui che preleva una cosa altrui ritenendola erroneamente propria, non sarà punibile, in quanto per la sussistenza del furto è richiesta la consapevolezza dell’altruità del bene.

Al contrario, qualora la realtà sia stata esattamente percepita nel suo concreto essere, non v’è errore sul fatto, ma errore sulla interpretazione tecnica della realtà percepita e sulle norme che la disciplinano, ininfluenti ai fini dell’applicazione della citata disposizione. È il caso di chi s’impadronisce di un oggetto credendolo abbandonato oppure di quello che ruba pensando che non sia vietato, considerandolo un prestito senza permesso. Stesso discorso vale chiaramente per chi agisce nel dubbio, atteggiamento che denota una palese cognizione di poter stando agire *contra legem*.

Ulteriore considerazione, riguarda gli elementi specializzanti della fattispecie, rispetto ai quali, il comma 2 del citato articolo, precisa che *“l’errore sul fatto che costituisce un determinato reato non esclude la punibilità per un reato diverso”*, nel senso che la persona che offende un soggetto, ignorando legittimamente la sua qualifica di pubblico ufficiale, non dovrà rispondere di ingiuria aggravata, ma sarà comunque responsabile per il reato di ingiuria semplice.

- l’errore di diritto sul fatto, cioè il c.d. errore sulla percezione di una legge *extrapenale* (civile, amministrativa, processuale, ma anche penale purché diversa dalla norma incriminatrice di cui si discute) richiamata nella norma penale²⁶⁹, precisando ovviamente che l’impunibilità sussiste a patto che si tratti di un errore (o ignoranza) inevitabile, quindi scusabile, ed inoltre che la norma non penale abbia funzione di definire, specificare o chiarire il contenuto della norma penale incriminatrice, dunque, che il precetto abbia valore di “elemento normativo” rispetto alla fattispecie criminosa.

- l’errore determinato dall’altrui inganno, previsto dall’art. 48 c.p.²⁷⁰, il quale costituisce un caso di responsabilità per l’autore mediato, categoria che comprende tutte le ipotesi in cui un individuo si serva, al fine di commettere un reato, di altro soggetto non imputabile o non punibile. In tal evenienza, il raggirato utilizzato dal reo come strumento per compiere il reato, sarà ritenuto scusabile solo se sia palese l’impiego da parte del secondo di artifici o altri mezzi di inganno che rendano l’errore incolpevole.²⁷¹

²⁶⁹ Art 47 c.p., comma 3: *“L’errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato”*.

²⁷⁰ Art. 48 c.p.: *“Le disposizioni dell’articolo precedente si applicano anche se l’errore sul fatto che costituisce il reato è determinato dall’altrui inganno; ma, in tal caso, del fatto commesso dalla persona ingannata risponde chi l’ha determinata a commetterlo”*.

²⁷¹ F. S. KOCHTAB, *Le cause di esclusione della colpevolezza o anche dette scusanti*, articolo pubblicato il 1° giugno 2021 in www.dirittofacilevoce.it.

3.3.4. Le sanzioni penali

In linea generale la pena, sia essa criminale, amministrativa o civile, è una limitazione dei diritti dell'uomo, comminata attraverso un procedimento pubblicistico, come conseguenza di una violazione di un obbligo o divieto imposto dalla legge. La pena criminale, o pena in senso stretto, si sostanzia in una sanzione afflittiva appositamente prevista dall'ordinamento giuridico per chi trasgredisce un precetto di natura penale.²⁷²

Stabilire quale sia il fondamento della pena, quindi la sua funzione, fu fin dall'antichità uno tra i problemi più dibattuti tra gli studiosi della scienze penali e filosofiche. Seppur le tesi in materia sono innumerevoli²⁷³, l'idea centrale nel diritto penale moderno è la plurifunzionalità²⁷⁴ della pena: si riconosce una finalità retributiva e preventivo-intimidativa, arricchita, o meglio addolcita, dall'intento finale rieducativo della stessa.

Con riferimento alla prima funzione enunciata (la retributiva), che si rifà alla teoria della retribuzione, la pena è il corrispettivo del male commesso e deve essere applicata in ragione del reato compiuto. In sostanza, la condotta penalmente rilevante rappresenta a livello giuridico la ribellione del singolo alla volontà della legge, la quale esige un rimedio (appunto dalla sanzione) volto a riaffermare l'autorità dell'ordinamento giuridico; sul piano morale la pena costituisce un'esigenza etica della ragione che si fonda sul profondo concetto di giustizia che, secondo Kant, ritrae un imperativo categorico della coscienza umana.

Quanto al secondo intento (funzione preventivo-intimidativa), esso è espressione della teoria della prevenzione o intimidazione: la pena funge da mezzo utilitaristico per dissuadere gli uomini dal commettere atti criminosi o evitare che questi li ripetano in futuro.

L'ultima finalità, quella rieducativa, oltretutto rappresentante uno dei principi costituzionali a cui la pena deve sottostare, trova il suo fondamento nella necessità di risocializzazione del reo, ossia di riadattare la personalità dell'individuo affinché questi possa ritornare a vivere in maniera civile nella società.

Per completezza, di seguito si ricordano gli altri caratteri sanciti dalla Costituzione per qualificare la pena:

- il principio di necessità della pena, cioè l'obbligo delle autorità di sanzionare penalmente le condotte criminose;
- il principio di legalità della pena: impone di sanzionare il reo esclusivamente con pene espressamente previste dalla legge;

²⁷² F. MANTOVANI, *op. cit.*, pag. 783 s.s..

²⁷³ Altra nota concezione che si è occupata di definire il fondamento della pena è la c.d. teoria dell'emenda o dell'espiazione, secondo cui la sanzione penale costituisce il mezzo per portare alla redenzione morale o ravvedimento dello spirito, in virtù dell'idea che il dolore purifica contro l'immoralità.

²⁷⁴ F. MANTOVANI, *op. cit.*, pag. 790 s.s..

- il principio di proporzionalità della pena, il quale prescrive un trattamento differenziato a seconda delle diverse gravità delle situazioni concrete;
- il principio di personalità della pena, secondo cui la pena deve essere irrogata unicamente all'autore del reato;
- il principio di umanizzazione della pena: esso bandisce ogni trattamento disumano e crudele che non sia funzionalmente connesso con il limite massimo della sanzione, costituito dalla restrizione della libertà.

Nei sistemi penali moderni la misura sanzionatoria²⁷⁵ tradizionalmente irrogata è la pena detentiva, costituita dalla privazione della libertà personale; tuttavia, col tempo i legislatori compresero, per diverse ragioni, la necessità di differenziare le conseguenze penali in ragione della diversa intensità del fatto di reato, sicché negli ordinamenti penalistici comparvero:

➤ **misure sostitutive o alternative** alla pena detentiva, come:

- le *misure patrimoniali*, quali pene pecuniarie, misure impeditive dei profitti conseguiti (confisca o riduzione in pristino), cauzione di buona condotta;
- le *pene paradetentive*, costituenti una variante della pena detentiva, poiché comportano una riduzione, e non una privazione, della libertà personale. Tra esse si ricomprendono: la detenzione

²⁷⁵ Le pene (anche nominate misure sanzionatorie) non vanno confuse con le misure di sicurezza e di prevenzione, le quali vertono sulla pericolosità sociale del soggetto, dunque, non hanno una finalità punitiva ma sono volte ad impedire che l'individuo ritenuto pericoloso, secondo un giudizio di probabilità futura, commetta o ricommetta reati. La differenza sostanziale tra quest'ultime due figure è data dal fatto che le misure di prevenzione possono essere disposte a prescindere che la persona sia stata condannata per un reato, essendo sufficiente un oggettivo sospetto, corroborato da elementi oggettivi, di attività criminose.

Le **misure di sicurezza** possono essere:

a) personali:

- detentive: assegnazione a una colonia agricola o ad una casa di lavoro, ricovero in una casa di cura e di custodia, ricovero in ospedale psichiatrico giudiziario, ricovero in un riformatorio giudiziario;
- non detentive: libertà vigilata, divieto di soggiorno, divieto di frequentare osterie e pubblici spacci di bevande alcoliche, espulsione dello straniero e allontanamento del cittadino UE;

b) patrimoniali: cauzione di buona condotta e confisca.

Le **misure di prevenzione** possono avere carattere:

- personale, tra queste vi rientrano: l'avviso orale oppure il foglio di via obbligatorio, entrambi ad opera del Questore; la sorveglianza speciale di pubblica sicurezza, il divieto o l'obbligo di soggiorno, il divieto d'accesso ai luoghi delle manifestazioni sportive, l'ammonimento agli autori di atti persecutori, quest'ultime applicate dall'autorità giudiziaria;
- patrimoniale: sequestro, cauzione, la confisca di prevenzione.

Ulteriore istituto applicabile disposti dall'autorità giudiziaria sono le **misure cautelari**, ossia quei provvedimenti provvisori e immediatamente esecutivi irrogati ogniqualvolta si ravvisi il pericolo che, durante le indagini preliminari o nel corso del processo, possano verificarsi eventi capaci di compromettere la funzione giurisdizionale. Esistono due tipi di misure cautelari:

- personali, che incidono cioè sulla libertà dell'indagato (custodia cautelare: in carcere, in istituto a custodia attenuata per detenute madri o in luogo di cura, divieto e obbligo di dimora, arresti domiciliari, divieto di espatrio, obbligo di presentazione alla polizia, allontanamento dalla casa familiare, divieto di avvicinamento ai luoghi frequentati dalla persona offesa, divieto temporaneo di esercitare determinate attività professionali o imprenditoriali, sospensione dell'esercizio della responsabilità genitoriale o di pubblico ufficio o servizio);
- reali, le quali si ripercuotono sulla facoltà di disporre liberamente dei propri beni (sequestro conservativo e sequestro preventivo).

saltuaria (cioè il carcere al di fuori dei giorni lavorativi), la semidetenzione (carcere per un certo numero di ore al giorno), la detenzione domiciliare (o libertà controllata), (divieto di uscire di casa assoluto o limitato a certe ore del giorno);

- la *pena del lavoro libero di pubblica utilità*, che si sostanzia nello svolgimento di un'attività a favore della collettività;
- le *misure interdittive*, cioè che impediscono al soggetto di esercitare determinate funzioni, attività, professioni;
- le *sanzioni morali* (o simboliche), consistenti nel rimprovero verbale in pubblica udienza o nella pubblicazione della sentenza di condanna su giornali quotidiani di elevata tiratura.

➤ **misure sospensive in prova**: esse consentono di evitare la punizione detentiva in caso di buon esito di un periodo di prova vigilata e assistita;

➤ **misure preparatorie alla liberazione**: possono intervenire in un'ottica premiale nel corso della fase esecutiva della pena e consentono al detenuto meritevole l'ammissione al lavoro all'esterno del carcere, il regime di semilibertà e le licenze preliberatorie.

In Italia le pene criminali previste dal sistema penale si distinguono in: pene principali e pene accessorie. Le prime sono inflitte dal giudice con sentenza di condanna, le seconde discendono *ex lege* come effetti penali del giudizio inflittivo²⁷⁶; nondimeno esistono anche le pene alternative e quelle sostitutive alle pene detentive brevi.

Le pene principali, stabilite dall'art. 17 c.p., sono (in progressione) l'ammenda, la multa, l'arresto, la reclusione e l'ergastolo.²⁷⁷

In base al tipo di sanzione prevista dalla norma incriminatrice per la condotta penalmente rilevante, il legislatore stesso ha enunciato una classificazione degli illeciti penali: costituiscono delitti quei reati che vengono puniti con la multa, la reclusione e l'ergastolo, mentre si tratta di contravvenzioni qualora le conseguenze penali prestabilite comportino le altre due forme, quali ammenda e arresto.

Ammenda e multa costituiscono entrambe due pene pecuniarie, che consistono nel pagamento allo Stato di una somma che va dai 20 a 10.000 euro²⁷⁸ (per la prima) e da 50 a 50.000

²⁷⁶ Art 20 c.p.: "Le pene principali sono inflitte dal giudice con sentenza di condanna; quelle accessorie conseguono di diritto alla condanna, come effetti penali di essa".

L'automaticità nell'applicazione delle pene accessorie comporta, limitatamente ad esso, la non obbligatorietà della motivazione, pur precisando che il giudice potrebbe discrezionalmente decidere per la loro non applicazione.

²⁷⁷ Tra le pene principali era ricompresa anche la morte come pena eccezionale, sancita anche dal vecchio comma 2 dell'art. 27 Cost. secondo cui "Non è ammessa la pena di morte, se non nei casi previsti dalle leggi militari di guerra", il quale è stata definitivamente abolito con L. cost. n. 1/2007.

²⁷⁸ Art. 26 c.p. Ammenda.

euro²⁷⁹ (per la seconda); tuttavia è possibile che le suddette pene possano essere stabilite anche in misura fissa oppure, proporzionale al valore dell'oggetto del reato senza limiti di massimo edittale²⁸⁰. Arresto, reclusione ed ergastolo sono invece pene detentive, comportanti la restrizione della libertà personale: il periodo di limitazione in caso di arresto varia dai 5 giorni a 3 anni²⁸¹; con la reclusione si estende per un tempo che va da 15 giorni a 24 anni²⁸²; l'ergastolo segna la privazione perpetua della libertà²⁸³, anche se, qualora il condannato abbia trascorso almeno 26 anni può uscire dal carcere in regime di semilibertà, di cui si dirà a breve.

Con riguardo a queste misure sanzionatorie giova ricordare l'art. 1 del D.lgs. n. 8/2016, in materia di depenalizzazione dei reati puniti con la sola sanzione pecuniaria, il quale ha stabilito che *“non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda”*. Tale intervento normativo tenta di deflazionare il sistema penale e rendere più effettiva la sanzione, in virtù dell'idea che, contro determinati illeciti ha più forza preventiva una pena certa in tempi rapidi, piuttosto che la minaccia di un processo penale che, visti i tempi della giustizia italiana, potrebbe incorrere in una mancata punizione.

Questa classificazione dei reati in delitti e contravvenzioni è fondamentale perché alcune regole del diritto penale si applicano solamente ai delitti, la più importante delle quali è che i reati delittuosi sono punibili solo al riconoscimento del dolo, salvo qualora la legge penale non preveda diversamente.

Altro particolare aspetto che si considera solo nei reati delittuosi è la distinzione tra delitto consumato e delitto tentato: nel primo caso si ha il perfezionamento del reato, mentre, a norma dell'art. 56 c.p., si parla di delitto tentato quando l'azione o l'evento tipico non si verificano, perché l'esecuzione dell'illecito è stata interrotta da cause indipendenti dalla volontà dell'agente. In mancanza di tale istituto non sarebbe possibile, per esempio, punire per tentato omicidio colui che sparando ha ferito gravemente la vittima ma non è riuscito a causarne la morte per elementi esterni, nel frattempo intervenuti, ed indipendenti dalla volontà dell'aggressore.

L'intento del legislatore è quello di estendere l'efficacia della punibilità, ovvero di sanzionare quelle condotte in cui l'agente, pur non avendo perfezionato in tutti i suoi elementi la

²⁷⁹ Art. 24 c.p. Multa.

²⁸⁰ Si ricorda che:

- il giudice nel quantificare la somma delle pene pecuniarie deve tenere conto dei criteri normativi di commisurazione della pena previsti dall'art. 133 c.p. (aventi riguardo alla gravità del reato e alla capacità a delinquere del soggetto), ma anche delle condizioni economiche del reo, potendo egli elevare sino al triplo o diminuirle fino ad un terzo le pene fissate dalla norma incriminatrice quando, vista la situazione finanziaria del reo, ritenga che la misura massima sia tenue oppure che la misura minima sia eccessivamente opprimente;

- in caso di insolvibilità del condannato il legislatore ha previsto la conversione della sanzione penale pecuniaria nella pena del lavoro sostitutivo o della libertà controllata, le quali sono ragguagliate e disciplinate secondo precisi criteri previsti dalla legge (art. 135 s.s.).

²⁸¹ Art. 25 c.p. Arresto.

²⁸² Art. 23 c.p. Reclusione.

²⁸³ Art. 22 c.p. Ergastolo.

fattispecie penale, ha chiaramente esteriorizzato la sua intenzione criminosa, avendo il soggetto compiuto “*atti idonei diretti in modo non equivoco a commettere un delitto*”²⁸⁴ e quindi di fatto messo in pericolo il bene giuridico protetto dalla norma penale; infatti, la dottrina tradizionale lo definisce come un reato di pericolo astratto o presunto.

Si precisa che il delitto tentato non è una sottospecie del delitto consumato, ma è un reato autonomo, che viene sanzionato con la stessa pena prevista per il delitto consumato ma ridotta da un terzo fino a due terzi.

L’aspetto più spinoso dell’istituto ha sempre riguardato l’individuazione del momento in cui comincia il tentativo: l’art. 56 c.p. fa riferimento all’idoneità e alla non equivocità degli atti per stabilire se vi è stata un’attività punibile e gli studiosi, per ricercare l’inizio di quest’ultima, ricorrono alla distinzione di atti preparatori ed esecutivi, considerando il superamento dei primi, elemento valido per il nascere del tentativo. Ad ogni modo non in tutti i casi concreti è facile valutare questi elementi, dunque, competerà al giudice valutare le circostanze effettive e gli atti nella loro oggettività: sostanzialmente deve essere riconoscibile un proposito criminoso che non è stato possibile portare a termine²⁸⁵.

L’ormai nota distinzione tra contravvenzioni e delitti, rileva anche per quanto riguarda le possibili pene accessorie (differenziate a seconda dei due casi), ovvero quelle pene che comportano una restrizione di capacità, funzioni o attività, aventi l’obiettivo di accrescere l’afflittività della pena principale.

Al contrario è pena accessoria comune (che prescinde dalla differenziazione del reato sopraesposta) la pubblicazione della sentenza di condanna nel caso di ergastolo o altri negli altri casi tassativamente previsti dalla legge²⁸⁶. Il seguente elenco di misure accessorie, previste dal codice penale, non è completo poiché esistono ulteriori pene accessorie speciali contenute in numerose leggi speciali.

Per i delitti il codice penale può stabilire come pene accessorie:

- l’interdizione dai pubblici uffici, dall’esercizio di un’arte o professione, dagli incarichi direttivi delle persone giuridiche ed imprese e l’interdizione legale;
- l’incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione;
- l’estinzione del rapporto di lavoro o di impiego presso enti pubblici o con prevalente partecipazione pubblica;
- la decadenza o sospensione dall’esercizio della potestà genitoriale.

²⁸⁴ Art. 56 c.p. “*Chi compie atti idonei diretti in modo non equivoco a commettere un delitto, risponde di delitto tentato se l’azione non si compie o l’evento non si verifica*”.

²⁸⁵ P. FRANCESCHETTI, *Delitto tentato*, pubblicato il 2 marzo 2017 su www.altalex.it.

²⁸⁶ Condizione sancita dal comma 3 dell’art. 19 c.p. e meglio disciplinata dall’art. 36 c.p. e 543 c.p.p..

Mentre i reati contravvenzionali possono comportare: la sospensione dall'esercizio di una professione, arte o dagli uffici direttivi delle persone giuridiche ed imprese, seppur in alcuni casi la legge può far conseguire le pene accessorie dei delitti anche alle contravvenzioni.

Sicuramente quelle che più interessano l'oggetto di questo elaborato sono:

- l'interdizione e la sospensione dall'esercizio della professione. Entrambe comportano l'incapacità di esercitare le attività per cui è necessaria l'iscrizione all'Albo per un periodo che va nel primo caso da 1 mese a 5 anni e nel secondo da 3 mesi a 3 anni²⁸⁷. La differenza sostanziale tra le due pene accessorie è che mentre la sospensione non comporta la decadenza dall'abilitazione all'esercizio della professione (decorso l'intervallo di tempo stabilito dal giudice, il professionista può riprendere l'attività professionale senza dover richiedere il permesso) l'interdizione provoca la decadenza dal permesso di esercitare erogato dall'Ordine professionale, il quale deciderà decorso il termine se ricorrano i presupposti perché questi possa riprendere ad esercitare.

- l'interdizione e la sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche ed imprese, privano il condannato, per tempi diversi, della capacità di ricoprire l'ufficio di amministratore, liquidatore, direttore generale e di ogni altro incarico che comporti il potere di rappresentanza di persona giuridica o dell'imprenditore. La durata della suddetta interdizione copre lo stesso arco temporale della pena principale, mentre la sospensione non può avere una durata inferiore a 15 giorni né superiore a 2 anni.²⁸⁸

- l'interdizione dai pubblici uffici sottrae al condannato: ogni diritto politico, di pubblico ufficio o incarico, di pubblico servizio, qualsiasi ufficio riguardante la tutela o la cura di beni e persone; i gradi e le dignità accademiche, titoli, decorazioni e altre pubbliche insegne onorifiche, qualunque diritto onorifico attinente uffici, servizi, gradi, titoli, e via dicendo; nonché la capacità di assumere o acquisire i predetti. L'art. 28 c.p., a cui è dedicata tale sanzione accessoria, stabilisce che essa può essere disposta in forma perpetua²⁸⁹ o temporanea, in quest'ultimo caso dovrà avere una durata compresa tra 1 e 5 anni.

Con riferimento alle sanzioni alternative, si ricorda che nel 1975 venne promulgata la L. n. 354 di riforma dell'ordinamento penitenziario, la quale introdusse alcune misure alternative alla

²⁸⁷ Art. 30 c.p. Interdizione da una professione o arte ed art. 35 c.p. Sospensione dall'esercizio di una professione o arte.

²⁸⁸ Tale interdizione, prevista dall'art. 32-bis c.p., "*consegue ad ogni condanna alla reclusione non inferiore a sei mesi per delitti commessi con abuso dei poteri o violazione dei doveri inerenti all'ufficio*", mentre la citata sospensione, sancita dall'art. 35-bis c.p., "*consegue ad ogni condanna all'arresto per contravvenzioni commesse con abuso dei poteri o violazione dei doveri inerenti all'ufficio*".

²⁸⁹ L'interdizione perpetua dai pubblici uffici consegue la condanna:

- all'ergastolo, alla reclusione per un tempo non inferiore a 5 anni, alla dichiarazione di abitudine, professionalità o tendenza a delinquere;
- per alcuni delitti contro la pubblica amministrazione, purché la reclusione stabilita sia superiore a 2 anni o non ricorrano l'attenuante della particolare tenuità del fatto o della collaborazione.

detenzione al fine di potenziare la funzione risocializzante della pena, costituzionalmente sancita. Tra queste sono comprese:

1. l'*affidamento in prova al servizio sociale*, in base al quale il condannato alla detenzione per un periodo non maggiore di tre anni può essere affidato in prova al servizio sociale, fuori dall'Istituto penitenziario, per un lasso di tempo uguale a quello della pena da scontare;²⁹⁰
2. il *regime di semilibertà*, il quale prevede che al reo, a cui è stata inflitta una pena detentiva, venga concesso, al ricorrere di determinati requisiti, di trascorrere parte della giornata all'esterno del carcere per prendere parte ad attività lavorative, didattiche o comunque utili al reinserimento sociale;²⁹¹
3. la *detenzione domiciliare*, consistente nella possibilità per il reo di espiare la pena nella propria abitazione o in altra dimora privata o ancora in luogo pubblico di cura, assistenza e accoglienza; ipotesi che, come le precedenti, è opzionabile dal giudice solo al presentarsi di precisi requisiti.

Altro intervento legislativo, anch'esso volto al duplice fine di differenziazione del sistema punitivo e di detenzione come *extrema ratio*, si ha con l'introduzione delle sanzioni sostitutive alle pene detentive brevi, mediante la L. n. 689/1981: a differenza delle precedenti misure afflittive, le pene sostitutive sono pressoché prive di finalità risocializzante, il loro intento è piuttosto quello di negare la "desocializzazione"²⁹² derivante dalla carcerazione.

Tra le pene sostitutive si annoverano:

a) la *semidetenzione*²⁹³, tale misura può sostituirsi alle pene detentive determinabili dal giudice entro i due anni e comporta per il reo:

- l'onere di trascorrere almeno dieci ore al giorno in un istituto penitenziario;
- di portare sempre con sé l'ordinanza di determinazione delle modalità di esecuzione della sanzione ed eventuali modifiche stabilite dal magistrato di sorveglianza;
- la compressione di alcuni diritti, che portano al divieto di detenere armi da fuoco, alla sospensione della patente e al ritiro del passaporto.

b) la *libertà controllata*²⁹⁴, misura sostitutiva di pene detentive determinabili dal giudice entro l'anno, implica:

- l'impossibilità di allontanarsi dal comune di residenza (salvo possibili autorizzazioni per motivi di lavoro, studio, famiglia o salute);

²⁹⁰ Art. 47 legge n. 354/1975.

²⁹¹ Art. 48 s.s. legge n. 354/1975.

²⁹² *Le Sanzioni Sostitutive delle pene detentive brevi*, articolo pubblicato l'8 aprile 2019 dalla Redazione di www.diritto.it. Nell'articolo, inoltre, si ricorda la natura pienamente autonoma delle sanzioni sostitutive, non di mere modalità esecutiva della pena sostituita, concezione esplicitamente affermata dalla Corte di Cassazione in più sentenze, nelle quali ha sottolineato come le pene *de qua* costituiscano un sistema sanzionatorio parallelo a quello ordinario (Cass. Sez. Uni. del 19 gennaio 2017, n. 12872; Cass. del 13 ottobre 2004, n. 43589; Cass. Sez. Uni. del 25 ottobre 1995, n. 11397).

²⁹³ Art. 53 e 55 della L. n. 689/1981.

²⁹⁴ Art. 53 e 56 della L. n. 689/1981.

- l'obbligo di presentarsi almeno una volta al giorno presso la stazione dei carabinieri (o locale ufficio di pubblica sicurezza);
- la limitazione di quei diritti appena visti per la semidetenzione.

c) la *pena pecuniaria* della multa o della ammenda, in sostituzione di misure che avrebbero portato alla detenzione determinabile dal giudice entro i sei mesi.²⁹⁵

Due ultime pene sostitutive, che però riguardano solo casi in cui sarebbe prevista l'applicazione di pene non detentive sono:

d) il *lavoro di pubblica utilità*²⁹⁶, consistente nella svolgimento di attività non retribuita a favore della collettività da svolgere presso lo Stato, regioni, province, comuni, enti ed organizzazioni sociali e di volontariato;

e) la *permanenza domiciliare*²⁹⁷, la quale implica l'obbligo di rimanere nella propria abitazione o in altra privata dimora o luogo di cura, assistenza o accoglienza, nelle giornate di sabato e domenica (o in giorni diversi, se il giudice lo consente, per venire incontro a valide esigenze del condannato).

La tramutazione della pena originariamente prevista nelle pene sostitutive è operabile dal giudice solo al ricorrere di presupposti soggettivi²⁹⁸ - sui quali non mi soffermerò - ma che sostanzialmente servono a non ammettere il *favor* della sostituzione nei confronti di quei soggetti i cui precedenti dimostrano un elevato grado di pericolosità.

Ad ogni modo è bene sottolineare che sia le pene sostitutive che quelle alternative possono essere revocate dal giudice qualora il condannato non rispetti gli obblighi previsti o nel caso in cui sopravvenga una nuova condanna che faccia venir meno le condizioni che avevano permesso la loro precedente applicazione.

²⁹⁵ Art. 53 della L. n. 689/1981.

²⁹⁶ Art. 52 della L. n. 689/1981, è bene precisare che si tratta di una pena applicabile solo su richiesta dell'imputato, poiché altrimenti si potrebbe configurare una sorta di "lavoro forzato", che contrasterebbe con l'art. 4 della Conv. Europea.

²⁹⁷ Art. 53 della L. n. 689/1981. Tale misura sostitutiva non può essere inferiore a 6 giorni né superare i 45 giorni.

²⁹⁸ Condizioni soggettive affinché possa essere stabilita l'applicazione della pena sostitutiva:

- la non commissione del reato nei cinque anni successivi a pena detentiva non superiore a tre anni di reclusione;
- la non commissione del reato nell'ultimo decennio: per i soggetti già condannati più di due volte per illeciti penali della stessa indole, oppure ai quali la pena sostitutiva precedentemente inflitta è stata revocata o hanno commesso il fatto mentre erano in libertà vigilata o sorveglianza speciale;
- la non presunzione del giudice che le limitazioni non saranno rispettate dal condannato.

3.4. Cenni sul processo penale

Si ritiene opportuno chiudere questa essenziale sezione introduttiva della materia penale, propedeutica all'illustrazione dei vari reati perpetrabili dal Dottore Commercialista, tratteggiando alcuni aspetti del processo.

In estrema sintesi il procedimento penale ha inizio con l'iscrizione della notizia di reato negli appositi registri²⁹⁹ (registro delle notizie di reato e registro degli indagati) presso l'ufficio del pubblico ministero. Essa, dunque, costituisce una parte del processo penale, termine con il quale si ricomprende tutto l'*iter* che porta poi alla sentenza del giudice.

L'acquisizione delle notizie di reato, ossia quelle informazioni scritte od orali ravvisanti elementi di reato, può avvenire su iniziativa propria del pubblico ministero o della polizia giudiziaria oppure essere comunicata loro da terzi. Infatti, affinché il processo penale cominci, è necessario che il pubblico ministero o la polizia giudiziaria siano informati della possibile esistenza di un illecito penale che sarebbe stato commesso da una o più persone, note o ignote.

La fase successiva è quella delle indagini preliminari³⁰⁰, la quale è diretta a verificare se vi siano o meno i presupposti per l'esercizio dell'azione penale da parte del pubblico ministero, ovvero se sussistono elementi idonei a supportare l'accusa in giudizio. In sostanza il pubblico ministero, personalmente o con l'ausilio della polizia giudiziaria, esegue delle ricerche per vagliare se la notizia di reato sia fondata o meno.

Al termine di quest'ultima fase, il pubblico ministero, qualora ritenga che non ci siano i presupposti per l'azione penale, promuove la c.d. richiesta di archiviazione, la quale è presentabile in quattro casi³⁰¹:

- i) la notizia di reato risulti infondata (art. 408 c.p.p. e 125 disp. att. c.p.p.);
- ii) sia rimasto ignoto l'autore del reato (art. 415 c.p.p.);
- iii) risulti mancante una condizione di procedibilità, il reato sia estinto ovvero il fatto non sia previsto dalla legge come reato (art. 411 comma 1 c.p.p.);
- iv) il fatto sia particolarmente tenue (art. 131-*bis* c.p. e 411 comma 1-*bis* c.p.p.).

Al contrario, qualora il pubblico ministero ritenga siano presenti le condizioni per l'esercizio dell'azione penale, presenta istanza alla cancelleria del giudice competente, formulando così la c.d. richiesta di rinvio a giudizio (artt. 416 s.s. c.p.p.).

²⁹⁹Art. 330 c.p.p. "Il pubblico ministero e la polizia giudiziaria prendono notizia dei reati di propria iniziativa e ricevono le notizie di reato presentate o trasmesse a norma degli articoli seguenti".

Art. 335 c.p.p., comma 1: "Il pubblico ministero iscrive immediatamente, nell'apposito registro custodito presso l'ufficio, ogni notizia di reato che gli perviene o che ha acquisito di propria iniziativa nonché, contestualmente o dal momento in cui risulta, il nome della persona alla quale il reato stesso è attribuito".

³⁰⁰ Art. 336 c.p.p. e seguenti.

³⁰¹ A. LARUSSA, *Archiviazione del procedimento penale*, articolo pubblicato il 26 luglio 2018 su www.altalex.it al quale si rimanda per maggiori approfondimenti → <https://www.altalex.com/documents/altalexpedia/2018/07/24/archiviazione-del-procedimento-penale>

Successivamente la richiesta verrà valutata dal giudice delle indagini preliminari (g.i.p.), il quale deciderà autonomamente se accoglierla o meno. Qualora accolga la richiesta di archiviazione o respinga quella di rinvio a giudizio, il processo andrà incontro ad una battuta d'arresto, salvo la possibilità del pubblico ministero di proporre reclamo contro tale provvedimento. Al contrario, allorché il g.i.p. approvi la richiesta di rinvio fisserà un'apposita data per l'udienza oppure nel caso in cui bocci la proposta di archiviazione ordinerà lo svolgimento di ulteriori indagini richiedendo che, entro dieci giorni, il pubblico ministero formuli un'imputazione. Infatti, il contenuto della richiesta di rinvio a giudizio³⁰² è molto importante e deve presentare una serie di elementi, come l'enunciazione in forma chiara e precisa della imputazione (aspetto di fondamentale importanza perché fissa l'oggetto dell'udienza preliminare e soprattutto garantisce all'imputato di esercitare compiutamente il diritto di difesa). È bene ricordare che l'udienza preliminare non è prevista nel caso di reati contravvenzionali e delitti puniti con la reclusione non superiore nel massimo edittale a quattro anni, per questi si avrà la c.d. citazione diretta a giudizio, la quale comporta immediatamente l'istaurazione del giudizio dibattimentale davanti al tribunale ordinario in composizione monocratica.

Giunti alla fase dell'udienza preliminare, il pubblico ministero illustra al g.u.p. (giudice udienza preliminare) i risultati conseguiti attraverso le investigazioni, specificando gli elementi a sostegno dell'accusa. Tale incontro si svolge in camera di consiglio alla presenza anche dell'imputato e del suo difensore. È possibile che l'imputato possa rinunciare a presenziare, manifestandolo espressamente, viceversa nel caso in cui sia legittimamente impossibilitato a prendere parte all'incontro, il g.u.p. dovrà rinviare la seduta a nuova udienza. In sintesi, l'udienza preliminare svolge una funzione di "filtro" poiché è in questa sede che, salvo alcune eccezioni, l'avvocato dell'imputato può presentare richiesta per l'accesso ai riti alternativi, come il giudizio abbreviato o il cd. patteggiamento; altrimenti egli sarà giudicato secondo le forme del procedimento ordinario.

L'udienza preliminare può avere due esiti:

- la sentenza di non luogo a procedere (art. 425 c.p.p.³⁰³).

³⁰²Art. 417 c.p.p. Requisiti formali per la richiesta di rinvio a giudizio:

"La richiesta di rinvio a giudizio contiene:

a) le generalità dell'imputato o le altre indicazioni personali che valgono a identificarlo nonché le generalità della persona offesa dal reato qualora ne sia possibile l'identificazione;

b) l'enunciazione, in forma chiara e precisa, del fatto, delle circostanze aggravanti e di quelle che possono comportare l'applicazione di misure di sicurezza, con l'indicazione dei relativi articoli di legge;

c) l'indicazione delle fonti di prova acquisite;

d) la domanda al giudice di emissione del decreto che dispone il giudizio;

e) la data e la sottoscrizione".

³⁰³Art. 425 c.p.p.: *"Se sussiste una causa che estingue il reato o per la quale l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita, se il fatto non è previsto dalla legge come reato ovvero quando risulta che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non costituisce reato o che si tratta di persona non punibile per qualsiasi causa, il giudice pronuncia sentenza di non luogo a procedere, indicandone la causa nel dispositivo";*

- l'emissione del decreto che dispone il giudizio (art. 429 c.c.p.³⁰⁴).

Tale ultimo atto non è accompagnato da motivazione, in quanto si mira a preservare l'imparzialità del Giudice del dibattimento. Il provvedimento ha principalmente la funzione di citazione delle parti alla prima udienza del dibattimento. Esso deve essere notificato all'imputato e alla persona offesa, qualora non siano presenti al momento della lettura dell'atto, almeno 20 giorni prima della data della prima udienza.

Da questo momento si susseguono una serie di atti preliminari - tra i quali si ricordano decreti di comparizione in giudizio, presentazione della lista dei testimoni - in preparazione della fase dibattimentale, vero fulcro del processo penale, durante la quale il pubblico ministero e il legale dell'imputato espongono gli elementi a sostegno delle rispettive tesi. La fase dibattimentale deve avvenire nel rispetto del contraddittorio delle parti e costituisce la sede naturale di formazione della prova.

Tra i possibili mezzi probatori si rammentano:

- l'esame testimoniale (art. 499 c.p.p.), consistente nella deposizione di un soggetto, su richiesta del p.m. o del difensore, su fatti rilevanti per il processo. Esso viene condotto da chi lo ha proposto, ma anche le altre parti possono rivolgere domande al teste per mettere in discussione l'attendibilità delle sue parole;
- l'esame delle parti private (art. 503c.p.p.), stesso fine del precedente mezzo, ma con la differenza che qui i soggetti esaminati, cioè imputato e parti del processo non sentite in veste di testimoni, non sono sottoposti al vincolo di giuramento;
- la ricognizione (artt.213 e 215 c.p.p.), disposta quando occorre procedere al riconoscimento di persone o cose;

Il giudice pronuncia sentenza di non luogo a procedere anche quando gli elementi acquisiti risultano insufficienti, contraddittori o comunque non idonei a sostenere l'accusa in giudizio".

Il giudice non può pronunciare sentenza di non luogo a procedere se ritiene che dal proscioglimento dovrebbe conseguire l'applicazione di una misura di sicurezza diversa dalla confisca".

Sostanzialmente i motivi per i quali l'imputato può essere prosciolto in udienza preliminare corrispondono quasi integralmente a quelli che impongono il proscioglimento dello stesso in sede di dibattimento, ad esclusione dell'ipotesi del reato commesso da persona non imputabile.

³⁰⁴ Art. 429 c.p.p. "Il decreto che dispone il giudizio contiene:

- a) le generalità dell'imputato e le altre indicazioni personali che valgono a identificarlo nonché le generalità delle altre parti private, con l'indicazione dei difensori;
- b) l'indicazione della persona offesa dal reato qualora risulti identificata;
- c) l'enunciazione, in forma chiara e precisa, del fatto, delle circostanze aggravanti e di quelle che possono comportare l'applicazione di misure di sicurezza, con l'indicazione dei relativi articoli di legge;
- d) l'indicazione sommaria delle fonti di prova e dei fatti cui esse si riferiscono;
- e) il dispositivo, con l'indicazione del giudice competente per il giudizio;
- f) l'indicazione del luogo, del giorno e dell'ora della comparizione, con l'avvertimento all'imputato che non comparendo sarà giudicato in contumacia;
- g) la data e la sottoscrizione del giudice e dell'ausiliario che l'assiste".

- il confronto (art. 211 c.p.p.), cioè l'esame congiunto di più persone, parti o testimoni, ed è consentito solo tra soggetti già sentiti quando vi è disaccordo tra le loro dichiarazioni su fatti e circostanze importanti;
- i documenti (art. 234 c.p.p.), ovvero qualsiasi scritto o documento su supporto tecnologico (fotografia, cinematografia, fonografia o qualsiasi altro mezzo) atto a rappresentare fatti, cose o persone;
- gli esperimenti giudiziali (artt. 218 e 219 c.p.p.), consistenti in una ripetizione simulata del fatto nella maniera più analoga possibile a come si ritiene si siano realmente svolti gli accadimenti;
- le perizie (art. 220 c.p.p.), si tratta di relazioni effettuate da persone esperte volte ad acquisire elementi o valutazioni che richiedono competenze di tipo tecnico, scientifico o artistico.

Terminata tale fase di contraddittorio orale, il pubblico ministero, il difensore e la parte civile, presentano le proprie conclusioni al giudice nella discussione finale. In seguito, si avrà l'emissione della sentenza, la quale può pervenire a due esiti: proscioglimento o condanna, i quali oltre all'indicazione della causa dovranno essere motivati.

L'esito di proscioglimento può derivare da due differenti tipi di sentenza:

- la sentenza di assoluzione (art. 530 c.p.p.), la quale comporta un vero e proprio accertamento del fatto. Tra le cause che conducono a tale decisione, si distinguono le seguenti formule terminative, aventi un'intensità decrescente sul piano degli effetti liberatori della pronuncia:
 - il fatto non sussiste;
 - l'imputato non lo ha commesso;
 - il fatto non costituisce reato (o non è previsto dalla legge come reato);
 - il reato è stato commesso da persona non imputabile o non punibile.
- sentenza di non doversi procedere (art. 529 c.p.p.), le cui cause sono sintetizzate dalle successive formule terminative:
 - l'azione penale non doveva essere iniziata o perseguita;
 - la prova della condizione di procedibilità è insufficiente o contraddittoria;
 - il reato è estinto o vi è un forte dubbio in favore dell'esistenza di una causa di estinzione.

La sentenza di condanna, a norma dell'art. 533 c.p.p., viene pronunciata qualora l'imputato risulti colpevole al di là di ogni ragionevole dubbio. Tale formula è stata introdotta nella citata norma attraverso l'art. 5 della L. n. 46/2006, il quale ricalca fedelmente l'espressione rituale anglosassone "*Beyond Any Reasonable Doubt*", riassunta dall'acronimo b.a.r.d..

In realtà già nel 1999 l'art. 66 della L. n. 232, ratificante lo Statuto della Corte penale internazionale, aveva stabilito che "*per condannare l'imputato la Corte deve accertarne la*

colpevolezza oltre ogni ragionevole dubbio". Tale regola costituisce un corollario del principio di presunzione di innocenza, cristallizzato dall'enunciato costituzionale "*l'imputato non è considerato colpevole sino alla condanna definitiva*"³⁰⁵.

Ad ogni modo, è innegabile che le sentenze di condanna (ma in realtà anche quelle di proscioglimento) sono affette da insanabile relatività, quand'anche siano state oggetto di revisione nei successivi gradi di giudizio. Questo avviene poiché tra fatto e conoscenza del fatto c'è sempre, o quasi, uno scarto ed il processo, il cui obiettivo è la ricerca della verità, tenta appunto di eliminare questa differenza tra realtà e sua conoscenza.³⁰⁶ Tuttavia, in pochi casi sono presenti le c.d. prove rappresentative (o semplicemente prove), cioè documenti o altri mezzi probatori che permettano una diretta corrispondenza tra fatto noto e fatto che si vuole dimostrare. Esempi ne sono il video che riprende l'assassino mentre uccide la vittima o la dichiarazione del testimone attendibile che ha assistito all'omicidio, sicché al sussistere di elementi probatori così schiacciati la difesa cercherà al massimo di rinvenire delle attenuanti o cause di non punibilità, per ridurre o nella migliore ipotesi evitare la pena proposta dal pubblico ministero.

Quasi sempre non esistono prove che dimostrano in modo evidente ed inconfutabile la responsabilità di chi ha commesso il reato, pertanto, il convincimento del giudice sulla colpevolezza o meno dell'imputato poggerà sull'altro grande filone in cui si bipartiscono le prove, ossia attraverso le c.d. prove indiziarie (o semplicemente indizi), ovvero ragionamenti che dimostrano il fatto da provare attraverso la deduzione basata su leggi scientifiche o massime di esperienza.

Questa considerazione serve a cogliere la debolezza intrinseca della procedimento probatorio³⁰⁷ e permette di cogliere l'utilità del b.a.r.d., quale parametro giustificativo della sentenza di condanna, pur non potendo garantire la certezza assoluta che la ricostruzione operata nei vari gradi

³⁰⁵ Art. 27 Costituzione, comma 2.

³⁰⁶ F. BELLOMO, *Nuovo Sistema di Diritto Penale*, volume I, coordinato da Diritto e Scienza, 2010, pag. 90.

³⁰⁷ Il procedimento probatorio si articola in quattro fasi:

1. Formulazione di una o più ipotesi di ricostruzione della vicenda oggetto di giudizio. Assumendo che una vicenda consta di una molteplicità di eventi, ciascuno dei quali può avere le cause più varie, si cerca di operare una riproduzione di tutte le possibili cause di ogni accadimento, delimitando così l'alveo delle ricostruzioni astrattamente possibili;
2. Scelta della storia che appare più probabile attraverso deduzioni che danno un senso alla ricostruzione operata;
3. Verificare se tale storia trova conferma in altri fatti che nell'immediato erano stati ignorati o non erano stati ritenuti significativi, ma che assumono rilevanza in forza della prospettiva selezionata. Ciò spesso porta a riconsiderare l'ipotesi o ad apportare degli aggiustamenti alla storia prospettata.
4. Tentativo di falsificazione dell'ipotesi, consistente nel prendere in considerazione le strade alternative e dimostrando l'impercorribilità, cioè l'infondatezza di queste, giungendo così ad incrementare la forza esplicativa della ricostruzione scelta.

Tale percorso logico è sintetizzato dalla legge di Hempel $\rightarrow p(HK) = r$

Secondo cui la probabilità (p) dell'ipotesi (H) è proporzionale al grado di informazione coerente (K), che interviene attraverso l'acquisizione dei mezzi di prova. Dunque, al crescere delle prove a favore di un'ipotesi aumenta anche il grado di resistenza alla falsificazione (r); in estrema sintesi, più prove precise, gravi e concordanti ci sono a favore dell'ipotesi più sarà difficile dimostrare che è falsa e che quindi la strada giusta è un'altra.

di giudizio³⁰⁸ coincida con la verità, tanto che nuovi elementi probatori evidenziati possono condurre i giudici della Corte d'appello persino ad annullare la decisione presa in primo grado di giudizio.

Citando la nota sentenza Franzosi, affinché ci sia la condanna non devono residuare dubbi ragionevoli, cioè *“l'insufficienza, la contraddittorietà e l'incertezza del riscontro probatorio sulla ricostruzione del nesso causale in base all'evidenza disponibile, che comporta la neutralizzazione dell'ipotesi prospettata dall'accusa e l'esito assolutorio del giudizio”*³⁰⁹; dal momento che, ricordando la celeberrima massima di Voltaire, è molto peggio condannare un innocente piuttosto che lasciare libero un colpevole.

³⁰⁸ Il processo penale prevede fino a tre gradi di giudizio:

- Il primo grado (Corte d'Assise, tribunale in composizione collegiale, organo monocratico o giudice di pace), il quale può concludersi con sentenza di condanna o assoluzione. Tale decisione può essere impugnata giungendo così al giudice di secondo grado.
- La Corte d'appello, la quale stabilisce se confermare la sentenza emessa in primo grado o riformarla in parte o totalmente, oppure se annullarla rinviandola al giudice di primo grado. Il verdetto di secondo grado può essere impugnato mediante ricorso in Corte di Cassazione - terzo ed ultimo grado di giudizio - il quale può riguardare vizi nel giudizio materiale o procedurale, errori nella motivazione della sentenza emessa, ragioni legate alla giurisdizione; per questo si dicono giudici di legittimità.
- La Corte di Cassazione, le cui sentenze possono prevedere il rigetto del ricorso, cioè viene dichiarato inammissibile, oppure di accoglimento, con il quale la Corte di cassazione annulla la sentenza di II grado, in gergo giuridico si dice cassare. Tale annullamento può avvenire senza rinvio, quando i giudici supremi ritengano che non vi fossero i presupposti per l'esercizio dell'azione penale, oppure con rinvio, allorché ravvisino esserci un errore nell'interpretazione o applicazione delle norme nella sentenza della Corte d'appello, alla quale rinvia nuovamente il giudizio, fornendo loro un principio di diritto che guidi l'organo giudicante verso la corretta decisione.

In realtà il legislatore ha previsto un'ulteriore ipotesi di impugnazione della sentenza ormai divenute definitiva: il ricorso per revocazione, il quale costituisce uno strumento eccezionale, a critica vincolato, nel senso che i motivi per cui è possibile proporre tale richiesta sono tassativamente prestabiliti, dall'art. 395 c.p.c.

Di seguito riporto il link di un utile elaborato che analizza tale istituto, *La revocazione delle pronunce della Corte di Cassazione*, F. SORRENTINO, ex-Sostituto Procuratore generale della Corte di Cass., 30 novembre 2018 →

https://www.cortedicassazione.it/cassazioneresources/resources/cms/documents/REL_Sost_Proc_SORRENTINOla_revocazione.pdf

³⁰⁹ *Oltre ogni ragionevole dubbio*, articolo scritto dalla redazione di Wolters Kluwer pubblicato il 13 luglio 2017 su www.altalex.it.

Sentenza Franzese: Cass. Pen. Sez. Unite 10 luglio 2002, n. 30328.

REATI PROPRI DEL DOTTORE COMMERCIALISTA

A questo punto, avendo chiarito, in estrema sintesi, la parte generale del diritto penale, è possibile procedere con la trattazione delle fattispecie criminose che possono essere realizzate dal Dottore Commercialista. Bisogna fin da subito constatare che, generalmente, nell'attività professionale di questo professionista, il diritto penale trova una ridotta applicazione, dal momento che tale branca della scienza giuridica è volta a punire quei comportamenti umani illeciti di notevole gravità, tuttavia la rilevanza pubblica di diverse funzioni da lui svolgibili, unite al ruolo di stretto consulente dell'imprenditore, possono portarlo ad incorrere in procedimenti penali anche per reati non dolosi.

Nello svolgere quest'analisi, gli studiosi sono soliti distinguere due categorie di reati imputabili al professionista: gli illeciti penali propri e quelli a lui ascrivibili a titolo di concorso, nel caso abbia contribuito alla realizzazione del reato, il cui autore principale è un cliente o un terzo.

Il primo gruppo, quello dei reati propri, comprende quelle condotte contrarie alla legge penale imputabili a soggetti che rivestono particolari qualifiche giuridiche (o naturalistiche), professionali com'è quella di Dottore Commercialista, o altre da lui ricopribili, come l'incarico di curatore, di amministratore, di perito e così via.

4.1. Il reato di “Esercizio abusivo della professione” (art. 348 c.p.³¹⁰)

Il primo reato che ora si analizzerà si colloca in realtà all'esterno dei due insiemi poc'anzi delineati, ma è significativo poiché dimostra l'importanza che l'ordinamento giuridico riconosce ai soggetti che svolgono una professione per la quale è richiesta una specifica abilitazione da parte dello Stato. La ratio della fattispecie penale è quella di salvaguardare l'interesse della collettività cosicché determinate attività, socialmente rilevanti, vengano svolte, solamente, da persone in possesso dei requisiti previsti a norma di legge, allo scopo di garantire adeguati standard di competenze e

³¹⁰ Art. 348 c.p.: “Chiunque abusivamente esercita una professione per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni con la multa da euro 10.000 a euro 50.000.

La condanna comporta la pubblicazione della sentenza e la confisca delle cose che servono o furono destinate a commettere il reato e, nel caso in cui il soggetto che ha commesso il reato eserciti regolarmente una professione o attività, la trasmissione della sentenza medesima al competente Ordine, albo o registro ai fini dell'applicazione dell'interdizione da uno a tre anni dalla professione o attività regolarmente esercitata.

Si applica la pena della reclusione da uno a cinque anni e della multa da euro 15.000 a euro 75.000 nei confronti del professionista che ha determinato altri a commettere il reato di cui al primo comma ovvero ha diretto l'attività delle persone che sono concorse nel reato medesimo”.

professionalità.³¹¹ Si tratta del reato di abusivo esercizio di una professione, sancito dall'art. 348 c.p.³¹², il quale punisce con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da 10.000 a 50.000 euro, colui che compia anche un solo atto riservato ad una professione regolamentata, indipendentemente dal fatto che sia stato prestato onerosamente o gratuitamente.

Come ribadito dalla Corte Costituzionale³¹³, l'articolo introduce una c.d. norma in bianco³¹⁴, in quanto necessita di essere integrata ricorrendo all'analisi delle relative leggi professionali, le quali stabiliscono i requisiti, nonché gli atti riservati, ai soggetti abilitati alla relativa professione.

Con riferimento ai requisiti, affinché si configuri l'esercizio abusivo, è sufficiente che il soggetto agente sia privo di uno dei requisiti indispensabili per l'esercizio della professione, come il mancato conseguimento del titolo di studio o il superamento dell'esame di stato o ancora la mancata iscrizione all'albo. In realtà può coinvolgere anche il professionista in possesso di detti attributi, il quale però sia stato momentaneamente sospeso, interdetto, radiato dall'Ordine o persino iscritto nel registro speciale di quei soggetti che non possono esercitare sino al venir meno della causa di incompatibilità.

Occorre sottolineare il limite, con riferimento all'atto professionale, che fa scattare l'abusivo esercizio: a tal fine è necessario distinguere tra atti propri della professione - e in quanto tipici, a questa riservati - ed atti correlati che possono essenzialmente definirsi come liberi. Altrimenti, anche una banale medicazione o l'estrazione di un dente da latte operata dal genitore potrebbe comportare la violazione de qua, sotto il profilo dell'esercizio abusivo della professione infermieristica, medica o odontoiatrica.

Secondo l'orientamento giurisprudenziale prevalente la condotta costituente il reato in esame deve consistere nell'esercizio di uno o più atti riservati in maniera esclusiva ad una determinata attività professionale, tuttavia, come è stato fatto notare³¹⁵ al primo capitolo, il Dottore Commercialista non gode di nessuna attribuzione assoluta, dunque parrebbe non potersi addebitare la responsabilità penale nei confronti del soggetto esercitante gli atti tipici di questa professione, indicati all'art. 1 D. lgs. 139/2005.

³¹¹ R. BELLO, *Esercizio abusivo di una professione*, articolo pubblicato il 25 aprile 2022 su www.diritto.it.

³¹² Art. 348 c.p.: *“Chiunque abusivamente esercita una professione per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni con la multa da euro 10.000 a euro 50.000.*

La condanna comporta la pubblicazione della sentenza e la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e, nel caso in cui il soggetto che ha commesso il reato eserciti regolarmente una professione o attività, la trasmissione della sentenza medesima al competente Ordine, albo o registro ai fini dell'applicazione dell'interdizione da uno a tre anni dalla professione o attività regolarmente esercitata.

Si applica la pena della reclusione da uno a cinque anni e della multa da euro 15.000 a euro 75.000 nei confronti del professionista che ha determinato altri a commettere il reato di cui al primo comma ovvero ha diretto l'attività delle persone che sono concorse nel reato medesimo”.

³¹³ Sentenza n. 199 del 27 aprile 1993.

³¹⁴ Si parla di norme penali in bianco per riferirsi a quelle disposizioni in cui la sanzione è determinata, ma la parte di precetto incriminante ha carattere generico che è specificato da atti normativi di grado inferiore.

³¹⁵ Vedi nota 32.

In realtà l'esclusività va intesa in senso relativo, cioè ricomprendendo tra gli atti professionali abusivi, quelli per la cui prestazione è richiesta l'iscrizione ad un albo; chiaramente è possibile che vi siano prestazioni riservate a più categorie di professionisti, rispetto alle quali esse restano comunque esclusive. In questa direzione va una recente sentenza che ha incluso tra gli atti integranti il reato - di cui all'art. 348 c.p. - quelli *“non attribuiti singolarmente in via esclusiva a una determinata professione [...] allorché l'attività venga svolta con modalità tali, per continuità, onerosità ed organizzazione, da creare l'oggettiva apparenza di un'attività professionale svolta da soggetto regolarmente abilitato”*³¹⁶.

Viste le conseguenze penali del reato di “Abusivo esercizio della professione” (reclusione e multa), si tratta di un delitto. Inoltre, non essendo precisata la possibilità di imputazione soggettiva anche a titolo di colpa, deve regolarmente ritenersi punibile solamente a titolo di dolo, dunque, il soggetto agente deve essere cosciente di svolgere abusivamente atti costituenti l'esercizio di una professione. Tuttavia, è bene ricordare, che per tale fattispecie penale, in quanto norma in bianco, è possibile escludere ogni addebito sulla base di quanto disposto dall'art. 47 c.p. per l'errore di fatto, sicché non sarà punibile il soggetto che trovandosi in errore sulla leggi che disciplinano l'esercizio di una professione, credeva in buona fede di essere in possesso dei requisiti per svolgere quella prestazione³¹⁷.

Il comma 2 dell'art. 348 c.p. dispone ulteriori provvedimenti nei confronti del soggetto condannato per il reato *de qua*:

- la pubblicazione della sentenza;
- la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato;
- qualora il soggetto condannato svolga regolarmente un'altra professione (o attività) la sentenza dovrà essere trasmessa a quest'altro Ordine affinché ne venga dichiarata l'interdizione dall'esercizio per un periodo compreso da uno a tre anni.

4.2. Il reato di “Rivelazione di segreto professionale” (art. 622 c.p.)

Il primo dei reati propri ascrivibili al Dottore Commercialista è quello di rivelazione del segreto professionale, il cui rispetto è stabilito dall'art. 5 del D.lgs. n. 139/2005.

Orbene è necessario capire cosa si debba intendere per segreto professionale, vista la rilevanza penale che può comportare l'eventuale violazione di tale vincolo, la quale è punita a norma dell'art. 622 c.p. rubricato “Rivelazione del segreto professionale”, posto nel capo dei “Delitti contro la libertà individuale”. Prevedendo la punibilità di tale condotta, il legislatore intende difendere l'inviolabilità dei segreti e più precisamente la sicurezza dei rapporti intimi professionali, diritti che

³¹⁶ Cass. 10 luglio 2018, sentenza n. 33464.

³¹⁷ F. MANTOVANI, *op. cit.*, pag. 410.

sono espressione della libertà individuale. In altre parole, l'obiettivo dello Stato è quello di assicurare ai cittadini, posti in stato di necessità, di poter fare fiducioso affidamento su quei professionisti che vengono a conoscenza di informazioni e bisogni altamente confidenziali.³¹⁸

Nel nostro ordinamento giuridico non esiste una definizione legislativa di segreto, seppur siano numerosi gli atti normativi che ne fanno riferimento. Dunque, per arrivare a dare una definizione bisogna passare per una faticosa ricostruzione interpretativa. Tuttavia, questa lacuna non è casuale, infatti, come spiega il noto penalista Kostoris, ogni definizione di segreto “*risentirebbe di una sorta di circolarità*”³¹⁹, nel senso che trova radici nella sua stessa essenza: non si tratta di un concetto autonomo, ma di per sé è neutro, che, da molti, viene definito come un bene-mezzo, dal momento che ha natura strumentale rispetto al bene giuridico che sarebbe compromesso dalla diffusione del segreto. Il segreto può tutelare interessi variabili, basti pensare alle diverse tipologie di segreto che esistono: di Stato, d'ufficio, bancario, professionale, societario. Questo carattere di strumentalità ben spiega la flessibilità della tutela del segreto, che cede il posto di fronte ad interessi prevalenti.

Da una breve analisi etimologica si evince che il termine deriva dal latino *secretus*, “sostantivizzazione” del verbo *secernere*, composto da *se*, che indica la separazione, privazione e *cerno*, che nel suo significato più pratico indica l'azione setacciare, di passare al setaccio. Questa ricostruzione vuole mettere in luce, al di là del significato pratico della parola che sin da piccoli si apprende, il fatto che nell'etimo stesso del termine vi è la rappresentazione del processo di formazione di un segreto che comporta sempre una fase di selezione di informazioni da tutelare e del successivo occultamento delle stesse.

Secondo la tesi dominante in dottrina quel che è importante definire è “l'oggetto del segreto” ed il termine che meglio riassume tutti i contenuti che può avere è quello di “notizia” o “informazione”: questo perché il vocabolo evoca limpidamente la relazione di conoscenza che si crea tra l'oggetto del segreto e i soggetti (attivi e passivi).³²⁰

Il legislatore con la legge n. 124 del 2007 introduce all'art.39 gli elementi che possono essere oggetto di “segreto di Stato” e sono: atti, documenti, notizie, attività, luoghi e ogni altra cosa la cui diffusione sia idonea a recare danno. Ecco perché importante è il concetto di notizia perché quello che si rivela è “la notizia di un luogo” o “le informazioni contenute in un atto o documento”. Ovviamente non tutte le notizie possono essere oggetto di segreto. Primo semplice passo per porre un limite a tale concetto è identificare il suo contrario, cioè, quello che non è segreto

³¹⁸ V. MANZINI, *Trattato di diritto penale italiano*, V ed., vol. VIII, Torino, 1985.

A tal proposito è bene precisare che l'interesse tutelato è chiaramente sia individuale ma anche pubblico, poiché è lo stesso ordinamento socio-giuridico moderno, con la sua complicatezza, ad indurre il cittadino medio nella necessità (o quasi necessità) di rivolgersi a professionisti per lo svolgimento di alcune attività (G. VISMARA, *Il segreto professionale dei dottori commercialisti e di altri consulenti in materia aziendale nel nuovo processo penale*, Riv. Dot. Comm., 1992).

³¹⁹ S. KOSTORIS, *Il segreto come oggetto della tutela penale*, Padova, 1964, pag. 2.

³²⁰ *Ibidem*, pag. 3.

è un qualcosa di “notorio”; in quest’ottica si può dire che la segretezza di un’informazione si può valutare in funzione del numero di persone che la ignorano.

Altra preliminare distinzione deve essere fatta in considerazione alle due aree dei segreti, i c.d. segreti pubblici, tra cui si collocano le notizie coperte da segreto di Stato e segreto d’ufficio e poi i c.d. segreti privati, tra i quali si annovera il segreto professionale, industriale, bancario, societario e quello epistolare e documentale.

Negli anni la dottrina identifica diverse teorie per la delimitazione del perimetro di segreto e, tralasciando le teorie più estreme ed eclettiche, due sono i principali concetti lungo cui si sviluppano: volontà vs interesse.

Secondo la teoria volontaristica, che sintetizza il c.d. criterio della volontà (o subiettivo) il fondamento della segretezza deve essere rinvenuto nella volontà del titolare dell’informazione, sia essa tacita o espressa, di celare ai terzi la conoscenza della notizia.

Il criterio dell’interesse (o obiettivo), risultato dell’omonima teoria, individua come indice per determinare la segretezza la natura dell’interesse tutelato, prescindendo dalla volontà del titolare, che può anche mancare, ma rimane l’obbligo del segreto.

È quest’ultima visione che viene accolta dal legislatore e lo si può notare dal fatto che diverse fattispecie in tema di “Delitti contro l’inviolabilità del segreto” (art. 616 a 623 c.p.) condizionano la rilevanza penale della condotta al verificarsi di un effettivo o possibile danno conseguente la violazione del segreto. Questo vuole significare che “*l’intento legislativo è quello di dare protezione penale esclusivamente a quelle notizie il cui carattere di segretezza si determina in funzione, non della scelta discrezionale del soggetto che ne è titolare, bensì di un interesse obiettivo a che tali notizie non vengano rivelate*”³²¹. In altre parole, l’ottica è quella di stabilire se sia necessario applicare una tutela legale al segreto in relazione al danno che può derivare dalla sua rivelazione.

Tale tendenza è più marcata nel campo dei segreti pubblici, ed inoltre, incontra un significativo consenso nel panorama dottrinale e giurisprudenziale, mentre nell’alveo dei segreti privati si notano linee interpretative e normative più articolate e diversificate a seconda dei vari settori di rilievo del segreto.

Quel che negli anni rimarrà certo è che, quando ci si occupa giuridicamente di segreto è sempre necessario operare un bilanciamento tra due diritti fondamentali (o più): da un lato la libertà d’informazione (declinabile in tre diverse prospettive corrispondenti alla *libertà di informare, di essere informati e di informarsi*) e dall’altro al diritto alla segretezza (pubblica o privata), ai quali poi si è aggiunto il diritto alla riservatezza³²², sintetizzabile nel “*diritto al controllo sulle informazioni*

³²¹ R. BORGOGNO, *Segreto professionale e riservatezza*, DIKE Giuridica Editrice, 2012, pag. 41.

³²² Meglio conosciuto con l’appellativo inglese *privacy*, è il diritto a mantenere segreti atti, comportamenti, aspetti, inerenti alla sfera intima della persona, vietando che tali notizie ed informazioni possano essere diffuse senza il consenso del soggetto titolare. Senza voler qui entrare in un tema assai complesso, si può affermare che le disposizioni sulla riservatezza (intesa come interesse alla “non diffusione”) vogliono tutelare, rispetto a quelle sul segreto (inteso come interesse alla “non rivelazione”), una dimensione molto più intima ed unipersonale, disgiunta da rapporti negoziali-sociali-

*concernenti la propria persona*³²³. Quest'ultimo costituisce (e lo sarà in misura sempre maggiore) un tema centrale in una società in cui il continuo ed esponenziale sviluppo tecnologico incrementa le forme di controllo, visibili ed invisibili, sulla vita e sulle attività personali degli uomini.

Alla luce delle precedenti considerazioni, risulta chiaro che per elaborare un criterio definitorio di segreto, costituzionalmente adeguato, soprattutto nella prospettiva della sua applicazione in ambito penale, non si può che adottare un indice a base obiettiva, fondato sulla teoria dell'interesse, nel senso che è solo quest'ultimo, l'interesse (il quale deve essere attuale e giuridicamente apprezzabile) a costituire l'elemento normativo della fattispecie penale, mentre l'aspetto volontaristico, rileva al fine di desegretare il fatto o la cosa oggetto del segreto.

Fatti questi necessari chiarimenti su cos'è il segreto, possiamo focalizzarci sul segreto professionale, al cui rispetto è obbligato il Dottore Commercialista e al reato che viene commesso in caso di sua violazione.

Partendo da quest'ultimo aspetto, una delle prime fonti normative, a tutela del segreto professionale, che puniva il mancato rispetto, fu promulgata nel Regno di Toscana, col codice penale del 1853³²⁴.

Il codice penale Zanardelli del 1889 attinse molto dall'esperienza toscana, mantenendo la stessa denominazione del reato, ma apportando le seguenti novità³²⁵:

- i soggetti attivi del reato vennero indicati con una formula più ampia e inclusiva;
- venne stabilita la deroga alla rilevanza penale della fattispecie, qualora fosse ricorsa una giusta causa per la divulgazione;
- venne introdotto il presupposto oggettivo del nocumento, cioè vi è reato quando la divulgazione della notizia possa cagionare un danno anche in via potenziale.

Con la promulgazione del codice Rocco del 1930, giungiamo all'attuale formulazione della fattispecie penale, posta nell'art. 622 c.p.. La novità più interessante rispetto alla precedente impostazione consiste nell'aggiunta di una nuova condotta tipica, quella di "impiego del segreto a proprio o altrui profitto".

familiari, bensì riconducibile al tema della contrapposizione individuo-società, in virtù del quale ogni individuo ha il diritto di non ammettere intrusioni da parte di chiunque nella sua vita privata, se non autorizzate dalla legge.

³²³ R. BORGOGNO, *op. cit.*, pag. 52.

³²⁴ Art. 373 del codice penale del Granducato di Toscana pubblicato nel 1853: *"il medico, il chirurgo, la levatrice, il farmacista, e qualunque altra persona, che, per causa di professione, di stato o di ufficio, abbia ricevuto il deposito di un segreto; se lo rivela, fuori de casi, in cui la legge obblighi a parteciparlo, soggiace, a querela di parte, all'esiglio particolare da due mesi a un anno, ed all'interdizione dall'esercizio della professione, che richieda matricola, da quattro mesi a due anni. E qualora il segreto sia stato rivelato per mezzo di diffamazione, di libello famoso, o d'ingiuria; all'esiglio particolare si sostituisce la carcere da quattro mesi a tre anni."*

³²⁵ Art.163 Codice Penale Zanardelli, rubricato «Rilevazione di segreto professionale»: *"Chiunque, avendo notizia, per ragione del proprio stato o ufficio o della propria professione od arte, di un segreto che, palesato, possa cagionare nocumento, lo rivela senza giusta causa, è punito con la detenzione sino ad un mese e con la multa da lire cinquanta a mille; e questa non può essere inferiore a lire trecento se il nocumento avvenga."*

Al contrario di quanto accaduto per le fattispecie penali legate alla protezione del segreto epistolare - le quali hanno visto numerose integrazioni e modifiche³²⁶ - la sistematica dei delitti in tema di segreto professionale ha vissuto uno sporadico e discontinuo piano di riforma³²⁷. Ci si riferisce sostanzialmente al travagliato percorso che ha portato all'inserimento di un aggravante speciale nel *corpus* dell'art. 622 al comma 2, il quale stabilisce un inasprimento delle pene qualora la violazione venga perpetrata da amministratori, direttori generali e dirigenti incaricati della redazione dei documenti contabili della società ed anche di sindaci e liquidatori, se compiute nell'attività di revisione contabile. Aspetto che verrà approfondito in seguito.

4.2.1 Analisi della fattispecie

Passiamo ora all'analisi concreta della fattispecie di Rivelazione del segreto professionale, comma 1 art. 622 c.p.: *“Chiunque, avendo notizia, per ragione del proprio stato o ufficio, o della propria professione o arte, di un segreto, lo rivela, senza giusta causa, ovvero lo impiega a proprio o altrui profitto, è punito, se dal fatto può derivare nocumento, con la reclusione fino a un anno o con la multa da euro 30 a euro 516”*.

• I soggetti attivi del reato.

Nonostante il legislatore scelga di usare il pronome indefinito – chiunque - per riferirsi alla cerchia dei possibili soggetti attivi, si tratta chiaramente di un reato proprio, dunque può essere commesso solo dalla persona che abbia una determinata qualifica o status o un requisito precisato dalla legge.³²⁸ Non v'è dubbio che il Dottore Commercialista, in quanto libero professionista, rientri a pieno titolo tra questi soggetti.

³²⁶ Dapprima si ricorda la legge n. 98 del 1974, in tema di “Tutela della riservatezza e della libertà e segretezza delle comunicazioni”, che modifica l'art. 617 c.p. ed immette ex novo gli art. 617-*bis* e ter e 623-*bis*, in materia di conversazioni telegrafiche e telefoniche. Poi la legge n. 547 del 1993 in tema di criminalità informatica, rimaneggia alcune norme 616,621,623-*bis* del c.p. ed introduce gli art. 617-*quater*, *quinquies* e *sexies*.

³²⁷ Le tappe del percorso che ha condotto all'inserimento dell'aggravante, partono da due distinte norme:

- l'art.15, D.P.R. n.136/1975 con il quale il legislatore sancisce rilevanza penale alle condotte (compiute da amministratori, soci responsabili e dipendenti delle società di revisione) di diffusione e all'impiego a proprio o altrui profitto di informazioni societarie riservate acquisite durante l'attività di controllo contabile e di certificazione dei bilanci (di società quotate in borsa). L'illecito è poi confluito nel TUIF all'art.176 (Utilizzazione e divulgazione di notizie riservate) ed infine soppresso come fattispecie autonoma per essere riassorbito nella suddetta aggravante.
- l'art.2622 c.p., che introduce il reato di “Divulgazione di notizie sociali riservate”, viene modificata nel 1992 con il D.lgs. n. 88 e anch'essa successivamente abrogata come fattispecie autonoma ed inserita con il D.lgs. n.62 del 2001 nel comma 2 del più volte citato art. 622 c.p.

³²⁸ Secondo il Manzini e il Mantovani (rispettivamente in *Trattato di diritto penale*, V ed., vol. VIII, Torino, 1985 e in *Diritto penale*, Parte speciale, I delitti contro la persona Padova,1995):

- il termine *stato* vuole indentificare sia una condizione sociale che si sostanzia nell'esercizio continuativo e caratteristico di una attività sociale del soggetto in favore di individui richiedenti o necessitati (esempio classico: sacerdoti e ministri di culto), sia una condizione giuridica o comunque conseguenza di determinati rapporti, quali convivenza, coniugio,

Mentre, caso più dubbio riguarda l'ipotesi in cui la condotta prevista dall'art. 622 c.p. venga tenuta da un professionista che eserciti abusivamente. In questa evenienza sembra giusto riconoscere l'attuazione sia del reato di abusivo esercizio della professione - che riceve specifica ed autonoma qualificazione ai sensi dell' art. 348 c.p. - sia della fattispecie in esame.³²⁹

Tuttavia, secondo autorevole dottrina, al verificarsi di tali condotte da parte del professionista abusivo e anche di quello che eserciti in modo occasionale o eccezionale l'attività professionale, si deve propendere per la non applicabilità del delitto di Rivelazione del segreto professionale, in virtù del fatto che simili modalità non permettono di ravvisare un "rapporto professionale", semmai dovrà essergli contestato l'anzidetto 348 c.p. o il reato di diffamazione (595 c.p.) in concorso con quello di truffa (640 c.p.) qualora l'illegale esercizio fosse svolto in condizioni di obiettiva affidabilità.³³⁰

Si precisa inoltre che per l'imputazione del reato a nulla rileva il fatto che la prestazione professionale sia realizzata a titolo gratuito o a fine di lucro.

• **Il nesso di causalità** – “avendo notizia (..) per ragione”

Secondo opinione unanimemente³³¹ condivisa l'aver avuto notizia non presuppone il fatto che ci si trovi in un contesto di confidenzialità; infatti, il professionista rimane vincolato alla riservatezza anche qualora abbia appreso le informazioni private non per volontà del titolare di queste e non è nemmeno necessario che il segreto sia preesistente rispetto al rapporto professionale. Ciò che invece è fondamentale - rappresentato dall'espressione “*per ragione [...] della propria professione*” - è il fatto che la conoscenza del segreto avvenga necessariamente in connessione dello svolgimento della professione e non in situazione di mera occasionalità.

Alcuni³³² obiettano che tale criterio selettivo risulti impreciso in determinate circostanze, dal momento che, spesso, in virtù del particolare rapporto di fiducia intercorrente tra cliente e

dipendenza e successione; (ad esempio collaboratori del professionista qualora informati per una miglior realizzazione del compito affidatogli).

• con il vocabolo *ufficio* deve intendersi come chi svolga a titolo oneroso o gratuito, permanentemente o saltuariamente, speciali funzioni o incombenze, pubbliche o private, non manuali, non aventi natura professionale in senso stretto che implicino la titolarità di diritti e doveri (esempi che possono interessare il Dottore Commercialista sono il consulente tecnico, amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori di società, d'altronde si tratta di soggetti esplicitamente nominati nell'aggravante del comma 2 dello stesso articolo);

• Il legislatore usa il termine generico di *professioni* per ricomprendere, secondo autorevole dottrina, “*un'attività continuata, e caratteristica, ancorché non necessariamente abituale, esclusiva o principale, del professionista diretta alla realizzazione di prestazioni di servizi a favore del cliente*” (definizione riportata in *Segreto professionale del dottore commercialista*, articolo pubblicato da Fondazione Aristeia, CNDC, gennaio 2007)

• nella la dizione *arte* si deve includere ogni forma di attività lavorativa in cui il carattere manuale prevalga, a differenza delle professioni in cui domina l'aspetto intellettuale della prestazione resa.

³²⁹ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte speciale, I delitti contro la persona Padova, 1995 e S. SEMINARA, *Appunti in tema di sanzioni penali nella legge sulla privacy*, in Resp. civ., 1998.

³³⁰ F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale*, Parte Speciale, Delitti contro la Persona, Milano, 2002.

³³¹ A. CRESPI, *La tutela penale del segreto*, Palermo, 1952, pag. 119; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte Speciale, pag. 625; M. PETRONE, *Violazione dei segreti*, Torino, 1987, pag. 974.

³³² V. MANZINI, *Trattato di diritto penale*, Torino, 1985, pag. 1022; E. BERTI, *Del segreto professionale in genere e di quello medico in specie*, in Riv. Pen. 1964, pag. 139.

professionista, il primo riveli al secondo fatti riservati che non si trovano in stretta correlazione con l'oggetto della prestazione. Secondo prevalente opinione, è preferibile dare un'interpretazione ampia a tale *condicio sine qua non*, considerando così coperti da segreto anche quei fatti, non rigorosamente connessi all'incarico affidato al professionista, in virtù del fatto che in assenza del rapporto non ne sarebbe mai giunto a conoscenza.

A bilanciare quanto appena detto, quindi, per evitare un'eccessiva dilatazione della portata della norma incriminatrice, si precisa che non devono rientrare sotto la tutela del segreto professionale tutte quelle informazioni riservate pervenute al professionista, slegate da qualsivoglia rapporto professionale. È il caso di notizie apprese in qualità di amico o conoscente: in queste circostanze non vi sarà obbligo di riservatezza poiché le notizie sono state apprese al di fuori del rapporto professionale.

Sembra quasi scontato ricordare che non può essere considerato esistente il nesso causale in tutti quei casi in cui il professionista è giunto a conoscenza delle notizie segrete in violazione di norme deontologiche o con mezzi illeciti che chiaramente comporteranno l'applicazione di altre fattispecie criminose (come nel caso di apertura non autorizzata di una lettera indirizzata al cliente o l'abusivo accesso ad un personal computer lasciato in deposito nello studio del commercialista, o peggio ancora l'aver minacciato, costretto o estorto al cliente informazioni personali).

• **L'oggetto materiale del reato**

Secondo unanime convincimento dottrinale la liceità o illiceità del contenuto del segreto, ai fini della rilevanza penale dell'art.622 c.p., è assolutamente irrisoria, salvo chiaramente la sopravvenienza di una giusta causa che motivi la rivelazione delle informazioni riservate. Infatti, è quasi scontato che nell'esercizio di alcune professioni, come quella del commercialista e dell'avvocato, quest'ultimi possano venire a conoscenza di fatti illeciti; anzi qualora il fatto svelato fosse contrario alla legge o alla morale tanto più intenso dovrà essere il rispetto del vincolo di segretezza a cui è tenuto il professionista, dal momento che tanto più dannose potrebbero essere le conseguenze sorte dalla divulgazione del segreto.³³³

È bene precisare un corollario di questo principio, volto ad evitare di dilatare il senso della norma che potrebbe altresì finire con l'incentivare i professionisti a trasformarsi in correi dei propri assistiti. Per non incorrere in questa errata interpretazione in dottrina si ritiene che, seppur l'oggetto del segreto possa essere illecito, almeno lo scopo per cui il fatto viene svelato deve essere lecito, poiché spesso successivamente alla rivelazione del segreto potrebbe seguire la richiesta da parte del cliente di eseguire una prestazione contraria alla legge o al codice deontologico. Due esempi che ben rappresentano un simil contesto sono rappresentati dal caso dell'evasore che si rivolge al consulente fiscale per frodare il fisco oppure l'ipotesi dell'amministratore che, impadronitosi indebitamente di

³³³ L'opinione è unanime in dottrina si veda per tutti F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte speciale, I delitti contro la persona, pag. 531 e pag. 579.

ingenti somme della società, incalzi il proprio commercialista affinché gli insegni come falsificare i documenti contabili senza essere scoperto. Queste evenienze sono solo l'assaggio di un tema che verrà largamente approfondito nel prosieguo di questo elaborato; per ora mi limito ad anticipare che il professionista deontologicamente corretto - ma soprattutto che non vuole rischiare di essere indagato per aver concorso nei reati del cliente - dovrà respingere la proposta (e ben meditare se decidere di rinunciare ad averlo come assistito), rimanendo comunque tenuto al riserbo su quanto appreso, indipendentemente dalla presenza di un rapporto negoziale. Infatti, la cautela appena valutata, non deve assolutamente tramutare il professionista in un delatore o guardiano, sebbene in alcuni contesti sia previsto l'obbligo di impedire l'evento o di segnalazione, di cui tratteremo più avanti.³³⁴

Sempre in tema di oggetto del segreto, ci si è chiesti se siano altresì coperte dal vincolo di riservatezza anche le informazioni, riguardanti terzi, apprese in relazione al rapporto professionale. Secondo autorevole dottrina l'art.622 costituisce "(..)presidio rafforzato della segretezza rispetto a tutti i fatti oggettivamente appresi attraverso la professione, indipendentemente dalla persona titolare del segreto"³³⁵. Altro autore fa notare che una simil soluzione potrebbe espandere notevolmente i limiti della presente fattispecie penale, costringendo il professionista ad una perenne ambiguità sui confini dell'obbligo penalmente colpito.³³⁶ A dirimere la questione riportiamo la considerazione secondo cui debbono essere ricomprese sotto il vincolo del segreto solo quelle notizie riferite a soggetti in stretto legame con il cliente del professionista, come familiari e congiunti, in virtù del fatto che l'eventuale diffusione potrebbe procurargli comunque un danno.³³⁷

• Le due condotte tipiche

Le condotte di "rivelazione del segreto" e di "l'impiego del segreto professionale a proprio o ad altrui profitto" sono alternative, ma potrebbero anche verificarsi congiuntamente; tali

³³⁴ Caso giurisprudenziale interessante sul tema è quello di un commercialista che, avendo svolto prestazioni professionali nei confronti di una società commerciale ed essendo venuto a conoscenza di reati commessi dai suoi amministratori, per paura di essere considerato correo degli illeciti rivelati, aveva presentato una denuncia penale nei confronti dei propri clienti. La Cassazione, confermando la responsabilità civile del professionista per violazione del segreto professionale, ha dichiarato che "il commercialista che denuncia penalmente il cliente per fatti appresi nello svolgimento del suo mandato, commette violazione del segreto professionale, assumendo una inammissibile veste di delatore. In tale fattispecie al commercialista non può essere applicata l'esimente della giusta causa di rivelazione, consistente nella necessità vera o presunta di non incorrere nel pericolo di essere incriminato con il cliente, sia per la diversa ratio della norma disciplinare e di quella penale, quest'ultima diretta all'invulnerabilità del segreto mentre la prima alla tutela della professione, sia per la possibilità del commercialista di sottrarsi al paventato danno con la rinuncia al mandato. Tantomeno può ravvisarsi una giusta causa di rivelazione nell'esigenza di assicurare la scoperta e la punizione dei reati in assenza di una norma che obblighi il depositario del segreto a palesarlo (come avviene per i delitti contro la personalità dello Stato puniti con l'ergastolo per i quali vige l'obbligo di denuncia art. 364 c.p.). Pronuncia Cass. civ., Sez. III, 8 marzo 2001, riportata da B. Izzo, *Illecita denuncia del cliente da parte del commercialista*, in Fisco, 2001, pag. 5010 a sua volta riportata da R. BORGOGNO, *Segreto professionale e riservatezza*, nota 103, pag. 133.

³³⁵ A. MELCHIONDA, *Commento all'art. 2 d.lgs. n.61/2002*, n.61, in AA.VV., *I nuovi reati societari*, a cura di A. LANZI e A. CADOPPI, Padova, 2002.

³³⁶ A. CRESPI, *La tutela penale del segreto*, Palermo 1952, pag. 121.

³³⁷ R. BORGOGNO, *op. cit.*, pag. 135 s.s..

comportamenti possono essere incriminati anche dopo il termine del rapporto professionale, dal momento che l'interesse al segreto potrebbe sussistere anche ben oltre.

In merito alla prima condotta è pacifico che possa realizzarsi con ogni forma di manifestazione - dunque, sia verbale che scritta ed altro mezzo d'informazione - poiché nulla osta a ricondurre nuove ipotesi³³⁸ al concetto di "rivelazione"; quel che importa al fine della rilevanza dell'art. 622 è che l'oggetto del segreto esca dal cerchio di coloro che ne sono a conoscenza ed arrivi ad altri che prima lo ignoravano.³³⁹

Altro aspetto dibattuto in dottrina, forse più connesso all'oggetto del segreto, ma che entra in gioco al verificarsi della condotta rivelativa, è legato alle ipotesi in cui le informazioni illecitamente svelate siano false o solo parzialmente vere, quindi consapevolmente scorrette (anche solo parzialmente). Secondo una dimostrazione a fortiori se il professionista è obbligato a celare notizie vere riservate, tanto più non dovrà propalare informazioni false o parzialmente scorrette. Tuttavia, tale tesi non sembra completamente sostenibile, poiché la norma incriminatrice in esame, usa l'espressione "*avendo notizia [...] di un segreto*"; questa locuzione presuppone implicitamente che il segreto abbia una sua reale consistenza e non possa essere frutto della mente del professionista o di manipolazioni di altri. Dunque, per ricondurlo alla fattispecie prevista dall'art. 622 c.p. sembra necessario usare un'interpretazione correttivo-analogica, vietata dall'art. 25 comma 2 della Costituzione ed effettivamente confermata dal divieto di analogia ex art. 14 disp. Prel. c.c.. Pertanto, pare che queste condotte, salvo non costituiscano un diverso reato³⁴⁰, facciano scaturire solo una responsabilità civile da parte del professionista.

Al contrario, viene invece riscontrata l'applicabilità della condotta di rivelazione di segreto professionale, nel caso in cui il professionista sveli fatti non veritieri, ma ritenuti per errore da quest'ultimo aderenti al vero, essendo oggetto del segreto l'errata valutazione effettuata dal soggetto in occasione della svolgimento della prestazione professionale.

L'altra condotta tipica, prevista dal reato in analisi, è quella di "impiego del segreto a proprio o altrui profitto" che si manifesta quando il professionista usa notizie riservate (ottenute in ragione del rapporto professionale) per scopi ed obiettivi convenienti a sé o a terzi, differenti rispetto a quelli voluti o indicabili dal cliente.

Il termine "profitto" deve essere inteso nella sua più ampia accezione, quindi, può essere identificato anche con un vantaggio non necessariamente patrimoniale e che non deve

³³⁸ Secondo Borgogno, in *op. cit.*, pag. 137, si può ricondurre al concetto di rivelazione anche la condotta del professionista che dolosamente lascia un documento segreto sul tavolo dello studio con il proposito di farne conoscere il contenuto ad un terzo.

³³⁹ Opinione dominante in dottrina, per tutti si veda A. CRESPI, *La tutela penale del segreto*, Palermo, 1952, pag. 123.

³⁴⁰ Vengono subito alla mente le ipotesi della depenalizzata ingiuria (abrogato art. 594 c.p.), della diffamazione (art. 595 c.p.) oppure della calunnia (art. 368 c.p.).

obbligatoriamente realizzarsi, essendo sufficiente che il segreto impiegato sia obiettivamente idoneo a produrre un'utilità.³⁴¹

Altro aspetto dibattuto attiene al fatto che la suddetta espressione può integrare una forma di dolo specifico, ipotesi da respingere secondo la prevalente dottrina che la ritiene una particolare modalità della condotta.³⁴² Questo perché l'impiego del segreto non è in sé condotta illecita, anzi, in diversi casi è proprio doveroso l'utilizzo di informazioni riservate per la miglior riuscita della prestazione professionale, appunto nell'interesse del cliente. Secondo il Brunelli, infatti, la precisa finalità prevista dalla norma in relazione all'azione di "impiego del segreto" deve essere ritenuto come requisito-cardine dell'offensività del fatto, essendo sia il fine della condotta sia l'obiettivo dell'agente e, dunque, entrambe le fasi devono essere accompagnate dal dolo del professionista.³⁴³

Già è stato detto che le due condotte tipiche previste dall'art. 622 c.p. possono verificarsi in maniera alternativa o cumulativa, tant'è che i più riconducono il delitto in esame come "norma a più fattispecie", determinando così un unico reato anche nel caso in cui si presentino entrambi i comportamenti: rivelazione ed impiego. Tuttavia, alcuni sostengono la tesi opposta³⁴⁴, in virtù del differente grado di disvalore delle due condotte e tale ipotesi pare trovare riscontri sul piano normativo e sul piano sanzionatorio. Le conferme a livello normativo riguardano due disposti che puniscono l'illecito sfruttamento del segreto: il vecchio art.15 del D.P.R. n. 136/1975 in seguito trasposto nell'art. 176 TUIF ed ora riassorbito nell'aggravante speciale comma 2 art. 622 c.p. (di cui si dirà), che dapprima puniva l'impiego di informazioni segrete a profitto proprio o altrui - effettuato da amministratori e dipendenti di società di revisione – con la reclusione da sei mesi a due anni e la multa da ottocentomila a otto milioni di lire mentre quando la stessa trasgressione viene trasfusa nella sua collocazione attuale, paradossalmente chiamata aggravante viene sanzionata con la reclusione fino ad un anno o con la multa fino a soli 516 euro. L'altra norma è contenuta nell'ultimo comma dell'art. 326 c.p. (aggiunto con legge n.86/1990), che si occupa dell'illecita utilizzazione di segreti d'ufficio da parte del pubblico ufficiale e dell'incaricato di pubblico servizio e pone una differenziazione nella pena massima a seconda delle due condotte, rivelazione o utilizzazione a proprio o altrui profitto, non lieve, ma di addirittura due anni. Quindi concludendo l'argomento, non si comprende perché vi sia, oltre ad un accentuato divario nella dosimetria della pena, anche una autonoma distinzione delle fattispecie qualora a commettere la stessa condotta sia un professionista o un pubblico ufficiale.

³⁴¹ Così concordano F. Mantovani ed anche V. Manzini, in virtù del fatto che rinviando la punibilità all'effettivo conseguimento del profitto, inevitabilmente evento certo ed aleatorio, si finirebbe con perdere di vista l'interesse tutelato dalla norma.

³⁴² F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Parte Speciale, pag. 219; L. PICOTTI, *Il dolo specifico*, Milano, 1993, M. GELARDI, *Il dolo specifico*, Padova, 1996.

³⁴³ D. BRUNELLI, *Il diritto penale delle fattispecie criminose*, Giappichelli, 2019, pag. 95.

³⁴⁴ M. PETRONE, *Problemi attuali di diritto penale bancario*, 1981.

Altro aspetto, seppur marginale, legato sempre alla condotta tipica di rivelazione del segreto è quello del concorso di persone. È palese, infatti, che il concetto di rivelazione presupponga necessariamente un rapporto almeno bilaterale, in cui il soggetto attivo svela informazioni confidategli ad uno o più soggetti passivi che le apprendono. Per questo l'illecito *de quo* viene tradizionalmente ricondotto alla classe delle fattispecie plurisoggettive "improprie" (o "anomale"), le quali si distinguono da quelle "proprie", in ragione del fatto che la norma punisce soltanto alcuni dei concorrenti nel fatto, normalmente i soggetti attivi.

La Suprema Corte e la maggioranza della dottrina penalistica hanno più volte ribadito che non è prevista la punibilità del soggetto a cui viene rivelato il segreto, sostenendo che la veste del percettore delle informazioni riservate si colloca in un comportamento completamente passivo, non apportando nessun contributo materiale o psicologico ai fini della perpetrazione del reato.³⁴⁵ Sono dunque da respingere le argomentazioni di una parte degli studiosi di diritto che affermano la responsabilità penale dei riceventi le notizie riservate in forza dell'estensione al suddetto reato delle norme generali sul concorso (art. 110 c.p. e seguenti).

• **La non punibilità della rivelazione per giusta causa**

La giusta causa è argomento altamente rilevante e complesso poiché investe diverse branche dell'ordinamento giuridico.

Tale fondamentale istituto normativo viene richiamato anche nell'art. 622 c.p., con riferimento alla prima condotta individuata dalla fattispecie, ovvero "la rivelazione del segreto", la quale assume pertanto rilevanza penale solo qualora venisse realizzata "senza giusta causa". Il rovesciamento in negativo della norma incriminatrice permette di comprendere meglio la logica che sta dietro alla tutela del segreto privato e del diritto in generale, cioè di ricercare un delicato bilanciamento tra interessi individuali e collettivi, mutevoli a seconda delle circostanze. In quest'ottica l'interesse alla tutela del segreto privato (che sostanzialmente è un'espressione del diritto alla riservatezza) si scontra di volta in volta con interessi pubblici o privati, i quali potrebbero sovrastare o essere vinti dal primo, ricordandoci, del resto, che il "segreto" (pubblico o privato) è solo un mezzo con cui l'ordinamento protegge diversi beni giuridici.

Sul piano del sistema processuale, l'evoluzione della sensibilità sociale e le contingenze storiche hanno portato ad un radicale cambiamento del sistema dell'onere della prova della giusta causa rispetto all'assetto originario del 1930. Con la riforma del codice di procedura penale del 1988 si è andati verso una posizione molto più garantista rispetto a quella previgente, attraverso l'inversione dell'onere della prova, nel senso che ora vige l'obbligo di proscioglimento anche qualora

³⁴⁵ Cass. SS.UU. 28 novembre 1981, Emiliani; Cass. Pen. 1982, Cass. Sez. VI 28 giugno 2007, Pantano, n. 237485. F. ANTOLISEI - C. F. GROSSO, *Manuale di diritto penale*, parte speciale, vol. II, XV ed. 2008, pag. 659; G. FIANDACA - E. MUSCO, *Diritto penale*, parte speciale, vol. I, IV ed., Bologna 2007, pag. 8; E. GALLO - E. MUSCO, *Delitti contro l'ordine costituzionale*, Bologna, 1984.

vi sia solo il dubbio sulla sussistenza di una causa giustificativa, spettando al pubblico ministero il compito di fornire la dimostrazione della palese inesistenza di una giusta causa.

Tornando alla norma in esame, la locuzione “senza giusta causa” è dunque il vero fulcro della condotta tipica rivelativa, poiché fissa un limite all'altrimenti esagerata tutela offerta alla fattispecie penale.

Non resta che esaminare quali sono i criteri per riconoscere l'effettiva esistenza di una giusta causa di rivelazione del segreto. Diverse sono state le teorie che hanno cercato di individuare un parametro per stabilire quando il palesamento delle informazioni riservate dovesse considerarsi lecito. Si ricordano:

- il criterio degli interessi in conflitto, sostenuto soprattutto dal professor P. Mangano³⁴⁶, prevede la necessità che l'interesse giustificante la violazione della riservatezza faccia riferimento a situazioni salvaguardate da norme costituzionali. Questo viene criticato non solo perché non permette di capire quale dovrebbe prevalere qualora si scontrassero due diritti costituzionalmente difesi, ma anche perché non tiene in considerazione il grado del danno evitato e cagionato in seguito alla rivelazione del segreto;

- la teoria del “giusto mezzo per il giusto scopo”, nella versione elaborata dal Crespi, secondo la quale la rivelazione è giusta quando è necessaria per raggiungere un fine lecito ed inoltre sia l'unica strada percorribile. In altre parole, “*se l'agente può altrimenti difendere l'interesse minacciato senza dover ricorrere alla rivelazione del segreto, allora egli deve senz'altro scegliere altro mezzo di difesa*”³⁴⁷. L'obiezione mossa a questo ragionamento è che la liceità dello scopo non giustifica la condotta illecita (di rivelazione del segreto), anche qualora fosse l'unica opzione, essendo invece necessaria una “liceità qualificata”, nel senso che, l'interesse protetto con tale violazione deve essere di importanza uguale o superiore a quello sacrificato.

- un terzo criterio³⁴⁸ misto che mescola le precedenti visioni, presuppone la presenza di un'altra condizione: la “*proporzione tra danno evitato e danno cagionato con la rivelazione del segreto*”. Tale orientamento si rifà a quanto stabilito dagli artt. 52 e 54 c.p.³⁴⁹, rispettivamente sulla legittima difesa e stato di necessità. Secondo il Petrone³⁵⁰ si rientra nella giusta causa di rivelazione quando questa costituisca anche solo un'opportunità e non per forza l'unica alternativa percorribile.

Tutte queste teorie scontano indubbiamente il difetto di essere inevitabilmente astratte e dunque, specie per quanto riguarda i segreti privati, sarà sempre la sensibilità del giudice a valutare

³⁴⁶ P. MANGANO, *La tutela del segreto bancario*, Varese, 1983.

³⁴⁷ A. CRESPI, *op. cit.*, pag. 131.

³⁴⁸ F. MANTOVANI, *op. cit.* e A. PAGLIARO, *La giusta causa nella rivelazione di segreti*, in AA.VV., *Legge penale e libertà di pensiero*, Padova, 1996.

³⁴⁹ Vedi note 254 e 255.

³⁵⁰ M. PETRONE, *Violazione dei segreti*, Torino, 1987.

il caso concreto, in relazione a quei tre indicatori appena esposti e sulla base dei principi generali ottenibili da un'analisi completa dell'ordinamento giuridico.

Ad ogni modo pare utile riportare una delle rare pronunce giurisprudenziali³⁵¹ intervenuta in tal merito, che ha il pregio di aver esplicitamente richiamato tre indici da valutare per stabilire la sussistenza della rivelazione per giusta causa:

- 1) “la sussistenza di un interesse positivamente valutato sul piano etico-sociale”;
- 2) la presenza di un rapporto di proporzionalità fra interesse posto in pericolo dalla rivelazione e interesse contrapposto;
- 3) la rivelazione deve rappresentare “l'unico mezzo per evitare il pregiudizio dell'interesse riconoscibile in capo all'autore della stessa”.

L'ampia evoluzione normativa legata alla tutela della privacy, ha incrementato gli strumenti per risolvere tali controversie, soprattutto in ambito sanitario. Per esempio, il Garante della Privacy ha stabilito che è giusta causa di rivelazione di dati personali, riguardanti la condizione fisica, la circostanza in cui sia presente un'indispensabile necessità di tutela della salute o di incolumità fisica di terzi o della collettività.³⁵²

Ipotesi problematica in merito all'effettiva sussistenza della giusta causa è quella in cui il professionista riveli informazioni riservate al fine di tutelare un proprio diritto, come ad esempio, l'incasso della parcella per una prestazione rilasciata. Parte della dottrina³⁵³ respinge fermamente un simile ragionamento, in virtù del fatto che l'obbligo al segreto è sancito *ex lege* e non *ex contractu*, quindi, non può sussistere la liberazione per inadempienza, nonché anche sul versante deontologico si tratterebbe di infedeltà.

I detrattori di quest'ultima visione, eccepiscono che così facendo si sacrificerebbe il diritto del professionista di agire in giudizio per la difesa dei propri interessi, costituzionalmente sancito dal comma 1 dell'art. 24. In ottemperanza ai teorici criteri prima enunciati, perché possa reggere una giustificazione alla rivelazione il diritto al pagamento deve essere fondato (scopo lecito), inoltre non deve poter essere raggiunto diversamente (necessità) ed infine deve esserci proporzione tra entità dei due danni: in base a quest'ultimo criterio non si potrebbero quindi propalare segreti capaci di arrecare grossi danni al fine di ottenere il pagamento di un modesto debito.³⁵⁴

³⁵¹ Tribunale di Napoli, sentenza n. 123815 gennaio 2003.

³⁵² Caso classico è quello del macchinista di treno o autista di autobus a cui, in seguito ad una visita medica, viene diagnosticato uno stato di epilessia o daltonismo. Al sanitario, pur essendo stato intimato dal cliente di sottacere tale fatto per paura di perdere il lavoro, sarebbe comunque consentito di rivelare la notizia all'azienda in virtù appunto di scongiurare possibili danni alla massa.

³⁵³ V. MANZINI, *op. cit.*; E. BERTI, *Del segreto professionale in genere e di quello medico in specie*, in Riv. Pen., I, 1964; G. ZIINO, *Segreto medico*, in Dig. It., vol. XXI, parte II, Torino, 1891 – 1896.

³⁵⁴ A. CRESPI, *op. cit.* e sulla proporzionalità tra danno cagionato e parcella da incassare, P.L. VIGNA – P. DUBOLINO, *Segreto (reati in materia di)*, in Enc. Dir., Milano, 1989.

In proposito viene in aiuto la normativa sul trattamento dei dati personali che regola esplicitamente questa situazione stabilendo, all'art.24 del d.lgs.196/2003, risoluzioni differenziate in relazione al tipo delle notizie personali implicate. La lettera f) dell'anzidetto disposto sancisce che *“per far valere o difendere un diritto in sede giudiziaria”* è possibile che vengano coinvolte, e non diffuse, informazioni protette, esclusivamente per finalità e per un periodo rigorosamente connesso al procedimento; tuttavia, qualora si tratti di dati sensibili, servirà l'autorizzazione del Garante. Ad ogni modo, nel caso in cui queste informazioni si riferiscano allo stato di salute o alla vita sessuale del soggetto, non potranno essere assolutamente violate, poiché chiaramente un diritto meramente patrimoniale dovrà soccombere rispetto al diritto di privacy su aspetti così delicati, salvo casi in cui il diritto contrapposto sia espressione di una libertà o diritto fondamentale ed inviolabile.

Ulteriore precisazione attiene al fatto che oltre alle situazioni già analizzate in cui si può stabilire l'esistenza di tale esimente, vi sono poi tutti quei casi in cui la responsabilità per il reato enunciato dall'art.622 c.p. non sussiste, poiché esiste una vera e propria causa di giustificazione codificata. Si pensi per esempio alle ipotesi di obbligo di denuncia, presenti soprattutto nel codice penale e in normative speciali (soprattutto in materia sanitaria). Vi sono altre situazioni in cui è il contratto a prevedere la facoltà o l'obbligo di rivelazione.³⁵⁵ Sebbene non univocamente accettata, vi è anche l'ipotesi in cui è stato espresso il consenso alla divulgazione dal titolare del segreto (in virtù dell'art. 50 c.p.); ovviamente salvo che l'autorizzazione non sia ottenuta con dolo o estorta con violenza ovvero altro metodo illecito.

Per chiudere sul tema della giusta causa di rivelazione, si deve notare la sua assenza nel codice deontologico dei dottori commercialisti, nel senso che ai fini dell'imputabilità della responsabilità disciplinare del professionista ciò che conta è la violazione del segreto in sé; identicamente vi può essere procedimento disciplinare in assenza dell'altra condizione, ovvero anche quando la rivelazione del segreto non ha provocato danni o non li avrebbe potuti provocare.³⁵⁶

• **Nozione e rilievo pratico del “pericolo di nocumento”**

Al fine di attenuare la durezza della pena prevista per il reato in osservazione, il legislatore ha previsto l'esclusione della sua addebitabilità, per entrambe le condotte, qualora dalla rivelazione o dall'indebito impiego del segreto non sussista un pericolo di nocumento. Questa condizione pone l'illecito nella categoria dei reati di pericolo, per la cui punibilità è sufficiente che l'offesa abbia la capacità, in concreto, di causare un danno al cliente, a prescindere dall'effettivo verificarsi.

³⁵⁵ È il caso di quel medico fiscale che si reca presso l'abitazione del lavoratore dichiaratosi malato ma in seguito alla visita appare lampante che non esista alcun tipo di patologia e nessuna inabilità al lavoro.

³⁵⁶ Sebbene sia chiaro che nella valutazione complessiva della commissione disciplinare chiamata a pronunciarsi sulla sussistenza di una responsabilità professionale e sull'irrogazione di eventuali sanzioni, inevitabilmente si terrà conto di tali circostanze.

In diritto è pacifico che l'immagine di nocumento indichi “*qualsiasi reale pregiudizio, giuridicamente rilevante, patrimoniale o non patrimoniale, privato o pubblico, cagionato a qualsiasi persona*”³⁵⁷.

Con riferimento a questa condizione imprescindibile ai fini dell'imputabilità dell'illecito penale, si accenna ad una questione ampiamente dibattuta in diritto per giungere alla sua classificazione. La dottrina dominante considera la *possibilità di nocumento* elemento costitutivo del reato, mentre la giurisprudenza lo ritiene una “condizione obiettiva per la punibilità” del reato.³⁵⁸

Tuttavia, tale dibattito dogmatico, pur non impattando sul piano pratico, è importante perché mette in risalto il rapporto tra segreto e possibilità di nocumento, nel senso che questi elementi costituiscono le due facce della stessa medaglia; la mancanza di una circostanza determina il venir meno dell'altra, cioè l'assenza di un ipotizzabile danno determina l'impossibilità di identificare oggettivamente una notizia come segreto, e viceversa perché quello che si riveli possa essere classificato come segreto deve cagionare danno.

Alla luce di ciò il riferimento al pericolo di nocumento può essere visto come un invito del legislatore al giudice a verificare, in relazione al nocumento, la concreta configurabilità delle informazioni come segrete e, dunque, assicurare loro la descritta protezione giuridica. A ben vedere qualora i fatti si dimostrassero insignificanti, futili o frutto di superstizioni e pregiudizi si determinerebbe l'inesistenza stessa del segreto³⁵⁹.

Concludendo, la Suprema Corte³⁶⁰ ha sottolineato che il nocumento è riconoscibile qualora, oltre a sussistere il danno o quantomeno il pericolo di danno, deve anche essere ravvisabile l'ingiustizia del danno, nel senso che quando il danno è giusto esisterà una giusta causa di rivelazione e, dunque, non sarà possibile addebitare il reato³⁶¹.

• L'elemento soggettivo del reato

Il reato descritto dall'art. 622 c.p. si presenta paradossalmente come delitto punibile a titolo di dolo generico, nel senso che l'elemento psicologico sufficiente consiste nella consapevolezza di agire in modo illecito, cioè di violare o impiegare indebitamente un segreto, a prescindere dall'effettiva volontà di nuocere. Sotto questo punto di vista viene notato dal Carrara, con riferimento alla prima condotta tipica – di rivelazione del segreto - che si tratta di un dolo *sui generis*, dal

³⁵⁷ Definizione riportata da F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte speciale, cit. pag. 574

³⁵⁸ Un approfondimento interessante si ritrova in R. BORGOGNO, *Segreto professionale e riservatezza*, 2012, DIKE Giuridica Editrice, pag. 167; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, parte generale, Padova, 2004, pag. 221; V. MANZINI, *op. cit.* pag. 1026

³⁵⁹ P. O. MARAZZATO, *Il sigillum sacramentale e la giurisprudenza penale*, Arch. Pen., 1955, pag. 34, il quale ricorda concetto già ribadito, ovvero che il segreto è di per sé un concetto neutro e strumentale alla difesa di un interesse di volta in volta variabile, per questo non è possibile determinare in generale quale contenuto debba avere un'informazione per essere meritevole della tutela di riservatezza, ma si dovrà sempre tenere in considerazione la pericolosità delle conseguenze legate ad una sua propalazione. Per citare l'autore: “*In altri termini, l'obbligo del segreto secondo l'art.622 c.p., si estende a tutte le notizie pericolose*”.

³⁶⁰ Cass. 13 febbraio 1962, sentenza n. 1723.

³⁶¹ Potrà sembrare strano parlare di danno giusto, ma è il caso, per esempio, del danno arrecato in occasione dell'esercizio del diritto alla legittima difesa.

momento che non è necessario l'animo di nuocere come solitamente è previsto dal dolo generico, ma è sufficiente il solo desiderio di parlare.³⁶²

Tuttavia, autorevole dottrina precisa che, essendo il nocumento elemento essenziale del delitto, il soggetto attivo dovrà, se non volere, almeno prevedere il danno o il pericolo di danno scaturente dalla sua condotta.³⁶³

Per il resto l'elemento soggettivo non pone altre criticità rilevanti, se non quanto già affermato in merito all'erroneo convincimento di rivelare fatti falsi in realtà autentici, ipotesi che esclude il dolo e quindi la punibilità per la fattispecie in esame, mentre qualora si rivelino segreti erroneamente ritenuti veri ma in realtà falsi ciò comporta la rilevanza penale della condotta.

4.2.2. L'aggravante speciale

Continua l'analisi del reato di Rivelazione del segreto professionale affrontando il comma 2 del medesimo disposto, il quale prevede che *“la pena è aggravata se il fatto è commesso da amministratori, direttori generali, sindaci o liquidatori o se è commesso da chi svolge la revisione contabile della società”*. Come già affermato in una delle precedenti note, il percorso che ha portato all'introduzione di questa aggravante speciale, ad efficacia comune, è un'operazione di unificazione di due diverse disposizioni, il vecchio art. 2622 c.c., rubricato *“Divulgazione di notizie sociali riservate”* e il delitto di *“Utilizzazione e divulgazione di notizie riservate”*, l'abrogato art. 176 del TUIF, entrambi³⁶⁴ dedicati sostanzialmente agli stessi soggetti a cui l'attuale aggravante si riferisce.

Le ragioni che stanno dietro all'innesto di queste due distinte norme sono piuttosto discutibili e dibattute in dottrina. Secondo la relazione della *“Commissione Mirone”*, che intraprese i lavori per definire il nuovo assetto normativo, la ratio della modifica era quella di operare una decisa semplificazione del complesso delle fattispecie, vista la costante disapplicazione dell'art. 2622 cc.. Tuttavia l'accostamento di situazioni eterogenee, quali quelle conseguenti l'inosservanza del vincolo

³⁶² F. CARRARA, *Programma del corso di diritto criminale*, parte Speciale, vol. II.

³⁶³ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte Speciale, I, *Delitti contro la persona*, Padova, 1995, pag. 546; T. PADOVANI, *Codice Penale*, Milano, 1997, pag. 2252.

³⁶⁴ Ex art. 2622 c.c.: *“Gli amministratori, i direttori generali, i sindaci e loro dipendenti, i liquidatori, che, senza giustificato motivo, si servono a profitto proprio o altrui di notizie avute a causa del loro ufficio, o ne danno comunicazione, sono puniti, se dal fatto può derivare pregiudizio alla società, con la reclusione fino ad un anno e con la multa da lire 200mila a 2 milioni. Il delitto è punibile a querela della società”*.

Abrogato art. 176 del TUIF: *“Gli amministratori, i soci responsabili della revisione contabile e i dipendenti della società di revisione che utilizzano, a profitto proprio o altrui, notizie riservate avute a causa della loro attività, relative alla società assoggettata a revisione contabile, sono puniti con la reclusione da sei mesi a due anni e con la multa da lire ottocentomila a otto milioni”*.

Gli amministratori, i soci responsabili della revisione contabile e i dipendenti della società di revisione che, senza giustificato motivo, comunicano notizie avute a causa della loro attività, relative alla società assoggettata a revisione contabile, sono puniti, se dal fatto può derivare pregiudizio alla società stessa, con la reclusione fino ad un anno.

I delitti previsti dal presente articolo sono punibili a querela della società alla quale si riferiscono le notizie utilizzate o comunicate.”

al segreto professionale rispetto a quelle in cui è violato l'obbligo di fedeltà³⁶⁵ (a cui sono sottoposti i soggetti operanti in una società) deve necessariamente chiarirsi in una più ampia prospettiva di tutela riconosciuta alla riservatezza dei propri affari, da intendersi come diritto al controllo dei dati sensibili riguardanti la persona, sia fisica che giuridica, dunque sia del singolo che di enti "superindividuali". Aspetto stridente con questa prospettiva è legato al fatto che non si dovrebbe includere nell'area del diritto alla riservatezza - chiaramente personalissimo ed inserito nella sfera dei diritti inalienabili dell'uomo - interessi prettamente economico-patrimoniali quali quelli riconducibili al ramo del segreto societario.

Non va peraltro dimenticato, per il corretto inquadramento di questi interventi normativi, che essi si pongono al crocevia di due contrapposte tendenze dell'ordinamento: quella generale di favorire la trasparenza e la circolazione delle informazioni - soprattutto con riferimento alle società quotate in borsa - unitamente a quella di rinviare le controversie di tutela di interessi patrimoniali relative alla violazione di notizie riservate societarie nell'ambito di altre fattispecie (in primis l'art 623 c.p. intitolato "rivelazione di segreti scientifici o industriali").

Al di là delle differenze testuali³⁶⁶ tra le precedenti disposizioni poi confluite nell'art. 622 c.p., le quali hanno carattere puramente terminologico e non sostanziale, il criterio interpretativo volto a delimitare le notizie meritevoli di protezione penale è rimasto pressoché invariato. La valutazione congiunta che dovrà essere fatta dal soggetto giudicante è quella riguardante la "causa" di conoscenza della notizia, che deve appunto derivare dalla situazione lavorativa-professionale, instauratasi tra rivelatore e titolare del segreto, ed inoltre il pericolo di nocumento derivante dalla rivelazione o indebito utilizzo delle informazioni riservate, apprezzamento da svolgersi ex ante.

La legittimazione a proporre querela (l'ultimo comma dell'art. 622 c.p. sancisce che il delitto è "punibile a querela della persona offesa") è questione non ancora toccata e viene affrontata in questo paragrafo perché è in relazione al caso dell'aggravante che presenta gli aspetti più interessanti.

Nel porsi il problema di individuare i legittimati a presentare la denuncia, la soluzione è differente dipendentemente dal tipo di società presso cui opera il soggetto attivo del reato. Per quanto riguarda le società di capitali la dottrina penalistica è divisa in due parti: i più attribuiscono tale facoltà al consiglio di amministrazione, salvo che l'organo sia monosoggettivo o lo statuto demandi

³⁶⁵ Art. 2105 c.c., rubricato «Obbligo di fedeltà»: "Il prestatore di lavoro non deve trattare affari, per conto proprio o di terzi, in concorrenza con imprenditore, né divulgare notizie attinenti organizzazione e ai metodi di produzione dell'impresa, o farne uso in modo da poter recare ad essa pregiudizio".

³⁶⁶ Le diversità lessicali presenti in questi atti normativi, ovvero che i vecchi art. 2622 c.c. e dell'art. 176 T.U.I.F., usavano le dizioni «notizie riservate» al posto di «segreto», «senza giustificato motivo» invece di «senza giusta causa», «pregiudizio» in luogo di «nocumento» ed infine «dare comunicazione, utilizzare o servirsi» al posto di «rivelare ed impiegare».

esplicitamente all'assemblea dei soci tale competenza; i restanti propendono per riconoscere tale diritto esclusivamente in capo all'assemblea ordinaria³⁶⁷.

Al contrario, univocamente accettata, pare la tesi di voler demandare tale attribuzione all'assemblea nel caso di società di persone (s.n.c. o in accomandita semplice) .

Altra questione da mettere in luce riguarda le conseguenze sanzionatorie discendenti dal verificarsi del comma 2 dell'art.622 c.p.. la c.d. aggravante speciale ad effetto comune. Speciale nel senso che non rientra tra le circostanze aggravanti generiche, tipicamente individuate dal legislatore e comunque perché comporta un aumento della pena fino a un terzo rispetto al reato base ed anche perché può essere annullata dal giudice, nel corso del giudizio di bilanciamento³⁶⁸, qualora ricorrano altre contingenze attenuanti. Sotto questo punto di vista appare troppo leggero il carattere punitivo previsto sia per la tutela del segreto professionale che del segreto societario.

4.2.3. Profili processuali e facoltà di astensione

Con la trattazione degli aspetti relativi ai profili processuali dell'obbligo di riservatezza in capo ai professionisti, si completa il quadro del segreto professionale, cui fa riferimento la parte finale dell'art. 5 del D.lgs. 139/2005 – Obbligo del segreto professionale - il quale citando gli articoli 199 e 200 del c.p.p. e per il versante civile l'art. 249 c.p.c., viene introdotto il principio dello *ius tacendi*, meglio conosciuto come facoltà di astenersi dal testimoniare (sono escluse da questa prerogativa l'attività di revisione e certificazione e le funzioni di sindaco e revisore).

Per inquadrare preliminarmente la questione, si può dire che le considerazioni che si faranno si collocano in un contesto di contrapposizione tra il diritto alla riservatezza personale e il più generale interesse all'esercizio della funzione giurisdizionale; quest'ultimo, avendo come obiettivo una chiara ed esauriente ricognizione degli eventi, mal si concilia con la presenza di notizie protette dal segreto giuridico.

Il focus della questione è rappresentato, tanto nel processo civile che in quello penale, dalla testimonianza che il professionista può essere chiamato ad assolvere, in virtù delle informazioni apprese dal cliente (indagato o convenuto) in seguito al loro rapporto professionale.

In linea generale l'ordinamento giuridico italiano attribuisce maggior importanza alle esigenze fondamentali di accertamento giudiziale dei diritti ed alla soppressione dei reati rispetto all'interesse di garantire il permanere della riservatezza dell'individuo, perciò, vige l'obbligo, stabilito dall'art. 198 c.p.p.³⁶⁹, della testimonianza nel processo.

³⁶⁷ Le motivazioni sono legate al fatto che nel nostro ordinamento i provvedimenti sulla responsabilità di amministratori e liquidatori sono regolarmente assegnati all'assemblea ed in ragione della discrasia che si accetterebbe dal momento che l'art. 2396 c.c. applica anche ai direttori generali le regole che disciplinano la responsabilità degli amministratori.

³⁶⁸ Art. 69 c.p. rubricato «Concorso di circostanze attenuanti e aggravanti».

³⁶⁹ «La testimonianza costituisce un dovere, a cui la persona non può sottrarsi. Una volta citato, il testimone ha l'obbligo di presentarsi, di attenersi alle prescrizioni date dal giudice in relazione alle esigenze processuali e di rispondere secondo verità alle domande che gli sono rivolte» (Ministero della Giustizia).

Tuttavia, in alcune situazioni eccezionali, come quella finora analizzata, il legislatore ammette delle deroghe, stabilendo con l'art. 200 c.p.p.³⁷⁰ alcuni casi in cui ai soggetti ivi indicati spetta la facoltà di astensione nel corso della testimonianza in osservanza appunto dell'obbligo del segreto professionale. La ragione della scelta legislativa sta nel fatto che per un utile svolgimento di determinate professioni, cui sottendono importanti diritti costituzionali, come il diritto alla difesa (art 24 Cost.), è giustificabile apporre delle eccezioni al regime probatorio. In altre parole, lo *ius tacendi* trova la sua *ratio* nel garantire il valido e corretto esercizio di talune professioni che, avendo una forte connessione con interessi fondamentali protetti dalla Costituzione, motivano rilevanti riduzioni dei poteri di accertamento in sede processuale, non diversamente giustificabili in virtù del mero interesse alla segretezza personale³⁷¹.

Il riconoscimento dello *ius tacendi* ai dottori commercialisti è avvenuto in secondo momento, rispetto ai ministri di culto, avvocati, procuratori, consulenti tecnici³⁷², notai e gli esercenti professioni sanitarie, originariamente stabilito dall'art. 351 del vecchio codice di rito penale.

Art. 198 c.p.p. *“Il testimone ha obbligo di presentarsi al giudice e di attenersi alle prescrizioni date dal medesimo per le esigenze processuali e di rispondere secondo verità alle domande che gli sono rivolte”.*

Per testimonianza si deve intendere *“la narrazione di fatti compiuti nel corso del processo davanti al giudice e con determinate forme da soggetti che sono non imputati del reato e parti rispettivamente nel processo penale e civile”.* Il vaglio di tale mezzo probatorio è affidato al libero apprezzamento del giudice, che valuta l'attendibilità delle dichiarazioni in ragione del fatto che proviene da terzi imparziali (presa dal documento Aristeia, che riporta l'opinione di C. MANDRIOLI, *Diritto Processuale*, Torino, 2002, pag. 252 s.s.).

Ad ogni modo il testimone non può essere obbligato a deporre su fatti dai quali potrebbe scaturire una sua responsabilità penale (comma 2 art. 198 c.p.p.).

³⁷⁰ L'art. 200 c.p.p., rubricato «Segreto professionale»: *“Non possono essere obbligati a deporre su quanto hanno conosciuto per ragione del proprio ministero, ufficio o professione, salvi i casi in cui hanno l'obbligo di riferirne all'autorità giudiziaria:*

- a) i ministri di confessioni religiose, i cui statuti non contrastino con l'ordinamento giuridico italiano;*
- b) gli avvocati, gli investigatori privati autorizzati, i consulenti tecnici e i notai;*
- c) i medici e i chirurghi, i farmacisti, le ostetriche e ogni altro esercente una professione sanitaria;*
- d) gli esercenti altri uffici o professioni ai quali la legge riconosce la facoltà di astenersi dal deporre determinata dal segreto professionale.*

Il giudice, se ha motivo di dubitare che la dichiarazione resa da tali persone per esimersi dal deporre sia infondata, provvede agli accertamenti necessari. Se risulta infondata, ordina che il testimone deponga.”

[3. comma omissis poichè poco importa in questa sede, attenendo alla speciale disciplina del segreto vigente per i giornalisti]

La riforma del codice di procedura penale di fine anni Novanta trasforma il modello tradizionale di indicazione tassativa dei soggetti cui spetta lo *ius tacendi* (prima prevista dall'art. 351 c.p.p. del 1930, poi confluito nell'art. 200 c.p.p.), stabilendo con la lettera d) della norma sopra riportata la possibilità di ampliare la platea di soggetti a cui potrà essere riconosciuta facoltà di astensione.

³⁷¹ Come ha fatto notare la Corte Costituzionale *“la facoltà di astenersi dalla testimonianza non è pertanto diretta ad assicurare una condizione di privilegio personale [...], ma a garantire la piena esplicazione del diritto di difesa”* (Corte Cost. 8 aprile 1997, sentenza n. 87).

³⁷² Si riporta un caso concreto di tale insensata sperequazione: quando sul finire degli anni Sessanta un commercialista lombardo, convocato come testimone dall'autorità giudiziaria, eccepì il diritto di astensione in ragione della qualità *“consulente tecnico”*, il Tribunale ritenne impropria l'eccezione di tale diritto e sottolineò che, l'obbligo di segreto imposto ai commercialisti dal loro ordinamento rappresentasse una forma di protezione del cliente e una limitazione della libertà di espressione del professionista, ben diverso dal meccanismo dello *ius tacendi* che amplia il fascio dei diritti di taluni soggetti qualificati (Tribunale Lecco, 29 marzo 1958).

Tale disparità di trattamento venne risolta, dopo forti pressioni dei vertici della categoria contabile, con l'emanazione della legge n. 507 del 1987 che, seppur non nomini espressamente il Dottore Commercialista tra i soggetti a cui è riconosciuta la facoltà di astensione, va ad integrare l'abrogato articolo del previgente c.p.p. con la lettera d) che estende lo *ius tacendi* a “*gli esercenti altri uffici e professioni ai quali la legge riconosce la facoltà di astenersi dal deporre determinata dal segreto professionale*”.

Con il nuovo codice di procedura penale del 1988, la disposizione venne ricollocata nell'art. 200, il quale stabilisce al comma 1, che il diritto di astensione dal deporre è riconosciuto a “*quanto conosciuto per ragione del(la) [...] professione*”, ciò significa che lo *ius tacendi* si applica a tutte le informazioni acquisite da colui che lo invoca, indipendentemente dal fatto che le notizie possano essere definite come segreto professionale in senso tecnico-giuridico (cioè sotto il profilo del documento che potrebbe cagionare una possibile rivelazione), dunque a prescindere dal loro carattere di segretezza.

Quanto invece all'inciso finale del primo capoverso, “*salvi i casi in cui hanno l'obbligo di riferirne all'autorità giudiziaria*”, esso si rifà, con riguardo al commercialista, alle attività di revisione e certificazione obbligatorie di contabilità e bilanci ed alle funzioni di revisore e sindaco, ricordando la già indicata esclusione posta all'art. 5 del D.lgs. 139/2005, istituyente l'ordinamento professionale.

Con riferimento al comma 2 dell'articolo 200 c.p.p., il legislatore ha stabilito una limitazione all'uso della facoltà di astensione, affidando al giudice la potestà di ordinare (con provvedimento non impugnabile) che il teste deponga, qualora abbia “*motivo di dubitare che la dichiarazione resa [...] per esimersi dal deporre*” sia fondata³⁷³. Tuttavia, è bene precisare, che, prima di emettere il provvedimento, il giudicante svolge un controllo giudiziale finalizzato a verificarne il diritto e solo dopo dispone la deposizione.

Questi controlli, che l'articolo nomina “*accertamenti necessari*”, si basano sul riscontro dell'effettiva qualifica professionale dell'astenuto e del fatto che la conoscenza delle notizie sia realmente avvenuta in ragione del rapporto professionale. Mai, infatti, la verifica può riguardare il concreto carattere di segretezza delle informazioni, altrimenti sarebbe necessario che il giudice conoscesse, seppur sommariamente, le vicende celate e in tal modo, oltre a rendere inutile la garanzia di riservatezza, risulterebbe influenzata la decisione finale o comunque alterato il processo di formazione del convincimento nella mente del giudicante.

Qualora gli accertamenti necessari per constatare l'infondatezza dello *ius tacendi* non siano avvenuti o abbiano dato esito negativo e sia comunque intervenuta l'intimazione a testimoniare, le

³⁷³ La legge affida all'arbitrio del professionista la decisione di testimoniare o meno, avendo comunque il dovere di presentarsi davanti al giudice e nel caso in cui opti per l'esercizio dello *ius tacendi*, deve manifestare la propria volontà con una specifica dichiarazione. Si precisa inoltre che qualora egli non ottemperi all'ordine dell'autorità giudiziaria, può essere ordinato l'accompagnamento coattivo in udienza, oltre a rischiare per tale condotta l'imputazione per il reato di “Rifiuto di uffici legalmente dovuti” (art. 366 c.p.).

affermazioni rese dal professionista sono inutilizzabili, in forza dell'art. 191 c.p.p.³⁷⁴, poiché illegittimamente acquisite. Alla stessa conclusione si potrebbe pervenire nel caso in cui, il giudice che ha disposto la deposizione si renda conto nel corso dell'audizione che il diritto ad astenersi era in realtà fondato. Si ricorda infatti che, a norma dell'appena citato articolo, l'inutilizzabilità della prova indebitamente ottenuta è "*rilevabile anche d'ufficio in ogni grado e stato del processo*". A tal proposito è giusto rammentare che, a norma dell'art. 384 c.p., l'eventuale falsa testimonianza resa dal teste che non ha potuto esercitare il suo diritto di astensione o che non gli è stato riconosciuto non è punibile, in deroga alla regola generale per cui chi non dichiara il vero è punibile per il reato di reticenza o falsa testimonianza (art. 372 c.p.³⁷⁵).

Per aggirare la protezione fornita dallo *ius tacendi*, con un facile escamotage si potrebbe pensare di chiamare a testimoniare terzi in stretto contatto con il professionista, tuttavia la c.d. testimonianza *de relato* è inammissibile in questi casi, come stabilisce l'art. 195 c.p.p. comma 6³⁷⁶, secondo cui i testimoni non possono essere sentiti su fatti conosciuti da soggetti ai quali è riconosciuta la facoltà di astensione. Il divieto cessa nel momento in cui le notizie divengono note o qualora il professionista abbia deposto su quegli stessi avvenimenti³⁷⁷.

Al contrario invece è impiegabile la prova testimoniale rilasciata dal professionista che abbia riacquisito la facoltà di astensione e che dunque abbia liberamente rivelato un segreto "senza giusta causa", ciò chiaramente comporterà l'applicabilità dell'art. 622 c.p., qualora il titolare della notizia riservata intenda proporre denuncia.

Sempre con riferimento alla giusta causa, ci si è chiesti se qualora il professionista abbia rinunciato ad invocare lo *ius tacendi*, l'obbligo di deporre secondo verità dinanzi all'Autorità giudiziaria possa essere considerata una giustificazione che esime dalla punibilità prevista dall'art. 622 c.p.. Bisogna da subito affermare che la dottrina è molto divisa.

Alcuni ritengono che la tesi da preferirsi sia quella che lo considera valido solo per quei professionisti che non sono titolari del diritto di tacere, mentre al contrario, quelli inclusi nell'elenco dell'art. 200

³⁷⁴ Art. 191 c.p.p., rubricato «Prove illegittimamente acquisite»: "*Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. L'inutilizzabilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento*".

³⁷⁵ Art. 372 c.p., rubricato «Falsa testimonianza»: "*Chiunque, deponendo come testimone innanzi all'Autorità giudiziaria o alla Corte penale internazionale afferma il falso o nega il vero, ovvero tace, in tutto o in parte, ciò che sa intorno ai fatti sui quali è interrogato, è punito con la reclusione da due a sei anni*".

Art. 384 c.p., rubricato «Casi di non punibilità»: "*[...]Nei casi previsti dagli articoli 371 bis, 371 ter, 372 e 373, la punibilità è esclusa se il fatto è commesso da chi per legge non avrebbe dovuto essere richiesto di fornire informazioni ai fini delle indagini o assunto come testimone, perito, consulente tecnico o interprete ovvero non avrebbe potuto essere obbligato a deporre o comunque a rispondere o avrebbe dovuto essere avvertito della facoltà di astenersi dal rendere informazioni, testimonianza, perizia, consulenza o interpretazione*".

³⁷⁶ Art. 195 c.p.p., comma 6, rubricato «Testimonianza indiretta»: "*I testimoni non possono essere esaminati su fatti comunque appresi dalle persone indicate negli articoli 200 e 201 in relazione alle circostanze previste nei medesimi articoli, salvo che le predette persone abbiano deposto sugli stessi fatti o li abbiano in altro modo divulgati*".

³⁷⁷ Altrimenti nemmeno la morte, l'irreperibilità o la totale infermità mentale (del professionista) possono far venir meno il divieto dell'utilizzo della testimonianza indiretta, o *de relato*, da intendersi come "la deposizione di soggetti che hanno soltanto una conoscenza indiretta del fatto su cui verte la controversia" (definizione presa dall'articolo di PAOLO STORANI, *Testimone de relato*, 27 gennaio 2014)

c.p.p. che violano l'obbligo del segreto professionale commetterebbero un reato, quindi, sposando questa visione, il Dottore Commercialista sarebbe punibile per la rivelazione³⁷⁸.

Altri reputano giuridicamente incoerente prevedere due regimi diversi, e dunque considerano valida la giusta causa anche per i professionisti titolari dello *ius tacendi*, perciò, il professionista che rende testimonianza non può essere chiamato a rispondere del reato³⁷⁹.

Una terza possibile ipotesi, che è preferita dallo scrivente, è quella che giudica configurabile il reato, di cui all'art. 622 c.p., solo nel caso in cui il professionista riferisca durante la testimonianza fatti o circostanze segrete non esplicitamente richieste dal giudice³⁸⁰.

Altra precisazione è legata al fatto che qualora il titolare del segreto abbia liberato il professionista dall'obbligo di riserbo e le notizie possano essere ormai diventate notorie, il professionista chiamato a deporre potrà comunque astenersi dal testimoniare, dal momento che, come già detto, esso ricopre tutte le informazioni acquisite dal professionista in ragione del proprio rapporto lavorativo, indipendentemente dal carattere di segretezza delle notizie. In questi frangenti il professionista potrebbe avere l'interesse a tacere per apparire impenetrabilmente riservato, rafforzando dunque la sua integrità e serietà professionale.

Inoltre, con riferimento all'attività investigativa, si ricorda che la facoltà di eccepire il segreto professionale è legittima non solo nel corso del processo ma altresì nel mentre delle indagini svolte dalla polizia giudiziaria e dal pubblico ministero. Infatti, quest'ultimi soggetti potrebbero domandare al commercialista notizie sul proprio cliente, qualora persona in grado di comunicare notizie utili ai fini delle investigazioni³⁸¹.

Sempre in tema di accertamenti, al commercialista potrebbero essere inviati dei questionari³⁸² dall'Amministrazione Finanziaria con l'invito a rimandarli compilati: ci si è chiesti se il professionista possa opporre il segreto professionale per non ottemperare a tali richieste. La tesi più convincente³⁸³ a dirimere la questione pare quella che respinge tale possibilità, dal momento che i dati richiesti hanno rilevanza oggettivamente esterna a questioni personali, sebbene vi sia anche chi sostiene che la legittimità ad eccepire lo *ius tacendi* qualora dalle informazioni petite possano

³⁷⁸ A. CRESPI, *La tutela penale della riservatezza*, articolo in Riv. It. Dir. e proc. Pen., 1967, pag. 785; G. MORSILLO, *La tutela penale del diritto alla riservatezza*, Milano, 1966.

³⁷⁹ V. MANZINI, *op. cit.*, pag. 1030; M. PETRONE, *op. cit.*, pag. 1147.

³⁸⁰ P.L. VIGNA – P. DUBOLINO, *op. cit.* pag. 1089.

³⁸¹ Si richiama l'art. 351 c.p.p., il cui rimando è posto proprio nell'art. 249 c.p.c., inserito appunto, nel già novellato art. 5 del decreto recante dell'Ordine dei Dottori Commercialisti sul segreto professionale. In sostanza si sancisce che il commercialista può astenersi sia dal rendere "sommarie informazioni" alla polizia giudiziaria (art. 351 c.p.p.) sia dal fornire "informazioni" al pubblico ministero (art. 362 c.p.p., richiamato a sua volta dal 351 c.p.p.) Qualora il commercialista fornisca false informazioni si segnala diverso reato a seconda che queste siano date al pubblico ministero (art. 371-bis c.p. "False informazioni al pubblico ministero") oppure alla polizia giudiziaria (art. 378 c.p.- Favoreggiamento personale").

³⁸² Art. 51, comma 2, n. 3, D.P.R. n. 683/1972, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale.

³⁸³ L. TROYER, *Il segreto professionale dei dottori commercialisti alla luce delle nuove disposizioni in materia di riciclaggio*, Riv. Dei Dott. Comm., 2006, riporta e propende per tale opinione espressa dal C. PARISI PRESICCE, *I mezzi di prova*.

emergere condotte penalmente rilevanti³⁸⁴. Ad ogni modo l'opzione più vantaggiosa e rapida rimane quella di astenersi dal rispondere atteso che il rifiuto comporterà una blanda sanzione pecuniaria (art. 11, D. Lgs. 471/1997).

Si segnalano poi ulteriori norme poste a tutela del segreto professionale sempre in ambito processuale, che rappresentano delle deroghe al normale procedimento altrimenti seguito.

Ad esempio, in tema di sequestro probatorio³⁸⁵, si ricorda l'art. 256 c.p.p., il quale richiama l'ormai nota facoltà di addurre il riserbo professionale all'istanza dell'autorità giudiziaria di dare in consegna atti, documenti e ogni altro supporto (foto, cd, registrazioni.. e così via) che riportino fatti di cui il professionista è depositario. Il disposto sancisce chiaramente un'eccezione al normale dovere di esibire e consegnare immediatamente quanto richiesto dall'autorità giudiziaria, tuttavia, il legislatore prevede che il professionista per servirsi di tale facoltà deve sottoscrivere una dichiarazione in cui palesi il fatto che si tratta di notizie protette dal segreto. In ogni caso, qualora l'autorità giudiziaria (nella persona del p.m. o del giudice precedente), ritenga, vagliando tale dichiarazione, non sussistente la plausibilità del rifiuto, può disporre il sequestro con ordinanza, impugnabile mediante richiesta di riesame, ex art. 257 c.p.p.. Inoltre, come detto per la testimonianza fatta indebitamente deporre, vige l'inutilizzabilità (rilevabile in tutti gli stadi e gradi del giudizio) delle prove acquisite con il sequestro, qualora si dimostri che fosse stato illegittimamente ordinato. Sempre con riguardo all'inutilizzabilità delle prove, si sottolinea che, ai sensi dell'art. 271 c.p.p. comma 2, sono inservibili in giudizio le intercettazioni relative alle conversazioni dei soggetti indicati all'art. 200 c.p.p.. In sostanza è vietato l'ascolto e la registrazione dei colloqui intercorsi tra cliente e professionista, nonché i dialoghi del commercialista che attengono a notizie relative al cliente³⁸⁶.

Al fine, poi, di salvaguardare il diritto alla difesa, il legislatore ha introdotto ulteriori prescrizioni che possono interessare il Dottore Commercialista, qualora si trovi ad operare in qualità di consulente tecnico. Si tratta di una serie di specifiche regole ed immunità - imposte dall'art. 103 c.p.p. rubricato "Garanzie di libertà del difensore" - alla disciplina delle ispezioni, perquisizioni e dei sequestri, qualora eseguiti negli studi di professionisti³⁸⁷. Si ricorda il fatto che non è consentito

³⁸⁴ G. VISMARA, *Il segreto professionale dei dottori commercialisti e di altri consulenti in materia aziendale nel nuovo processo penale*, in Riv. Dott. Comm., 1992, pag. 252.

³⁸⁵ Il sequestro probatorio costituisce un mezzo di ricerca della prova, che solitamente scatta al termine di perquisizioni ed ispezioni effettuate dalla polizia giudiziaria, la quale agisce su delega e su ordine rispettivamente del pubblico ministero e del giudice altresì autonomamente in casi d'urgenza.

³⁸⁶ L'art. 271 c.p.p., comma 2, fa riferimento a intercettazioni di conversazioni, comunicazioni telefoniche o altre forme di telecomunicazioni, intendendo messaggi, chiamate, fax, e-mail e comunicazioni varie. Oltre all'inutilizzabilità di codeste prove indebitamente acquisite, il legislatore ha previsto l'obbligo di distruggere registrazioni, trascrizioni e verbali in cui tali notizie sono impresse.

³⁸⁷ Per quanto riguarda l'accesso della Polizia Tributaria presso gli studi professionali finalizzato allo svolgimento di ispezioni documentali, verificazioni ed ogni altra ricerca utile per la repressione dell'evasione, la legge prescrive che l'accesso deve avvenire alla presenza del titolare dello studio o di un suo delegato, oltre ad essere necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria per "procedere durante l'accesso a

requisire “atti documenti o altre cose relative all’oggetto della difesa, a meno che non costituiscano corpo del reato”³⁸⁸.

Chiudendo sulle norme di procedura penale legate al tema del riserbo è importantissimo evidenziare che il vincolo del segreto professionale non è eccezionale tutte le volte in cui il professionista sia imputato o co-imputato di un illecito penale. Tuttavia, il commercialista, al pari di ogni altro cittadino, può giovare della facoltà di non rispondere o perfino dire il falso, in ossequio al principio *nemo tenetur se detegere*³⁸⁹, cioè nessuno può essere costretto ad agire a proprio danno³⁹⁰.

Esulando dal focus di questo studio, viene solo accennato l’aspetto della tutela del segreto professionale sul versante civilistico. Si evidenzia infatti che l’indebita rivelazione del segreto può esporre il professionista oltre che a responsabilità penale (e disciplinare) anche a responsabilità civile. Con riferimento a quest’ultima la legge stabilisce che il cliente danneggiato dalla condotta ingiusta del professionista potrà agire legalmente per chiedere il risarcimento del danno subito, in ossequio all’art. 2043 c.c..

Invece, per quanto riguarda la tutela del segreto dal lato del commercialista, si ricorda che l’esercizio dello *ius tacendi* è confermato anche nell’ambito del processo civile dall’art. 249 c.p.c., il quale sostanzialmente si limita a rimandare all’appena esaminato art. 200 c.p.p..

perquisizioni personali, apertura coattiva di pieghi sigillati, borse casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l’esame di documenti e la richiesta di notizie” resta ferma la possibilità di eccepire segreto (art. 18 L. n. 413/1991).

³⁸⁸ FONDAZIONE ARISTEIA, *Il segreto professionale del dottore commercialista*, pubblicato gennaio 2007, nota 61, pag. 17.

³⁸⁹ Nel complesso sistema processuale penalistico il legislatore italiano ha cercato di bilanciare al meglio due interessi spesso contrastanti: da un lato l’esigenza di tutela della società contro il pericolo della delinquenza attraverso la predisposizione di strumenti efficienti, anche di natura coercitiva, di ricerca ed acquisizione probatoria, che possono limitare le libertà fondamentali salvaguardate dalla Costituzione; dall’altro, appunto tali restrizioni non devono sminuire eccessivamente l’imprescindibile diritto alla difesa del singolo (art. 24, comma 2, Cost.), che trova applicazione nella duplice accezione di difesa tecnica e di difesa personale (o autodifesa). È con riferimento a quest’ultimo valore che il brocardo latino *nemo tenetur se detegere* viene richiamato, poiché ben sintetizza i due versanti che compongono l’autodifesa:

- quello passivo che si esplica nel diritto al silenzio dell’imputato/indagato, riconosciuto da diverse disposizioni codicistiche, secondo cui la persona sottoposta ad indagini preliminari deve essere avvertita che, salvo l’obbligo di dichiarare le proprie generalità e quanto serve a identificarla (art. 66, comma 1, c.p.p., 21 disp. att. c.p.p.) “ha facoltà di non rispondere ad alcuna domanda”, pena l’inutilizzabilità delle dichiarazioni rese ((art. 64 c.p.p., comma 3, lett. b) e comma 3-bis)

- quello attivo che si sostanzia nella facoltà dell’imputato (e/o indagato) di affermare la falsità, anch’esso ribadito indirettamente da una norma codicistica, l’art. 51 c.p.- esercizio di un diritto/dovere esclude la punibilità, nel senso che qualora mentire sia riconducibile all’attuazione del diritto di difesa non si avrà la punibilità. Tuttavia, per ricondurre l’esercizio di suddetta facoltà al diritto costituzionale è necessario che il giudice accerti: in primis la sussistenza di un rigoroso rapporto funzionale tra dichiarazione mendace e confutazione del fatto imputato, cioè la bugia deve essere necessaria a non ammettere o attenuare i fatti di cui è accusato l’individuo; in secundis l’accusato deve limitarsi a contraddire o sminuire la veridicità della accuse a suo carico, senza superare tale limite affermando falsità verso gli accusatori, potendo altrimenti essere responsabile di calunnia.

Considerazioni prese dal lavoro di A. LARONGA, Sostituto Procuratore della Repubblica Foggia, *Nemo tenetur se detegere: il valore probatorio del contegno non collaborativo dell’imputato nell’accertamento del fatto proprio*, pubblicato il 17 aprile 2014 in www.questionegiustizia.it

link documento → https://www.questionegiustizia.it/articolo/nemo-tenetur-se-detegere_17-04-2014.php

³⁹⁰ G. VISMARA, *Il segreto professionale dei dottori commercialisti e di altri consulenti in materia aziendale nel nuovo processo penale*, in Riv. Dott. Comm., 1992, 2, pag. 254.

4.3. I reati derivanti da violazioni degli obblighi antiriciclaggio

In seguito all'introduzione delle direttive comunitarie antiriciclaggio³⁹¹, diversi adempimenti sono stati imposti ad un ampio pubblico, compreso il Dottore Commercialista, al fine di contrastare l'ingresso di proventi illeciti nel circuito economico (ed anche di incrementare la lotta al terrorismo). Il nobile obiettivo di questa disciplina, così ampia e in costante aggiornamento, è quello di contrastare gravissime condotte che falsano e ledono le eque regole di concorrenza del mercato, penalizzando

³⁹¹ Al sistema penale italiano si deve riconoscere il merito di essere il primo Stato a varare una compiuta previsione penale antiriciclaggio. Sicuramente fu l'esigenza di disporre di uno strumento efficace per contrastare l'inarrestabile potere delle mafie, ahimè nate nel Bel Paese che portò nel 1978 all'introduzione nel codice penale dell'art. 648 *bis* istituente il reato di riciclaggio, termine che appartiene al mondo ingegneristico indicante un processo industriale, ossia l'insieme delle strategie e delle metodologie dirette al riutilizzo di materiali dismessi, vale a dire la loro re-immissione nel ciclo produttivo. Il legislatore si accorse che tale vocabolo ben sintetizzava il procedimento criminale adottato per rimettere in circolazione denaro di provenienza illecita, ovvero un metodo per far perdere le tracce di un illecito guadagno, una procedura di investimento, finanche un meccanismo – più o meno complesso – di conversione degli utili.

Nel 1991 venne promulgata la prima direttiva comunitaria volta a combattere il riciclaggio (n. 308/CEE e recepita in Italia con il D.L. n. 141/1991, convertito in legge n. 197/1991). Era rivolta a intermediari finanziari e banche ed imponeva l'osservanza di diversi doveri in capo a tali soggetti che, nelle successive direttive, verrà ulteriormente specializzata ed estesa a nuovi players economici.

Si tratta dell'obbligo di identificazione della clientela, registrazione di dati e operazioni effettuate e di segnalazione all'Ufficio Italiano Cambi (UIC) delle c.d. operazioni sospette.

Con l'emanazione del D.lgs. n.56/2004, attuativo della seconda direttiva antiriciclaggio, n.97/2001/CEE, vennero estesi gli adempimenti antiriciclaggio anche a diverse categorie professionali, fra cui il Dottore Commercialista.

Pochi anni dopo venne varata la terza direttiva antiriciclaggio, n.60/2005/CE, la quale abrogò le due precedenti ed innovò profondamente la materia, estendendo l'applicazione della stessa disciplina anche alla lotta al terrorismo. Tale disposizione comunitaria venne recepita con il D.lgs. 231/2007, quest'ultimo per quanto riguarda il commercialista, costituisce tuttora, la normativa di riferimento circa gli obblighi antiriciclaggio. Infatti, sebbene da quell'anno ad oggi sono state emanate altre due direttive europee antiriciclaggio, la quarta (n.859 del 2015 recepita con D.lgs. n.90/2017) e la quinta (n. 843/2018 recepita con D.lgs. n.125/2019), le molteplici novazioni che esse hanno introdotto non hanno alterato in maniera sostanziale gli adempimenti in capo ai professionisti già stabiliti con il D.lgs. 231/2007.

Le novità apportate dalla IV attengono:

- i) alla criminalizzazione dei reati fiscali come presupposto del riciclaggio;
- ii) all'istituzione di un registro nazionale dei "titolari effettivi";
- iii) all'assoggettamento a rigorosi controlli per le operazioni effettuate da persone politicamente esposte.

I cambiamenti contenuti nell'ultima direttiva sono stati molto più consistenti:

- a) modifica del perimetro di applicabilità degli obblighi;
- b) estensione degli adempimenti in caso di rapporti continuativi ed operazioni che coinvolgono Paesi terzi ad alto rischio;
- c) introduzione di nuovi strumenti e modalità di gestione degli adempimenti in caso di operatività a distanza;
- d) accesso facilitato alle informazioni sui "titolari effettivi" (al fine di garantire una più ampia trasparenza su società e trust);
- e) prescrizioni più stringenti sull'uso di carte prepagate e criptovalute, sulla cooperazione tra le varie Unità di Informazione Finanziaria (UIF, autorità che ha sostituito l'UIC);
- f) rafforzamento dei controlli nei confronti delle operazioni che afferiscono Paesi extra UE profilati ad alto rischio;
- g) inclusione tra i soggetti destinatari degli obblighi antiriciclaggio dei prestatori di servizi di cambio tra valute virtuali e valute legali, i prestatori di servizi di portafoglio digitale, ed i commercianti e gli intermediari del mondo dell'arte (per operazioni superiori ad euro 10.000 o inferiori se artificialmente frazionate);
- h) istituzione e gestione di un registro informatizzato per esercenti e distributori di giochi;
- i) obbligo per le persone politicamente esposte di pubblicare ed aggiornare un elenco di funzioni che ne circoscrivano la categoria.

Per una trattazione più approfondita del tema si rimanda alla lettura del D.lgs. 231/2007, contenente l'organica disciplina della materia, nonché al compendio *La normativa antiriciclaggio per i professionisti*, ODCEC Milano, 2017, a cura di ARBINI – BIGNAMI - FORTAREZZA, di cui si riporta il link →

www.pwc.com/it/it/publications/docs/AML-emanazioneDLgs125-2019.pdf

gli operatori onesti, come gli imprenditori, che ne patiscono le conseguenze. Nella seguente e breve trattazione di tale materia si tralascerà ogni riferimento alla materia del terrorismo, sia poiché il legislatore ha deciso di porre sullo stesso piano normativo la prevenzione e il contrasto a questi due fenomeni criminali - riciclaggio e terrorismo – non prevedendo specifiche differenze di trattamento, sia perché lo ritengo argomento fuorviante rispetto al focus della tesi (e perché trattasi di fenomeni folli e spregevoli).

Gli adempimenti antiriciclaggio posti in capo al Dottore Commercialista possono raggrupparsi in quattro categorie:

1. L'autovalutazione del rischio, quale modalità di impostazione degli obblighi antiriciclaggio. Nel senso che, prima di accettare un incarico il professionista dovrà stimare il rischio connesso al cliente ed in virtù di ciò plasmerà le più corrette modalità di verifica della clientela;
2. Dopo l'adeguata verifica della clientela (che può essere ordinaria, semplificata, a distanza o rafforzata) e accertata, dalla notizie apprese dal cliente, l'impossibilità di rispettare tale adempimento il professionista ha l'obbligo di astenersi dall'effettuare la prestazione (o porre fine al rapporto qualora avesse già svolto degli incarichi);
3. La registrazione e conservazione della documentazione acquisita in occasione della verifica, da inserire in un fascicolo del cliente che deve essere tenuto aggiornato;
4. La segnalazione di operazioni sospette, per l'individuazione delle quali il professionista è aiutato da indicatori di anomalia e schemi comportamentali contenuti nella normativa e in atti dell'UIF.

Tenendo presente quanto detto pocanzi sull'obbligo del segreto professionale, l'adempimento delle prescrizioni antiriciclaggio si pone chiaramente in contrasto con il primo: il legislatore, conscio dell'incongruenza che si verrebbe a creare, ha previsto al comma 4 dell'art. 35 D.lgs. 231/2007, che *“le comunicazioni delle informazioni, effettuate in buona fede dai soggetti obbligati, dai loro dipendenti o amministratori ai fini della segnalazione di operazioni sospette”* oltre a non costituire una violazione di vincoli scaturenti da legge o contratto, non determinano la sussistenza di alcuna responsabilità, anche qualora chi segnali ignori l'attività delinquenziale o che questa non sia stata nemmeno effettivamente compiuta.

Inoltre, il comma 5³⁹² dello stesso articolo sancisce che il dovere di segnalazione delle operazioni sospette non vige per quelle informazioni apprese dal professionista in occasione dell'esame della posizione giuridica ovvero dell'attività di difesa e rappresentanza del cliente, interessato da procedimenti giudiziari (od anche extragiudiziari come convenzioni arbitrali) od anche

³⁹² Art. 35, comma 5, D.lgs. 231/2007: *“L'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette non si applica ai professionisti per le informazioni che essi ricevono da un loro cliente o ottengono riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento innanzi a un'autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, anche tramite una convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati ai sensi di legge, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso”.*

di consulenza nell'evenienza di subirli od intentarli. Quest'ultimo disposto costituisce una sorta di facoltà di astensione dall'onere di segnalazione, indubbiamente necessaria per consentire a professionisti, come avvocati e commercialisti, di difendere al meglio i propri clienti coinvolti in procedimenti giudiziari, garantendo così il corretto esercizio del diritto costituzionale alla difesa, ma anche tutelando il carattere fiduciario del particolare rapporto intercorrente tra difensore e cliente.

Nel caso concreto non sarà così facile determinare il limite tra l'attività di consulenza legale per cui vige l'obbligo di segnalare, poiché non c'è una netta distinzione rispetto a cosa debba includersi nell'opera difensiva e nemmeno per quel che attiene "*l'esame della posizione giuridica del cliente*"³⁹³.

Sebbene l'articolo 35 del D.lgs. 231/2007 faccia riferimento ad un procedimento giudiziario, pare pacifico che il Dottore Commercialista, che rappresenta il cliente nel contezioso tributario, può rientrare a pieno titolo nell'ambito di esenzione, poiché gli organi di giustizia tributaria svolgono una concreta attività giurisdizionale che, seppur speciale, deve comunque essere considerata un procedimento giudiziario.³⁹⁴ Tuttavia tale limitata area di esenzione e gli ampi adempimenti antiriciclaggio, come venne fatto notare da Chiaraviglio e Troyer in occasione dell'uscita della seconda direttiva europea antiriciclaggio e, dunque, ancor di più nel contesto attuale in cui gli obblighi sono sempre più stringenti: trasformano "*il professionista [...] in una sorta di confidente obbligatorio ovvero di un 'collaboratore di giustizia coatto' con conseguenze paradossali ed inique, assolutamente incompatibili con il vincolo fiduciario che deve legare il professionista al suo cliente*"³⁹⁵.

Concludendo si deve sottolineare la grande rilevanza degli obblighi antiriciclaggio, poiché la loro trasgressione da parte del professionista può determinare l'applicazione di sanzioni penali a norma dell'art. 55 D.lgs. 231/2007.

Qualora, nel nostro caso, il commercialista non ottemperi agli obblighi di adeguata verifica della clientela viene punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da 10.000 a 30.000 euro.³⁹⁶ L'illecito penale si ravvisa quando quest'ultimo si presti a falsificare dati e informazioni relative al cliente, al titolare effettivo, all'esecutore, all'operazione, allo scopo e alla natura del rapporto professionale o della prestazione professionale; ovvero quand'anche utilizzi tali elementi sapendo che sono falsi.

Alla medesima pena può essere condannato il professionista che trasgredisce gli obblighi di conservazione. *La norma incriminatrice identifica tre condotte al cui verificarsi vi è la commissione del reato: in primis, l'acquisizione, in secundis, la conservazione di "dati falsi o informazioni non*

³⁹³ L. TROYER - G. CHIARAVIGLIO, *Il segreto professionale dei dottori commercialisti alla luce delle nuove disposizioni in materia di riciclaggio*, Riv. Dei Dott. Comm., 2006.

³⁹⁴ *Ibidem*, gli autori nell'articolo ricordano la valenza di giurisdizione speciale della giustizia tributaria, espressa A. MAMBRIANI, *Giurisdizione penale*, in Dig. Disc. Pen., aggiornamento, Torino, 2006.

³⁹⁵ *Ibidem*.

³⁹⁶ Art. 55, comma 1, D.lgs. 231/2007.

veritiere sul cliente, sul titolare effettivo, sull'esecutore, sullo scopo e sulla natura e del rapporto continuativo o della prestazione professionale e sull'operazione" e, in terzi, l'utilizzo "di mezzi fraudolenti al fine di pregiudicare la corretta conservazione" dei precedenti elementi.³⁹⁷

Mentre è ravvisabile in capo al commercialista solo una contravvenzione, nel caso in cui quest'ultimo informi della segnalazione effettuata il soggetto a cui è riferita violando così il divieto di comunicazione³⁹⁸. "Salvo che il fatto non costituisca reato più grave" il professionista rischia l'arresto da sei mesi ad un anno e l'ammenda da 5.000 a 30.000 euro.³⁹⁹

4.4. Il reato di "Falsa perizia o interpretazione" (art. 373 c.p.⁴⁰⁰)

L'ordinamento giuridico italiano stabilisce diverse situazioni in cui possa essere necessaria la perizia di un professionista abilitato, ossia una relazione scritta in cui venga espresso un parere, una valutazione (talvolta una certificazione), qualitativa e/o quantitativa, in merito a questioni legali, contabili, mediche.

Tale professionista, nominato dagli organi giudiziari, viene qualificato come perito quando le sue attestazioni sono fornite in ambito penale (art. 220 c.p.p.); se esplicate in ambito civile viene indicato come consulente tecnico d'ufficio (art. 61 c.p.c.). La disciplina della responsabilità penale di queste due figure è sovrapponibile, in quanto, a norma dell'art. 64 c.p.c., al consulente tecnico (d'ufficio) si applica la stessa disciplina prevista per il perito.

Le ipotesi in cui il Dottore Commercialista può essere chiamato ad effettuare una perizia sono molteplici:

- nel caso di conferimenti di beni o di rami d'azienda;
- quando è necessaria l'analisi di documenti contabili e registri nel corso di cause civili per l'individuazione di eventuali responsabilità e quindi danno;
- nella fase prefallimentare per verificare la sussistenza dei presupposti per dichiarare la decozione della società o dell'imprenditore;

³⁹⁷ Art. 55, comma 2, D.lgs. 231/2007.

³⁹⁸ Art. 39, comma 1, D.lgs. 231/2007: "Fuori dai casi previsti dal presente decreto, è fatto divieto ai soggetti tenuti alla segnalazione di un'operazione sospetta e a chiunque ne sia comunque a conoscenza, di dare comunicazione al cliente interessato o a terzi dell'avvenuta segnalazione, dell'invio di ulteriori informazioni richieste dalla UIF o dell'esistenza ovvero della probabilità di indagini o approfondimenti in materia di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo"

³⁹⁹ Art. 55, comma 4, D.lgs. 231/2007.

⁴⁰⁰ Art. 373 c.p.: "Il perito o l'interprete, che, nominato dall'Autorità giudiziaria, dà parere o interpretazioni mendaci, o afferma fatti non conformi al vero, soggiace alle pene stabilite nell'articolo precedente.

La condanna importa, oltre l'interdizione dai pubblici uffici, l'interdizione dalla professione o dall'arte".

- nel corso di procedimenti penali fallimentari, tributari o in genere in tutti quei casi dove il giudice ritenga necessario avvalersi della consulenza di un esperto per meglio vagliare le circostanze del caso.

L'importanza delle dichiarazioni contenute nelle perizie del professionista è elevata, in quanto esse concorrono alla corretta formazione della decisione finale dell'organo giudicante, sicché il legislatore, per impedire che la delicata attività degli organi giudiziari possa essere inficiata, attraverso interpretazioni mendaci o fatti falsamente esposti, ha previsto il reato di falsa perizia o interpretazione (art. 373 c.p.).

Detta fattispecie penale, ascrivibile solo al professionista nominato dall'autorità giudiziaria, incrimina il perito che esponga fatti non corrispondenti al vero o fornisca pareri o interpretazioni mendaci, punendolo con la stessa pena prevista dall'articolo precedente (falsa testimonianza) ovvero la reclusione da 2 a 6 anni, ma, in aggiunta, ne dispone l'interdizione dai pubblici uffici e dall'esercizio della professione. In entrambe le norme, infatti, il bene giuridico tutelato è la veridicità e completezza delle asserzioni rese in sede processuale in quanto costituiscono mezzi di prova altamente rilevanti per il buon andamento della Giustizia.⁴⁰¹

Se la condotta "affermare fatti non conformi al vero" non desta particolari problemi applicativi, lo stesso non si può dire per l'altra "pareri e interpretazioni mendaci", dal momento che per l'imputabilità del reato è richiesto il dolo, dunque esporre - nella relazione o nel dibattimento orale - dichiarazioni consapevolmente false; in altre parole, il perito deve mentire sapendo di mentire. La prova di tale scorrettezza risulta spesso estremamente ardua da dimostrare qualora si tratti di pareri, poiché quand'anche il ragionamento poggi su premesse oggettivamente riscontrabili, la considerazione finale risente sempre dell'apprezzamento soggettivo del professionista che, chiaramente, ricomprende una possibilità di errore e quindi fallacità. Orbene, eccetto in rari casi, diviene pressoché impossibile accertare una divergenza tra convincimento reale del perito e quello manifestato; probabilmente è per questo che non risultano precedenti giurisprudenziali in merito.

Le inconsuete circostanze, in cui sia possibile dimostrare la colpevolezza del perito, riguardano casi in cui elementi di fatto incontestabili portano a presupporre il dolo o quantomeno la colpa grave. In particolare, con riferimento a quest'ultima forma di imputazione soggettiva, si ricorda la fattispecie contravvenzionale stabilita dal comma 2 dell'art. 64 c.p.c. valida solamente per il CTU nel processo civile: "*il consulente tecnico che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti, è punito con l'arresto fino a un anno o con l'ammenda fino a 10.329 euro*".

⁴⁰¹ Nel delitto di falsa perizia il bene giuridico tutelato è l'ordinato svolgimento dell'attività giudiziaria e persona offesa è esclusivamente lo Stato-collettività, poiché il privato danneggiato dalla falsa perizia non è, sia pure implicitamente, titolare o contitolare dell'interesse preso in considerazione dalla norma incriminatrice. Ne consegue l'inammissibilità dell'opposizione alla richiesta di archiviazione proposta dal denunciante quale danneggiato dal reato di cui all'art. 373 c.p.. (Cass. Pen. del 29 maggio 2003, sentenza n. 23767).

4.4.1. Il reato di “Falso in attestazioni e relazioni” (art. 236-bis L. Fall.)

Stesso problema applicativo, ovvero il difficile accertamento del dolo, riguarda anche un altro illecito penale molto simile al precedente: il reato di “Falso in attestazioni e relazioni”, introdotto dall’art. 236-bis L. Fall.. Esso può interessare anche il Dottore Commercialista, purché questi sia iscritto nel registro dei revisori legali (evenienza altamente frequente), dal momento che quest’ultimo titolo costituisce il requisito per prestare le attestazioni che, qualora false, comportano l’applicazione del delitto poc’anzi citato.

Si tratta di relazioni necessarie per ottenere l’accettazione della domanda di concordato preventivo e di accordo di ristrutturazione debiti, quei particolari istituti previsti dalla Legge Fallimentare che, attraverso dei patti omologati dal Tribunale tra debitore e creditori, i quali dovrebbero consentire all’imprenditore in stato crisi, di superare il dissesto evitando così che si giunga al fallimento.

Il revisore legale sarà un professionista indipendente, scelto dallo stesso debitore, il quale dovrà verificare ed attestare la veridicità dei dati aziendali nonché la fattibilità del piano di risanamento, entrambi contenuti nella domanda concordataria (o nell’accordo di ristrutturazione) presentata dal debitore. Si ricorda la non applicabilità in capo al professionista attestatore dell’art. 373 c.p. in quanto egli non è stato nominato da un organo giudiziale e probabilmente è proprio a causa di questa lacuna punitiva⁴⁰² che è stato introdotto il reato di cui all’art. 236-bis L. Fall. per sanzionare un comportamento altamente pregiudizievole che altrimenti non sarebbe penalmente rilevante. Detta fattispecie punisce⁴⁰³ con la reclusione da 2 a 5 anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro il professionista che certifichi, nella sua relazione, informazioni false oppure ne ometta di rilevanti. Oltre a queste due condotte tipiche, una recente sentenza della giurisprudenza ha ritenuto di rinvenire i presupposti del dolo in un comportamento molto più vicino a quello normalmente colposo, ossia nel caso in cui l’attestatore abbia ambiguamente e deliberatamente disatteso metodi e criteri tecnici di valutazione normativamente fissati o tradizionalmente utilizzati “*discostandosene*

⁴⁰² Al professionista attestatore a livello penale non è applicabile:

- né l’art. 373 c.p. dal momento che non si tratta di un esperto nominato dal Tribunale;
- nemmeno l’art. 481 c.p. “Falsità ideologica in certificati commessa da persone esercenti un servizio di pubblica necessità”, il quale punisce colui che, “*nell’esercizio di una professione sanitaria o forense o di altro servizio di pubblica necessità, attesti falsamente fatti dei quali è destinato a provare la verità*”. Pur calzando la definizione di ‘servizio di pubblica necessità’ (fornita dall’art. 359 c.p.: “i privati che esercitano professioni forensi o sanitarie, o altre professioni il cui esercizio sia per legge vietato senza una speciale abilitazione dello Stato, quando dell’opera di essi il pubblico sia per legge obbligato a valersi”) con la mansione a cui è tenuto il professionista attestatore, la dottrina ritiene che le valutazioni e giudizi - atti che quest’ultimo deve svolgere - risultano esclusi dall’ambito di operatività dell’art. 481 c.p.;
- né la disciplina dei reati propri in qualità di pubblico ufficiale come ha recentemente stabilito la Suprema corte in quanto si tratta di un soggetto privato che interviene in un rapporto negoziale tra privati. (Cass. Pen. del 8 marzo 2016, sentenza n. 9542).

⁴⁰³ I commi 2 e 3 dell’art. 236-bis L. Fall. introducono due aggravanti alla pena principale, qualora il fatto sia commesso al fine di realizzare un ingiusto profitto o se dal fatto è scaturito un danno ai creditori.

consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo a indurre in errore i destinatari delle comunicazioni”⁴⁰⁴.

In sostanza la riflessione finale che i giudici sono chiamati a svolgere per accertare l'imputabilità dell'art. 236-bis L. Fall. è di verificare se il professionista abbia coscientemente taciuto o falsato informazioni rilevanti oppure, subdolamente ed ingiustificatamente, disatteso metodologie valutative economico-normative: fatti che se non fossero accaduti avrebbero determinato un giudizio di infattibilità della proposta concordataria o del piano di risanamento.⁴⁰⁵

4.5. I reati societari

Ai sensi dell'art. 1 D.lgs. 139/2005 tra le attività tipiche del Dottore Commercialista rientrano a pieno titolo quelle di amministratore, sindaco, liquidatore e commissario di società; tali figure sono comprese tra quei soggetti qualificati presi in considerazione da diverse norme incriminatrici societarie, le quali, infatti, salvo alcune ipotesi⁴⁰⁶, prevedono solo reati propri realizzabili appunto da soggetti che ricoprono precise qualifiche di diritto o di fatto⁴⁰⁷ all'interno dell'organizzazione, nonché da soggetti estranei che abbiano concorso nell'illecito commesso da detti intranei.

I reati societari sono previsti nel codice civile agli articoli da 2621 a 2641 che si occupano di tutelare una molteplicità di interessi giuridici:

- la trasparenza e la correttezza delle informazioni societarie (al fine di salvaguardare interessi privati e pubblici);
- l'effettività del capitale sociale e l'integrità del patrimonio;
- il regolare funzionamento della società e del mercato;
- le funzioni di vigilanza sulle tipiche attività d'impresa.

⁴⁰⁴ Cass. Pen. del 27 maggio 2016, sentenza n. 22474.

⁴⁰⁵ N. MENARDO, *Brevi riflessioni sul delitto di falso in attestazioni e relazioni*, in *Giurisprudenza Penale*, 2019, n. 6.

L'autore, inoltre, ricorda che i giudici, per meglio valutare l'elemento soggettivo del reato *de qua*, sono soliti fare ricorso allo strumento interpretativo utilizzato per stabilire la colpevolezza nei reati posti in essere dagli organi di controllo, meglio noti in dottrina come teoria dei segnali d'allarme, ovvero quegli indicatori la cui percezione doveva indubbiamente far scattare l'accertamento ed in caso l'impedimento di condotte illecite.

⁴⁰⁶ I reati di "Illecita influenza sull'assemblea" (art. 2636 c.c.), di "Aggiotaggio" (art. 2637 c.c.) e di "Istigazione alla corruzione tra privati" (art. 2635-bis comma 1 c.c.).

⁴⁰⁷ L'art. 2639 c.c. equipara i soggetti che ricoprono quelle qualifiche rilevanti ai fini dei reati societari, a coloro che le svolgono da fatto, cioè coloro che esercitano *"in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti a quella qualifica o funzione"*. La prova della posizione di amministratore di fatto si sostanzia nell'accertamento di elementi sintomatici, cioè è necessario che il soggetto di fatto *"abbia posto in essere atti tipici di gestione (in modo non sporadico ed episodico), offrendo così un contributo obiettivo alle decisioni adottate da chi è formalmente investito della qualifica di amministratore, nella consapevolezza delle implicazioni della condotta tipica del soggetto qualificato"* (Cass. Pen. del 11 gennaio 2012, sentenza n. 5063). Per colui che viene accertata la qualifica di fatto vale il principio di assoluta equiparazione alla figura di diritto, assumendo così tutti i doveri del soggetto formalmente investito della funzione, perciò, all'amministratore di fatto sarà ascrivibile sia responsabilità commissiva che omissiva per eventuali illeciti societari (Cass. Pen. del 16 ottobre 2012, sentenza n. 45007).

Sebbene si tratti di reati altamente frequenti, in quanto strumentali soprattutto all'evasione fiscale, all'occultamento di tangenti (corruzione), al riciclaggio, alla bancarotta, le azioni penali contro questi illeciti risulta statisticamente scarsa, per diversi ordini di ragioni:

- sia per la leggerezza delle sanzioni che essi comportano;
- sia poiché per molti si tratta di delitti procedibili solo su querela di parte e non d'ufficio;
- sia perché spesso l'imprenditore o i soci non hanno interesse ad effettuare la denuncia contro il personale del gruppo, consapevoli delle ricadute mediatiche negative sulla società stessa nonché sul rapporto coi soci, ma anche perché si potrebbero accertare delle responsabilità in capo a soggetti estranei ai fatti, ma che avrebbero dovuto vigilare.

Per tali ragioni la persecuzione dei reati societari avviene principalmente in contingenza della dichiarazione di fallimento della società o quando vengono scoperti altri fatti penalmente rilevanti, come il riciclaggio o la corruzione⁴⁰⁸.

Altra considerazione, prima di analizzare le principali fattispecie penali societarie, è che per tutti questi illeciti, a norma dell'art. 2641 c.c. conclusivo della categoria, è prevista la confisca obbligatoria del prodotto o del profitto del reato o ancora dei beni utilizzati per commetterlo⁴⁰⁹.

4.5.1. I reati di False comunicazioni sociali

Nella sfera dei reati di falso, e più in generale degli illeciti penali societari, i delitti di false comunicazioni sociali costituiscono “*una pietra d'angolo del diritto penale societario*”⁴¹⁰, infatti sono sempre state al centro di accesi dibattiti legislativo-dottrinali, tanto da essere stati oggetto di molteplici interventi normativi nel corso della storia repubblicana, l'ultimo dei quali è avvenuto con la L. n. 69/2015, a cui si deve l'attuale formulazione dei c.d. delitti di falso in bilancio.

Con quest'ultima legge l'intento del legislatore è stato quello di ripristinare un trattamento sanzionatorio più severo rispetto al precedente (D.lgs. n. 61/2002), il quale - avendo introdotto: soglie di rilevanza al di sotto delle quali la falsità non rilevava, brevi termini prescrizione e la procedibilità a querela – aveva finito per ridurli quasi a livello di bagatella; risultato inaccettabile pensando che queste condotte sono potenzialmente offensive di una pluralità di rilevanti beni giuridici tutelati (tra cui in primis la trasparenza e la correttezza delle informazioni societarie volta alla salvaguardia di

⁴⁰⁸ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale d'impresa*, 2018, pag. 62 s.s. Gli autori riscontrano il verificarsi di una situazione anomala per cui durante la vita ordinaria della società l'intervento penale è pressoché inesistente, mentre diventa molto assiduo e severo qualora si determini la decozione della stessa. Infatti, molti reati societari costituiscono reati-presupposto per quello più grave di autoriciclaggio o di bancarotta, in caso di fallimento.

⁴⁰⁹ In base al comma 2 dello stesso articolo, qualora non fosse possibile individuare o requisire prodotto profitto del reato la confisca avrà ad oggetto una somma di denaro o beni di valore equivalente.

⁴¹⁰ C. PEDRAZZI, *In memoria del falso in bilancio*, in Riv. Soc., 2001, pag. 1371.

interessi privati e pubblici) oltre ad essere prodromiche al compimento o al nascondimento di altri reati ben peggiori.⁴¹¹

L'odierna disciplina penale delle false comunicazioni sociali è costituita da due reati:

- false comunicazioni nelle società non quotate (art. 2621), al quale si collegano gli articoli 2621-*bis* e *ter* che prevedono degli istituti di favore rispettivamente per le ipotesi di “lieve entità” e “particolare tenuità”;
- false comunicazioni nelle società quotate o ad esse equiparate (art. 2622 c.c.).

L'impianto sanzionatorio così delineato ha un architettura piramidale⁴¹²: alla base della struttura si pongono le ipotesi delittuose di lieve entità (art. 2621-*bis* c.c.), meno gravi e perciò punite con la reclusione da 6 mesi a 3 anni; salendo al livello mediano si trova il delitto di false comunicazioni sociali in società non quotate (art. 2621 c.c.) la cui cornice di pena è stabilita nella forbice da 1 a 5 anni di reclusione; mentre al più alto livello si colloca il reato di false comunicazioni in società quotate e a queste assimilate, per il quale la sanzione sale nell'intorno detentivo dai 3 agli 8 anni.

Considerazioni preliminari generali

La medesima denominazione con la quale i due reati sono rubricati fa comprendere come entrambe le figure criminose individuano due condotte tipiche pressoché identiche, ossia:

- a) l'esposizione di fatti materiali (rilevanti) non rispondenti al vero;
- b) l'omissione di fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge.

Quattro sono poi i requisiti necessari affinché i fatti falsi od omessi abbiano valenza penale:

- 1) devono essere esposti o mancare in documenti previsti dalla legge quali: bilanci, relazioni o altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico;
- 2) devono riguardare la “situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo alla quale essa appartiene”;
- 3) devono essere “concretamente idonei ad indurre altri in errore”;
- 4) i soggetti attivi di tali reati devono aver agito “al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto”.

Di seguito verranno analizzate più approfonditamente le fattispecie previste dagli art. 2621, 2621-*bis*, 2621-*ter*, 2622 c.c., precisando che gran parte delle considerazioni espresse con riferimento alla prima norma valgono anche per le tre successive.

⁴¹¹ L. D'ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, Giuffrè, 2016, pag. 211 s.s..

⁴¹² *Ibidem*, riporta la concezione di M. GAMBARDILLA, *Il ritorno del delitto di false comunicazioni sociali*, 2015, pag. 1726.

■ Art. 2621 c.c. **False comunicazioni sociali**

“Fuori dai casi previsti dall’art. 2622, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da uno a cinque anni. La stessa pena si applica anche se le falsità o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi”.

• **I soggetti attivi**

Il lungo catalogo dei possibili soggetti a cui il reato è ascrivibile non è stato oggetto di modifica rispetto al precedente quadro normativo, dunque permane il fatto che si tratta di un reato proprio che può essere commesso da amministratori, dirigenti generali, dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili, sindaci e liquidatori; tuttavia, ad essi devono essere aggiunti, come già ricordato (vedi nota 404), i soggetti di fatto, nonché tutti quelle figure previste da altre norme che rimandano al delitto in esame⁴¹³.

Ad ogni modo resta ferma la possibilità di concorso nel reato da parte di soggetti estranei, ma anche l’imputazione dei componenti dell’organo di controllo per omesso impedimento del fatto illecito altrui ai sensi dell’art. 40 c.p.⁴¹⁴

• **Le condotte: falsità commissiva ed omissiva**

L’art. 2621 c.c. individua due condotte tipiche penalmente rilevanti: «l’esposizione di fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero» – ovvero la c.d. falsità commissiva – e «l’omessa esposizione di fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge» – la c.d. falsità omissiva.

Con riferimento all’aggettivo «materiali» si ritiene che il termine, introdotto già con la riforma del 2002, sia del tutto ridondante in quanto non contribuisce a caratterizzare i fatti, invero deriverebbe da un sbrigativa traduzione del vocabolo anglosassone *material*, che il legislatore straniero utilizza nel linguaggio contabile per riferirsi alla rilevanza di un fatto.⁴¹⁵

L’altro requisito «rilevanti» costituirebbe una riformulazione della vecchia espressione “alterazioni sensibili”, originariamente prevista dal testo del 1942⁴¹⁶, con la quale il legislatore vuole escludere la rilevanza penale di falsità riguardanti poste del bilancio marginali e trascurabili, ossia

⁴¹³ Si tratta di soggetti incaricati dalle Autorità di svolgere dette funzioni all’interno dell’organizzazione, come ad esempio art. 13 D.lgs. n. 240/1991 amministratori e liquidatori dei c.d. G.E.I.E. , per i commissari di controllo, art. 135 D.lgs. n. 385/1993, coloro che hanno direzione del consorzio.

⁴¹⁴ Si tratta della particolare ipotesi di concorso mediante, aspetto che verrà approfondito nel successivo capitolo.

⁴¹⁵ L. D’ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, Giuffrè, 2016, pag. 220, riporta le idee di F. MUCCIARELLI, *Le nuove false comunicazioni sociali*, in *Dir. Pen.*, 2015,8 e di R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, *Punibili solo le notizie verso il pubblico o i soci*, in *Guida al Diritto*, 2002, pag. 52.

⁴¹⁶ Il Comma 3, prima edizione dell’art. 2621 c.c. *“La punibilità è esclusa se le falsità o le omissioni non alterano in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene”.*

dati inidonei a rappresentare la situazione economica-patrimoniale e finanziaria dell'azienda. Dunque, la falsità rilevante è solo quella che ricade su dati informativi essenziali, cioè quelli che la persona ragionevole utilizza per orientare le proprie scelte, sicché, se falsificati, influenzerebbero in modo distorto le decisioni dei destinatari delle comunicazioni⁴¹⁷. Esempi di tali falsificazioni sono l'indicazione di beni e di crediti inesistenti o di passività fittizie o ricavi fraudolentemente gonfiati. Se per tali contraffazioni è pacifica la rilevanza, non si può però affermare che tali criteri forniscano le basi per interpretazioni univoche, sicché, nel caso concreto, dati di bilancio generalmente irrilevanti potrebbero assumere, in particolari situazioni, grande rilievo informativo e dunque da ritenersi penalmente rilevanti se falsificati.⁴¹⁸

Nell'analizzare il reato *de qua* non è possibile tralasciare la *vexata quaestio* della rilevanza penale del c.d. falso valutativo. Si tratta di un problema che scaturì in seguito all'ultima modificazione dell'art. 2621 c.c. ad opera della L. n. 69/2015, con la quale il legislatore ha soppresso l'inciso "*ancorché oggetto di valutazione*", precisazione che si riferiva ai fatti falsamente esposti. Tale intervento divise la dottrina in due correnti, alcuni, i sostenitori della c.d. teoria abrogazionista⁴¹⁹, sostenevano che, con tale eliminazione, l'intento del legislatore era quello di escludere dall'area di rilevanza penale tutte le falsità relative a voci contabili che erano frutto di valutazione, quand'anche basate su dati oggettivi. Al contrario, l'altra parte degli studiosi⁴²⁰ sosteneva che l'espunzione di tale inciso costituisse una rimodulazione lessicale il cui proposito non era assolutamente quello di eliminare il rilievo del falso valutativo: spesso, dietro a certe valutazioni qualitative ed estimatorie, si celano dati aziendali altamente rappresentativi del valore e della situazione aziendale, oltre al fatto che, svariate sono le voci di bilancio frutto di una qualche valutazione.

Il dibattito s'incrementò quando vennero emesse, in rapida successione, delle sentenze da parte della stessa sezione della Corte di Cassazione che giungevano ad esiti diametralmente opposti, nel senso

⁴¹⁷ Cass. Pen. 12 novembre 2015, sentenza n. 890.

⁴¹⁸ L. D'ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, Giuffrè, 2016, pag. 222, si rifà alla visione di M. GAMBARDILLA, *Il ritorno del delitto di false comunicazioni sociali*, 2015, pag. 1732.

⁴¹⁹ R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, *Escluse le valutazioni dalle nuove fattispecie*, in Guida dir., 2015, pag. 61; A. LANZI, *Quello strano scoop del falso in bilancio che torna reato*, Guida dir., 2015, pag. 10; M. SCOLETTA, *Tutela dell'informazione societaria e vincoli di legalità nei nuovi delitti di false comunicazioni sociali*, in Soc., 2015, pag. 1304 s.s..

⁴²⁰ F. D'ALESSANDRO, *La riforma delle false comunicazioni sociali al vaglio del Giudice di legittimità: davvero penalmente irrilevanti le valutazioni mendaci?*, in Giur. It., 2015, pag. 2211; F. MUCCIARELLI, *Le nuove false comunicazioni sociali: note in ordine sparso*, Dir. pen. contemp., 2015, pag. 2 s.s.; M. GAMBARDILLA, *op. cit.*, 2015, pag. 1793 s.s.; S. SEMINARA, *La riforma dei reati di false comunicazioni sociali*, 2015, pag. 814.

che alcuni giudici di legittimità propendevano per la tesi abrogazionista⁴²¹ mentre altri per la tesi conservativa⁴²².

A distanza di pochi mesi le Sezioni Unite penali, con la sentenza n. 22474 del 27 maggio 2016 posero fine al dibattito esprimendosi chiaramente a favore del mantenimento (se non per il rafforzamento) del falso valutativo, sostenendo che “*sussiste il delitto di false comunicazioni sociali, con riguardo alla esposizione o alla omissione di fatti oggetto di valutazione, se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, l’agente da tali criteri si discosti consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni*”. Tale conclusione giunse a seguito di un percorso normativo che riprendeva le motivazioni già espresse dai giudici favorevoli alla tesi conservatrice dandole una lettura d’insieme.

Di seguito, per maggior chiarezza, si riassumono per punti i più importanti ragionamenti enunciati dai giudici supremi:

- Nella sentenza si evidenzia come la rimodulata fattispecie penale si colloca in un impianto normativo volto a fornire una più efficace risposta punitiva alla criminalità, dunque, accogliendo l’*interpretatio abrogans* si finirebbe, in netta controtendenza, a depotenziare fortemente la forza incriminatrice della fattispecie penale;
- Accettando la tesi abrogazionista si creerebbe una irragionevole differenziazione della tutela contro le falsità in bilancio in sede civile (dove non v’è differenza tra falso materiale in senso stretto e falso valutativo) e in quella penale;
- I giudici di legittimità hanno poi riconfermato che, per quanto il bilancio sia pieno di valori e dati che sono frutto di stime e considerazioni soggettive, si tratta di “valutazioni guidate”⁴²³ minuziosamente da rigorosi parametri normativi e precisi canoni contabili imposti dalla legge o da Direttive Europee o ancora raccomandati dagli enti ufficiali di contabilità;

⁴²¹ A favore della tesi abrogazioni: Cass. Pen. 30 luglio 2015, sentenza n. 33774 e Cass. Pen. 17 febbraio 2016, sentenza n. 6916, nelle quali i giudici di legittimità portavano diverse motivazioni a favore:

- la necessità di garantire nell’interpretazione e applicazione del precetto penale un elevato grado di tassatività;
- il rinvio all’art. 12 delle Disp. sulla legge in generale, che impone di attribuire alle norme il significato proprio delle parole;
- il rispetto del principio di diritto “*ubi lex voluit dixit, ubi noluit taxit*”, cioè si tratterebbe di una scelta consapevole del legislatore di escludere dal perimetro di rilevanza penale il falso valutativo, rafforzata dal fatto che tale inciso è stato mantenuto nel testo dell’art. 2638 c.c. (che prevede il reato di ostacolo all’esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza);
- la valorizzazione di una consolidata tendenza giurisprudenziale della Corte EDU, che in ambito penale invita sempre a prediligere una interpretazione restrittiva.

⁴²² Per la tesi conservativa: Cass. Pen. 12 gennaio 2016, sentenza n. 890 e Cass. Pen. 30 marzo 2016, sentenza n. 12793, le cui motivazioni sono riprese dalla sentenza della Corte di Cass. a Sez. Unite pochi mesi dopo di cui a breve.

⁴²³ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell’impresa*, 2018, pag. 73.

- Accettare l'irrelevanza penale delle false valutazioni significherebbe togliere al bilancio il suo valore informativo, dal momento che si escluderebbe il rilievo di voci - come crediti, rimanenze, avviamento, partecipazioni, conferimenti in natura, svalutazioni/rivalutazione e via dicendo - altamente rappresentative dell'andamento economico dell'azienda;
- L'accoglimento della tesi abrogazionista provocherebbe un'insensata difformità all'interno dello stesso ambito penale, in particolare con riferimento ai reati di tributari di dichiarazione fraudolenta e infedele e a quello di bancarotta, i quali prevedono che il falso valutativo sia condizione rilevante ai fini dell'imputazione della responsabilità penale.

Per quanto attiene l'altra condotta penalmente rilevante, la c.d. falsità omissiva, è stato notato che in realtà si tratta impropriamente di una condotta omissiva: essa presenta comunque una componente attiva, nel senso che v'è stata la diffusione della comunicazione sociale imposta dalla legge, ma questa è incompleta nel contenuto perché sono stati taciuti «fatti materiali rilevanti» e pertanto è fuorviante⁴²⁴; ciò in ragione del fatto che la mera omissione, come il mancato deposito del bilancio, è fatto autonomamente punito ai sensi dell'art. 2630 c.c..

Esempi di omissioni rilevanti ai fini del reato di cui all'art. 2621 c.c. sono la mancata informazione di corrispettivi percepiti, di beni acquisiti, di crediti, di partecipazioni, di debiti certi o di costi sostenuti.

Aspetto dibattuto - che permette in seguito di introdurre il c.d. tema del veicolo della falsità - è costituito dall'inciso «imposte dalla legge», il quale dovrebbe permettere di individuare con certezza quali sono le comunicazioni che, qualora mancanti, comportano l'insorgenza del reato. Qui la dottrina si è divisa, fra coloro⁴²⁵ che attribuiscono una valenza ampia a tale espressione in forza della previsione sancita dall'art. 2423 c.c.⁴²⁶, la quale, al fine di garantire una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione economica complessiva aziendale, impone che, qualora le informazioni specificamente obbligatorie non siano sufficienti a detto scopo, può divenire necessaria la comunicazione di informazioni "atipiche" nel senso di normalmente non obbligatorie.⁴²⁷ In altre parole, essi riconoscono la rilevanza penale dell'omessa comunicazione di informazioni generalmente non obbligatorie, facendo riferimento che per tale clausola generale, in determinate situazioni valutate dal giudice, possano divenire obbligatorie, dal momento che è presente nello stesso articolo anche la clausola opposta, ovvero, "*non occorre rispettare gli obblighi [...] di informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione*

⁴²⁴L. D'ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, Giuffrè, 2016, pag. 233, si rifà a quanto detto da L. FOFANI, *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali*, pag. 267 e da D. PULITANO, *False comunicazioni sociali*, pag. 153.

⁴²⁵ L. FOFANI, *op. cit.*, pag. 270 e E. MUSCO, *I nuovi reati societari*, pag. 79.

⁴²⁶ Art. 2423 c.c., comma 3: "*Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo*"

⁴²⁷ L. D'ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, Giuffrè, 2016, pag. 235.

veritiera e corretta”: infatti è proprio quest’ultimo il principio fondamentale che governa tutte le regole di contabili.

La tesi opposta⁴²⁸, più restrittiva, pare debole, poiché fa leva sul fatto che nella clausola generale prevista dal comma 3 dell’art. 2423 c.c., citata dai sostenitori dell’interpretazione a maglie strette, il legislatore utilizza il participio richieste e non imposte dalla legge, dovendosi così escludere dall’ambito di rilevanza penale quelle comunicazioni facoltative.

• **L’oggetto materiale della condotta: i c.d. veicoli della falsità**

A norma dell’art. 2621 c.c. i veicoli attraverso cui può realizzarsi la falsità commissiva od omissiva sono: i bilanci, le relazioni e le altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico imposte dalla legge.

a) **I bilanci**

Esistono diversi tipi di bilanci, *in primis* si ricorda il bilancio d’esercizio, scrittura principe in ambito contabile, il quale racchiude:

- lo stato patrimoniale, documento che illustra la situazione patrimoniale e finanziaria dell’azienda (art. 2424 c.c.);
- il conto economico, documento finalizzato alla rappresentazione del risultato economico d’esercizio (art. 2425 c.c.);
- il rendiconto finanziario, prospetto che mette in luce ammontare e composizione delle disponibilità liquide e dei flussi finanziari (art. 2425 ter c.c.);
- la nota integrativa, illustrante i criteri utilizzati i precedenti *framework* ma fornisce anche ulteriori informazioni su aspetti aziendali, come, ad esempio il numero dei dipendenti, l’ammontare dei compensi ad amministratori e sindaci, accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, etc. (art. 2427 c.c.).

Altri bilanci rilevanti ai fini dell’art. 2621 c.c. sono:

- i bilanci straordinari, cioè documenti aventi la medesima funzione ma che devono essere redatti in occasioni particolari, come ad esempio, liquidazione, fusione, scissione, amministrazione straordinaria, riduzione di capitale sociale;
- il bilancio consolidato, ovvero quel bilancio che si redige al ricorrere di particolari condizioni dalla società che controlla un gruppo di altre società. In particolare, in questi casi, era sorto il dubbio se si potesse ritenere responsabili gli amministratori della controllante che nel consolidamento recepiscono falsità realizzate dagli amministratori delle controllate. Gli amministratori della controllante saranno responsabili a titolo di concorso del reato qualora abbiano imposto o acconsentito le condotte falsificatrici od omissive, ma anche nel caso in cui essi erano consapevoli

⁴²⁸ A. CRESPI, *Le false comunicazioni sociali: una riforma faceta*, in Riv. soc., 2001, pag. 1376; N. MAZZACUVA, *Il falso in bilancio. Casi e problemi*, Cedam, 2004, pag. 127.

della falsità o inaffidabilità delle informazioni e non si sono astenuti dal compiere il consolidamento, in virtù dell'art. 40 c.p..

Al contrario detti amministratori non sono responsabili in caso di trasposizione inconsapevole di dati falsi, in base all'art. 48 c.p., che regola l'errore o la situazione di ignoranza determinati dall'altrui inganno o condotta illecita.⁴²⁹

Restano esclusi dall'area di rilevanza penale i c.d. "bilanci infrannuali", ossia quei documenti non obbligatori, realizzati per situazioni di carattere meramente privatistico, come la concessione di un finanziamento.⁴³⁰

Per quanto riguarda il momento consumativo del reato, secondo la miglior giurisprudenza⁴³¹, deve individuarsi nell'approvazione del bilancio.

b) Le relazioni

Con esse si individuano quei rapporti scritti, previsti espressamente dalla legge, obbligatori al ricorrere di determinate circostanze. Si ricordano:

- la relazione sulla gestione, documento che fornisce un'analisi del complessivo andamento della società con particolare riguardo alla descrizione di rischi ed incertezze cui la società è esposta (art. 2428 c.c.);
- la relazione dei sindaci (art. 2429 c.c.);
- la relazione che si accompagna alle delibere di distribuzione di acconti sui dividendi (art. 2429 c.c.);
- la relazione predisposta in caso di aumento o diminuzione del capitale sociale o limitazione del diritto d'opzione (artt. 2446 e 2441 c.c.);
- la relazione al progetto di fusione o di scissione (artt. 2501 quinquies e 2506 ter c.c.).

Sono perciò escluse dalla rilevanza penale tutte quelle "relazioni sociali" che non rientrano in un'accezione tecnica, in quanto non esplicitamente stabilite dalla legge.

C) Le altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico e quelle previste dalla legge

Sono escluse dal novero delle falsità rilevanti quelle comunicazioni interne, sia che si tratti di comunicazioni inter-organiche, cioè tra organi della società (la cui infondatezza può rivelare semmai ai sensi dell'art. 2625 c.c. "impedito controllo") o intraorganiche, ovvero tra membri del medesimo organo.

Dubbia è la rilevanza delle comunicazioni orali, ad esempio, effettuate in conferenza stampa.

⁴²⁹ N. MAZZACUVA – E. AMATI, *Diritto penale dell'economia*, Padova, 2016, pag. 90.

⁴³⁰ *Ibidem*, i quali riportano anche due sentenze a favore di tale interpretazione: Trib. Avezzano, 16 settembre 2003, sentenza n. 2448 e Cass. Pen. 22 giugno 2010, sentenza n. 29176.

⁴³¹ Cass. Pen. 17 aprile 2012, n. 14759.

Recente giurisprudenza ha precisato la non rilevanza delle comunicazioni atipiche dirette ad un unico destinatario, indipendentemente dal fatto che esso sia pubblico o privato.⁴³²

Detto ciò, è bene ricordare che le informazioni menzognere od omesse, veicolate mediante gli strumenti appena visti, devono imprescindibilmente concernere “*la situazione economica, finanziaria o patrimoniale della società o del gruppo al quale essa appartiene*” oppure, come stabilito per entrambe la fattispecie, rispettivamente dal comma 2 dell’art. 2621 c.c. e dal comma 3 dell’art. 2622 c.c. possono riguardare “*beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi*”.

• **La concreta idoneità ingannatoria delle due condotte tipiche**

Tanto l’esposizione falsa quanto l’omissione di fatti rilevanti assumono valenza penale solo nel caso in cui esse siano “*concretamente idonee ad indurre altri in errore*” sulla situazione economico-patrimoniale e finanziaria. Tale requisito rende le due fattispecie di “falso in bilancio” dei reati di pericolo concreto, illeciti nei quali la minaccia al bene è un requisito costitutivo della fattispecie, nel senso che, già al momento del fatto, deve essere possibile verificare la presenza di condizioni che secondo un giudizio probabilistico possono implicare il verificarsi di un evento lesivo⁴³³.

Per valutare l’idoneità ingannatoria della comunicazione sociale falsa od omessa bisogna parametrarla in base⁴³⁴:

- alle modalità con cui si presenta, nel senso che si deve escludere la capacità di trarre in errore qualora si tratti di un’informazione chiaramente scorretta o che ciò sia facilmente verificabile;
- al contesto nel quale si colloca, ad esempio nel caso in cui non vengano comunicate al pubblico delle perdite quando era già stata data notizia di una crisi di redditività dell’azienda;
- alla tipologia di destinatari interessati all’informazione.

• **L’elemento soggettivo**

Ai fini dell’imputazione soggettiva di entrambi i reati di false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 c.c.) il legislatore ha richiesto la sussistenza di due forme di dolo: quello generico, dato dall’espressione “*la consapevolezza delle falsità esposte e dei fatti omessi*” e quello specifico, rappresentato dall’inciso “*al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto*”.

A dire il vero, prima dell’intervento normativo del 2015, che ha riformato i delitti di falso in bilancio, nella vecchia formulazione delle norme incriminatrici era richiesta, affinché potesse essere

⁴³² Cass. Pen. 8 luglio 2015, sentenza n. 35570.

⁴³³ F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, parte generale, XI ed., pag. 224 s.s.. L’autore differenzia i reati di pericolo in reati di pericolo concreto, astratto e presunto. Nei reati di pericolo astratto, il pericolo non è requisito tipico della fattispecie, ma è elemento insito nella stessa condotta poiché ritenuta in sé pericolosa, non essendo possibile in tali reati verificare né *ex ante* né *ex post* la sussistenza di condizioni per il verificarsi dell’evento. Nei reati di pericolo presunto, il pericolo è presunto *juris et de jure*, sicché non ammessa la prova contraria alla sua effettiva insussistenza.

⁴³⁴ L. D’ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, Giuffrè, 2016, pag. 243.

affermata la responsabilità dei soggetti attivi, la presenza di una terza forma di dolo, c.d. intenzionale, ovvero l'amministratore doveva aver agito con l'intenzione di ingannare i soci o il pubblico, presupposto che risultava difficile, se non impossibile, da accertare sul versante probatorio.

Con riferimento all'ingiustizia del profitto, è pacifico che essa consiste in un qualsiasi vantaggio o utilità non necessariamente economico che l'autore intende conseguire *contra ius*⁴³⁵, indipendentemente dal fatto che sia lo stesso autore a beneficiarne o altro soggetto. Quel che è importante è che il profitto deve essere la precisa conseguenza del comportamento illecito dell'autore del reato; in altre parole, l'utilità ottenuta non può manifestarsi come un'evenienza che si è presentata perseguendo un differente obiettivo.

Quanto al dolo generico, la L. n. 69/2015 è intervenuta occupandosi anche di quest'aspetto, inserendo l'avverbio consapevolmente in sostituzione del precedente "intenzionalmente", il quale, nell'ambito di un reato doloso risultava pleonastico, mentre la nuova qualificazione - come fatto notare dai giudici di legittimità⁴³⁶ - sembra voler escludere l'ipotesi del dolo eventuale, ricorrendo il reato *de qua* solo quando l'agente aveva, non già un mero dubbio, ma la piena e completa consapevolezza di operare un atto di falsificazione o un'omissione rispetto a una rilevante informazione riguardante la situazione economica-finanziaria-patrimoniale del complesso. Alcuni, inoltre, ritengono che tale attribuzione (consapevolmente) aiuti nell'interpretazione del falso valutativo, nel senso che servirebbe ad allontanare dall'area di rilevanza penale valori del bilancio frutto di stime azzardate (ossia troppo lontane da quelle ottenibili rispettando i principi contabili) purché i criteri concretamente applicati siano stati indicati nella nota integrativa.⁴³⁷

Riassumendo, per l'imputabilità soggettiva delle fattispecie di false comunicazioni sociali è necessario aver posto in essere, con piena coscienza, rilevanti falsificazioni od omissione di informazioni obbligatorie, riguardanti la situazione economico-patrimoniale-finanziaria del complesso, in sé idonee a trarre in errore i destinatari di queste, realizzate con il preciso scopo di ottenere, per sé o per altri, un ingiusto vantaggio, anche non economico.

■ Art. 2621-bis c.c. **Fatti di lieve entità**

"Salvo che costituiscano più grave reato, si applica la pena da sei mesi a tre anni di reclusione se i fatti di cui all'articolo 2621 sono di lieve entità, tenuto conto della natura e delle dimensioni della società e delle modalità o degli effetti della condotta.

Salvo che costituiscano più grave reato, si applica la stessa pena di cui al comma precedente quando i fatti di cui all'articolo 2621 riguardano società che non superano i limiti indicati dal secondo comma dell'articolo 1 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267. In tale caso, il delitto è procedibile a querela della società, dei soci, dei creditori o degli altri destinatari della comunicazione sociale."

All'interno del reato "falso in bilancio" di società non quotate, l'articolo sopra riportato inserisce due ipotesi speciali, le quali sono accomunate: dalla clausola di sussidiarietà, che ne

⁴³⁵ Cass. Pen. 31 marzo 2008, sentenza n. 16658

⁴³⁶ Cass. Pen. 30 luglio 2015, sentenza n. 33774.

⁴³⁷ V. MANES, *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali*, Milano, 2016, in Dir. pen. contemp., pag. 25 s.s..

stabilisce l'applicazione "salvo che costituiscano più grave reato", oltre che dall'uguale attenuazione di pena nella cornice sanzionatoria, cioè la reclusione da 6 mesi a 3 anni (rispetto agli da 1 a 5 previsti dall'art. 2621 c.c.).

È dubbio se il comma 1 introduca una fattispecie autonoma o una circostanza attenuante del reato di false comunicazioni in società non quotate, mentre è certo che l'ipotesi delineata difetta di determinatezza e tassatività, in quanto essa stabilisce che vi deve essere un'attenuazione della pena se le falsificazioni (commissive od omissive) siano di lieve entità in base a quattro parametri: natura, dimensioni della società, modalità, effetti della condotta; tuttavia non si preoccupa di specificare il metro secondo cui devono essere valutati tali indici, lasciando così l'ardua problematica al giudice.⁴³⁸

Quanto all'altro problema delineato, ovvero capire se si tratta di un aggravante o un reato autonomo, non è questione di poco conto, date le rilevanti implicazioni che comporta tale definizione.

Coloro che propendono per la qualificazione di fattispecie autonoma, giustificano tale interpretazione sulla base di una serie di elementi formali:

- l'autonoma collocazione formale;
- l'autonoma *rubrica legis*;
- la presenza della clausola di sussidiarietà;

Viceversa, chi sostiene la tesi della circostanza aggravante fonda le proprie convinzioni:

- sull'omogeneità dell'offesa che la caratterizza rispetto a quanto previsto dall'art. 2621 c.c.;
- sulla tipizzazione dell'ipotesi delittuosa per *relationem*;
- sulla similarità terminologica con le disposizioni, art. 62 c.p. n. 4 e 2640 c.p., contenenti l'enunciazione di circostanze attenuanti.

Riconoscere il comma 1 dell'art. 2621-*bis* c.c. come circostanza attenuante ad effetto speciale, comporta la sua sottoposizione al giudizio di bilanciamento con altre eventuali aggravanti, non trovando applicazione le evenienze attenuanti previste dagli artt. 62 c.p. n. 4 e 2640 c.c.⁴³⁹.

Mentre se fosse una fattispecie autonoma di reato si potrebbero applicare quest'ultime circostanze attenuanti, inoltre, conseguenza più importante, nel caso di decozione della società, non si potrebbe applicare la previsione dell'art. 223, comma 2, n. 2 di bancarotta fraudolenta per falsificazione che hanno condotto al fallimento.⁴⁴⁰

Ad ogni modo, come è stato ben notato dal Seminara, pare chiara la sterilità del nuovo articolo, dal momento che, quandanche non si ritenesse configurabile detta ipotesi (ad esempio in

⁴³⁸ S. SEMINARA, *La riforma dei reati di false comunicazioni sociali*, pag. 819.

⁴³⁹ Art. 62 c.p. n.4: "l'averne nei delitti contro il patrimonio, o che comunque offendono il patrimonio, cagionato alla persona offesa dal reato un danno patrimoniale di speciale tenuità, ovvero, nei delitti determinati da motivi di lucro, l'averne agito per conseguire o l'averne comunque conseguito un lucro di speciale tenuità, quando anche l'evento dannoso o pericoloso sia di speciale tenuità".

Art. 2640 c.c. "Se i fatti previsti come reato agli articoli precedenti hanno cagionato un'offesa di particolare tenuità la pena è diminuita".

⁴⁴⁰ L. D'ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, 2016, pag. 248.

ragione delle dimensioni o della natura della società), sarà comunque applicabile la circostanza attenuante comune ai reati societari, prevista dall'art. 2640 c.c., la quale può dar modo di ridurre la pena indicata dall'art. 2621 c.c. sino dagli 8 mesi ai 3 anni e 4 quattro mesi: un gap di pena, rispetto a quella prevista dal 2621-bis c.c. *“talmente modesto da indurre il sospetto che il legislatore abbia trascurato l'esistenza dell'art. 2640 c.c.”*⁴⁴¹.

Con riferimento al comma 2 dell'articolo in esame, esso stabilisce che si applicano le pene ridotte – indipendentemente dalla lievità del fatto – a quelle società che non superano i limiti previsti per la fallibilità, indicati all'art. 1 R. D. n. 267/1942, la c.d. Legge Fallimentare. Inoltre, il secondo capoverso dello stesso comma sancisce, in tali situazioni, la procedibilità a querela non d'ufficio, come negli altri casi, ma *“a querela della società, dei creditori o degli altri destinatari della comunicazione sociale”*.

Per questa seconda ipotesi non v'è dubbio che si tratti di un fattispecie autonoma di reato, per la quale sussiste una presunzione assoluta di lievità qualora l'organizzazione non sia fallibile in base ai tre limiti quantitativi fallimentari (vedi nota 466).

Tuttavia, questa giusta considerazione mette in luce l'irragionevolezza di tale disposizione, la quale, oltre ad avere *“così poco da spartire con l'entità del fatto che ad essa risulta applicabile la circostanza attenuante di cui all'art. 2640 c.c.”*⁴⁴², si pone in evidente contrasto semantico con la condotta prevista dall'art. 2621 c.c., il quale parla di fatti *“rilevanti”*, sicché mal si concilia che falsificazioni rilevanti siano al tempo stesso di *“lieve entità”*, concetto che potrebbe lasciar intendere qualcosa di irrilevante.

■ Art. 2621 ter c.c. Non punibilità per particolare tenuità

“Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, l'entità dell'eventuale danno cagionato alla società, ai soci o ai creditori conseguente ai fatti di cui agli articoli 2621 e 2621-bis”.

L'articolo sopra riportato richiama l'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto, inserito nell'ordinamento mediante l'art. 131-bis del c.p.⁴⁴³, introdotto dal D. Lgs. n. 28/2015.

⁴⁴¹ S. SEMINARA, *La riforma dei reati di false comunicazioni sociali*, 2015, in *Dir. pen. contem.*, pag. 819.

⁴⁴² *Ibidem*.

⁴⁴³ Art. 131 bis c.p.: *“Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.*

L'offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità, ai sensi del primo comma, quando l'autore ha agito per motivi abietti o futili, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona. L'offesa non può altresì essere ritenuta di particolare tenuità quando si procede per delitti, puniti con una pena superiore nel massimo a due anni e sei mesi di reclusione, commessi in occasione o a causa di manifestazioni sportive, ovvero nei casi di cui agli articoli 336, 337 e 341 bis, quando il reato è commesso nei confronti di un ufficiale o agente di pubblica sicurezza o di un ufficiale o agente di polizia giudiziaria nell'esercizio delle proprie funzioni, e nell'ipotesi di cui all'articolo 343.

Per applicare questa causa di esclusione della punibilità il giudice deve principalmente valutare l'entità dell'eventuale pregiudizio che deriverebbe alla società, ai soci o ai creditori tratti in inganno dalle condotte di cui all'artt. 2621 e 2621-bis c.c. (non vengono richiamati i fatti rilevanti ai fini dell'art. 2622 c.c. dal momento che la pena detentiva prevista per quest'ultimo reato - fino ad 8 anni - supera il massimo edittale di 5 anni, limite entro cui è possibile applicare tale causa di esclusione).

La scelta operata dal legislatore nel 2015, di prevedere espressamente l'operatività della causa di esclusione per particolare tenuità - che comporta una valutazione incentrata sull'entità del danno - mal si adatta alla struttura degli illeciti di falso in bilancio, i quali sono reati di pericolo.⁴⁴⁴

Come visto per la precedente fattispecie, anche questa si presta a gravi biasimi dal punto di vista della determinatezza e tassatività, poiché, in assenza di chiari e precisi parametri, il giudice deve operare una valutazione largamente discrezionale, resa ancor più problematica dallo sbiadito confine tra i due istituti, "fatti di lieve entità" e "non punibilità per particolare tenuità".⁴⁴⁵

■ L'art. 2622 c.c. **False comunicazioni sociali delle società quotate**

"Gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori di società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato italiano o di altro Paese dell'Unione europea, i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico consapevolmente espongono fatti materiali non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da tre a otto anni.

Alle società indicate nel comma precedente sono equiparate:

- 1) le società emittenti strumenti finanziari per i quali è stata presentata una richiesta di ammissione alla negoziazione in un mercato regolamentato italiano o di altro Paese dell'Unione europea;*
- 2) le società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in un sistema multilaterale di negoziazione italiano;*
- 3) le società che controllano società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato italiano o di altro Paese dell'Unione europea;*
- 4) le società che fanno appello al pubblico risparmio o che comunque lo gestiscono.*

Le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano anche se le falsità o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi."

Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.

Ai fini della determinazione della pena detentiva prevista nel primo comma non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69.

La disposizione del primo comma si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante."

⁴⁴⁴ M. GAMBARDILLA, *Il ritorno del delitto di false comunicazioni sociali*, pag. 1729, nel quale l'autore fa notare che "(s)e si è arrivati a cagionare un danno vuol dire che si già transitati dal pericolo al danno, e quindi il fatto sarà difficilmente di particolare tenuità".

⁴⁴⁵ L. D'ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, 2016, pag. 250.

Il reato di false comunicazioni sociali in società quotate (o ad esse equiparate) si pone su un piano nettamente superiore rispetto al suo omologo in società non quotate, prevedendo una pena ben più severa, da 3 fino a 8 anni di reclusione. Tale più grave quadro sanzionatorio implica un'importante conseguenza, ovvero, l'utilizzabilità (art. 266 c.p.p.), ai fini delle indagini probatorie, delle intercettazioni telefoniche ed ambientali (che sono misure investigative particolarmente penetranti).

Per tali ragioni si ritiene che il bene giuridico tutelato dal reato *de qua*, vada oltre la salvaguardia della trasparenza e correttezza delle informazioni societarie e piuttosto sia proiettato “*sul versante della tutela dei risparmiatori sul mercato dei titoli*”⁴⁴⁶.

Tralasciando l'analisi delle varie tipologie di società equiparate a quelle quotate, a cui è dedicato tutto il comma 2 dell'art. 2622 c.c., le osservazioni svolte con riferimento l'art. 2621 c.c. valgono anche per il reato in esame. Le differenze tra dette fattispecie sono sostanzialmente due ed entrambe sono volte a dilatare l'area di rilievo penale del falso nell'ambito delle società quotate:

- non è richiesto che i “fatti materiali non rispondenti al vero” siano “rilevanti”;
- non è previsto che le comunicazioni sociali, attraverso cui la falsità si realizza, debbano essere “previste dalla legge”.

Con riferimento all'assenza dell'aggettivo “rilevanti”, in prima battuta era parso si trattasse di una dimenticanza del legislatore, tuttavia, i giudici di legittimità⁴⁴⁷, ovviamente restii ad accettare una simil spiegazione, ritennero che il vero *intentio legis* fosse quello di allargare la capienza del falso commissivo, in modo da ricomprendere nell'alveo di rilevanza penale anche le ipotesi in cui la manipolazione riguardi voci contabili marginali. Tale lettura ben si concilia con il maggior grado di severità con cui il legislatore intende punire tali fatti reputandoli più gravi e pericolosi, visto il maggiore impatto con il pubblico degli strumenti di risparmio collocabili da queste società.

Mentre la mancanza dell'inciso “previste dalla legge”, vuole includere nella punibilità “*ogni dichiarazione, orale o scritta, resa non sulla base di obblighi normativi espressi, taciti o impliciti, ma anche in conseguenza di iniziative volontariamente assunte*”⁴⁴⁸.

4.5.2 I reati societari a tutela del capitale o patrimonio sociale

Tra le altre fattispecie che individuano la categoria dei reati societari, vi è una serie volta a tutelare l'integrità del capitale sociale e del patrimonio sociale, dalle possibili azioni illecite dei soggetti che all'interno dell'organizzazione rivestono ruoli apicali. Si tratta di delitti e contravvenzioni che puniscono azioni aggressive contro gli interessi dei soci, della società e dei

⁴⁴⁶ E. MEZZETTI, *La ricomposizione disarticolata del falso in bilancio*, in www.laegislazionepenale.eu, pag. 12.

⁴⁴⁷ Cass. Pen. 12 novembre 2015, sentenza n. 890.

⁴⁴⁸ S. SEMINARA, *La riforma dei reati di false comunicazioni sociali*, pag. 822

creditori della stessa, i quali possono depauperare le garanzie patrimoniali fornite dal patrimonio e dal capitale sociale dell'organizzazione.

Come già accennato, in questa sede non è possibile svolgere un'analisi minuziosa di queste figure criminose, ma ci si limita a ricordare:

- il reato di “**Indebita restituzione dei conferimenti**” (art. 2626 c.c.⁴⁴⁹).

Esso punisce, con la reclusione fino ad 1 anno, gli amministratori che, al di fuori dei casi legittimamente previsti di riduzione del capitale sociale, riconsegnino ai soci, anche con atti simulatori, i conferimenti oppure li svincolino dall'obbligo di eseguirli.

Si precisa che la fattispecie non è integrata qualora i beni siano dati dal socio in solo godimento, allo stesso modo è esclusa la rilevanza penale della condotta dell'amministratore inerte il quale non si sia adoperato per esigere il versamento dei conferimenti ancora mancanti.

Il reato può essere commesso solo dagli amministratori, in quanto essi sono i titolari dell'obbligo di garanzia sull'integrità del capitale sociale, tuttavia, la Cassazione⁴⁵⁰ ha dichiarato il concorso del socio che abbia tenuto una condotta ulteriore tale da consentire il perfezionamento dell'evento.

Qualora dovesse intervenire il fallimento della società, la restituzione ai soci dei versamenti in conto capitale integra la bancarotta fraudolenta per distrazione (ai sensi degli artt. 223, co. 1 e 216, co. 1, n. 1 L. Fall.) e non il reato di bancarotta fraudolenta da reato societario (previsto dal combinato disposto degli artt. 223, co. 2, n. 1, L. Fall. e 2626 c.c.) poiché dette erogazioni, “*confluendo in un'apposita riserva, non incrementano immediatamente il capitale sociale e, diversamente dai conferimenti, non attribuiscono alle somme che ne formano oggetto lo statuto penalistico proprio del capitale sociale*”⁴⁵¹.

- il reato di “**Illegale ripartizione degli utili e delle riserve**” (art. 2627 c.c.⁴⁵²)

Si tratta di un illecito contravvenzionale poiché punisce con l'arresto fino ad 1 anno gli amministratori che distribuiscano utili o acconti su utili non effettivamente conseguiti, ovvero destinati per legge a riserva, o ancora che ripartiscano riserve, anche non costituite con utili, per legge non distribuibili.

Trattandosi di un reato contravvenzionale sarà punibile sia a titolo di dolo che di colpa, tuttavia, come precisa l'ultimo comma dell'articolo in esame, l'eventuale restituzione degli utili o la

⁴⁴⁹ Art. 2626 c.c.: “*Gli amministratori che, fuori dei casi di legittima riduzione del capitale sociale, restituiscono, anche simulatamente, i conferimenti ai soci o li liberano dall'obbligo di eseguirli, sono puniti con la reclusione fino ad un anno*”.

⁴⁵⁰ Cass. Pen. 9 gennaio 2018, sentenza n. 53832.

⁴⁵¹ Cass. Pen. 1° febbraio 2019, sentenza n. 8431.

⁴⁵² Art 2627 c.c.: “*Salvo che il fatto non costituisca più grave reato, gli amministratori che ripartiscono utili o acconti su utili non effettivamente conseguiti o destinati per legge a riserva, ovvero che ripartiscono riserve, anche non costituite con utili, che non possono per legge essere distribuite, sono puniti con l'arresto fino ad un anno.*

La restituzione degli utili o la ricostituzione delle riserve prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio estingue il reato”.

ricostituzione delle riserve sono fatti estintivi del reato qualora avvengano prima del termine stabilito per l'approvazione del bilancio.

Come preannuncia la clausola di sussidiarietà con cui esordisce l'art. 2627 ("Salvo che il fatto non costituisca più grave reato") tale condotta può far scaturire fattispecie penali ben più gravi come quella di appropriazione indebita (art. 646 c.p.), infedeltà patrimoniale o addirittura di aggio laddove la ripartizione degli utili si configuri come artificio idoneo a produrre una sensibile alterazione del prezzo delle azioni.

- il reato di "**Illecite operazioni su azioni o quote sociali**" (art. 2628 c.c.⁴⁵³)

La fattispecie penale punisce, con la reclusione fino ad un anno, gli amministratori che, al di fuori dei casi stabiliti dalla legge, acquistino o sottoscrivano azioni o quote sociali in misura tale da causare un pregiudizio al patrimonio indisponibile netto⁴⁵⁴, vale a dire il capitale sociale e le riserve indisponibili per legge.

Anche per questa ipotesi criminosa è prevista la causa di estinzione del reato qualora, prima dello scadere del termine per l'approvazione del bilancio d'esercizio in cui detti fatti sono avvenuti, il capitale sociale e le riserve siano state ricostituite.

Si tratta di un reato di danno e, dunque, ai fini dell'ascrivibilità della responsabilità penale all'autore, il giudice deve accertare che la condotta di acquisto o sottoscrizione abbia effettivamente determinato un danno all'effettività costitutiva e all'integrità gestionale del patrimonio indisponibile.

- il reato di "**Operazioni in pregiudizio ai creditori**" (art. 2629 c.c.⁴⁵⁵)

Tale norma incriminatrice stabilisce che qualora gli amministratori compiano operazioni di riduzione del capitale sociale, di fusioni o di scissione, violando la normativa sulla tutela dei creditori (art. 2501 c.c. s.s.) ed arrecando a quest'ultimi un danno possono essere puniti con la reclusione da sei mesi fino a tre anni. Detto articolo prevede la procedibilità del reato a querela della persona offesa,

⁴⁵³ Art. 2628 c.c.: *"Gli amministratori che, fuori dei casi consentiti dalla legge, acquistano o sottoscrivono azioni o quote sociali, cagionando una lesione all'integrità del capitale sociale o delle riserve non distribuibili per legge, sono puniti con la reclusione fino ad un anno.*

La stessa pena si applica agli amministratori che, fuori dei casi consentiti dalla legge, acquistano o sottoscrivono azioni o quote emesse dalla società controllante, cagionando una lesione del capitale sociale o delle riserve non distribuibili per legge.

Se il capitale sociale o le riserve sono ricostituiti prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio in relazione al quale è stata posta in essere la condotta, il reato è estinto"

⁴⁵⁴ A. BONDI, *Le illecite operazioni sulle azioni o quote sociali o della società controllante* (art. 2628 c.c.). *Un'incursione nel nuovo diritto societario*, 2021, Studi Urbinati, A - Scienze Giuridiche, Politiche Ed Economiche, pag. 10; al cui articolo si rimanda per una più approfondita analisi della fattispecie penale → <https://journals.uniurb.it/index.php/studi-A/article/view/1109/1008>

⁴⁵⁵ Art. 2629 c.c.: *"Gli amministratori che, in violazione delle disposizioni di legge a tutela dei creditori, effettuano riduzioni del capitale sociale o fusioni con altra società o scissioni, cagionando danno ai creditori, sono puniti, a querela della persona offesa, con la reclusione da sei mesi a tre anni. Il risarcimento del danno ai creditori prima del giudizio estingue il reato"*

nonché stabilisce l'estinzione del reato qualora il pregiudizio causato al danneggiato venga risarcito prima di arrivare al giudizio.

- il reato di “**Formazione fittizia di capitale**” (art. 2632 c.c.⁴⁵⁶)

Con questa norma il legislatore punisce gli amministratori (e i soci conferenti) che costituiscano o aumentino il capitale sociale in maniera apparente, mediante, alternativamente, tre diverse condotte tipiche:

- i) l'attribuzione di azioni o quote in misura complessivamente superiore all'ammontare del capitale sociale realmente conferito;
- ii) la sottoscrizione reciproca di azioni o quote (operazione vietata in base all'art.2360 c.c.);
- iii) la rilevante sopravvalutazione dei conferimenti di beni in natura o di crediti ovvero del patrimonio della società nel caso di trasformazione.

A differenza dei due precedenti reati, quello in esame è un reato di pericolo, in quanto non è richiesto ai fini della punibilità che sia stato effettivamente arrecato un danno ai creditori.

- il reato di “**Indebita ripartizione dei beni sociali da parte dei liquidatori**” (art. 2633 c.c.)

L'analisi di questa fattispecie viene svolta nel paragrafo dedicato alla trattazione dei reati del liquidatore, incarico tipico che il Dottore Commercialista è abilitato a svolgere ai sensi dell'art. 1 D.lgs. 139/2005.

- il reato di “**Infedeltà patrimoniale**” (art. 2634 c.c.⁴⁵⁷)

Con tale illecito penale vengono puniti, con la reclusione da 6 mesi a 3 anni, gli amministratori, i direttori generali e i liquidatori, i quali essendo in una situazione di conflitto di interessi con quelli della società, realizzano o contribuiscono a deliberare “atti di disposizione dei beni sociali” con l'intento di trarre, personalmente o per altri, un ingiusto profitto e con la volontà di arrecare pregiudizio patrimoniale alla società.

In sostanza affinché il reato sia configurabile devono sussistere quattro presupposti:

1. un **interesse a contenuto economico in conflitto** con quello della società.

⁴⁵⁶ Art. 2632 c.c. “Gli amministratori e i soci conferenti che, anche in parte, formano od aumentano fittiziamente il capitale sociale mediante attribuzioni di azioni o quote in misura complessivamente superiore all'ammontare del capitale sociale, sottoscrizione reciproca di azioni o quote, sopravvalutazione rilevante dei conferimenti di beni in natura o di crediti ovvero del patrimonio della società nel caso di trasformazione, sono puniti con la reclusione fino ad un anno”.

⁴⁵⁷ Art. 2634 c.c.: “Gli amministratori, i direttori generali e i liquidatori, che, avendo un interesse in conflitto con quello della società, al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o altro vantaggio, compiono o concorrono a deliberare atti di disposizione dei beni sociali, cagionando intenzionalmente alla società un danno patrimoniale, sono puniti con la reclusione da sei mesi a tre anni.

La stessa pena si applica se il fatto è commesso in relazione a beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi, cagionando a questi ultimi un danno patrimoniale.

In ogni caso non è ingiusto il profitto della società collegata o del gruppo, se compensato da vantaggi, conseguiti o fondatamente prevedibili, derivanti dal collegamento o dall'appartenenza al gruppo.

Per i delitti previsti dal primo e secondo comma si procede a querela della persona offesa”.

Con riferimento a tale requisito, la Cassazione ha precisato che deve preesistere all'atto *“un antagonismo di interessi effettivo, attuale e oggettivamente valutabile tra il soggetto attivo e la società in ragione del quale il primo si trovi in una posizione antitetica rispetto a quella dell'ente tale da pregiudicare gli interessi tramite l'atto di disposizione deliberato, non essendo sufficiente, ai fini della configurabilità di tale antagonismo, che siano stati compiuti atti improntati ad illiceità sistematica”*⁴⁵⁸.

2. il personale compimento di un **atto di disposizione** di beni sociali oppure l'aver espresso **voto favorevole** alla delibera che prevedeva la sua realizzazione.

Si tratta di atti che incidono su beni del patrimonio societario, sia materiali, quindi mobili ed immobili, ma anche immateriali, come diritti di credito o diritti di brevetto. Gli atti di disposizione sono negozi che incidono sulla disponibilità del bene, come, ad esempio la vendita o l'iscrizione di garanzie reali.

In sostanza sono atti in sé leciti, ma che *“assumono una rilevanza penale quando chi li compie si trovi in una posizione antagonista rispetto a quella della società, quale portatore di un interesse extrasociale”*⁴⁵⁹

In particolare, è stata riconosciuta dalla Cassazione⁴⁶⁰ la rilevanza penale anche di condotte omissive, come l'inerzia nel far valere un credito consistente da diverso tempo esigibile.

3. il verificarsi di un **danno patrimoniale come conseguenza intenzionale dell'atto**.

Il danno può essere sia diretto che indiretto, sia presente che futuro: l'importante è che sia realmente apprezzabile sulla base di criteri oggettivi che determinino una diminuzione o una privazione del complesso di valori che formano il patrimonio societario. Tale terzo presupposto contiene anche l'elemento oggettivo del dolo intenzionale, che consiste nella consapevolezza e volontà di arrecare un pregiudizio economico alla società.

4. la riscontrabilità, in capo al soggetto agente, del fine specifico di procurare per sé o per altri, un **ingiusto profitto**.

Per tale aspetto si rimanda a quanto detto per le fattispecie di false comunicazioni sociali, dato che anch'esse subordinano la sussistenza del reato a tale requisito soggettivo.

I commi secondo e quarto dell'art. 2634 c.c. sono di immediata comprensione: uno estende le conseguenze penali previste per il reato in esame quandanche gli atti di disposizione compiuti in conflitto d'interessi riguardino *“beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi”* ed abbiano, a quest'ultimi, causato un danno patrimoniale; l'altro sancisce la procedibilità del delitto a querela della persona danneggiata.

⁴⁵⁸ Cass. Pen. 4 giugno 2019, sentenza n. 40446.

⁴⁵⁹ Cass. Pen. 16 ottobre 2020, sentenza n. 28831.

⁴⁶⁰ Cass. Pen. 12 maggio 2017, sentenza n. 37932, con la quale è stata dichiarata la responsabilità di dell'amministratore di una società fallita che aveva ommesso per ben sei anni di far valere un credito vantato dalla società.

Di maggiore complessità è l'intendimento del comma 3 dell'art. 2636 c.c., il quale, in estrema sintesi, introduce una causa di esclusione della rilevanza penale dell'atto pregiudizievole per la società che faccia parte di un gruppo, al ricorrere dei c.d. vantaggi compensativi derivanti dal collegamento con la *holding*.

In sostanza, come ha affermato la Corte di Cassazione⁴⁶¹, per stabilire se un atto, posto in essere dagli amministratori (o dai dirigenti o dai liquidatori) di una azienda posta all'interno di un gruppo societario, sia effettivamente in conflitto di interessi, bisogna operare una valutazione complessiva, poiché tale singola operazione, se individualmente considerata, potrebbe avere nell'immediato un effetto patrimoniale negativo, ma guardandola nell'ottica d'insieme può generare maggiori benefici globali.

4.5.3. I reati societari a tutela del regolare funzionamento della società e del mercato

Altro gruppo di reati societari è costituito dagli illeciti che tentano di impedire comportamenti contrari al corretto funzionamento dell'organizzazione o più in generale del mercato, ovvero l'ambiente in cui ogni aziende opera. Tra illeciti volti a salvaguardare il regolare funzionamento della società si ricordano:

- i reati di **“Impedito controllo”** (art. 2625 c.c.⁴⁶²) e di **“Ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza”** (art. 2638 c.c.⁴⁶³)

⁴⁶¹ Cass. Civ. 24 agosto 2004, sentenza n. 16707: *“nel valutare se un siffatto pregiudizio in concreto sussista, è doveroso tener conto che la conduzione di un'impresa di regola non si estrinseca nel compimento di singole operazioni, ciascuna distaccata dalla precedente, bensì nella realizzazione di strategie economiche destinate spesso a prender forma e ad assumere significato nel tempo attraverso una molteplicità di atti e di comportamenti. Sicché è perfettamente logico che anche la valutazione di quel che potenzialmente giova, o invece pregiudica, l'interesse della società non possa prescindere da una visione generale: visione in cui si abbia riguardo non soltanto all'effetto patrimoniale immediatamente negativo di un determinato atto di gestione, ma altresì agli eventuali riflessi positivi che ne siano eventualmente derivati in conseguenza della partecipazione della singola società ai vantaggi che quell'atto abbia arrecato al gruppo di appartenenza”*.

⁴⁶² Art. 2625 c.c.: *“Gli amministratori che, occultando documenti o con altri idonei artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di controllo legalmente attribuite ai soci o ad altri organi sociali, sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria fino a 10.329 euro.*

Se la condotta ha cagionato un danno ai soci, si applica la reclusione fino ad un anno e si procede a querela della persona offesa.

La pena è raddoppiata se si tratta di società con titoli quotati in mercati regolamentati italiani o di altri Stati dell'Unione europea o diffusi tra il pubblico in misura rilevante ai sensi dell'articolo 116 del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58”.

⁴⁶³ Art. 2638 c.c.: *“Gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori di società o enti e gli altri soggetti sottoposti per legge alle autorità pubbliche di vigilanza, o tenuti ad obblighi nei loro confronti, i quali nelle comunicazioni alle predette autorità previste in base alla legge, al fine di ostacolare l'esercizio delle funzioni di vigilanza, espongono fatti materiali non rispondenti al vero, ancorché oggetto di valutazioni, sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria dei sottoposti alla vigilanza ovvero, allo stesso fine, occultano con altri mezzi fraudolenti, in tutto o in parte fatti che avrebbero dovuto comunicare, concernenti la situazione medesima, sono puniti con la reclusione da uno a quattro anni. La punibilità è estesa anche al caso in cui le informazioni riguardino beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi.*

Sono puniti con la stessa pena gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori di società, o enti e gli altri soggetti sottoposti per legge alle autorità pubbliche

Seppur collocati in posizioni abbastanza distanti, ambo le fattispecie puniscono quei comportamenti che disturbano l'attività di controllo, ovvero *“quel complesso di attività di verifica sulla correttezza dei comportamenti degli amministratori delle società commerciali”*⁴⁶⁴, la quale è a sua volta distinguibile in:

- controllo interno, costituito da quell'insieme di controlli “privatistici” operati da soci, sindaci, comitato di controllo e, se previsto, da revisione legale;
- controllo esterno, ossia quella serie di accertamenti effettuati da soggetti di rilievo “pubblicistico”, come quelli svolti dalla Consob, Isvap o Banca d'Italia.

Le fattispecie sanzionatorie, previste dall'art. 2625 c.c. (e dall'art. 29 D. Lgs. 39/2010 “Impedito controllo dei revisori”) puniscono comportamenti che intralciano le attività di controllo interno svolte dai soci o dai sindaci o dal comitato di controllo, mentre le ipotesi delittuose stabilite dall'art. 2638 c.c. sanzionano condotte che ostacolano le verifiche effettuate dai sopracitati enti pubblicistici.

Il comma 1 dell'art. 2625 c.c. stabilisce una sanzione amministrativa pecuniaria (fino ad euro 10.329) agli amministratori che occultino documenti o pongano in essere artifici idonei – secondo una valutazione di causalità - ad impedire o comunque ostacolare l'esecuzione delle attività di controllo attribuite dalla legge ai soci e ai sindaci o al comitato di controllo. Per occultamento s'intende qualunque condotta di nascondimento (totale o parziale, temporaneo o definitivo) di libri, scritture contabili ed ulteriori documenti; il secondo comportamento realizzativo dell'illecito è circoscritto attraverso una formula conclusiva tipica, che richiama condotte fraudolente, per lo più simulatorie o dissimulatorie.

Tali atteggiamenti (omissivi o commissivi) impeditivi del controllo, in base al comma 2 dell'art. 2625 c.c.⁴⁶⁵, si configurano come reato, qualora abbiano determinato un danno ai soci.

Con riferimento esclusivamente a tale ipotesi delittuosa, il comma 3 dell'art. 2625 c.c.⁴⁶⁶ stabilisce un'aggravante ad effetto speciale, data dalla circostanze che le condotte ostacolanti il controllo si verifichino in società con titoli quotati o diffusi tra il pubblico in misura rilevante.

di vigilanza o tenuti ad obblighi nei loro confronti, i quali, in qualsiasi forma, anche omettendo le comunicazioni dovute alle predette autorità, consapevolmente ne ostacolano le funzioni.

La pena è raddoppiata se si tratta di società con titoli quotati in mercati regolamentati italiani o di altri Stati dell'Unione europea o diffusi tra il pubblico in misura rilevante ai sensi dell'articolo 116 del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.

Agli effetti della legge penale, le autorità e le funzioni di risoluzione di cui al decreto di recepimento della direttiva 2014/59/UE sono equiparate alle autorità e alle funzioni di vigilanza”.

⁴⁶⁴ L. D'ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, cit., pag. 293.

⁴⁶⁵ Comma 2 art. 2625 c.c.: *“Se la condotta ha cagionato un danno ai soci, si applica la reclusione fino ad un anno e si procede a querela della persona offesa”.*

⁴⁶⁶ Comma 3 art. 2625 c.c. *“La pena è raddoppiata se si tratta di società con titoli quotati in mercati regolamentati italiani o di altri Stati dell'Unione europea o diffusi tra il pubblico in misura rilevante ai sensi dell'articolo 116 del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58”.*

Solo un breve cenno alle fattispecie previste dal citato art. 29 D. lgs. 39/2010 che punisce l'impedito controllo dei revisori, il quale presenta il medesimo contenuto dell'art. 2625 c.c., solo che qui il legislatore ha previsto pene ben più gravi⁴⁶⁷ qualora gli amministratori rallentino od ostruiscano le attività di controllo dei revisori o delle società di revisione.

Quanto alla seconda norma penale oggetto d'analisi, l'art. 2638 c.c. essa contempla diverse condotte realizzanti il reato di "Ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza". Si tratta di comportamenti realizzabili, per quanto riguarda il Dottore Commercialista, da amministratori, sindaci e liquidatori che operino in società od enti sottoposti al controllo forzato delle Autorità di pubblica vigilanza, i quali li abbiano posti in essere al fine di intralciare l'esercizio delle attività di verifica a cui per legge sono sottoposti. Le condotte costituenti il reato *de qua* sono le seguenti e sono punite con la reclusione fino a 4 anni:

- l'esposizione nelle comunicazioni obbligatorie alle autorità di vigilanza di fatti materiali falsi sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria;
- il fraudolento occultamento (parziale o totale) di fatti dal medesimo contenuto che si sarebbero dovuti comunicare a dette Autorità di vigilanza;
- l'aver consapevolmente ostacolato le funzioni di vigilanza, in qualsiasi forma, anche omissiva.

I primi due comportamenti sono previsti dal comma 1 dell'art. 2638 c.c. e portano a definire la fattispecie come reato di pericolo, dal momento che, affinché il delitto si consumi, è sufficiente il mero rischio di ostacolo alle funzioni di vigilanza. Affinché si realizzi il caso previsto dal comma 2, descritto in termini di reato ad evento di danno, è necessario che l'azione o l'omissione comporti un effettivo e rilevante impedimento all'attività di vigilanza.

Le fattispecie previste dal comma 1 e 2 si differenziano anche sul versante soggettivo, essendo richiesto nella prima il dolo specifico, rappresentato dall'inciso "*al fine di ostacolare l'esercizio dei poteri di vigilanza*", mentre nella seconda è bastate il dolo generico diretto, introdotto dal termine "*consapevolmente*", il quale esclude la responsabilità a titolo di dolo eventuale.

Per chiudere su questo delitto il comma 3 dell'art. 2638 c.c. stabilisce un'aggravante ad effetto speciale, la quale raddoppia la pena prevista qualora le condotte illecite avvengano all'interno di società quotate o ad esse equiparate.

⁴⁶⁷ Art. 29 D.lgs. 39/2010: "*I componenti dell'organo di amministrazione che, occultando documenti o con altri idonei artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di revisione legale sono puniti con l'ammenda fino a 75.000 euro. Se la condotta di cui al comma 1 ha cagionato un danno ai soci o a terzi, si applica la pena dell'ammenda fino a 75.000 euro e dell'arresto fino a 18 mesi. Nel caso di revisione legale di enti di interesse pubblico o di enti sottoposti a regime intermedio, le pene di cui ai commi 1 e 2 sono raddoppiate. Si procede d'ufficio*".

- il reato di “**Omessa comunicazione di conflitto d’interessi**” (art. 2629-bis c.c.⁴⁶⁸)

Si tratta di una fattispecie di reato simile a quella prevista dall’art. 2634 c.c., poiché entrambe fanno riferimento alla condizione di conflitto di interessi in cui un amministratore può trovarsi.

L’art. 2629-bis c.c. - a differenza dell’altro appena ricordato - compie un espresso rimando all’art. 2391 c.c.⁴⁶⁹, norma che disciplina l’obbligo di comunicazione in capo all’amministratore in caso di conflitto di interessi. Senza dilungarsi sul contenuto di tale dovere, in sintesi, il delitto in esame punisce con la reclusione da uno 1 a 3 anni, l’amministratore di una società quotata (o ad essa equiparata) che, violando gli obblighi di comunicazione del conflitto d’interessi - previsti dal comma 1 dell’art. 2391 c.c. – conseguentemente cagioni un danno alla società o a terzi.

Con riferimento alla natura del danno, in passato, vi era dubbio se lo stesso dovesse essere apprezzabile solo economicamente o potessero rientrarvi anche interessi immateriali; a tal riguardo la Cassazione ha precisato che “[...]la nozione di danno o di nocumento deve intendersi dimostrativo di una dimensione non strettamente patrimoniale del pregiudizio rilevante ai fini della configurabilità del reato [...]”⁴⁷⁰. Questa decisione si giustifica in ragione del fatto che, dove il legislatore ha voluto caratterizzare il danno in termini unicamente patrimoniali, lo ha fatto esplicitamente, come avviene, ad esempio, per il già visto reato di “Infedeltà patrimoniale”.

Mentre sul versante dell’elemento psicologico, il reato *de qua* è pacifico che richieda un semplice dolo generico, dato dall’intenzionale tacimento della presenza di un interesse in conflitto con l’operazione sociale.⁴⁷¹

⁴⁶⁸ Art. 2629-bis c.c.: “L’amministratore o il componente del consiglio di gestione di una società con titoli quotati in mercati regolamentati italiani o di altro Stato dell’Unione europea o diffusi tra il pubblico in misura rilevante ai sensi dell’articolo 116 del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, ovvero di un soggetto sottoposto a vigilanza ai sensi del testo unico di cui al decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 58 del 1998, del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, o del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, che viola gli obblighi previsti dall’articolo 2391, primo comma, è punito con la reclusione da uno a tre anni, se dalla violazione siano derivati danni alla società o a terzi”.

⁴⁶⁹ Art. 2391 c.c.: “L’amministratore deve dare notizia agli altri amministratori e al collegio sindacale di ogni interesse che, per conto proprio o di terzi, abbia in una determinata operazione della società, precisandone la natura, i termini, l’origine e la portata; se si tratta di amministratore delegato, deve altresì astenersi dal compiere l’operazione, investendo della stessa l’organo collegiale, se si tratta di amministratore unico, deve darne notizia anche alla prima assemblea utile. Nei casi previsti dal precedente comma la deliberazione del consiglio di amministrazione deve adeguatamente motivare le ragioni e la convenienza per la società dell’operazione.

Nei casi di inosservanza a quanto disposto nei due precedenti commi del presente articolo ovvero nel caso di deliberazioni del consiglio o del comitato esecutivo adottate con il voto determinante dell’amministratore interessato, le deliberazioni medesime, qualora possano recare danno alla società, possono essere impugnate dagli amministratori e dal collegio sindacale entro novanta giorni dalla loro data; l’impugnazione non può essere proposta da chi ha consentito con il proprio voto alla deliberazione se sono stati adempiuti gli obblighi di informazione previsti dal primo comma. In ogni caso sono salvi i diritti acquistati in buona fede dai terzi in base ad atti compiuti in esecuzione della deliberazione.

L’amministratore risponde dei danni derivati alla società dalla sua azione od omissione.”

L’amministratore risponde altresì dei danni che siano derivati alla società dalla utilizzazione a vantaggio proprio o di terzi di dati, notizie o opportunità di affari appresi nell’esercizio del suo incarico.

⁴⁷⁰ Cass. 7 luglio 2014, sentenza n. 29605

⁴⁷¹ G. PALANO, *Omessa comunicazione del conflitto d’interessi: sulla natura del danno di cui agli artt. 2629-bis e 2391 c.c.*, articolo pubblicato il 1° ottobre 2014 su *Giurisprudenza Penale*

- il reato di “**Corruzione tra privati**” (art. 2635 c.c.⁴⁷²)

Si tratta di un delitto la cui formulazione è stata decisamente rivista - dopo solo cinque anni dalla sua introduzione - a seguito del D. Lgs. n. 38/2017, il quale ha reso più incisiva l'impostazione della norma incriminatrice intervenendo sulle condotte tipiche realizzanti l'illecito e sulla platea di soggetti punibili, nonché eliminando il requisito del danno alla società per trasformarlo così in un reato di pericolo.

L'attuale articolo 2635 c.c. punisce con la reclusione da 1 a 3 anni i soggetti che, ricoprendo la qualifica di amministratore, direttore generale, dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari o altra funzione direttiva, sindaco o liquidatore, al fine di svolgere un atto contrario ai doveri della loro mansione o di astenersi da compierne uno obbligatorio, ricevano o richiedano – ancorché per interposta persona – denaro o altre utilità non dovute, oppure ne accolgano la proposta.

Si tratta di un reato a concorso necessario, in quanto è indispensabile ai fini dell'imputabilità la presenza di almeno due soggetti il corruttore e il corrotto. Tuttavia, affinché si configuri il reato non è necessario l'effettivo compimento od omissione dell'atto oggetto dell'accordo corruttivo, ma è sufficiente che si provi l'accoglimento del *pactum sceleris* oppure la presenza di sollecitazioni da parte dell'*intraneus* a svolgere l'illecito o chiaramente la ricezione della tangente.

Con riguardo all'elemento soggettivo esso non pone problemi: la norma richiede il dolo generico, consistente nella consapevolezza di richiedere o ricevere o accettare denaro o altre utilità per compiere o meno atti imposti dai doveri dell'ufficio ricoperto.

Il comma 4 stabilisce la solita aggravante ad effetto speciale che scatta nella circostanza in cui i fatti avvengano all'interno di società quotate o ad esse equiparate.

Risulta invece di difficile intendimento la scelta legislativa di mantenere la procedibilità a querela della persona offesa, prevista dal comma 5 dell'art. 2635 c.c., il quale tuttavia ammette una deroga (dunque la procedibilità d'ufficio) nel caso in cui dal fatto “*derivi una distorsione della concorrenza nell'acquisizione di beni e servizi*”. Tale espressione risulta incerta⁴⁷³, dal momento che

⁴⁷² Art. 2635 c.c.: “*Salvo che il fatto costituisca più grave reato, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, di società o enti privati che, anche per interposta persona, sollecitano o ricevono, per sé o per altri, denaro o altra utilità non dovuti, o ne accettano la promessa, per compiere o per omettere un atto in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio o degli obblighi di fedeltà, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni. Si applica la stessa pena se il fatto è commesso da chi nell'ambito organizzativo della società o dell'ente privato esercita funzioni direttive diverse da quelle proprie dei soggetti di cui al precedente periodo. Si applica la pena della reclusione fino a un anno e sei mesi se il fatto è commesso da chi è sottoposto alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti indicati al primo comma.*

Chi, anche per interposta persona, offre, promette o dà denaro o altra utilità non dovuti alle persone indicate nel primo e nel secondo comma, è punito con le pene ivi previste.

Le pene stabilite nei commi precedenti sono raddoppiate se si tratta di società con titoli quotati in mercati regolamentati italiani o di altri Stati dell'Unione europea o diffusi tra il pubblico in misura rilevante ai sensi dell'articolo 116 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni.

Fermo quanto previsto dall'articolo 2641, la misura della confisca per valore equivalente non può essere inferiore al valore delle utilità date, promesse o offerte”.

⁴⁷³ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti del diritto penale dell'impresa*, pag. 85 s.s., nel quale gli autori sostengono che l'inciso si presta a due differenti interpretazioni: “*quella per cui la distorsione della concorrenza consisterebbe in un evento ulteriore,*

in generale il bene protetto dalla novellata norma è la lealtà della concorrenza, la trasparenza ed il buon funzionamento del mercato e delle imprese, dunque, non si comprende quali siano, in concreto, i casi a cui il legislatore intende riferirsi.

In ultima analisi, un cenno merita la norma successiva - ossia l'art. 2635 bis c.c. introdotto con il D. Lgs. n. 38/2017 - che prevede il reato di "Istigazione alla corruzione tra privati", il quale, per quanto interessa il contenuto di questo elaborato, stabilisce sostanzialmente la punibilità dell'*intraneus* che tenta di corrompere altro *intraneus*. In altre parole, l'amministratore (o uno di quei soggetti indicati nel comma 1 art. 2635 c.c.) che provi a corrompere senza riuscirci altro amministratore (o uno di quei soggetti attivi indicati nel comma 1 art. 2635 c.c.) affinché svolga un atto contrario ai doveri od ometta di compiere uno dovuto, è punibile - a querela della persona offesa - con la stessa pena prevista dall'art. 2635 c.c. ridotta di un terzo.

4.5.4. La responsabilità penale per omesso impedimento (comma 2 art. 40 c.p.)

Come chiarito nei precedenti paragrafi coloro che svolgono la professione di Dottore Commercialista di sovente ricoprono gli incarichi di amministratore (soprattutto quello privo di delega) e quello di sindaco di società. Svolgere questi ruoli comporta una serie di doveri, tra i quali quello di vigilare sull'andamento dell'attività di gestione e di impedire il compimento di atti di *mala gestio*, quindi, vi rientrano chiaramente comportamenti che integrano fattispecie criminose, indubbiamente idonee ad arrecare un pregiudizio alla società.

In capo a queste figure è possibile configurare una responsabilità penale per omesso impedimento, in forza del comma 2 dell'art. 40 c.p., il quale stabilisce che "*non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo*". Sostanzialmente la norma introduce una clausola di equivalenza tra commettere ed omettere, qualora sussista uno specifico obbligo giuridico in capo al soggetto che non si è attivato per, quantomeno, ostacolare il verificarsi del fatto.

L'accertamento di questa particolare forma di responsabilità penale per omissione non deve assolutamente trasformarsi, come in passato è accaduto, in una c.d. "responsabilità da posizione o per assunzione"⁴⁷⁴, ma per la sua affermazione sarà necessario dimostrare la presenza dei seguenti presupposti⁴⁷⁵:

derivante dal documento causato alla società, e quella secondo cui si tratterebbe di un evento da collegare al fatto corruttivo complesso".

⁴⁷⁴ Si tratta di un'espressione che gli studiosi hanno usato per riferirsi ad un approccio giurisprudenziale con il quale si afferma la responsabilità penale dei titolari di posizioni di garanzia in forza della semplice inosservanza degli obblighi connessi alla carica, presumendo, in via automatica, un dolo da compartecipazione, sintetizzabile nella formula "non poteva non sapere". Impostazione in evidente contrasto con i principi costituzionali dello *ius terribile*, in quanto, per rimediare alle gravi difficoltà di carattere probatorio nell'accertamento dell'elemento soggettivo, finisce per sovrapporre piani soggettivi nettamente differenti: quello del dolo e quello della colpa.

⁴⁷⁵ A. TOPPAN - L. TOSI, *Lineamenti del diritto penale dell'impresa*, pag. 349 s.s..

- a) **l'esistenza di uno specifico obbligo giuridico di impedire l'evento**, il quale si ricava dall'insieme delle norme civilistiche di riferimento per coloro che rivestono gli incarichi di amministratore e sindaco (art. 2392, 2403, 2407, 2476 c.c.⁴⁷⁶);
- b) l'aver tenuto una **condotta volontariamente passiva, nonostante la percezione** (o la percepibilità) **dei c.d. segnali d'allarme**, che avrebbero dovuto far intendere la realizzazione – imminente o in corso – di un reato. In sostanza si tratta di verificare se gli amministratori erano a conoscenza - o avrebbero potuto conoscere nei limitati casi di reati colposi - di gravi e precise anomalie gestorie, sintomatiche di potenziali fatti pregiudizievoli per la società, le quali avrebbero dovuto mettere in allerta tali garanti e quindi attivare i propri poteri di ricognizione. Dunque, la forma dolosa che più spesso viene riscontrata, è quella del dolo eventuale, concretantesi nell'accettazione del rischio, nel senso che il titolare dell'obbligo impeditivo era consapevole del pericolo, tuttavia, ha comunque rinunciato volontariamente ad esercitare i propri poteri di accertamento e segnalazione;
- c) **la possibilità di averlo potuto impedire** - o quantomeno attenuarne i danni - **esercitando i poteri di cui si è titolari**. Nell'effettuare questa valutazione chi giudica dovrà necessariamente tenere conto della natura dell'incarico (quindi sarà diverso il caso di un amministratore delegato o un sindaco, i quali hanno poteri-doveri nettamente più incisivi rispetto ad un amministratore privo di delega), delle

⁴⁷⁶ Art. 2392 c.c.: *“Gli amministratori devono adempiere i doveri ad essi imposti dalla legge [si vedano artt. 2423, 2435, 2485 e 2486 c.c.] e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze [si vedano artt. 18, 1176, 1710 e 2507 c.c.]. Essi sono solidalmente responsabili verso la società dei danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri, a meno che si tratti di attribuzioni proprie del comitato esecutivo o di funzioni in concreto attribuite ad uno o più amministratori.*

In ogni caso gli amministratori, fermo quanto disposto dal comma terzo dell'articolo 2381, sono solidalmente responsabili se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose.

La responsabilità per gli atti o le omissioni degli amministratori non si estende a quello tra essi che, essendo immune da colpa, abbia fatto annotare senza ritardo il suo dissenso nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio, dandone immediata notizia per iscritto al presidente del collegio sindacale”.

Art. 2403 c.c.: *“Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione [in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile] adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.*

Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409-bis, terzo comma”.

Art. 2403-bis c.c.: *“I sindaci possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo.*

Il collegio sindacale può chiedere agli amministratori notizie, anche con riferimento a società controllate, sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari. Può altresì scambiare informazioni con i corrispondenti organi delle società controllate in merito ai sistemi di amministrazione e controllo ed all'andamento generale dell'attività sociale.

Gli accertamenti eseguiti devono risultare dal libro previsto dall'articolo 2421, primo comma, n. 5).

Nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezione e di controllo i sindaci sotto la propria responsabilità ed a proprie spese possono avvalersi di propri dipendenti ed ausiliari che non si trovino in una delle condizioni previste dall'articolo 2399.

L'organo amministrativo può rifiutare agli ausiliari e ai dipendenti dei sindaci l'accesso a informazioni riservate.”

Art. 2407 c.c.: *“I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.*

Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.

All'azione di responsabilità contro i sindaci si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395”.

specifiche competenze del singolo “garante”, ma anche di eventuali cause che abbiano concretamente impedito di conoscere e quindi segnalare;

d) **la sussistenza di un nesso di causalità tra la condotta inerte del c.d. garante e il reato commesso** da altri, ovvero si deve dimostrare, mediante un giudizio c.d. “controfattuale”, che se il titolare dell’obbligo impedito avesse esercitato tempestivamente i poteri che gli competevano avrebbe, con un apprezzabile grado di probabilità, sventato il verificarsi del reato o perlomeno attenuato il danno.

Queste considerazioni verranno riproposte anche in tema di concorso nel reato, dal momento che è ammissibile che l’omissione si configuri come una modalità, benché impropria, di concorrere nel reato. Dunque, vi è la possibilità che l’amministratore o il sindaco si trovino a dover rispondere del reato commesso (normalmente fallimentare, societario o tributario) da altri, perché la loro abdicazione ha consentito o agevolato la sua realizzazione danneggiando la società.

Per la pronuncia di un giudizio di responsabilità di tal genere, un punto tanto cruciale quanto problematico è quello che attiene la rigorosa verifica del requisito soggettivo del reato, poiché la condotta omissiva per connotarsi di valenza penale deve presentare quasi sempre la forma dolosa, atteso che i crimini realizzati dagli amministratori sono quasi sempre delitti punibili a titolo di dolo, altrimenti le omissioni meramente colpose assumerebbero rilievo solo sul piano della responsabilità civile o amministrativa.

4.6. I reati ascrivibili al curatore fallimentare

Il Dottore Commercialista, a norma dell’art. 28 L. Fall. e dell’art. 1 del D.lgs. 139/2005, è uno di quei soggetti abilitati ad iscriversi nell’apposito Albo, istituito presso il Ministero di Grazia e Giustizia, che permette di essere incaricati, mediante provvedimento del Tribunale, di svolgere le funzioni di curatore fallimentare, ma anche commissario giudiziale o liquidatore nelle procedure previste dal Codice della crisi e dell’insolvenza.

Il curatore fallimentare (da qui in poi semplicemente curatore) viene nominato dal Tribunale fallimentare in occasione della sentenza che decreta il fallimento dell’imprenditore o della società, ossia quella procedura concorsuale⁴⁷⁷, avente natura esecutivo-satisfativa, che interviene quando il

⁴⁷⁷ Le procedure concorsuali sono dei particolari provvedimenti (previsti dal legislatore ed emessi da un organo pubblico) finalizzati a gestire situazioni di crisi economico-finanziaria che fisiologicamente possono verificarsi nel ciclo di vita di un’impresa (e anche del privato cittadino). Lo stato di crisi è un concetto ampio che comprende vari gradi di difficoltà economica, i quali possono ricondursi a situazioni di squilibrio economico-finanziario tali da rendere probabile l’insolvenza, ovvero quelle evenienze in cui “*l’inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici non permette di far fronte alle obbligazioni pianificate*” [lett. a) art. 2 D.lgs. 14/2019]. Tali evenienze, sempre più comuni in periodi di generale congiuntura, provocano danni generalizzati, in *primis* al debitore, in *secundis* a coloro che interagiscono con lui, in *tertiis* favoriscono il ricorso a mezzi di finanziamento illegale a vantaggio della criminalità con ricadute negative per la collettività. Dunque, le misure concorsuali mirano ad intervenire prima che il sovraindebitamento sia talmente consistente da non permettere la continuazione dell’attività, evitando la via estrema della liquidazione. Per completezza si ricordano le tipologie di procedure concorsuali previste dall’ordinamento italiano:

titolare dell'attività commerciale⁴⁷⁸ si trovi in uno stato di insolvenza tale per cui “*non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni*”⁴⁷⁹. Dunque, è l'inadempienza il principale fattore su cui si basa la valutazione da compiere per accertare tale status economico-finanziario, sebbene ulteriori fatti esteriori⁴⁸⁰, non necessariamente patrimoniali, possano manifestare la suddetta condizione d'insolvenza.

Il curatore e il giudice delegato costituiscono gli organi più importanti della procedura fallimentare, quel procedimento volto a liquidare i beni del fallito e con il ricavato soddisfare i creditori. Egli, infatti è incaricato di gestire - sotto la supervisione di detto giudice - l'intero processo di ricostruzione, liquidazione e ripartizione del residuo patrimonio del “debitore” nel miglior interesse del ceto creditorio e sempre nel rispetto del regime della *pars conditio creditorum*⁴⁸¹.

Venendo all'analisi degli illeciti penali imputabili al curatore fallimentare è necessario operare una preventiva tripartizione in reati ad egli ascrivibili in quanto pubblico ufficiale, reati fallimentari propri ed altri reati non rientranti nelle prime due partizioni.

4.6.1 I reati ascrivibili al curatore in quanto pubblico ufficiale

Quanto al primo blocco esso è costituito dai delitti propri dei pubblici ufficiali. Quest'ampia gamma di fattispecie penali (prevalentemente contenute nel libro II, titolo II, capo I del Codice Penale) sono volte a sanzionare quei comportamenti antiggiuridici realizzati da soggetti che rivestono appunto la funzione.

-
- fallimento (o liquidazione giudiziale);
 - concordato preventivo ed accordo di ristrutturazione dei debiti;
 - liquidazione coatta amministrativa;
 - amministrazione straordinaria grandi imprese;
 - ristrutturazione industriale delle grandi imprese;
 - procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento (per il debitore civile).

⁴⁷⁸ Possono fallire solo gli imprenditori, che esercitano un'attività commerciale, sia in forma individuale che in forma societaria, che sfiorino anche solo uno dei seguenti parametri:

- i) attivo patrimoniale complessivo annuo non superiore ad euro 300.000, nei tre esercizi precedenti la domanda di fallimento;
 - ii) ammontare ricavi lordi annuali non superiori ad euro 200.000, nei tre esercizi precedenti la domanda di fallimento;
 - iii) ammontare crediti scaduti e non scaduti non superiore ad euro 500.000 al momento della domanda di fallimento.
- Restano in ogni caso esclusi dalla fallibilità, enti pubblici, impresa familiare, consorzi, fondazioni, associazioni, start-up innovative, imprese sociali-bancarie-assicurative, ma anche quelle che hanno superato i primi due limiti dimensionali se il totale dei debiti scaduti è inferiore ad euro 30.000.

⁴⁷⁹ Art. 5 L. Fall. : “*L'imprenditore che si trova in stato d'insolvenza è dichiarato fallito. Lo stato d'insolvenza si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni*”.

⁴⁸⁰ A norma dell'art. 7 L. Fall. sono condizioni che legittimano il Pubblico Ministero a proporre istanza di fallimento: la fuga, l'irreperibilità, la latitanza dell'imprenditore, la chiusura dei locali dell'impresa, il trafugamento, la sostituzione o la diminuzione fraudolenta dell'attivo.

⁴⁸¹ Principio ribadito dall'art. 2741 c.c., secondo cui: “*I creditori hanno eguale diritto di essere soddisfatti sui beni del debitore, salve le cause legittime di prelazione. Sono cause legittime di prelazione i privilegi, il pegno e le ipoteche*”. Sostanzialmente il principio trova applicazione tra creditori appartenenti ad una stessa categoria, poiché i crediti sono divisi in tre ranghi a priorità decrescente nel riparto: prededucibili, privilegiati (o più precisamente assistiti da causa di prelazione) e chirografari.

Tale attribuzione è pacificamente riconosciuta dalla legge, sia espressamente dall'art. 30 L. Fall.⁴⁸² ma anche indirettamente ai sensi dell'art. 357 c.p., il quale riconosce questo ruolo a coloro che esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa.

Con riferimento a questi, un primo importante reato ascrivibile al curatore – seppur blandamente punito⁴⁸³- è quello di “Omessa denuncia di reato da parte del pubblico ufficiale”, previsto dall'art. 361 c.p.. Con esso il legislatore punisce il pubblico ufficiale che ometta o ritardi di denunciare alle Autorità competenti un reato di cui ha avuto notizia in ragione o nell'esercizio del suo incarico, rispetto al quale vige l'obbligo di segnalazione. In particolare, il curatore fallimentare, nel redigere la relazione ex-art. 33 L. Fall, può venire a conoscenza di una serie di reati per i quali vige l'obbligo di denuncia al Pubblico Ministero, dal momento che spesso è proprio grazie alle conclusioni contenute in tal “referto” che scaturiscono i presupposti per successive azioni di responsabilità penale nei confronti del soggetto sottoposto a fallimento. Esistono una serie di elementi indiziari, al cui presentarsi⁴⁸⁴, scatterà l'obbligo di denuncia da parte del curatore per il sospetto dei seguenti reati:

⁴⁸² Art. 30 L. Fall.: “Il curatore, per quanto attiene all'esercizio delle sue funzioni, è pubblico ufficiale”.

⁴⁸³ Art. 361 c.p.: “Il pubblico ufficiale, il quale omette o ritarda di denunciare all'Autorità giudiziaria, o ad un'altra Autorità che a quella abbia obbligo di riferirne, un reato di cui ha avuto notizia nell'esercizio o a causa delle sue funzioni, è punito con la multa da euro 30 a euro 516”.

⁴⁸⁴ I seguenti casi pratici fungono da sintomi indiziari del reato:

- ricezione nel periodo vicino al fallimento, di beni, denaro o altra attività;
- assenza di particolari beni ed impossibilità di giustificare detta mancanza a causa dell'assenza totale o parziale della contabilità e/o indicazioni dell'imprenditore, perché irreperibile, sia perché di fatto non collaborante;
- furti, appropriazioni indebite, distrazioni in apparente danno del fallito da parte di dipendenti o di terzi
- poste di bilancio anomale e indicative di attività sospette, che sottendono possibili artifici o falsificazioni (ad esempio sottofatturazione o le sopravvalutazioni del magazzino;
- la mancanza di poste di bilancio che avrebbero dovuto essere iscritte;
- la scoperta di una contabilità «in nero», che, a dire del fallito, sarebbe stata tenuta per meri motivi di evasione fiscale;
- la presenza di conti cosiddetti «civetta» come i crediti/debiti diversi, fornitori/clienti c/anticipi, fornitori/clienti c/fatture da ricevere o da emettere, etc.;
- la sproporzione rilevante tra volume degli affari e gli utili conseguiti, specialmente se ci si ritrova in presenza di una struttura aziendale che era solida e ben organizzata;
- la rilevante e inspiegabile movimentazione per «cassa» e i consistenti flussi in uscita o in entrata, per contanti, emergenti dalla documentazione bancaria;
- l'utilizzo improprio delle carte di credito aziendali ovvero di particolari altri benefits (autovetture di lusso o altro) da parte degli amministratori;
- l'individuazione di altra attività imprenditoriale, palese od occulta, intrapresa dal fallito o da persone allo stesso legate, specialmente se trattasi di attività iniziata nell'imminenza o in costanza del fallimento e se si riferisce al medesimo campo di attività e se vi è, in tutto o in parte, coincidenza di locali, mezzi di impresa, personale interno, struttura commerciale di vendita e distribuzione
- acquisto da parte del fallito in proprio o per interposta persona, di beni immobili o di beni mobili di rilevante valore, con mezzi economici apparentemente sproporzionati al relativo tenore di vita, con strumenti di pagamento «sospetti» e in periodo coincidente con l'inizio della situazione di dissesto;
- rilevazione da parte di soggetti economici estranei all'impresa fallita di merci, ovvero di interi rami d'azienda, in tempi, modi e situazioni genericamente sospetti (ad esempio, prezzo troppo contenuto, vicinanza al fallimento, equivoci rapporti tra impresa venditrice e terzo rilevatario);
- presenza di attività inesistenti o di crediti in tutto o in parte inesistenti;
- presenza di un piano concordatario non veritiero.

Tali casistiche sono prese da R. BORSARI, *Crisi dell'impresa, procedure concorsuali e diritto penale dell'insolvenza*, Padova, 2015, pag. 158 s.s..

- bancarotta semplice (artt. 217 e 224 L. Fall.);
- bancarotta fraudolenta (artt. 216 e 223 L. Fall.);
- ricorso abusivo al credito (artt. 218 e 225 L. Fall.);
- denuncia di crediti inesistenti e altre inosservanze (artt. 220 e 226 L. Fall.);
- altre ipotesi previste dal codice civile ed elencate nel disposto dell'art. 223, comma 2, n. 1), L. Fall. in quanto motivo del dissesto – precisamente:
 - false comunicazioni sociali (art. 2621 c.c.);
 - false comunicazioni sociali delle società quotate (art. 2622 c.c.);
 - indebita restituzione dei conferimenti (art. 2626 c.c.);
 - illegale ripartizione di utili e riserve (art. 2627 c.c.);
 - illecite operazioni sulle azioni o quote sociali o della società controllante (art. 2628 c.c.);
 - operazioni in pregiudizio dei creditori (art. 2629 c.c.);
 - formazione fittizia del capitale (art. 2632 c.c.);
 - indebita ripartizione dei beni sociali da parte dei liquidatori (art. 2633 c.c.);
 - infedeltà patrimoniale (art. 2634 c.c.);
 - omesso versamento IVA e indebita compensazione IVA superiore ad € 50.000 per ciascun periodo imposta (artt. 10-ter e 10-quater del D.lgs. n. 74/2000);
 - omesso versamento ritenute IRPEF superiori ad € 50.000 per ciascun periodo d'imposta (art. 10-bis del D.lgs. n. 74/2000, introdotto dall'art. 1, co. 414, Legge finanziaria 2005);
 - attribuzione di attività inesistenti, ovvero simulazione di crediti in tutto o in parte inesistenti per influire sulla formazione delle maggioranze, al solo scopo di essere ammesso alla procedura di concordato preventivo o di amministrazione controllata (art. 236 L. Fall.).

Quanto agli altri reati realizzabili in qualità di pubblico ufficiale⁴⁸⁵, non è chiaramente possibile passarli in rassegna, tuttavia, nell'analizzare il terzo blocco di reati, i c.d. reati fallimentari

⁴⁸⁵ Solo per completezza vengono di seguito elencati alcuni dei maggiori illeciti propri dei pubblici ufficiali:

- Peculato (art. 314 c.p.);
- Peculato mediante profitto dell'errore altrui (art. 316 c.p.);
- Concussione (art. 317 c.p.);
- Corruzione per l'esercizio della funzione (art. 318 c.p.);
- Corruzione per un atto contrario ai doveri d'ufficio (art. 319 c.p.);
- Induzione indebita a dare o promettere utilità (art. 319-quater c.p.);
- Abuso d'ufficio (art. 323 c.p.);
- Utilizzazione d'invenzioni o scoperte conosciute per ragione d'ufficio (art. 325 c.p.);
- Rivelazione ed utilizzazione di segreti di ufficio (art. 326 c.p.);

propri del curatore, se ne vedranno alcuni, in particolare quelli che presentano delle affinità con i tre illeciti penali fallimentari propri del curatore.

Prima di passare ai reati del secondo gruppo, si ricorda che la qualifica di pubblico ufficiale che assume il curatore con l'accettazione dell'incarico⁴⁸⁶ viene mantenuta fino alla sua sostituzione o revoca o alla fine del fallimento, ossia allo scadere del termine per impugnare il decreto sancente la chiusura della procedura. Tuttavia, a norma dell'art. 360 c.p.⁴⁸⁷ egli può essere chiamato a rispondere dei reati analizzati, nonché dei tre successivi, anche dopo la cessazione dalla qualità di curatore, qualora il fatto si riferisca all'ufficio.

4.6.2. I reati fallimentari propri del curatore

Nel secondo gruppo di reati ascrivibili al curatore troviamo quelli individuati dalla Legge Fallimentare, la quale introduce diverse ipotesi criminose ascrivibili ai soggetti coinvolti nelle procedure concorsuali.

Per quanto riguarda gli illeciti penali realizzabili dal curatore nell'esercizio del suo incarico, tale corpus normativo ha introdotto tre ipotesi delittuose tipiche, costituita dagli artt. 228, 229 e 230 L. Fall., esse sono tutte volte a tutelare il corretto svolgimento della procedura fallimentare.

• Reato di “**Interesse privato del curatore negli atti del fallimento**” (art. 228 L. Fall.⁴⁸⁸)

Il primo articolo, stabilisce il reato di ‘Interesse privato del curatore negli atti del fallimento’, il quale sanziona, con la reclusione da 2 a 6 anni e con la multa non inferiore ad euro 206, il curatore che “*prende interesse privato in qualsiasi atto del fallimento direttamente o per interposta persona o con atti simulati*”. L'elemento materiale della fattispecie, è dato dalla condotta di ‘prendere

- Rifiuto di atti d'ufficio (art. 328 c.p.);

- Omessa denuncia di reato da parte del pubblico ufficiale (art. 361 c.p.)

- Falsità materiale commessa dal pubblico ufficiale in atti pubblici (art. 476 c.p.);

- Falsità materiale commessa da pubblico ufficiale in certificati o autorizzazioni amministrative (art. 477 c.p.);

- Falsità materiale commessa dal pubblico ufficiale in copie autentiche di atti pubblici o privati e in attestati del contenuto di atti. (art.478 c.p.);

- Falsità ideologica commessa dal pubblico ufficiale in atti pubblici (art. 479 c.p.)

- Falsità ideologica commessa dal pubblico ufficiale in certificati o in autorizzazioni amministrative (art. 480 c.p.)

- Falsità in foglio firmato in bianco (art. 487 c.p.)

⁴⁸⁶ Dubbio è in dottrina se il curatore ricopra la qualità di pubblico ufficiale (quindi possa assumersi le relative responsabilità) immediatamente per effetto della nomina (art. 27 L. Fall) oppure solo con l'accettazione dell'incarico (art. 29 L. Fall). In quest'ultimo senso, C. SANTORIELLO, *Reati del curatore fallimentare*, Padova, 2002, pag. 47 s.s., il rileva che il problema viene risolto nella prassi mediante un interpello o sollecitazione prima che scada il termine dei due giorni. Contra G. SANDRELLI, *I reati della legge fallimentare diversi dalla bancarotta*, 1990, pag. 29 s.s..

⁴⁸⁷ Art. 360 c.p. “*Quando la legge considera la qualità di pubblico ufficiale, o di incaricato di un pubblico servizio, o di esercente un servizio di pubblica necessità, come elemento costitutivo o come circostanza aggravante di un reato, la cessazione di tale qualità, nel momento in cui il reato è commesso, non esclude l'esistenza di questo né la circostanza aggravante, se il fatto si riferisce all'ufficio o al servizio esercitato*”.

⁴⁸⁸ Art. 228 L. Fall.: “*Salvo che al fatto non siano applicabili gli articoli 315, 317, 318, 319, 321, 322 e 323 del codice penale, il curatore che prende interesse privato in qualsiasi atto del fallimento direttamente o per interposta persona o con atti simulati è punito con la reclusione da due a sei anni e con la multa non inferiore a euro 206. La condanna importa l'interdizione dai pubblici uffici*”.

interesse privato', per la cui riscontrabilità è necessario che il curatore si serva del suo ufficio per favorire un interesse privato, interferendo in uno dei molteplici atti della procedura ovvero agendo in modo che l'atto stesso sia volto al conseguimento di un fine ad essa estraneo⁴⁸⁹. Secondo giurisprudenza⁴⁹⁰, è irrilevante che l'interesse privato sia proprio del curatore, di un creditore o di un terzo, quel che importa è che l'azione sia volta a conseguire utilità contrastanti con le finalità della procedura. Inoltre, la dottrina⁴⁹¹ sostiene che a nulla rileva il fatto che l'interesse privato comporti o possa comportare un danno ai creditori, dal momento che si tratta di un reato di pericolo presunto⁴⁹², cioè ipotesi criminose in cui il pericolo non è necessariamente insito nella condotta, ma esso viene creduto *de jure*, dunque, non è nemmeno ammessa la prova contraria.

Secondo i giudici di legittimità⁴⁹³, l'espressione utilizzata dal legislatore – prendere l'interesse privato – presuppone, ai fini dell'ascrivibilità del reato, un concreto comportamento posto in essere con la consapevolezza di associare un interesse privato (estraneo a quelli del procedimento) ad un atto del fallimento. Sul punto si deve evidenziare come anche una condotta omissiva possa far nascere il reato in esame, come ad esempio l'omessa proposizione di un'azione di responsabilità⁴⁹⁴ o ancora il caso giurisprudenziale del *“curatore il quale, acquisita la disponibilità [...] a corrispondere all'amministratore della società fallita un prezzo notevolmente superiore a quello versato in sede di aggiudicazione, non abbia rappresentato il fatto al giudice delegato chiedendo la sospensione della vendita ed abbia invece consentito la conclusione di tale «affare privato»”*⁴⁹⁵.

L'art. 228 L. Fall. stabilisce che l'interesse privato può essere realizzato mediante atti compiuti direttamente dal curatore, ma anche attraverso interposta persona o ancora attraverso atti simulati.

Si parla di atti simulati⁴⁹⁶, con riferimento a quei negozi posti in essere in modo apparente, appunto perché vi è un implicito accordo tra le parti affinché lo stesso non produca effetti al fine ultimo di trarre in inganno i terzi.

⁴⁸⁹ G. SORRENTINO, *Il delitto di interesse privato del curatore*, articolo pubblicato il 24 febbraio 2018, nel quale l'autore riporta la concezione della condotta proposta da C. SANTORIELLO, *I reati del curatore fallimentare*, 2002, pag. 182.

⁴⁹⁰ Cass. Pen. del 12 ottobre 2004, sentenza n. 46082. Con la quale i giudici di legittimità hanno precisato che per l'applicabilità della norma incriminatrice è sufficiente che si determini tale situazione di conflitto, indipendentemente dal fatto che si verifichino anche effetti in concreto pregiudizievoli per i creditori.

⁴⁹¹ F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale – Leggi complementari – vol. II: i reati fallimentari*, 2018, pag. 194.

⁴⁹² F. MANTOVANI, *Diritto penale*, parte generale, XI ed., pag. 225.

⁴⁹³ Cass. Pen. del 23 novembre 2006, sentenza n. 41339.

⁴⁹⁴ A. ROSSI, *Illeciti penali nelle procedure concorsuali*, 2014, p. 254.

⁴⁹⁵ Cass. Pen. del 6 febbraio 2003, sentenza n. 19818.

⁴⁹⁶ In diritto si distingue tra simulazione assoluta e relativa: la prima si realizza quando le parti perfezionano un contratto e un separato accordo segreto, nel quale dichiarano di non voler porre in essere alcun effetto del negozio ufficiale, con l'intento ingannare i terzi, facendo loro credere di aver trasferito un diritto o assunto un'obbligazione rispetto un'altra parte; la seconda si riscontra quando le parti stipulano un contratto diverso da quello che vogliono realmente (il cd. contratto dissimulato).

L'interposizione di persona⁴⁹⁷ è quel particolare artificio per cui un soggetto (il c.d. prestanome) risulta titolare o destinatario di una situazione giuridica, sebbene in realtà tali qualifiche appartengano ad un altro soggetto.

Riassumendo sulla fattispecie, l'antigiuridicità della condotta del curatore fallimentare sta nell'aver compiuto uno o più atti nell'interesse proprio o di terzi e ciò indipendentemente dalla loro liceità o illiceità e dal danno o dal vantaggio che può derivare alla pubblica amministrazione o alla massa dei creditori, poiché tali requisiti sono estranei al delitto di cui all'art. 228 L. Fall.⁴⁹⁸

In base al comma 2 dell'articolo in esame la condanna per il reato *de qua* comporta anche, come sanzione accessoria, l'interdizione dai pubblici uffici.

In ultima battuta sul reato analizzato, si ricorda che si tratta di illecito penale avente contenuto ampio, generico nonché sussidiario rispetto ai molteplici delitti contro la pubblica amministrazione ascrivibili ai pubblici ufficiali. In altre parole, qualora sussistano i presupposti per entrambi si farà riferimento alle norme in materia di concorso di reati. Al contrario tale sussidiarietà non sarà eccezionale per quei reati inseriti con clausola di riserva all'esordio dell'art. 228 L. Fall. ("*Salvo che al fatto non siano applicabili gli artt. 317, 318, 319, 321, 322 e 323 c.p.*"), la quale impone l'addebito di quest'ultimi escludendo il concorso con il reato di 'Interesse privato del curatore negli atti del fallimento'.⁴⁹⁹

• Reato di "**Accettazione di retribuzione non dovuta**" (art 229 L. Fall.⁵⁰⁰)

Tale norma incriminatrice punisce, con la reclusione da 3 mesi a 3 anni e con la multa da 103 a 516 euro, il curatore che "*riceve o pattuisce una retribuzione, in danaro o in altra forma, in aggiunta di quella liquidata in suo favore dal tribunale o dal giudice delegato*".

L'art. 39 L. Fall stabilisce che sia il curatore a richiedere con istanza al Tribunale il pagamento del proprio compenso (e i rimborsi spese), che quantificherà l'importo con decreto non reclamabile, sulla base di una relazione del giudice delegato e dei documenti che il richiedente allegherà all'istanza di pagamento; tenendo presente che nella determinazione del *quantum* ci si basa su valori fissati nel Decreto del Ministero della Giustizia, n. 30/2012. Questa previsione, unita al fatto che il compenso del curatore è considerato un credito prededucibile (come tutti quelli sorti per atti legati alla procedura), sono volti ad assicurare l'imparzialità ed indipendenza di tale organo del

⁴⁹⁷ Si parla di interposizione fittizia quando "*si ha una simulazione soggettiva e l'interposta figura soltanto come acquirente, mentre gli effetti del negozio si producono a favore dell'interponente*" (Cass. 21 ottobre 1994, sentenza n. 8616); mentre ci si riferisce all'interposizione reale quando un soggetto assume la veste di parte formale e sostanziale di un contratto per ritrasferire gli effetti del contratto stesso ad un terzo beneficiario effettivo del rapporto.

⁴⁹⁸ Cass. Pen. 22 maggio 1967, sentenza n. 105167.

⁴⁹⁹ R. BORSARI, *Crisi dell'impresa, procedure concorsuali e diritto penale dell'insolvenza*, Padova, 2015, pag. 175 s.s.

⁵⁰⁰ Art. 229 L. Fall.: "*Il curatore del fallimento che riceve o pattuisce una retribuzione, in danaro o in altra forma, in aggiunta di quella liquidata in suo favore dal tribunale o dal giudice delegato, è punito con la reclusione da tre mesi a due anni e con la multa da euro 103 a euro 516.*

Nei casi più gravi alla condanna può aggiungersi l'inabilitazione temporanea all'ufficio di amministratore per la durata non inferiore a due anni".

fallimento, mentre l'intento della norma penale è quello di dissuadere il curatore dal compiere atti di avidità.⁵⁰¹

In origine, il reato *de qua*, svolgeva una funzione di tutela anticipata rispetto alla regolare attuazione del fallimento, incriminando condotte prodromiche ad altri più deplorabili delitti contro la pubblica amministrazione, in particolare quelli di corruzione.

Un tempo, la discriminante tra le ipotesi criminose di corruzione - impropria (art. 318 c.p.) e propria (319 c.p.) - e l'illecito penale posto dall'art. 229 L. Fall. ruotava essenzialmente nella finalità della retribuzione, configurandosi i due reati corruttivi, come speciali, poiché ascrivibili solo quando si poteva dimostrare che il compenso fosse la diretta remunerazione per un atto, rispettivamente, contrario (corruzione propria) o conforme (corruzione impropria) ai doveri dell'ufficio di curatore. Nel 2012 la legge anticorruzione n. 190 stravolgendo contenuto e rubricazione dell'art. 318 c.p.⁵⁰² ha modificato il rapporto sistematico tra il reato di 'Accettazione di retribuzione non dovuta' e il nuovo di 'Corruzione per l'esercizio della funzione': sostanzialmente è stato invertito il rapporto genere-specie, facendo giustamente⁵⁰³ diventare l'art. 229 L. Fall. una ipotesi speciale, rispetto a quella generale corruttiva. L'irragionevolezza sta sul piano della pena⁵⁰⁴, nel senso che qualora sia un curatore fallimentare il pubblico ufficiale che monetizza un proprio atto verrà punito assai meno gravemente rispetto che l'atto corruttivo sia commesso da altri pubblici ufficiali, poiché nel primo caso il soggetto rischia nella peggiore ipotesi fino di tre anni (art. 229 L. Fall.), nel secondo da un minimo di 3 fino ad un massimo di 8 anni (art. 318 c.p.).

⁵⁰¹ A. BASTIANELLO, *La responsabilità penale dei professionisti. Medici, avvocati, notai, commercialisti*, 2011, pag. 432

⁵⁰² La sua vecchia formulazione art. 318 c.p. «Corruzione per un atto d'ufficio»:

“Il pubblico ufficiale, che, per compiere un atto del suo ufficio, riceve, per sé o per un terzo, in denaro od altra utilità, una retribuzione che non gli è dovuta, o ne accetta la promessa, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni.

Se il pubblico ufficiale riceve la retribuzione per un atto d'ufficio da lui già compiuto, la pena è della reclusione fino a un anno”.

Attuale formulazione art. 318 c.p., «Corruzione per l'esercizio della funzione»:

“Il pubblico ufficiale, che, per l'esercizio delle sue funzioni o dei suoi poteri, indebitamente riceve, per sé o per un terzo, denaro o altra utilità, o ne accetta la promessa, è punito con la reclusione da tre a otto anni.”

Le modifiche apportate alla fattispecie in commento possono dunque essere così sintetizzate:

- Viene eliminato il collegamento a uno specifico atto dell'ufficio;
- È stata superata la distinzione fra corruzione antecedente e susseguente;
- Viene eliminato il riferimento alla prestazione del privato quale «retribuzione» e sostituito con la più generica locuzione «denaro o altra utilità».

⁵⁰³ E. MONTARULI, *Corruzione per l'esercizio della funzione*, Università di Trieste, 2013, pag. 50, in cui l'autore, riproponendo il pensiero di D. PULITANÒ, *La novella in materia di corruzione*, 2012, p. 11 ss., fa notare che l'obiettivo della nuova impostazione del delitto corruttivo è quello di dare rilevanza penale ad un fenomeno molto diffuso, fino a oggi non riconducibile, se non tramite interpretazione giurisprudenziali fin troppo estensive, ad alcuna fattispecie incriminatrice: quello del “pubblico ufficiale pagato in vista di una sua generica disponibilità”.

⁵⁰⁴ R. BORSARI, *Crisi dell'impresa, procedure concorsuali e diritto penale dell'insolvenza*, Padova, 2015, pag. 179 s.s..

In giurisprudenza è pacifico⁵⁰⁵:

- qualificare tale delitto come reato di pericolo, dato che è sufficiente la pattuizione o la promessa di una qualsiasi utilità, le quali possono concludersi anche in un momento successivo all'esito della procedura fallimentare;
- che l'elemento soggettivo si sostanzia nella consapevolezza dell'agente della mancata osservanza delle forme previste per la liquidazione del compenso (art. 39 L. Fall).⁵⁰⁶
- cogliere la differenza con la diversa e ben più grave ipotesi della concussione (art. 317 c.p.), nella quale il pubblico ufficiale, sfruttando illegalmente la sua qualità (e/o i suoi poteri), obbliga con violenza o minaccia un individuo a dare o promettere, a lui o a terzi denaro o altre utilità. Il reato è infatti punito con la reclusione da 6 a 12 anni.

Per chiudere sull'analisi del delitto all'art. 228 L. Fall, si ricorda il comma 2 dello stesso, il quale precisa che "*nei casi più gravi*" il giudice può valutare se applicare anche la pena accessoria di interdizione temporanea dall'ufficio di amministratore, per un tempo non inferiore a 2 anni.

• Reato di "**Omessa consegna o deposito di cose del fallimento**" (art. 230 L. Fall.⁵⁰⁷)

La terza ipotesi criminosa, che completa la triade di reati fallimentari relativi al curatore, è quella che punisce quest'ultimo - con la reclusione fino a 2 anni e con la multa sino a 1032 euro - qualora disubbidisca "*all'ordine del giudice di consegnare o depositare somme o altra cosa del fallimento, ch'egli detiene a causa del suo ufficio*".

Tale ipotesi delittuosa può trasformarsi nel più grave delitto di peculato (art. 314 c.p.) - comportante la reclusione fino a 10 anni e 6 mesi - il quale si applica al pubblico ufficiale che si appropri "*di denaro o di altra cosa mobile altrui*" di cui è entrato in possesso o ne ha la disponibilità in virtù del suo incarico.

Dal punto di vista oggettivo ambo le fattispecie penali prevedono un'omessa restituzione del bene, tuttavia, diversi sono gli aspetti oggettivi che caratterizzano il reato di cui all'art. 230 L. Fall. diversamente dal reato di peculato:

- è richiesta la sussistenza di un ordine del giudice che imponga la consegna o il deposito;
- rispetto al peculato, in questo "*vi è solo l'omessa consegna o il mancato deposito da parte del curatore, del denaro e di altra cosa del fallimento, senza che però su di questi siano stati compiuti atti di appropriazione o di distrazione*"⁵⁰⁸;

⁵⁰⁵ Cass. Pen., 10 marzo 1995, sentenza n. 4172.

⁵⁰⁷ Art. 230 L. Fall.: "*Il curatore che non ottempera all'ordine del giudice di consegnare o depositare somme o altra cosa del fallimento, ch'egli detiene a causa del suo ufficio, è punito con la reclusione fino a due anni e con la multa fino a euro 1.032.*"

Se il fatto avviene per colpa, si applica la reclusione fino a sei mesi o la multa fino a euro 309".

⁵⁰⁸ Cass. Pen. del 14 marzo 1974, sentenza n. 8177.

- l'oggetto materiale del delitto è più ampio poiché la norma incriminatrice fa generico riferimento alle cose che il curatore detiene a causa del suo ufficio, ossia quelle del fallimento, pur non rientranti nella massa attiva del fallimento e prive di un valore economico intrinseco, come scritture contabili e documenti. Seppur con riferimento ad alcune documentazioni, quali i libri IVA, il registro giornaliero delle annotazioni (art. 38 L. Fall.) nonché la relazione ex art. 33 L. Fall. (dove il curatore illustra cause del fallimento e comportamento del debitore), il loro mancato deposito comporta il diverso delitto di rifiuto di atti d'ufficio⁵⁰⁹, previsto dall'art. 328 c.p.⁵¹⁰

Ad ogni modo, il discrimine più forte tra le due fattispecie poggia sul piano soggettivo, nel senso che il delitto fallimentare sarà riscontrabile sia in caso di dolo che di colpa. L'imputazione per colpa costituisce l'ipotesi più ricorrente e si avrà in caso di negligenza, trascuratezza o dimenticanza⁵¹¹ e, comprensibilmente, comporta una pena nettamente più mite, ossia una multa sino a 309 euro o fino a 6 mesi di reclusione⁵¹², mentre la dolosità è evenienza più rara da provare poiché sarà necessario dimostrare che il curatore ha agito con la consapevolezza e volontà di violare l'ordine del giudice ma senza l'intenzione di appropriarsi della cosa non propria, altrimenti si ricadrà nel reato di peculato.⁵¹³

4.6.3 Altri reati non rientranti nelle due precedenti categorie

Si tratta di un blocco di reati prevalentemente comuni, seppur all'interno siano presenti anche reati propri, come quelli tributari, ascrivibili al curatore a ragione della responsabilità che dall'originario debitore si trasferisce in capo al curatore, formale amministratore dei beni del debitore decotto.

I primi tre sono reati comuni:

- il reato di calunnia (art. 368 c.p.), il quale interviene qualora qualcuno, con denuncia all'Autorità giudiziaria, incolpi un individuo per un reato pur sapendo sia innocente o simulando a suo carico delle tracce di prova. Tale evenienza riguarda una condotta palesemente dolosa e altamente riprovevole, la quale, benché possa interessare chiunque, potrebbe essere agevolmente realizzata dal curatore, in quanto egli, specie nel redigere la relazione ex art. 33 L. Fall., ha l'obbligo giuridico di denunciare (art. 361 c.p.) eventuali fatti di reati qualora ne abbia avuta notizia nell'esercizio delle

⁵⁰⁹ Art. 328 c.p., comma 1: *"Il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio, che indebitamente rifiuta un atto del suo ufficio che, per ragioni di giustizia o di sicurezza pubblica, o di ordine pubblico o di igiene e sanità, deve essere compiuto senza ritardo, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni"*

⁵¹⁰ R. BORSARI, *Crisi dell'impresa, procedure concorsuali e diritto penale dell'insolvenza*, Padova, 2015, pag. 185.

⁵¹¹ Ad esempio, un caso è costituito dalla mancata conoscenza colposa dell'ordine del giudice o dalla colpa in vigilando sui coadiutori del curatore.

⁵¹² Art. 230 L. Fall., comma 2: *"Se il fatto avviene per colpa, si applica la reclusione fino a sei mesi o la multa fino a euro 309"*.

⁵¹³ R. BORSARI, *Crisi dell'impresa, procedure concorsuali e diritto penale dell'insolvenza*, Padova, 2015, pag. 182 s.s..

sue funzioni. Dunque, il curatore, in virtù del suo ruolo di pubblico ufficiale, risulta un soggetto credibile se dovesse accusare, falsamente, o ancor peggio - grazie ai notevoli poteri derivanti dal suo ruolo - agevolmente manomettere, distruggere od occultare documenti e beni, sicché da creare inesistenti responsabilità in capo al soggetto fallito.

- il reato di favoreggiamento (artt. 378-379 c.p.) che può essere personale, qualora un soggetto aiuti il reo ad eludere le investigazioni o a sottrarsi alle ricerche dell'Autorità, o reale, nel caso in cui faciliti taluno a nascondere il prodotto, il profitto o il prezzo di un reato. Per le medesime ragioni poc'anzi esposte, entrambi costituiscono dei reati che potrebbero essere facilmente messi in atto dal curatore (infedele) in combutta con il debitore sottoposto al fallimento.

All'interno di quest'ultimo gruppo di reati vanno ricompresi anche tutte quegli illeciti che graverebbero sul soggetto proprietario dell'attività se non fosse intervenuta la procedura concorsuale, la quale trasferisce in capo al curatore (liquidatore o commissario, in quelle procedure diverse dal fallimento) la responsabilità per diverse fattispecie penali.

In materia di delitti ambientali, il curatore potrà essere chiamato a rispondere, ad esempio, per il reato d'abbandono o deposito incontrollato di rifiuti (art. 256 D.lgs. n. 152/2006), qualora detta condotta sia riconducibile all'impresa dichiarata fallita. O ancora, potrà essere imputato per il reato di "Omissione di lavori in edifici o costruzioni che minacciano rovina" (art. 677 comma 3, c.p.), nel caso in cui tralasci di provvedere ai lavori necessari per la messa in sicurezza e rimozione del pericolo per la pubblica incolumità, derivante dallo stato di degrado in cui si trovi un immobile rientrante nella massa attiva nel fallimento. Altro grande filone riguarda tutti quelle violazioni tributarie che pongono una responsabilità penale fiscale in capo al curatore.

Risulta quindi evidente l'ampio spettro delle ipotesi di responsabilità penale che possono colpire il Dottore Commercialista nello svolgere gli incarichi di curatore fallimentare, commissario giudiziale e commissario liquidatore nelle procedure giudiziali, pertanto, è richiesta al professionista la massima attenzione e diligenza nello svolgimento di compiti pubblici così rilevanti e delicati.

Infine, si ricorda, con riferimento agli altri incarichi assumibili dal Dottore Commercialista inerenti alle altre procedure concorsuali (commissario liquidatore, commissario giudiziale e commissario straordinario) che egli sarà imputabile per tutte le fattispecie viste fin qui, ad eccezione della figura del commissario giudiziale nel concordato preventivo, il quale non è punibile per la terza fattispecie fallimentare propria, l'art. 230 L. Fall..

4.7. I reati ascrivibili al liquidatore

La Legge professionale (art. 1 D. Lgs. n. 139/2005) riconosce al Dottore Commercialista l'abilitazione a svolgere l'incarico di liquidatore nelle procedure concorsuali, giudiziarie ed amministrative: un ruolo simile a quello del curatore nel fallimento. La liquidazione costituisce il passaggio successivo al verificarsi di una delle cause di scioglimento⁵¹⁴ della società.

Il processo di liquidazione si articola in tre fasi:

- la liquidazione del patrimonio;
- il soddisfacimento dei creditori;
- la ripartizione del residuo attivo fra i soci.

La legge prescrive che a tale iter attendano uno o più liquidatori, che possono essere nominati con il consenso dell'assemblea o in caso di disaccordo dal Presidente del Tribunale; tuttavia, nel caso di società semplici, in deroga alla disciplina legale, è possibile la liquidazione sia operata dagli amministratori o dagli stessi soci.

Oltre a quanto già visto per i reati ascrivibili alla curatela fallimentare, il regime di responsabilità dei liquidatori è lo stesso di quello applicato agli amministratori, di cui si è detto con riferimento ai reati societari (artt. da 2621 a 2641 c.c.).

Il codice civile, all'art. 2633 c.c.⁵¹⁵, individua una fattispecie penale ascrivibile precisamente ai liquidatori quella di "Indebita ripartizione dei beni sociali".

Essa punisce, con la reclusione da 6 mesi a 3 anni, il liquidatore che abbia causato un danno ai creditori ripartendo i beni sociali tra i soci prima di aver integralmente pagato i debiti od omettendo di accantonare gli importi necessari a saldarli; inoltre, la norma incriminatrice precisa che il reato è perseguibile a querela della persona offesa.

⁵¹⁴ L'art. 2272 c.c. elenca per la società semplice le seguenti cause di scioglimento:

1. Il decorso del termine;
2. Il conseguimento dell'oggetto sociale o la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo;
3. La deliberazione unanime dei soci
4. Il venir meno della pluralità di soci (solo se nei sei mesi successivi non venga ricostituita);
- 5 Altre cause di scioglimento previste nell'atto costitutivo.

Per le Società in nome collettivo, a detta elencazione, si aggiungono:

6. il provvedimento dell'Autorità governativa di: liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione di fallimento;
7. il creditore particolare del socio suo debitore che fa opposizione alla delibera di proroga della società;

A queste per le società di capitali di capitali se ne aggiungo altre due:

8. la riduzione del capitale al disotto del minimo legale;
9. nell'ipotesi in cui un socio receda, ma la consistenza di utili e riserve non sono sufficienti per liquidare la sua quota, dunque, viene convocata l'assemblea straordinaria per deliberare la riduzione del capitale sociale, ovvero lo scioglimento della società.

⁵¹⁵ Art. 2633 c.c.: *"I liquidatori che, ripartendo i beni sociali tra i soci prima del pagamento dei creditori sociali o dell'accantonamento delle somme necessario a soddisfarli, cagionano danno ai creditori, sono puniti, a querela della persona offesa, con la reclusione da sei mesi a tre anni.*

Il risarcimento del danno ai creditori prima del giudizio estingue il reato".

Per la produzione del reato è sufficiente che vi sia stato l'effettivo trasferimento - anche con un singolo riparto - nelle disponibilità di almeno un socio di beni o somme che dovevano ristorare i creditori.

Trattandosi di reato di danno, si ritiene possibile configurare il tentativo per questo reato, sicché, secondo questo ragionamento, si potrebbe affermare la responsabilità del liquidatore che abbia realizzato atti preparatori univocamente diretti ad effettuare l'illecito riparto, senza però arrivare ad effettuarlo.⁵¹⁶

Ad ogni modo l'applicazione di tale illecito risulta nella pratica piuttosto rara, per i seguenti motivi:

- In primo luogo diversi problemi si presentano nel comprendere l'accezione di accantonamento, i quali si sono alimentati in seguito alla riforma societaria del 2003, in virtù della modifica all'art. 2491 c.c. che consente al liquidatore di corrispondere acconti ai soci, qualora dal bilancio risulti che la ripartizione non compromette la *“disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali”*; disponibilità che però può fondarsi su una valutazione previsionale, intrinsecamente aleatoria, per quanto si basi su dati oggettivi. Ciò permette di inserire l'elemento della colpa (ad. esempio dovuta ad errore nella stima), circostanza che esclude la punibilità, dal momento che si tratta di una fattispecie dolosa, richiedente la consapevolezza e la volontà di agire antigiusdicamente e in danno dei creditori.

- Secondariamente, poiché il risarcimento del danno patito dal creditore, prima del giudizio penale, costituisce una causa speciale di esclusione della punibilità del reato di cui all'art. 2633 c.c.. la riparazione del pregiudizio può verificarsi anche mediante la restituzione da parte del beneficiario del riparto illecitamente ricevuto, non dovendo per forza provenire dal liquidatore; anche perché è proprio il socio ad aver tratto vantaggio dalla condotta delittuosa.⁵¹⁷

- Infine, è opportuno ricordare gli effetti della clausola generale prevista dall'art. 2640 c.c. che prevede un'attenuazione della pena qualora i fatti abbiano determinato *“un'offesa di particolare tenuità”*.

⁵¹⁶ R. BORSARI, *Crisi dell'impresa, procedure concorsuali e diritto penale dell'insolvenza*, Padova, 2015, pag. 211 s.s.

⁵¹⁷ *Ibidem*, pag. 215, l'autore rimanda all'interpretazione di G. E. VACIAGO, *Indebita ripartizione dei beni sociali da parte del curatore*, 2009, pag. 424.

4.8. Il reato di “Insider trading” (art. 184 T.U.I.F.)

Recentemente modificato e rinominato, per recepire la norma europea, l’art. 184 del D. lgs. n. 58/1998⁵¹⁸, (meglio conosciuto come Testo unico in materia di Intermediazione Finanziaria (T.U.I.F.)), prevede il reato di “**Abuso o comunicazione illecita di informazioni privilegiate. Raccomandazione o induzione di altri alla commissione di abuso di informazioni privilegiate**”, illecito penale particolarmente aspro sul piano sanzionatorio perché può comportare la reclusione fino a 12 anni e una multa fino 3 milioni di euro.

Questo delitto può interessare il Dottore Commercialista in due diversi casi: quando riveste un ruolo istituzionale all’interno della società emittente strumenti finanziari – ad esempio come membro di organi di amministrazione, direzione o controllo – ovvero quando svolge un’attività lavorativa o professionale, anche pubblica, in favore dell’azienda. Il soggetto che svolge una mansione rientrante in una di queste due categorie viene definito *primary insider* (per distinguerlo dal *secondary insider*, soggetto che è in possesso di informazioni privilegiate per ragioni diverse dagli incarichi appena visti).

I fatti penalmente rilevanti ai fini del reato di “Abuso di Informazioni privilegiate”, come veniva chiamato prima di cambiare rubrica, si realizzano alternativamente attraverso tre condotte, aventi in comune il servirsi di informazioni privilegiate conosciute in ragione del proprio ruolo di insider. Prima di analizzarle, è bene chiarire cosa debba intendersi per “informazione privilegiata”:

⁵¹⁸ Art. 184 T.U.F.: “È punito con la reclusione da due a dodici anni e con la multa da euro ventimila a euro tre milioni chiunque, essendo in possesso di informazioni privilegiate in ragione della sua qualità di membro di organi di amministrazione, direzione o controllo dell'emittente, della partecipazione al capitale dell'emittente ovvero dell'esercizio di un'attività lavorativa, di una professione o di una funzione, anche pubblica, o di un ufficio:

a. acquista, vende o compie altre operazioni, direttamente o indirettamente, per conto proprio o per conto di terzi, su strumenti finanziari utilizzando le informazioni medesime;

b. comunica tali informazioni ad altri, al di fuori del normale esercizio del lavoro, della professione, della funzione o dell'ufficio o di un sondaggio di mercato effettuato ai sensi dell'articolo 11 del regolamento (UE) n. 596/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 aprile 2014;

c. raccomanda o induce altri, sulla base di tali informazioni, al compimento di taluna delle operazioni indicate nella lettera a).

La stessa pena di cui al comma 1 si applica a chiunque, essendo in possesso di informazioni privilegiate a motivo della preparazione o dell'esecuzione di attività delittuose, commette taluno dei fatti di cui al medesimo comma 1.

Fuori dei casi di concorso nei reati di cui ai commi 1 e 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a dieci anni e con la multa da euro ventimila a euro due milioni e cinquecentomila chiunque, essendo in possesso di informazioni privilegiate per ragioni diverse da quelle indicate ai commi 1 e 2 e conoscendo il carattere privilegiato di tali informazioni, commette taluno dei fatti di cui al comma 1.

Nei casi di cui ai commi 1, 2 e 3, la pena della multa può essere aumentata fino al triplo o fino al maggior importo di dieci volte il prodotto o il profitto conseguito dal reato quando, per la rilevante offensività del fatto, per le qualità personali del colpevole o per l'entità del prodotto o del profitto conseguito dal reato, essa appare inadeguata anche se applicata nel massimo.

Le disposizioni del presente articolo si applicano anche quando i fatti di cui ai commi 1, 2 e 3 riguardano condotte od operazioni, comprese le offerte, relative alle aste su una piattaforma d'asta autorizzata, come un mercato regolamentato di quote di emissioni o di altri prodotti oggetto d'asta correlati, anche quando i prodotti oggetto d'asta non sono strumenti finanziari, ai sensi del regolamento (UE) n. 1031/2010 della Commissione, del 12 novembre 2010”.

l'art. 7 del Regolamento UE n. 596/2014 la definisce come “un’informazione avente un carattere preciso, che non è stata resa pubblica, concernente, direttamente o indirettamente, uno o più emittenti o uno o più strumenti finanziari, e che, se resa pubblica, potrebbe avere un effetto significativo sui prezzi di tali strumenti finanziari o sui prezzi di strumenti finanziari derivati collegati”. Il medesimo articolo continua spiegando che l’informazione ha carattere “preciso” qualora si riferisca ad un evento o ad una serie di situazioni già in corso o di ragionevolmente prevedibile verificarsi e, inoltre, che per la sua specificità consente di pronosticare l’effetto sui prezzi di tale complesso di circostanze.⁵¹⁹ Infine con riferimento all’altro requisito, il c.d. *price sensitivity*, ovvero la capacità dell’informazione di incidere *significativamente* sui prezzi degli strumenti finanziari, esso viene accertato per prognosi postuma, mediante la verifica della capacità dell’informazione di influenzare lo sviluppo decisionale, prendendo come parametro di giudizio la figura del *reasonable man*.⁵²⁰

Il delitto in esame si perfeziona quando:

- a) si utilizzano informazioni privilegiate per vendere, acquistare o compiere altre operazioni su strumenti finanziari, sia che ciò avvenga direttamente o indirettamente, per conto proprio o di altri;
- b) si comunicano informazioni privilegiate a terzi irregolarmente, ossia non in occasione della normale attività lavorativa o istituzionale operata per la società;
- c) si consigliano o si persuadono terzi a vendere, acquistare o effettuare altre operazioni su strumenti finanziari in ragione delle informazioni privilegiate di cui si è a conoscenza.

Quanto all’imputazione soggettiva del reato, è richiesto l’accertamento del solo dolo generico in capo all’imputato, il quale verte su regole di esperienza fondate su indici fattuali desumibili dal comportamento dell’agente, dal tempo e dalle modalità dell’operazione finanziaria. Come ha evidenziato vecchia giurisprudenza, secondo cui, “*costituiscono indizi gravi, precisi e concordanti l’aver comprato e rivenduto quantitativi ingenti di valori mobiliari e l’aver realizzato l’operazione in un arco di tempo particolarmente ristretto*”⁵²¹.

La sanzione pecuniaria comminabile può essere aumentata - in base al comma 4 dell’art. 184 T.U.I.F. - fino al triplo o fino a dieci volte il profitto realizzato mediante il reato, qualora quella

⁵¹⁹ L. PIERONI, *La nozione di informazione privilegiata nel delitto di insider trading*, articolo pubblicato il 9 febbraio 2021 su Rivista italiana dell’antiriciclaggio.

⁵²⁰ S. SEMINARA, *Diritto Penale Commerciale. Il diritto penale del mercato mobiliare*, volume III, Torino, 2018, p. 62, nel quale l’autore sostiene che il carattere del *price sensitive* viene riproposto sul lato soggettivo del comportamento razionale dell’investitore, rispetto al passato in cui il requisito di *price sensitive* della notizia veniva valutata sulla base oggettiva dell’impatto sul prezzo di mercato del titolo interessato.

⁵²¹ Trib. Roma 15 maggio 1996, Businiello.

prevista secondo il massimo edittale appaia troppo lieve tenuto conto della dannosità del fatto, delle qualifiche personali del reo e ovviamente del guadagno illecitamente realizzato.

Inoltre, l'ultimo comma dell'articolo in esame precisa che le condotte penalmente rilevanti descritte valgono non solo per gli strumenti finanziari, ma anche per i prodotti oggetto d'asta che non sono propriamente strumenti finanziari.

IL CONCORSO DEL DOTTORE COMMERCIALISTA NEI REATI

La complessità dell'apparato amministrativo-fiscale, unito alle moderne dinamiche imprenditoriali, richiede sempre più una costante collaborazione con professionisti per far fronte, nella maniera più strategica possibile, all'adempimento di prescrizioni in materia tributaria, contabile e giuslavoristica ma, in particolar modo, per l'ottimale risoluzione di questioni societarie, aziendali ed economiche in senso ampio.

Come già detto, il Dottore Commercialista costituisce una delle principali figure professionali con cui chi svolge un'attività economica è costretto ad interfacciarsi, poiché è uno dei soggetti abilitati ad adempiere ai molti obblighi cui sono tenuti coloro che "fanno impresa" ma, soprattutto, dal momento che l'imprenditore o il lavoratore autonomo, spesso, non hanno una piena conoscenza delle soluzioni per pianificare al meglio tutte le variabili fondamentali di un'attività economica.

Il professionista, nell'attività tipica di consulenza fiscale, contabile e societaria corre il rischio di essere considerato responsabile, a titolo di concorso, in reati commessi dal proprio cliente: le fattispecie criminose più frequenti nelle quali il Dottore Commercialista può concorrere sono i reati tributati, fallimentari e societari.

5.1. Il tormentato istituto del concorso di persone nel reato (art. 110 c.p.)

L'articolo 110 c.p. introduce un importante, ma assai travagliato, istituto generale di diritto penale, ovvero quello del "concorso di persone nel reato", secondo cui *"quando più persone concorrono alla realizzazione del medesimo reato, ciascuna soggiace alla pena per questo stabilita"*.

Sin dai tempi medievali l'ipotesi che un reato venisse perpetrato da più persone, era prevista dai sistemi penali, dal momento che la collaborazione tra individui ha sempre costituito uno dei modi più ricorrenti ed efficaci per la realizzazione di un'attività, sia lecita che illecita.

In tempi moderni, l'affermarsi di un diritto penale a legalità formale ha portato al rafforzamento di una concezione restrittiva dell'autore del reato⁵²², nel senso che ogni norma

⁵²² La visione restrittiva dell'autore del reato si contrappone a quella estensiva, la quale considera artefici del reato tutti quelli che hanno apportato un qualsiasi contributo causale per la realizzazione della condotta punita dalla fattispecie penale, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo sia tipico o atipico. Tuttavia, come scrive il S. CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, 2009: *"La nozione restrittiva di autore è preferibile perché più rispettosa del principio di tipicità, per*

incriminatrice punisce chi ha realizzato la fattispecie tipica in tutti i suoi elementi costitutivi, non chi ha in qualche modo contribuito alla concretizzazione del reato. Difatti, la maggior parte delle norme penali di parte speciale sono a carattere *monosoggettivo*, ovvero prevedono reati normalmente commissibili dal singolo, basti pensare che quasi ogni fattispecie penale esordisce con il pronome indefinito “chiunque”. Solo un circoscritto numero di reati, i c.d. reati a concorso necessario presuppongono, per la loro esistenza, una pluralità di individui, come, ad esempio quello di rissa, di corruzione o di associazione per delinquere: tolto il primo, questi sono principalmente crimini che si fondano sull’accordo tra individui ove, dunque, è chiaramente indispensabile la presenza di più individui. Proprio per questo motivo i “reati a concorso necessario” costituiscono una categoria di reati, mentre quando un illecito penale viene imputato a più persone, ai sensi dell’art. 110 c.p., si parla di “reati a concorso eventuale”, i quali rappresentano una “*forma di manifestazione del reato monosoggettivo*”⁵²³.

È bene chiarire, fin da subito, che le norme sul concorso di persone (artt. da 110 a 119 c.p.) svolgono principalmente la funzione di incriminare comportamenti atipici in sé penalmente irrilevanti: in altre parole estendono la punibilità per il fatto tipico (previsto dalla fattispecie incriminatrice di parte speciale) a comportamenti che altrimenti resterebbero impuniti. Tali norme devono riuscire a perseguire un delicato bilanciamento in quanto nell’ambito concorsuale “*si incontrano e si scontrano [...] due spinte centrifughe: la necessità di reprimere ogni forma di partecipazione delinquenziale da un lato (e) il limite della responsabilità per fatto proprio dall’altro*”⁵²⁴.

A parere di alcuni giuristi⁵²⁵ questo bilanciamento non sembra per nulla riuscito, tanto che a partire dagli anni ’80 venne denunciata l’incompatibilità del concorso di persone nel reato rispetto ai sacri principi costituzionali di legalità e colpevolezza; in sostanza le norme sul concorso mancherebbero di tassatività e lascerebbero un’eccessiva discrezionalità giudiziale sia per quanto riguarda il limite tra lecito ed illecito, sia per quanto riguarda la commisurazione della pena. Ciò, purtroppo, impatterebbe inevitabilmente su esigenze imprescindibili di un ordinamento giuridico moderno: la certezza del diritto e la predeterminabilità del rischio penale;⁵²⁶ problematiche che, come

il quale il reato è la lesione tipizzata di un interesse penalmente tutelato, nel solco delle legislazioni di matrice liberale. Diversamente si potrebbe fare a meno di predisporre plurime fattispecie incriminatrici a tutela dei tipici beni giuridici (patrimonio, vita, incolumità personale...), che potrebbero essere sostituite da un’unica fattispecie che punisca qualsiasi lesione comunque cagionata al bene giuridico altrui”.

⁵²³ Sul punto concordano diversi autori tra cui: C. SANVITO - G. BONADIO – C. CARACCIOLI, *Il concorso del professionista nel reato*, 2020, pag. 8; S. CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, 2009, pag. 39; F. BELLOMO, *Nuovo Sistema del Diritto Penale*, cap. XVII Il concorso di persone.

⁵²⁴ E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni neutrali*, 2018, Torino, pag. 7 in cui l’autore riporta una frase scritta da L. STORTONI, *Agevolazione e concorso di persone nel reato*, Padova, 1981.

⁵²⁵ G. VASSALLI, *Sul concorso di persone nel reato*, Napoli, 2003, pag. 345, secondo cui “*l’art. 110 del codice penale del 1930 sarebbe la disposizione più incostituzionale che esista nell’ordinamento italiano*” per contrasto all’art. 25 Cost.; G. BETTIOL, *Brevi considerazioni sul problema del concorso di più persone nel reato*, 1982; S. SEMINARA, *La disciplina del concorso di persone nel reato nei più recenti progetti di riforma del codice penale*, Torino, 2011, pag. 281 s.s..

⁵²⁶ E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni neutrali*, 2018, Torino, pag. 15.

si vedrà, trovano un terreno ancor più fertile nell'ambito della compartecipazione morale, sede naturalmente controversa a causa dell'inutilizzabilità di leggi scientifiche di copertura che permettano di giustificare le decisioni sulla base di ricostruzioni logiche dotate di oggettivo riscontro probatorio.

Il fenomeno del concorso di persone nel reato è di immediato intendimento dal punto di vista empirico, infatti, tutti hanno ben presente che cosa s'intende riferendosi alla figura del complice, del palo o del mandante dell'omicidio, tuttavia, sul piano normativo, la materia concorsuale è sempre stata di complessa e delicata elaborazione, principalmente in ordine a tre aspetti:

- a) il fondamento della punibilità per concorso;
- b) il tipo di responsabilità dei concorrenti;
- c) i requisiti costitutivi del concorso.

5.1.1. Il fondamento della punibilità per concorso

Il primo aspetto rientra tra i temi più complessi del diritto penale. Tre sono state le principali teorie che hanno cercato di spiegare la natura giuridica del concorso:

1) **la teoria dell'equivalenza causale delle condizioni concorrenti**, conseguenza della teoria della *condicio sine qua non* (vista tra quelle che tentano di spiegare il nesso eziologico): essa rifiuta di differenziare i fattori causativi dell'evento unico - in questo caso il reato - ritenendo che questi siano stati tutti equivalentemente fondamentali ai fini del concretizzarsi del fatto illecito. Ciò implica che aver concorso alla verificazione dell'evento equivale ad averlo determinato nella sua totalità e dunque comporta l'integrale imputazione ad ognuno dei compartecipi del crimine, ovvero a ritenerli tutti egualmente autori del reato.

Tale concezione ben si adatta a fattispecie a forma libera, come quella di omicidio, per la quale sono ritenuti responsabili come coautori anche chi non abbia materialmente tolto la vita dell'assassinato, ma entra in crisi con riferimento a reati a forma vincolata e in tutti quelli che richiedono elementi costitutivi ulteriori rispetto al prodursi dell'evento (dolo specifico, presupposti oggettivi, qualifiche soggettive).

2) **la teoria dell'accessorietà della partecipazione**, la quale si pone in un'ottica molto più garantista, distinguendo tra correità e partecipazione, quest'ultima a sua volta scindibile in complicità materiale o morale. Nel senso che l'autore e/o il correo hanno posto in essere la condotta tipica sanzionata dalla fattispecie penale, mentre il partecipe ha posto in essere una condotta atipica, in sé inidonea ad integrare il reato, dunque, l'affermazione della complicità di un soggetto è elemento accessorio, in quanto è subordinata alla commissione del reato da parte dell'autore o del correo. Esistono tre declinazioni di questa concezione:

- la teoria dell'accessorietà "estrema", secondo cui affinché il complice sia punibile, l'autore del fatto principale deve essere imputabile e colpevole; dunque, essa esclude la punibilità di colui che ha concorso nel reato realizzato da non imputabile o da colui che ha agito al ricorrere di un'esimente;
- la teoria dell'accessorietà "limitata", la quale consente di affermare la responsabilità del concorrente a prescindere dall'imputabilità e dalla colpevolezza dell'autore, dunque, bastano tipicità ed antigiuridicità della condotta dell'agente;
- la teoria dell'accessorietà "minima", secondo cui l'unico aspetto da considerare, per dichiarare la complicità, è semplicemente la tipicità della condotta dell'autore rispetto a quella descritta dalla fattispecie penale.

A prescindere da quale sfumatura preferire, si deve riconoscere alla teoria dell'accessorietà, formulata in Germania, il merito di aver mostrato per prima che per poter incriminare tutte le possibili modalità di partecipazione al reato non è sufficiente richiamare una cooperazione causale alla fattispecie penale, ma è necessaria una norma generale (in Italia rappresentata dall'art. 110 c.p.) che colleghi il comportamento atipico posto in essere dal complice con quello tipico tenuto dall'autore e sanzionato dalla norma di parte speciale pur senza arrivare alla logica conclusione che dall'integrazione sorge una nuova fattispecie. Tuttavia, tale impostazione presenta alcuni limiti:

- i) non è in grado di giustificare la responsabilità dei concorrenti in tutte quelle situazioni di esecuzione frazionata del reato, ossia quei casi dove nessun soggetto realizza completamente la condotta tipica;
- ii) non permette di punire i casi di concorso dell'estraneo nel reato proprio, qualora gli atti siano stati posti in essere da quest'ultimo su ordine dell'intraneo;
- iii) non riesce a giustificare la punibilità, nella variante estrema, del complice del reato commesso da persona non imputabile.

3) **la teoria della fattispecie plurisoggettiva eventuale**, elaborata dal giurista Renato Dell'Andro, che costituisce la teoria accolta dalla dottrina maggioritaria. Tale rappresentazione mutua dal precedente pensiero, l'idea di integrazione tra norma generale statuente il concorso e fattispecie penale di parte generale, ma apporta un correttivo, prevedendo che da questo coordinamento si crei una nuova fattispecie tipica, autonoma e diversa da quella monosoggettiva, detta appunto "fattispecie plurisoggettiva eventuale". Essa permette di punire i comportamenti atipici dei complici a prescindere dall'effettivo perfezionarsi della fattispecie monosoggettiva di parte speciale, risolvendo così quelle tre obiezioni poc'anzi viste.

Tuttavia, l'affermazione di tale teoria non risolve le difficoltà intrinseche della materia concorsuale, dal momento che permane il problema di individuare le condotte atipiche che divengono

tipiche in seguito all'integrazione tra norma sul concorso e fattispecie di parte speciale. In effetti, si tratta di un problema collegato alle carenze normative inerenti all'istituto concorsuale (che i successivi articoli, da 111 a 119 c.p. non riescono a colmare), il quale rimarrà, probabilmente per sempre, caratterizzato dalla presenza di "casi grigi", eliminabili solo accettando la tesi estrema proposta dalla teoria dell'equivalenza causale.

5.1.2. Il tipo di responsabilità dei concorrenti: pari responsabilità o responsabilità differenziata?

Quanto al secondo aspetto problematico, si presenta come un tema di immediata comprensione ma, al tempo stesso, si tratta di una questione quasi morale che ha caratterizzato la scienza penale sin dagli inizi ed è stata sempre risolta giungendo a due esiti opposti. Le varie legislazioni penalistiche per valutare la responsabilità dei concorrenti e punirli possono principalmente optare tra due modelli: quello "unitario" che prevede la pari responsabilità tra complici e autori oppure quello "differenziato" che implica la tipizzazione delle modalità concorsuali e la conseguente diversificazione delle conseguenze penali applicabili ai diversi tipi di concorrenti individuati.

Buona parte dei codici penali europei seguono il principio della **responsabilità differenziata** (tedesco, belga, olandese, spagnolo, portoghese..), "normativizzando" così alcune figure tipiche che possono essere considerate responsabili di un crimine a titolo di concorso. In altre parole, si distinguono:

- L'autore o i coautori (detti anche correi), ovvero colui o coloro che compiono materialmente l'azione esecutiva del reato (od omettano di rispettare un obbligo nel caso di reati omissivi);
- Il partecipe (o complice), ovvero colui che di per sé non pone in essere la condotta tipica prevista dalla fattispecie monosoggettiva, ma contribuisce, in una qualche misura, affinché si commettesse il reato. Dipendentemente dal tipo di contributo apportato dal concorrente egli prende il nome di istigatore, determinatore o ausiliatore: le prime due figure si rinvengono qualora la partecipazione sia psicologica, nel senso che l'istigatore è chi fa sorgere in altri un proposito criminoso prima inesistente, mentre il determinatore è il soggetto che consolida un intento illecito già presente oppure istruisce l'autore sulle modalità di svolgimento dell'opera delinquenziale; al contrario l'ausiliatore è colui che aiuta materialmente - nelle infinite forme possibili - il reo nella preparazione o nella realizzazione del fatto di reato.

Sono stati evidenziati diversi motivi che dovrebbero portare a preferire questo modello, riconducibili sostanzialmente a due macroaree:

- a) la maggior tassatività e determinatezza raggiunta mediante la specifica descrizione delle condotte e/o delle figure tipiche e la differenziazione nel trattamento sanzionatorio si dirigono nettamente in una prospettiva garantistica - direzione verso cui tutti i sistemi penali moderni dovrebbero tendere -

in quanto comportano un più elevato grado di certezza per il reo, rispetto ai sistemi unitari in cui si lascia al giudice un grandissimo spettro di discrezionalità;

b) l'accettazione di un modello unitario comporta la parificazione tra autori e partecipi sul versante della responsabilità e delle conseguenze penali, il che sembra presupporre l'accoglimento della superata concezione estensiva dell'autore del reato, la quale implica la parificazione causale dei contributi e dunque un'eventuale differenziazione sanzionatoria sarà da ricercarsi sul versante soggettivo dell'atteggiamento interiore, terreno intrinsecamente più sfuggente e di più incerto riscontro sul piano probatorio.

La forza di questi ragionamenti aveva portato il legislatore del precedente codice penale Zanardelli ad accogliere il modello differenziato: in quest'ultimo si distingueva tra compartecipi primari (autore, coautore e determinatore) e compartecipi secondari, i quali venivano assoggettati alla stessa pena prevista per i primi solo nel caso in cui senza il loro concorso il reato non si sarebbe perfezionato (c.d. complici necessari), altrimenti si era previsto un trattamento sanzionatorio diversificato (vecchi artt. 63 s.s.).

Al contrario il vigente codice penale Rocco, emanato nell'ormai lontano 1930, in un'ottica più autoritaria e di energica repressione della delinquenza, abbandona il sistema basato sulla distinzione delle forme di partecipazione e sulla conseguente differenziazione della responsabilità, accogliendo il modello della **pari responsabilità**. In altre parole è stata tolta qualsiasi forma di differenziazione tra le varie figure dei partecipi e si prevede l'equivalenza tra tutti i contributi nonché l'equiparazione di trattamento dei concorrenti sul piano delle pene edittali, salvo quanto previsto dagli artt. 112 e 114 c.p. (circostanze aggravanti ed attenuanti) i quali consentono al giudice di modulare la pena in base alle contingenze che caratterizzano il fatto penalmente rilevante unitamente a quanto previsto dall'art. 133 c.p. che permette di ponderare la sanzione in relazione alla gravità del reato.

Le ragioni che portarono a propendere per un sistema che sostanzialmente finisce per valorizzare l'equivalenza causale dei contributi del concorrente sono legate ad esigenze pratiche e teoriche. Secondo il Mantovani, quattro sono i principali ragionamenti a sostegno di tale scelta:

a) nella logica del fenomeno concorsuale le diverse azioni dei concorrenti non devono essere considerate isolatamente, ma come porzioni di una sola consapevole operazione comune, nel senso che, almeno di norma, ciascun partecipante al reato svolge una funzione che non può non definirsi essenziale, altrimenti tale contributo non avrebbe fatto parte del piano criminale;

b) non è possibile sempre stabilire una gerarchia, a priori, tra concorrenti ed inoltre le classificazioni operate dai sistemi penali che differenziano i soggetti responsabili del crimine *“portano ad uno schematismo che, oltre a non esaurire l'infinita varietà di combinazioni possibili, conduce a conclusioni lontane dalla realtà”*⁵²⁷; basti pensare a tutti quei casi in cui le condotte criminose sono

⁵²⁷ F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Parte Generale, XI ed., pag. 555 s.s..

state materialmente compiute dal “picciotto” o dal dipendente su ordine del boss mafioso o del datore, sicché prevedere una pena più alta per gli esecutori del reato sarebbe insensato in quanto è stata la volontà dei secondi ad aver in buona parte determinato il fatto.

c) una fondamentale esigenza di semplificazione, poiché la necessità di dover distinguere nella pratica le innumerevoli forme di partecipazione pone grosse difficoltà. Ne è prova la pluralità di tentativi di riforma che negli anni duemila si sono susseguiti senza a nulla giungere, i quali cercavano di *“tassativizzare la descrizione delle modalità di partecipazione al reato”*⁵²⁸ cercando di tipizzare i contributi, rispetto al carattere unitario, ma assai generico, previsto dall’attuale disciplina concorsuale.

d) scegliere una tipizzazione elastica attraverso una disposizione omnicomprensiva e generica come quella prevista dall’art. 110 c.p. che permette di evitare quei vuoti di tutela che, inevitabilmente, si verrebbero a creare quandanche si tentasse di operare una descrizione della casistica concorsuale quanto più particolareggiata possibile, dal momento che i modi in cui è possibile contribuire alla realizzazione del reato sono pressoché infiniti.

5.1.3. Gli elementi costitutivi del concorso

Nessuno degli articoli dedicati al concorso di persone nel reato (artt. 110 a 119 c.p.) si occupa di tipizzare gli elementi costitutivi di questa particolare forma di manifestazione del reato.

Il Mantovani, richiamando la teoria bipartita, ritiene che anche nel concorso si debba distinguere elemento oggettivo e soggettivo, il primo suddiviso a sua volta in tre presupposti.

⁵²⁸ E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale*, Giappichelli, Torino, 2018, pag. 17 s.s., nel quale l’autore ricorda che i progetti di riforma, pur cercando di tipizzare le condotte, vanno verso un’accentuazione della rilevanza causale di qualsivoglia comportamento partecipativo, anche atipico.

- a partire dal c.d. progetto Grosso del 2001, il quale prevedeva che *“Concorre nel reato chiunque partecipa alla sua esecuzione, ovvero determina o istiga altro concorrente, o ne agevola l’esecuzione fornendo aiuto o assistenza causalmente rilevanti per la sua realizzazione”*;

- il successivo progetto Nordio del 2005, il quale secondo un approccio iper-analitico stabiliva che: *“Concorrono nel reato coloro che contribuiscono alla sua realizzazione con atti di esecuzione o di partecipazione. Costituisce partecipazione la promozione, l’organizzazione, la direzione e l’agevolazione del reato.*

Sono atti di promozione quelli che danno impulso all’ideazione od alla preparazione del reato.

Sono atti di organizzazione quelli di coordinamento nella preparazione del reato.

Sono atti di direzione quelli di sovrintendenza nella preparazione del reato.

Sono atti di agevolazione l’aiuto o l’assistenza che hanno reso l’ideazione, la preparazione o l’esecuzione del reato più pronte o più sicure e sono prestati fornendo indicazioni, informazioni o consigli diretti in modo obiettivamente univoco alla commissione del reato oppure fornendo mezzi o strumenti o eliminando impedimenti oppure promettendo in anticipo aiuto.

Sono esecutori coloro i quali commettono in tutto o in parte il fatto previsto come reato. Sono altresì considerati esecutori coloro i quali nel commettere il reato si giovano dell’errore o dell’incapacità altrui, anche se da essi non cagionati, ovvero coloro che con violenza o minaccia costringono altri a commettere il reato”;

- il progetto Pisapia del 2007, il quale rielabora i due precedenti, prescrivendo che *“concorre nel reato chi partecipando alla sua deliberazione, preparazione o esecuzione ovvero determinando o istigando altro concorrente, o prestando un aiuto obiettivamente diretto alla realizzazione medesima, apporti un contributo causale alla realizzazione del fatto (...)”*

Ebbene, con riguardo al terzo dei problemi inizialmente posti, ovvero la definizione dei requisiti costitutivi del concorso, la dottrina è concorde nell'individuare quattro elementi indispensabili per l'esistenza del concorso di persone nel reato:

1) la **pluralità di agenti**

Pare ovvio che, perché si possa configurare il concorso, sia necessario che il reato sia commesso da un numero di soggetti superiore a quello previsto dalla norma incriminatrice di parte speciale, dunque, per gli illeciti penali monosoggettivi saranno sufficienti almeno due persone.

Aspetto problematico rispetto a questo iniziale presupposto riguarda un tema già accennato trattando la teoria dell'accessorietà, ovvero possono considerarsi concorrenti nel reato anche gli individui non imputabili o non punibili? Si tratta di aspetti che influiscono solamente sulla punibilità e sul titolo della responsabilità dei concorrenti, dunque, il concorso di persone nel reato si realizza a prescindere dal fatto che i soggetti che hanno agito siano non imputabili o non punibili.⁵²⁹

Sul punto è bene precisare che la tradizionale distinzione tra autore e partecipe, che nei modelli concorsuali differenziati assume esplicito riconoscimento normativo, ha comunque rilievo anche in quelli unitari, benché meramente classificatorio, nel senso che, malgrado tale distinzione non sia penalmente rilevante, il giudice dovrà attribuire l'autoria del reato non solo a colui che esegue in toto la condotta prevista dalla norma incriminatrice, ma anche a colui che ha la c.d. "signoria sul fatto"⁵³⁰, ovvero il dominio finalistico sullo stesso. Tale ragionamento porta ad escludere la rilevanza penale a titolo di concorso del c.d. autore immediato, ovvero l'esecutore materiale incolpevole della condotta criminosa decisa dall'autore mediato, il quale verrà punito come autore monosoggettivo del reato in quanto il primo soggetto costituirebbe un mero strumento di cui il secondo si è servito per realizzare l'illecito penale.

2) la **realizzazione di un fatto di reato.**

Lo studio di questa seconda componente viene solitamente scomposta lungo due direttrici: la prima attiene all'inquadramento del reato sul piano del suo grado di sviluppo, mentre la seconda riguarda la definizione di reato in relazione alla sua struttura.

Con riferimento al primo aspetto, si ritiene che il delitto tentato costituisca il limite estremo dei fatti punibili a titolo di concorso, nel senso che il minimo indispensabile affinché possa esserci un concorso punibile è che siano stati posti in essere i presupposti per il delitto tentato (art. 56 c.p.

⁵²⁹ F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Parte Generale, XI ed., pag. 558 s.s., nel quale l'autore precisa che qualora l'autore del reato si avvalga dell'aiuto di soggetti non imputabili o non punibili, egli risponderà sulla base della fattispecie monosoggettiva, sempre che egli l'autore materiale o l'autore mediato.

Pensiero ribadito anche dalla Cassazione, la quale afferma che "può aversi concorso di persone nel reato, e quindi, responsabilità del partecipe anche se l'autore materiale del fatto non è imputabile o non è punibile". (sentenza n. 1402 Cass. Pen. 12 aprile 1983)

⁵³⁰ S. CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, pag. 44 s.s..

“atti idonei e diretti in modo non equivoco a commettere un delitto”). A tal proposito è necessario differenziare:

- il concorso nel delitto tentato, è eventualità punita per effetto dall’applicazione degli artt. 110 e 56 c.p. con la norma incriminatrice di parte speciale;
- il tentativo di partecipazione, ovvero la condotta dell’individuo che istighi o si accordi con altra persona per commettere un reato che non raggiunge nemmeno uno stadio sufficiente a qualificarlo come tentativo.

Si tratta di una eventualità penalmente irrilevante ai sensi dell’art. 115 c.p., il quale afferma che il solo accordo o la semplice istigazione a commettere un reato non sono punibili, “*salvo che la legge non disponga altrimenti*”, riferendosi a quelle norme che, per salvaguardare interessi di particolare rilievo, puniscono l’accordo e l’istigazione come reati autonomi, come, ad esempio, la cospirazione politica (artt. 304 e 305 c.p.), l’istigazione a delinquere o alla corruzione (artt. 414 e 322 c.p. 2635 bis c.c.).

Con riguardo al secondo aspetto (la realizzazione del reato in relazione alla sua struttura), in sintesi, questo ruota intorno al problema di stabilire se il legislatore, quando parla di “concorso nel reato”, intenda riferirsi ad un atto di partecipazione rispetto ad un fatto già completo di tutti i requisiti essenziali per qualificarlo come reato oppure se il reato sia la conseguenza di una situazione concorsuale.⁵³¹

Partendo dal presupposto che sostanzialmente il reato concorsuale può concretizzarsi con due modalità:

- a) l’offesa tipica descritta dalla norma incriminatrice viene interamente perfezionata da uno dei concorrenti mentre gli altri hanno solamente contribuito mediante condotte atipiche;
- b) nessuno dei concorrenti realizza per intero l’offesa tipica descritta dalla norma incriminatrice, ma è la somma dei contributi dei singoli a completarla (il caso già visto di c.d. esecuzione frazionata).

Ebbene, ai fini della configurabilità del concorso di persone, è necessaria solamente la realizzazione dell’offesa tipica⁵³² (descritta nel precetto incriminante) e che questa sia antiggiuridica, ovvero che non esistano circostanze oggettive di esclusione della pena. In altre parole, “*quando è giustificato il fatto principale anche l’atto di partecipazione è parimenti giustificato*”⁵³³, circostanza che deriva dall’applicazione del comma 2 dell’art. 119 c.p.⁵³⁴.

⁵³¹ S. CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, pag. 58 s.s., ripropone la questione negli stessi termini evidenziati da M. GALLO, *Lineamenti di una teoria sul concorso di persone nel reato*, Milano, 1957, pag.32.

⁵³² C. SANVITO – G. BONADIO – C. CARACCIOLI, *Il concorso del professionista*, Giuffrè, 2020, pag. 17, in cui gli autori scrivono che “*l’unicità dell’offesa tipica è punto di riferimento quale concetto presupposto di correatità*”, in altre parole la condotta è concorrente se esprime unicità della violazione.

⁵³³ G. BETTIOL, *Diritto penale*, Padova, 1982, pag. 598.

⁵³⁴ Art. 119 c.p., comma 2: “*Le circostanze oggettive che escludono la pena hanno effetto per tutti coloro che sono concorsi nel reato*”; si tratta delle c.d. scriminanti, previste dagli artt. 50 a 54 c.p. (il consenso dell’avente diritto, l’esercizio di un diritto o l’adempimento di un dovere, la difesa legittima, l’uso legittimo delle armi, lo stato di necessità).

3) il **contributo causale o agevolatore** di ciascun soggetto per il perfezionamento della fattispecie penale.

Si tratta di stabilire quali caratteristiche deve avere la condotta posta in essere da un soggetto affinché questa possa inquadrarsi come condotta concorsuale, problema che si risolve individuando il comportamento atipico minimo necessario affinché possa dirsi che un soggetto ha concorso nel reato. La questione deve essere risolta tenendo presente due fondamentali dogmi che regolano il diritto penale:

- il principio di materialità, in virtù del quale ogni concorrente deve mettere in atto un comportamento materiale esteriore, osservabile dai sensi, riassumibile dal brocardo latino *cogitationis poenam nemo patitur*, ovvero non può esservi reato e di conseguenza pena senza che vi sia il concretizzarsi di un comportamento esterno. Ciò vuole escludere il concorso in tutti quei casi in cui un soggetto assista alla realizzazione dell'illecito, magari anche aderendovi moralmente, salvo chiaramente non avesse l'obbligo giuridico di impedire quell'evento.
- il principio della responsabilità personale, a ragion del quale il comportamento esteriore attraverso cui avviene il concorso deve manifestarsi come contributo rilevante, sia esso materiale o morale, al fine del perfezionarsi del reato, il quale può intervenire nella fase ideativa, preparatoria o esecutiva di quest'ultimo.

Detto ciò, bisogna chiarire cosa occorre per configurare un contributo rilevante - problema centrale dell'istituto concorsuale - e tre sono le soluzioni che nel tempo, dottrina e giurisprudenza hanno prospettato:

– Secondo l'originaria interpretazione del Codice Rocco, per poter essere considerato concorrente nell'illecito penale la condotta di partecipazione del singolo doveva essere “causa efficiente del reato”⁵³⁵; dunque, era necessario un autentico **contributo causale**, nel senso che il contributo operativo doveva porsi come *condicio sine qua non* del verificarsi del reato. Tale criterio causale condizionalistico, normalmente adottato in sede di reità monosoggettiva in base agli art. 40 e 41 c.p.⁵³⁶, è risultato troppo restrittivo per circoscrivere la valenza penale del contributo del partecipe poiché escluderebbe dall'ambito di rilevanza tutte quelle condotte:

- non necessarie ma solamente agevolatrici di un reato che sarebbe stato comunque realizzato;
- quelle che si sono rivelate inutili o addirittura dannose per il perfezionamento del crimine.

Inoltre, sul piano probatorio, verificare che la partecipazione apportata si caratterizzi come determinante è accertamento che può risultare in diverse situazioni arduo, specie con riferimento al contributo psicologico.

⁵³⁵ Lavori Preparatori al Codice Penale, Vol. IV, Roma, 1929, pag.92 .

⁵³⁶ Al contrario, come già visto, la prospettiva del criterio condizionalistico e dell'equivalenza causale delle condizioni risulta troppo rigida in ambito monosoggettivo poiché, se rigorosamente applicata, permette di coinvolgere un numero eccessivo di soggetti attraverso un regresso causale tendenzialmente illimitato.

Il fatto che in ambito concorsuale non debba necessariamente essere applicata solo una causalità condizionalistica pare possa trovare riscontro normativo anche nell'art. 114 c.p., il quale, valorizzando sia pur in chiave attenuante, i contributi avente "minima importanza", impone di dare rilievo alle condotte non condizionali; peraltro, sembrerebbe assurdo che il legislatore del 1930, spinto da un maggior autoritarismo rispetto a quello del precedente codice penale volesse escludere la punibilità della c.d. "complicità non necessaria", ipotesi espressamente sanzionata nel sistema Zanardelli.⁵³⁷

L'incompletezza di una rigorosa applicazione del criterio causale per ricomprendere le condotte di partecipazione ha indotto la dottrina a ricercare ulteriori criteri per sopperire alle manchevolezze di quest'ultimo, sebbene un nesso eziologico debba comunque sempre legare l'evento criminoso (o l'offesa tipica) alla condotta umana.

– La seconda regola per importanza con cui dottrina e giurisprudenza scelgono di colmare le lacune del criterio della causalità condizionalista è il parametro fornito dalla **teoria della causalità agevolatrice** (o di rinforzo), la quale, cercando di ampliare le maglie di questo setaccio, stabilisce che costituisce concorso non solo il contributo necessario, ma anche quello che si limita a facilitare la concretizzazione dell'illecito penale. Si tratta di una regola largamente accolta ed utilizzata in giurisprudenza: a riprova di ciò viene riportata una nota sentenza della Suprema Corte in cui si afferma che *"il contributo concorsuale assume rilevanza non solo quando abbia efficacia causale, ponendosi come condizione dell'evento lesivo, ma anche quando assuma la forma di un contributo agevolatore, e cioè quando il reato, senza la condotta di agevolazione, sarebbe ugualmente commesso ma con maggiori incertezze di riuscita o difficoltà. Ne deriva che, a tal fine, è sufficiente che la condotta di partecipazione si manifesti in un comportamento esteriore che arrechi un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante il rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti e che il partecipe, per effetto della sua condotta, idonea a facilitarne l'esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato, perché in forza del rapporto associativo diventano sue anche le condotte degli altri concorrenti"*⁵³⁸.

Tuttavia, a tale impostazione si eccepisce il fatto che non considera rilevante il contributo necessario o agevolatore rivelatosi poi inutile o addirittura dannoso.

– La terza soluzione alternativa, che dovrebbe superare tali limiti, è quella proposta dalla **teoria della prognosi postuma**, la quale richiede che il contributo del partecipe risulti, secondo una valutazione a posteriori, capace di agevolare il perfezionamento del reato, cioè aumentandone le probabilità che il fatto di reato si concretizzi, anche se successivamente tali azioni partecipative si dimostrano

⁵³⁷ S. CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, 2009, pag. 75

⁵³⁸ Cass. Pen. 24 ottobre 2019, sentenza n. 43569.

inefficaci o perfino nocive rispetto all'intento perseguito. Si tratta di una tesi che può andar bene nel caso del delitto tentato, dal momento che solo un giudizio prognostico è possibile visto il mancato verificarsi del fatto di reato, a ragion del fatto che *“come non si rinuncia a punire, a titolo di tentativo, comportamenti privi di sbocco criminoso, così non si rinuncia a punire, a titolo di concorso condotte che hanno mancato l'aggancio causale con il reato”*⁵³⁹, tuttavia non ha senso nel caso in cui l'illecito si sia effettivamente concretizzato ed, inoltre, esclude la rilevanza penale di condotte giudicabili *ex ante* come inutili ma rivelatesi *ex post* essenziali.

Riassumendo, per quanto riguarda il concorso materiale, è pressoché pacifico che esso sussiste quando l'agente, nella fase ideativa, preparatoria od esecutiva del crimine e in base ad una valutazione *ex post*, quindi a fatto compiuto, abbia fornito:

- un contributo necessario, in quanto tale apporto è stato determinante per il perfezionarsi del reato, nel senso che in sua assenza il reato non si sarebbe realizzato. Tale partecipazione materiale si può estrinsecare in diverse forme, ma tutte impongono un contributo tangibile indispensabile per il prodursi del fatto di reato
- un contributo agevolatore, con cui il concorrente ha solamente facilitato il perfezionarsi del crimine, nel senso di aver reso la sua riuscita più fattibile, più facile o più dannosa, ma che in ogni caso il reato si sarebbe comunque verificato a prescindere da questo intervento, pur con minori certezze sul suo esito positivo o maggiori difficoltà nel compiersi o ancora inferiore gravità degli effetti. Anche in questo caso le modalità di partecipazione materiale sono praticamente infinite ma tutte consistono in una agevolazione tangibile volta al perfezionamento del reato.

Al contrario, nell'ambito del concorso psicologico è stato evidenziato che non è riscontrabile un'appagante verificabilità del nesso eziologico a causa dell'inesistenza di leggi scientifiche che regolino la sfuggente e opaca materia delle interazioni psicologiche data l'invisibilità dei percorsi interni alla mente umana.⁵⁴⁰ Anche il Mantovani⁵⁴¹ nel descrivere il contributo nel concorso, afferma che nessuna teoria né criterio finora elaborati - ma probabilmente il problema è destinato a rimanere anche per il futuro - consentono di segnare una netta linea di demarcazione tra quel che è concorso punibile e non, vista sia l'infinita varietà di modalità con cui si può contribuire nel reato, sia

⁵³⁹ S. CAMAIONI, *op. cit.*, 2009, pag. 82 s.s., nel quale l'autore riporta due sentenze della Cassazione in tal senso:

- *“Per poter affermare la penale responsabilità di un soggetto a titolo di concorso nel reato doloso, è necessario, sotto il profilo oggettivo, che lo stesso abbia apportato un contributo di ordine materiale o anche solo psicologico – non necessariamente causale, purché con giudizio prognostico postumo, idoneo – alla realizzazione della condotta tipica, anche sotto il solo aspetto del tentativo, di un reato, posta in essere da un numero di soggetti superiore a quello che la legge ritenga necessario per la esistenza del reato”* (Cass. 10 ottobre 1984, sentenza n. 722).
- *“ [...] ai fini dell'affermazione della responsabilità di un soggetto a titolo di concorso in un delitto doloso, è sufficiente che lo stesso abbia appostato un contributo di ordine materiale e psicologico idoneo, con giudizio di prognosi postuma, alla realizzazione anche di una soltanto delle fasi di ideazione, organizzazione o esecuzione dell'azione penale posta in essere da altri soggetti [...]”* (Cass. 28 febbraio 2007, sentenza n. 16625).

⁵⁴⁰ S. CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, 2009, pag. 98, mentre il Mantovani estende la relatività delle teorie causali anche all'ambito del concorso materiale.

⁵⁴¹ F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Parte Generale, XI ed., pag. 565.

l'ineliminabile ambiguità che caratterizza certe forme di partecipazione allo stesso, in particolare quella psicologica, rispetto alla quale si tenterà di capire meglio l'istituto del consiglio tecnico, ipotesi a cui tradizionalmente si ricollega la responsabilità concorsuale del professionista.

È proprio con riguardo al contributo psicologico che si pongono i maggiori problemi nell'elaborazione di un criterio universale che permetta di stabilire quale deve essere il suo *minimum* affinché tale partecipazione morale, al reato eseguito da altri, possa assumere rilevanza penale. Infatti, con buona probabilità, il codificatore del '30 non si era reso conto appieno dell'impossibilità di spiegare tutti i contributi psicologici mediante criteri causali puri, in quanto le interazioni morali, a differenza di quelle naturalistiche, non sono ripetibili e, dunque, sfuggono a qualsiasi sforzo di ricondurle a leggi scientifiche che permettano di dimostrare una regolarità deterministica tra fenomeno e connessione. Per tale ragione alcuni ritengono non si possa nemmeno parlare di vera e propria causalità psichica in quanto non esiste nessuna legge, di valore scientifico, che possa dimostrare con valore logico inconfutabile la conseguenza che una forma di partecipazione morale (istigazione, determinazione, consiglio tecnico, la promessa di assistenza...) possa aver avuto su un dato inafferrabile e ingovernabile come la mente umana.⁵⁴²

È interessante notare che, in tempi recenti, si stia assistendo ad una collaborazione tra neuroscienze e diritto penale al fine di individuare possibili relazioni organico-biologiche che permettano di spiegare l'influenza causale tra condotta del concorrente morale e processo decisionale dell'esecutore, tuttavia la prevalente dottrina guarda a tali tentativi con notevole scetticismo in quanto si teme che *“un approccio neuronale possa collocare in secondo piano il libero arbitrio, sostituendolo con un (più o meno) rigido determinismo, tale da minare alle fondamenta il principio di colpevolezza”*⁵⁴³.

I dibattiti che rimangono aperti in merito al concorso morale sono prettamente dottrinali e perlopiù circoscritti al consiglio tecnico, in quanto la giurisprudenza è ormai solida nel riconoscere la presenza di un contributo psicologico qualora il concorrente *“abbia fatto sorgere il proposito criminoso altrui o [...] lo abbia rafforzato, ovvero ancora che abbia agevolato l'azione illecita, materialmente posta in essere da altri”*⁵⁴⁴.

⁵⁴² S. CAMAIONI, *op. cit.*, pag. 89 s.s., l'autore propone un paragone assai chiarificante: *“se da un lato esistono leggi scientifiche che consentono di affermare che un colpo di pistola ha causato [...] la morte di una persona, non esiste nessuna legge dotata di altrettanta plausibilità scientifica che consente di affermare che una certa condotta istigativa posta in essere in essere dall'istigatore ha causato la commissione del reato da parte dell'istigato. [...] Anche se si riuscisse ad accertare che normalmente, secondo l'osservazione di un certo numero di casi analoghi, un individuo, di fronte ad un certo tipo di sollecitazione proveniente da un'altra persona, reagisce solitamente in una certa maniera, ciò non autorizzerebbe ad affermare, tuttavia, che nelle medesime circostanze un'altra persona non si comporterebbe in modo diverso dalla «norma»: e tanto basta ad escludere la configurabilità di una causalità psichica [...]”*.

⁵⁴³ E. BASILE, *op. cit.*, pag. 42, nota 84; per approfondire quest'interessante argomento l'autore riporta diverse fonti: A. SANTOSUOSSO, *Le neuroscienze e il diritto*, Pavia, 2009; L. DE CATALDO NEUBURGER, *Scienza e processo penale: linee guida per l'acquisizione della prova scientifica*, Padova, 2010; G. GULOTTA - A. CURCI, *Mente, società e diritto*, Milano, 2010; L. PALAZZANI - M. ZANNOTTI, *Il diritto nelle neuroscienze. Non «siamo» il nostro cervello*, Torino, 2013; O. DI GIOVINE, *Diritto penale e neuroetica*, Padova, 2013.

⁵⁴⁴ P. GRILLO, *I connotati del concorso morale secondo la Cassazione*, articolo pubblicato il 25 luglio 2017 su DirittoeGiustizia-Il quotidiano di Informazione Giuridica.

Sintetizzando, le più comuni forme di partecipazione psichica nel reato sono:

i) l'**istigazione**

Espressione che racchiude due modi di contribuire al reato: «istigazione in senso stretto» “cioè il rafforzamento dell'altrui volontà criminosa”⁵⁴⁵, la «determinazione» ovvero il far sorgere in altri un proposito criminoso prima mancante. Si comprende chiaramente come la seconda modalità svolga un ruolo offensivo nettamente più incisivo rispetto a quello esercitato dal primo, tuttavia, in giurisprudenza tale differenziazione ha valore meramente nominalistico, tanto che nelle sentenze si parla di istigazione ricomprendendo anche la determinazione. L'istigazione – quale che sia la sua forma di manifestazione – deve avere per oggetto un preciso reato, inoltre i destinatari dell'incitamento devono essere ben individuati (o individuabili), altrimenti non sussisterà il concorso.

ii) l'**accordo**, ovvero una sorta di istigazione reciproca, cioè mettersi d'accordo per fornire ognuno un determinato contributo per la realizzazione di un preciso reato. Si tratta di un'eventualità particolare con la quale viene incriminato il partecipe all'accordo criminoso che alla fine non ha fornito il contributo prestabilito per l'esecuzione del reato, ciò nonostante, l'illecito si è comunque perfezionato. Affinché possa essere dichiarata la responsabilità concorsuale di tale soggetto è necessario provare che il contributo che quest'ultimo avrebbe dovuto apportare ha svolto sugli altri componenti un effetto psicologico determinante, nel senso che essi non avrebbero posto in essere l'azione criminosa se non avessero avuto la preventiva consapevolezza del contributo del partecipe (poi non realizzatosi).

iii) il **consiglio tecnico**.

Si tratta probabilmente della forma concorsuale di maggior interesse per i professionisti (quali Avvocati, Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Consulenti del Lavoro...) in quanto sovente la loro attività si concretizza in prestazioni consulenziali; tuttavia, questa modalità di partecipazione al reato risulta particolarmente problematica, tanto che non è presente un'adeguata ed univoca interpretazione giurisprudenziale che delimiti i confini della rilevanza penale del consiglio tecnico.⁵⁴⁶

La difficoltà ad inquadrare i limiti della valenza penale di questo fenomeno deriva, forse, dalla polisemia del verbo “consigliare” - da cui deriva il sostantivo consiglio – che include due accezioni: l'azione di suggerire o fornire un parere nei confronti di chi abbia un problema e quella di esortare o incoraggiare a fare o non fare qualcosa: quest'ultima chiaramente rimanda a contributi di tipo istigativo, ovvero di determinazione o rafforzamento del proposito criminoso. Per riferirsi al primo significato viene accostato l'aggettivo «tecnico», sicché è possibile definire il consiglio tecnico come

⁵⁴⁵ S. CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, pag. 102.

⁵⁴⁶ E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale*, pag. 55 s.s..

il fornire istruzioni, il c.d. “know how” necessario o anche solo utile per eseguire un reato⁵⁴⁷ ovvero come l’azione di suggerire “*condotte consone allo scopo [delinquenziale]*”⁵⁴⁸.

In generale sembrerebbe che per integrare un atto di concorso criminoso il contenuto della consulenza resa si riverberi sulle modalità esecutive del crimine, cioè le indicazioni rese devono aver accresciuto il patrimonio conoscitivo del cliente malintenzionato con peculiare riguardo *all’iter cruminis*.⁵⁴⁹

Dunque, vi è una sostanziale differenza tra la situazione in cui:

- ad un professionista venga sottoposto da un cliente un progetto delinquenziale (più o meno sofisticato, come ad esempio trasferire fittiziamente la sede societaria per realizzare indebiti risparmi d’imposta oppure quella di occultare beni aziendali o personali) ed egli si limiti a valutare la fattibilità del piano, illustrandone benefici e rischi, tra cui rientrano chiaramente le conseguenze penali. In simili casi l’esperto che esegue la consulenza non commette alcun reato per il semplice fatto di aver commentato il piano ed averne indicato le criticità, sia perché non ha in alcun modo partecipato al fatto, sia poichè non legalmente tenuto a dissuadere o denunciare il cliente.
- qualora invece il consulente non si limiti ad effettuare le precedenti considerazioni, ma suggerisca di adottare uno schema fraudolento alternativo oppure indichi degli accorgimenti per minimizzare il rischio di verifiche fiscali o dell’Autorità Giudiziaria, la condotta integrerebbe un contributo morale penalmente rilevante.

iv) la **promessa d’assistenza** durante o dopo il reato qualora abbia determinato o rafforzato l’altrui proposito criminale. Al contrario non costituisce concorso nel reato l’aiuto prestato dopo la commissione del crimine, ipotesi che comporterà una responsabilità per diverso reato, come il favoreggiamento o la ricettazione.

Prima di passare all’analisi dell’ultimo elemento costitutivo (l’elemento soggettivo), è bene ricordare che non costituisce forma di partecipazione psicologica al reato la connivenza. Si tratta dell’atteggiamento esteriore del soggetto che non interviene per impedire un reato di cui ha conoscenza e che altri stanno commettendo o hanno deciso di commettere. La non rilevanza penale della connivenza è conseguenza del fatto che nel nostro ordinamento non esiste un obbligo giuridico generale di impedire gli altrui reati, tanto più che quando il legislatore ha voluto prevedere simili doveri comportamentali lo ha fatto stabilendo in capo a specifiche categorie di soggetti precisi

⁵⁴⁷ A. PERINI, *Il consiglio tecnico*, pag. 725.

⁵⁴⁸ E. BASILE, *op cit.*, pag. 204 s.s., in cui l’autore riporta una definizione espressa dai giudici di legittimità, Cass. 22 maggio 2013, sentenza n. 21976.

⁵⁴⁹ *Ibidem*.

obblighi impeditivi. Dunque, il semplice cittadino che rimanga a guardare la perpetrazione di un reato senza fare nulla non sarà assoggettabile a pena.⁵⁵⁰

4) il dolo o la colpa di partecipazione.

Il concorso doloso

Giurisprudenza e dottrina hanno sempre unanimemente affermato che anche nel concorso debba sussistere l'elemento soggettivo, tuttavia, divergenze ed incertezze rimangono con riguardo alla determinazione dello stesso.

Secondo il codice penale è pacificamente configurabile sia il concorso doloso nel reato doloso che il concorso colposo nel reato colposo, mentre più discussa è la possibilità di riconoscere il concorso doloso nel reato colposo e il concorso colposo nel reato doloso.

Con riferimento alla struttura del dolo nel concorso, a differenza del passato, oggi è pacifico che per la sua sussistenza non sia necessario il “*previo concerto*”, ovvero non occorre che i soggetti si siano precedentemente accordati al fine di eseguire l'illecito, altrimenti si sarebbe dovuto escludere la rilevanza concorsuale nei casi di “*accordo improvviso*”, ovvero quelle circostanze in cui la volontà di cooperare si forma contestualmente o a ridosso del compimento del reato.⁵⁵¹

In generale quello che caratterizza l'elemento soggettivo di tutte le forme concorsuali è la **consapevolezza di cooperare** con gli altri; tuttavia, affinché si configuri il concorso dei concorrenti, non è necessario che vi sia in tutti la reciproca cognizione dell'altrui contributo essendo sufficiente che tale consapevolezza sia presente in uno solo di questo; al contrario la **volontà di cooperare** deve sussistere nell'animo di ogni concorrente.

Il Mantovani riassume tre presupposti perché si abbia il dolo di concorso:

- 1) la coscienza e volontà di realizzare un fatto di reato;
- 2) la consapevolezza delle condotte che gli altri concorrenti hanno esplicato, esplicano o esplicheranno;
- 3) la coscienza e volontà di contribuire con la propria condotta, assieme alle altre, al verificarsi del reato.

Lo stesso autore osserva inoltre che, per i reati a dolo specifico, è necessario che almeno uno tra partecipi o autori abbiano agito per quella precisa finalità richiesta dalla norma incriminatrice.

⁵⁵⁰ S. CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, pag. 108 s.s., nel quale l'autore riporta una sentenza della Cassazione con cui si afferma che: “[...] a integrare il concorso non è sufficiente la connivenza o l'adesione psichica, anche se manifestata a chi commette materialmente il reato” (Cass. 26 marzo 2003, n. 23916).

⁵⁵¹ F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Parte Generale, XI ed., pag. 573; S. CAMAIONI, *op. cit.*, pag. 109.

Si tratta di un'impostazione ampiamente avallata anche in giurisprudenza, si veda: Cass. 28 gennaio 1998, sentenza n. 1443; Cass. 21 marzo 2003, sentenza n. 3221; Cass. 19 giugno 2009, sentenza n. 105.

Il concorso colposo

Originariamente non si riteneva configurabile il concorso colposo dal momento che al concetto di concorso si ricollegava quello di convolontà del fatto criminoso. Tale problema è stato risolto con l'introduzione dell'art. 113 c.p. (rubricato cooperazione nel delitto colposo) il quale pur utilizzando un termine diverso da quello usato dall'art. 110 c.p. non comporta differenze sul piano sostanziale, in quanto anche tale articolo stabilisce il medesimo trattamento sanzionatorio per tutte le persone che hanno cooperato per il verificarsi del reato. Probabilmente tale differenziazione lessicale vuole mettere in evidenza il fatto che nel concorso colposo è assente l'elemento tipico del concorso doloso ovvero la convergenza delle volontà dei concorrenti: tale mancanza che ha indotto gli studiosi a denominare il concorso colposo come «concorso improprio» o *sui generis*⁵⁵².

Come visto per i reati monosoggettivi nel terzo capitolo, ciò che contraddistingue una condotta colposa è essenzialmente la sua contrarietà ad una regola cautelare: questo tratto caratterizzante vale anche in tema di cooperazione nel delitto, sicché come hanno ribadito i giudici di legittimità: *“perché la condotta di ciascun concorrente risulti rilevante ai sensi dell'art. 113 c.p. occorre che essa, singolarmente considerata, violi la regola di cautela, e che tra le condotte medesime esista un legame psicologico”*⁵⁵³.

Quest'ultimo legame psichico è stato sintetizzato dalla dottrina prevalente nella “consapevolezza e volontà di interagire con altri, senza la volontà la volontà di realizzare il fatto di reato”, tuttavia il Camaioni fa notare come detta circostanza non sia fondamentale, ben potendo qualcuno cooperare senza avere la consapevolezza di farlo, portando l'esempio del soggetto su cui grava un obbligo di impedire un evento penalmente rilevante il quale, per non scusabile trascuratezza, non realizza detta condotta impeditiva; in un simil caso egli concorre senza la consapevolezza di cooperare. Orbene lo stesso autore afferma come a rilevare sia non tanto la consapevolezza di cooperare ma piuttosto la coscienza della pericolosità della propria condotta.⁵⁵⁴ L'autore, per far ben comprendere tale pensiero, riporta il caso di un noleggiatore di autovetture: se colui che prende l'auto a noleggio la utilizza per una gara di velocità illegale e travolge ed uccide una persona, al noleggiatore non sarà ascrivibile alcuna nota di imprudenza e dunque non sarà corresponsabile con l'omicida; al contrario, qualora il noleggiatore avesse saputo di tale intento pericoloso del noleggiante si fonderebbe una colposità concorrente per l'evento derivato.

In conclusione, seguendo l'impostazione adottata da uno fra i più celebri autori di manualista penale, il Mantovani, tre sono gli elementi per aversi concorso colposo:

- 1) la non-volontà dell'evento criminoso;

⁵⁵² F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Parte Generale, XI ed., pag. 579, il quale ritiene inappropriata tale espressione in quanto *“sarebbe come voler chiamare la colpa «dolo improprio» perché esige la non volontà dell'evento”*.

⁵⁵³ Cass. 10 marzo 2005, sentenza n. 44623.

⁵⁵⁴ S. CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, 2009, pag. 150.

2) la volontà di concorrere (materialmente o psicologicamente) alla realizzazione della condotta contraria alle regole cautelari o rischiosa e causa dell'evento;

3) la previsione o la prevedibilità unita all'evitabilità dell'evento criminoso.

5.2. Il concorso del professionista nei reati tributari

Il Dottore Commercialista è uno tra i principali professionisti incaricati di svolgere attività di consulenza contabile e fiscale per società e persone fisiche; per il suo ruolo e la sua particolare posizione di intermediario tra pubblico e privato, in caso di reati tributari commessi dai suoi assistiti, la sua posizione potrebbe essere vagliata dagli inquirenti per accertare eventuali responsabilità a titolo di concorso.

Si tratta di una problematica che assume maggior rilevanza se si riflette su due aspetti che sono il secondo la conseguenza del primo⁵⁵⁵:

a) diversi tra i delitti tributari contenuti nel D. Lgs. n. 74/2000 sono stati recentemente inseriti tra i reati presupposto per l'affermazione della responsabilità amministrativa degli enti (D.lgs. n. 231/2001),⁵⁵⁶

b) si sta nettamente affermando un orientamento giurisprudenziale che tende ad includere gli studi professionali associati - modalità con cui operano gran parte dei professionisti – nel catalogo degli “enti” destinatari di responsabilità amministrativa, in quanto “*lo studio professionale associato, anche se privo di personalità giuridica, rientra infatti a pieno titolo nel novero di quei fenomeni di aggregazione di interessi (quali le società personali, le associazioni non riconosciute, i condomini edilizi, i consorzi con attività esterna e i g.e.i.e.) cui la legge attribuisce la capacità di porsi come autonomi centri di imputazione di rapporti giuridici e che sono perciò in grado di stare in giudizio come tali [...]*”⁵⁵⁷.

Dall'entrata in vigore del D. lgs. n. 74/2000, il c.d. “decreto manette agli evasori” che stabilisce il sorgere di diversi illeciti penali al verificarsi di violazioni particolarmente gravi - per entità o qualità – rispetto a obblighi tributari riguardanti imposte dirette o IVA; le pronunce giurisprudenziali hanno evidenziato come il Dottore Commercialista venga prevalentemente chiamato a rispondere come concorrente per i seguenti reati tributati:

⁵⁵⁵ J.P. CASTAGNO – A.A. STIGLIANO, *I rischi del mestiere: il concorso del commercialista nel reato del proprio cliente secondo la recente giurisprudenza di legittimità*, articolo pubblicato il 1° gennaio 2020 su Giurisprudenza penale.

⁵⁵⁶ Il Senato il 17 dicembre 2019 ha ratificato definitivamente il disegno di legge n. 1638, conversione in legge del D.L. n. 124/2019, che introduceva nell'elenco dei reati presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti gli illeciti penali tributari di:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D. lgs. n. 74/2000);
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. lgs. n. 74/2000);
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D. lgs. n. 74/2000);
- Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D. lgs. n. 74/2000);
- sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte (art. 11 D. lgs. n. 74/2000).

⁵⁵⁷ Cass. 7 luglio 2015, sentenza n. 44512.

- 1) “Dichiarazione fraudolenta mediante l’uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, previsto dall’art. 2 D.lgs. n. 74/2000 nonché per la fattispecie successiva (molto simile, poiché anch’essa legata a falsità fraudolente nelle dichiarazioni) ossia “Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”, stabilito dall’art. 3 del D.lgs. n. 74/2000;
- 2) “Emissione di fatture per operazioni inesistenti”, rubricato all’art. 8 del D.lgs. n. 74/2000;
- 3) “Indebita compensazione”, sancito dall’art. 10-*quater* del D.lgs. n. 74/2000;
- 4) “Sottrazione fraudolenta al pagamento d’imposte”, previsto dall’art. 11 del D.lgs. n. 74/2000.

5.2.1. I delitti di Dichiarazione fraudolenta

La prima ipotesi delittuosa (Dichiarazione fraudolenta mediante l’uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti⁵⁵⁸) si verifica quando il soggetto, tenuto a presentare la dichiarazione delle imposte sui redditi o dell’IVA, indica in una di quest’ultime documentazioni elementi passivi fittizi mediante l’uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, con il fine specifico di evadere dette imposte: questo reato viene punito con la reclusione da 4 a 8 anni.

L’art. 1 dello stesso Decreto contiene una serie di definizioni, tra le quali proprio quella di «fatture o altri documenti per operazioni inesistenti», con cui “*si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*”.

La fattura è quel documento con il quale il venditore attesta l’avvenuta cessione di un bene o prestazione di un servizio (art. 21 D.P.R. n. 633/1972) mentre gli altri documenti ad essa equiparata, dal momento che svolgono una funzione analoga o sostitutiva, sono, ad esempio, la ricevuta fiscale, lo scontrino fiscale e la scheda carburante. La definizione distingue poi tra:

– «operazioni oggettivamente inesistenti», quando la fattura o altro documento è stata emessa per una cessione mai posta in essere (c.d. inesistenza materiale) oppure realmente avvenuta ma per un importo minore rispetto a quello riportato in fattura (c.d. “sovraffatturazione”). Tali frodi risultano abbastanza semplici ed il loro obiettivo è quello di consentire all’utente di abbattere il proprio imponibile registrando dei costi non sostenuti nonché di diminuire il proprio debito IVA con l’Erario, se non addirittura di far figurare un credito.

⁵⁵⁸ Art. 2 D.lgs. 74/2000: “È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria.

Se l’ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 100.000, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni”.

– «operazioni soggettivamente inesistenti», in cui la cessione o la prestazione è effettivamente avvenuta ma tra soggetti diversi rispetto a quelli che risultano dalla fattura. Diversamente, le frodi che si fondano sull'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti appaiono nettamente più articolate e incentrate su un meccanismo definito “carosello”, il quale sfrutta il particolare regime di non imponibilità a cui sono soggetti gli scambi intracomunitari, nel senso che il venditore non applica l’IVA sulla vendita e riscuote il prezzo al netto. Inoltre, è richiesta la presenza di una o più società “cartiere” (ovvero società fittizie create con il solo scopo di far figurare debiti IVA che non verranno mai versati all’Erario): in sintesi una società residente in uno Stato UE cede la merce ad una società italiana, la quale viene riceduta ad altre società residenti (c.d. “filtro”) le quali essendo scatole vuote non verseranno mai l’IVA allo Stato. Oltre a questo profitto indebito il broker finale potrà vendere i beni oggetto della truffa ad un prezzo inferiore a quello normale di mercato, ottenendo così un ingiusto vantaggio competitivo e falsando le leggi di mercato.

Per «elementi passivi fittizi» si devono intendere quelle componenti numeriche che consentono la riduzione del reddito e, conseguentemente, della base imponibile; in buona sostanza vi rientrano tutte quelle voci, in *primis* i costi, che incidono in senso negativo sulla quantificazione dell’imposta dovuta.

Il reato in esame viene commesso qualunque sia l’ammontare degli elementi passivi fittizi presentati fraudolentemente in una dichiarazione dei redditi o IVA: non esiste quindi una soglia minima di rilevanza penale.

Il secondo reato tributario relativo a frodolenze nelle dichiarazioni (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici⁵⁵⁹) si commette quando vengono indicati, con il preciso scopo di evadere l’IVA e le imposte sui redditi, elementi attivi per un ammontare inferiore rispetto a quelli effettivi o elementi passivi, crediti e ritenute fittizi, mediante l’esecuzione di operazioni simulate (oggettivamente o soggettivamente) oppure utilizzando documenti falsi o ancora altri mezzi fraudolenti “*idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria*”.

⁵⁵⁹ Art. 3 D.lgs. n. 74/2000: “Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”.

Differentemente dal precedente reato, affinché le dichiarazioni fraudolentemente presentate assumano rilevanza penale, deve esservi il contemporaneo superamento delle due seguenti soglie:

- a) l'ammontare della singola imposta evasa deve essere superiore a 30.000 euro;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi evasi, da calcolarsi tenendo conto anche della possibile indicazione di elementi passivi fittizi, deve essere maggiore del 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi dichiarati oppure deve essere superiore a 1.5 milioni di euro o ancora qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque maggiore di 30.000 euro.

Questo reato è punito con la reclusione da 3 ad 8 anni.

È bene sottolineare, come fa anche capire l'inciso con cui esordisce l'articolo in esame (vedi nota 548), che il reato di "Dichiarazione fraudolenta mediante altre artifici" costituisce una fattispecie speciale rispetto a quella prevista dall'art. 2 in quanto trova applicazione quando il reo per l'indicazione degli elementi passivi fittizi non si sia avvalso di fatture o documenti equipollenti, ma abbia messo in atto «operazioni simulate», «documenti falsi» od «altri mezzi fraudolenti».

Quanto al primo oggetto, le operazioni simulate, oggettivamente o soggettivamente, sono definite dall'art. 1 D.lgs. n. 74/2000 come *“operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”*.

comportamento diretto a far sorgere in altri un falso giudizio sia per mezzo di dichiarazioni concordate tra le parti ma non corrispondenti all'effettiva volontà delle stesse (*s. di contratto*), sia con la denuncia di fatti inesistenti o diversi dalla rappresentazione che ne vien data (*s. di reato*).

Per simulazione s'intende un insieme di comportamenti diretti a far generare una falsa rappresentazione della realtà attraverso dichiarazioni, comportamenti, atti di disposizione o negozi non corrispondenti all'effettiva volontà della parte (o delle parti). Il riferimento all'art. 10-bis L. n. 212/2000, nella definizione proposta poc'anzi, intende escludere dall'ambito simulativo le operazioni elusive, ovvero quei comportamenti che consentono di ottenere un risparmio d'imposta attraverso l'aggiramento della normativa fiscale senza che vi sia violazione, come accade invece nel caso dell'evasione: dunque la prima costituisce condotta generalmente irrilevante dal punto di vista penale, mentre la seconda è normalmente sanzionata penalmente.

In sintesi, come ha precisato la Cassazione, vi è simulazione quando l'operazione costituisce un *“mero simulacro privo di qualsivoglia effettivo contenuto [...] una vera e propria macchinazione priva di sostanza economica il cui unico scopo, anche attraverso il sapiente utilizzo di strumenti negoziali tra loro collegati, sarebbe quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale”*⁵⁶⁰.

⁵⁶⁰ Cass. 5 ottobre 2016, sentenza n. 41755.

Per quanto riguarda i «documenti falsi» vale quanto detto per i documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 D.lgs. n. 74/2000; mentre, con riferimento ai «mezzi fraudolenti», la relazione al D.lgs. n. 158/2015, che ha apportato modifiche al decreto in esame, ha chiarito che si tratta di un *genus* composito al cui interno è possibile ricomprendere “*qualsiasi artificio che faccia apparire la realtà diversa da quella che in effetti è*” che però venga realizzato violando uno specifico obbligo giuridico.

Sono mezzi fraudolenti frequentemente utilizzati:

- l'utilizzo di documentazione contraffatta e alterata;
- l'accensione di conti correnti o depositi a nome di terzi;
- la costituzione di società di comodo;
- l'intestazione di conti o libretti al portatore a nomi di fantasia.

Elemento fondamentale per la sussistenza del reato è che le tre condotte appena descritte presentino l'idonea capacità di ostacolare l'accertamento della violazione, nel senso che non sarebbe sufficiente un comportamento meramente omissivo, ma è necessaria una condotta attiva ed artificiosa che espliciti chiaramente una capacità ingannatoria, capace di camuffare la realtà concreta. Risultano esplicitamente irrilevanti, quali mezzi ingannatori (in forza del comma 3 dello stesso articolo) fenomeni di mera “sottofatturazione”, cioè la registrazione in fatture (o documenti equipollenti) di importi inferiori rispetto a quelli effettivamente praticati.

5.2.2. Il delitto di Emissione di fatture per operazioni inesistenti

Per quanto riguarda la terza ipotesi criminosa individuata (Emissione di fatture per operazioni inesistenti⁵⁶¹) si tratta stavolta di un reato comune, realizzabile da chiunque, benché anch'esso caratterizzato dallo stesso dolo specifico previsto dalle due precedenti norme incriminatrici.

L'art. 8 D.lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da 4 a 8 anni colui che emette o rilascia fatture per operazioni inesistenti, ovvero una condotta speculare a quella prevista dall'art. 2, il quale punisce chi le utilizza. Come per quest'ultimo reato citato non è richiesto il superamento di soglie quantitative, ma il comma 2 dell'articolo in esame precisa che qualora vengano emesse più fatture nell'arco dello stesso anno si realizzerà un unico reato.

⁵⁶¹ Art. 8 D.lgs. n. 74/2000: “È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni”.

Tuttavia, è bene precisare che, a differenza di quanto stabilito per la punibilità ai sensi dell'articolo 2, la violazione di cui all'art. 8 si realizza a prescindere dal fatto che l'emittente utilizzi la fattura o la faccia confluire nella dichiarazione dei redditi o IVA.

5.2.3. Il delitto di Indebita compensazione

La quarta fattispecie penal-tributaria evidenziata (L'indebita compensazione⁵⁶²) si concretizza quando il soggetto, tenuto al versamento delle imposte sui redditi o dell'IVA, non versa tali debiti tributari presentando, nel modello F24, crediti in compensazione inesistenti o non spettanti; il legislatore non ha previsto la sussistenza di un dolo specifico, ma ha stabilito per l'esistenza del reato una soglia di rilevanza: il credito annuo indebitamente compensato deve essere d'importo superiore a 50.000 euro.

Si considerano «*crediti inesistenti*» e la loro indebita compensazione è punita con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, quei crediti:

- che non esistono materialmente;
- che sono già utilizzati in compensazione;
- la cui compensazione spetta ad un altro soggetto;
- sottoposti a condizione sospensiva.

Sono invece qualificati come «*non spettanti*» e la loro indebita compensazione comporta la reclusione da 6 mesi a 2 anni, quei crediti:

- utilizzati in compensazione oltre il limite normativo;
- utilizzati in compensazione violando il divieto di compensazione per ruoli non pagati.

⁵⁶² Art. 10-quater D.lgs. n. 74/2000: «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.»

5.2.4. Il delitto di Sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte

L'ultimo reato tributario elencato (Sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte⁵⁶³) comprende due fattispecie ben distinte nel comportamento:

- Nell'ipotesi delittuosa delineata dal comma 1 è punita la condotta di chi **aliena simulatamente** oppure esegue **altri atti fraudolenti** sui propri o sugli altrui beni in modo tale da ostacolare, anche solo parzialmente, l'azione di riscossione dell'Amministrazione Finanziaria, ossia la diminuzione delle garanzie patrimoniali del contribuente. L'alienazione simulata può comprendere atti di disposizione sui beni quali la vendita, la donazione, il conferimento di beni o ancora la permuta. Costituiscono normalmente indizi del fatto che il negozio traslativo della proprietà è un atto simulato:
 - a) il fatto che il corrispettivo pattuito sia irrisorio o nettamente incongruo rispetto al reale valore del bene;
 - b) la cessione del bene sia avvenuta nei confronti di parenti e l'alienante continui ad utilizzare ciò che è stato ceduto;
 - c) il corrispettivo pattuito nel contratto non sia stato incassato benché sia passato diverso tempo dall'atto negoziale.

Quanto agli altri atti fraudolenti, che determinano l'occultamento dei beni, si possono ricomprendere tutte quelle operazioni come l'accensione di garanzie reali sui beni ovvero la loro confluenza in fondi patrimoniali, (anche detti "trust" in inglese) o ancora il riconoscimento di debiti inesistenti oppure la costituzione di diritti reali di godimento sui beni.

È interessante rilevare che prima dell'introduzione del D.lgs. n. 74/2000 questo stesso reato era previsto dall'art. 97 del D.P.R. n. 602/1973, il quale però stabiliva che per attribuire rilevanza penale ad atti di sottrazione fraudolenta era necessario che fossero intervenuti accessi, ispezioni, verifiche oppure che al contribuente fossero state notificate cartelle di pagamento o avvisi di accertamento od altri equipollenti. L'attuale impostazione di questa fattispecie penale ha rimosso tale requisito, attribuendo rilevanza penale ad azioni di sottrazione fraudolenta a prescindere dal fatto che si sia già instaurata una qualsiasi attività di controllo tesa al recupero del debito erariale.

Non si può tralasciare l'analisi di altri due punti particolari della fattispecie:

– gli orientamenti giurisprudenziali si sono diretti verso un'interpretazione estensiva dell'espressione "*rendere inefficace in tutto o in parte la procedura di riscossione coattiva*", tanto che il contribuente

⁵⁶³ Art. 11 D.lgs. n. 74/2000: "*È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni*".

rischia di essere indagato per tale reato quand'anche compia dei negozi giuridici legittimi sui propri beni, ma astrattamente configurabili come atti volti al depauperamento del patrimonio e dunque che ostacolino le pretese erariali;

– il dover tener conto anche degli interessi e delle sanzioni relative alle imposte nel calcolo della soglia di punibilità dei 50.000 euro, rende al contribuente difficile prevedere con certezza, al momento di compimento del reato, l'esatto ammontare del proprio debito tributario complessivo e, di conseguenza, si creano non poche incertezze nel capire se si supererà o meno tale limite.

- La fattispecie penale individuata dal comma 2 dell'art. 11 D.lgs. n. 74/2000 incrimina colui che indichi elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi nei documenti inviati per la richiesta di accesso alla procedura di transazione fiscale; il suo ammontare deve, anche in questo caso, essere complessivamente superiore ai 50.000 euro affinché possa assumere rilevanza.

La transazione fiscale (art. 182-ter L. Fall.) è una particolare procedura che consente all'imprenditore commerciale, che si trovi in stato di difficoltà economica, di chiedere all'Amministrazione finanziaria una diminuzione o una rateizzazione dei debiti tributari nel contesto di una concordato preventivo o di un piano di ristrutturazione dei debiti.

Seppur distinti, i due comportamenti illeciti hanno in comune:

- i) medesime conseguenze sanzionatorie, ovvero la reclusione da 6 mesi a 4 anni;
- ii) stesso dolo specifico, dato dalla volontà di sfuggire al pagamento delle imposte sui redditi o IVA nonché di eventuali sanzioni ed interessi sorti per il mancato pagamento di quest'ultime, per un ammontare complessivo superiore a 50.000 euro (dunque è presente anche una soglia di rilevanza penale);
- iii) medesima circostanza aggravante, la quale comporta un aumento della cornice edittale che passa da 1 a 6 anni di reclusione, nel caso in cui la sommatoria dei valori di cui tener conto per il calcolo della soglia di punibilità superi i 200.000 euro.

5.2.5. Orientamenti giurisprudenziali sul concorso del professionista nei reati tributari

Come già affermato in generale per il concorso è bene ribadire che, affinché possa essere dimostrata la partecipazione del professionista in tutti questi reati tributari è necessario che il suo contributo, sia esso materiale o psicologico, deve aver esercitato un'influenza causale, quand'anche solo agevolativa, sul fatto concretamente realizzato da altri⁵⁶⁴.

⁵⁶⁴ Cass. 22 maggio 2012, sentenza n.36818: "È sufficiente che la condotta di partecipazione si manifesti in un comportamento esteriore idoneo ad arrecare un contributo apprezzabile alla commissione del reato mediante il rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera di altri concorrenti, e che il partecipe, per effetto della

Ad esempio, per il reato di falsa fatturazione la Cassazione, con la sentenza n. 35453 del 2010, ha affermato il concorso del professionista con il cliente qualora nello studio del Dottore Commercialista vengano rinvenuti documenti fittizi e il timbro dell'impresa-cliente identico a quello applicato sulle false fatture.

Ad ogni modo è bene precisare che, di norma, il professionista non è penalmente responsabile se annota nelle dichiarazioni dati contabili falsi, forniti dal cliente, e se manca l'evidenza del dolo; tuttavia, la Cassazione, con la sentenza n. 28158 del 2019, ha ribadito la responsabilità del Dottore Commercialista per dolo eventuale, qualora i dati forniti dal cliente per redigere le dichiarazioni siano palesemente inattendibili. Ciò significa che egli era consapevole degli intenti fraudolenti del cliente e dunque, certificandoli, ha agevolato il proposito criminoso del cliente, *“specie in totale difetto di allegazione e dimostrazione della propria estraneità al progetto criminoso”*.

Altra recente pronuncia della Cassazione, la n. 156/2022, è ancora più stringente poiché afferma che il Dottore Commercialista può essere condannato in concorso se non ha controllato la veridicità delle fatture.

Con riguardo al reato di “Sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte” è stato notato che perché possa ammettersi la sussistenza del concorso del professionista egli oltre ad aver seguito il cliente nella stipula degli atti simulativi, o fraudolenti, deve essere a conoscenza della posizione in cui il contribuente versa nei confronti dell'Erario, nel senso che deve saper della presenza di un grosso debito tributario del quale molto probabilmente dovrà rispondere con i propri beni⁵⁶⁵.

5.2.6. L'aggravante speciale dell'art. 13-bis D.lgs. n. 74/2000, le pene accessorie e la confisca

Chiarito l'orientamento giurisprudenziale, molto rigoroso, in tema di concorso del Dottore Commercialista in illeciti penal-tributari con il cliente, è bene mettere in luce tre ulteriori aspetti di grande rilievo per i professionisti che possono concorrere in reati fiscali con il cliente:

- l'applicabilità della circostanza aggravante speciale, recentemente introdotta, prevista dal comma 3 dell'art. 13-bis del D.lgs. n. 74/2000. Esso stabilisce che *“Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale”*.

Seppur l'intenzione che portò ad introdurre tale circostanza aggravante permane legittima ed apprezzabile, ovvero quella di sanzionare più severamente l'ipotesi in cui a concorrere nel reato

sua condotta, idonea a facilitarne l'esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato poiché in forza del rapporto associativo, diventano sue anche le condotte degli altri concorrenti”.

⁵⁶⁵ C. SANVITO – G. BONADIO – C. CARACCIOLI, *Il concorso del professionista nel reato*, pag.109 s.s..

tributario sia un soggetto che si avvale del suo ruolo e delle sue particolari competenze professionali, quello che da molti viene contestato è la formulazione di tale norma, la cui portata applicativa pare risultare incerta ed indeterminata, tanto da essere da alcuni giudicata incostituzionale dal momento che non era prevista nella legge delega; inoltre perché presenta delle criticità rispetto all'individuazione dei soggetti interessati ed alla condotta penalmente rilevante, che contrasterebbe con i principi di tassatività, determinatezza e precisione vigenti in diritto penale.⁵⁶⁶

Non essendoci una definizione normativa di «attività di consulenza fiscale», è necessario stabilire cosa debba intendersi con essa: questa pare ricorrere tutte le volte in cui ci si rivolga ad un professionista o un esperto per risolvere una problematica di natura fiscale, cioè riguardante l'insieme di imposte, tasse e contributi che un soggetto, persona fisica o giuridica, deve versare allo Stato⁵⁶⁷.

L'individuazione degli operatori a cui tale norma si riferisce deve essere intesa in senso ampio, nel senso che potranno essere inclusi nell'insieme dei soggetti interessati da tale aggravante tutti quei professionisti o intermediari bancari o finanziari che abbiano instaurato un “rapporto di consulenza” con il cliente con cui abbiano concorso nel reato tributario. Quindi possono rientrare in tale categoria i dottori commercialisti, gli esperti contabili, gli avvocati, i consulenti del lavoro, i notai, gli intermediari finanziari e gli operatori bancari che abbiano realizzato e poi venduto con abitualità e ripetitività «modelli di evasione fiscale». Tuttavia, è stato notato come in realtà parrebbe indifferente il fatto che colui che elabora e commercializza i modelli di evasione nell'ambito di un rapporto di consulenza fiscale sia effettivamente iscritto ad un Albo o registro, potendosi applicare l'aggravante anche nel caso in cui quest'ultimo sia stato precedentemente radiato.⁵⁶⁸

Resta da chiarire il significato di quest'ultima espressione (modelli di evasione fiscale), vero nocciolo della questione. Anche per questo elemento non risulta esserci una nozione normativa, sicché è d'uopo fare ricorso al vocabolario italiano: Zanichelli descrive il termine «modello» come “*un esemplare perfetto, da imitare o degno di essere imitato*” oppure “*uno schema teorico elaborato in varie scienze e discipline*”. Ebbene tenendo conto di queste dizioni, il professor David Terracina definisce i «modelli di evasione fiscale» come “*uno schema teorico di comportamento evasivo elaborato dal consulente e idoneo ad essere replicato in un numero indeterminato di casi*”. Ciò dovrebbe permettere di escludere la possibilità di parlare di modelli di evasione qualora l'evasione avvenga mediante schemi singoli e “artigianali”, non replicabili, cioè creati ad hoc per quella realtà e non applicabili a tutte le realtà. Recentemente la Cassazione ha aderito a questa impostazione

⁵⁶⁶ D. TERRACINA, *Consulenza fiscale dei professionisti e rischio penale: la nuova aggravante di cui all'art. 13-bis, comma 3, D.lgs. 74/2000*, documento pubblicato il 30 novembre 2015 su Fondazione Nazionale dei Commercialisti; A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, pag.365 s.s..

⁵⁶⁷ D.TERRACINA, *Consulenza fiscale dei professionisti e rischio penale: la nuova aggravante di cui all'art. 13-bis, comma 3, D.lgs. 74/2000*, documento pubblicato il 30 novembre 2015 su Fondazione Nazionale dei Commercialisti, attribuisce la paternità di tale definizione a Vittorio Coletti.

⁵⁶⁸ *Ibidem*, in cui l'autore afferma che concorda in tal anche F. DI VIZIO, *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura, 2015.

dottrinale affermando che per essere in presenza di modelli di evasione deve trattarsi di “*forme di evasione particolarmente complesse ed elaborate replicabili in più casi analoghi*”⁵⁶⁹.

Inoltre, le precisazione che i modelli di evasione devono essere elaborati e commercializzati dal consulente consente di escludere l'applicabilità dell'aggravante nei casi in cui il reato sia commesso in concorso con il professionista (o l'intermediario) che non abbia personalmente realizzato lo schema truffaldino oppure qualora il modello di evasione utilizzato per commettere il reato tributario sia stato fornito all'esterno di un'attività di consulenza fiscale.

Potrebbero costituire prototipi di modelli di evasione i casi in cui⁵⁷⁰:

- il consulente fiscale permetta a più contribuenti di utilizzare fatture relative ad operazioni inesistenti (per esempio per sponsorizzazioni o per consulenze) sulla base di contratti redatti in serie, con la contestuale predisposizione di documentazione fittizia preconstituita che giustifichi la liceità della deduzione di cui si beneficerà fraudolentemente;
- la sistematica creazione, per i propri clienti, di società con sede all'estero a cui fatturare acquisti o vendite inesistenti, quelle che in gergo vengono dette “scatole vuote” o “cartiere”.

• l'applicazione delle pene accessorie previste dall'art. 12 del D.lgs. n. 74/2000 per coloro che sono stati condannati per reati tributari costituisce un danno aggiuntivo per il Dottore Commercialista dal momento che comporta l'interdizione:

- dai pubblici uffici (da 1 a 3 anni);
- dall'ufficio di componente di una commissione tributaria (perpetua);
- dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in commissione tributaria (da 1 a 5 anni);
- dagli uffici direttivi di persone giuridiche e imprese (da 6 mesi a 3 anni).

• in seguito all'introduzione dell'art. 12-ter nel D.lgs. n.74/2000 è stata prevista l'applicazione della confisca (art. 240-bis c.p.⁵⁷¹) anche al soggetto che abbia concorso in alcuni reati tributari (art. 2,3,8,11).

Si ritiene di approfondire meglio il particolare istituto delle confische in quanto rappresenta il principale e, forse, più efficace strumento di contrasto della criminalità economica votata al

⁵⁶⁹ Cass. 18 gennaio 2018, sentenza n. 1999 in cui inoltre i giudici prendono atto della carenza di specificazione della norma.

⁵⁷⁰ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, pag.367.

⁵⁷¹ Art. 240-bis c.p.: “*Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale [...] è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. [...] quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona.*”

profitto⁵⁷² e perché impedisce che i beni illecitamente ottenuti o accumulati mediante la commissione di reati si consolidino nel patrimonio del criminale; inoltre, si evita che i profitti illegalmente realizzati possano essere reinvestiti nel circuito economico legale falsando le regole della corretta concorrenza.

È possibile definire la confisca come “*un istituto multiforme e multifunzionale che si presta tanto a finalità sanzionatorie quanto a scopi di prevenzione*” ma, in sostanza, consiste nell’espropriazione di un bene in favore dello Stato.

È possibile distinguere tre categorie di confisca:

1) la **confisca penale** del profitto e del prezzo del reato, la quale implica inevitabilmente la condanna per la commissione di un reato.

Si tratta di un provvedimento ablatorio (nel senso di espropriativo), previsto dall’art. 240 c.p. come “misura di sicurezza patrimoniale”, poiché inizialmente era visto solo come mezzo di prevenzione del crimine e di difesa sociale, nel senso che serviva ad evitare che il reo potesse agevolmente compiere nuovamente illeciti.

Tale forma di confisca richiede come basi imprescindibili:

- la condanna per la commissione di un illecito penale;
- la strumentalità delle cose per l’esecuzione del reato ovvero la loro provenienza dal reato.

L’articolo in esame distingue tra:

a) confisca facoltativa, che può riguardare “*le cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e le cose che ne sono il prodotto o il profitto*”. Con riferimento ai concetti di «prodotto» o «profitto» o «provento» del reato s’intende “*ogni vantaggio economico derivato, direttamente o indirettamente, da un reato*” nel senso che esso “*può consistere in qualsiasi bene e include ogni successivo reinvestimento o trasformazione di proventi diretti e qualsiasi vantaggio economicamente valutabile*”⁵⁷³. Con la precisazione che in relazione ai reati tributari (dichiarativi e di omesso versamento) per profitto si deve intendere l’imposta evasa, maggiorata degli interessi ma non anche delle sanzioni (essendo quest’ultime un costo del reato, “*originato infatti dalla sua commissione e, per tale ragione, necessariamente successivo ad essa*”⁵⁷⁴). Solamente per l’illecito di “Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte” (previsto dall’art. 11 D. Lgs. n. 74/2000) il profitto del reato include anche le sanzioni, dal momento che “*la condotta illecita è finalizzata ad evitare il pagamento complessivo dell’imposta comprensivo delle sanzioni*”⁵⁷⁵.

b) confisca obbligatoria, la quale colpisce fondamentalmente «il prezzo del reato» (ed altre cose specificate in dettaglio nel comma 2, n. 1-bis e n. 2). Per quanto riguarda quest’ultimo, per prezzo

⁵⁷² G. FORNARI – S. ROCCO – D. ATTANASIO – G. CASILLI, *Le confische nel sistema dei reati tributari*, articolo pubblicato il 29 dicembre 2020 su www.fornanieassociati.com

⁵⁷³ Direttiva 2014/42/UE.

⁵⁷⁴ Così le sentenze della Cass. n. 28047/2017 e la n. 17535/2019.

⁵⁷⁵ G. VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, 2020

del reato si deve comprendere “*il compenso dato (o promesso) per indurre, istigare o determinare un altro soggetto a commettere un reato*”.

È bene precisare che la facoltatività della confisca del profitto del reato è stata superata da diverse norme speciali, le quali hanno stabilito la sua obbligatorietà per numerosi illeciti penali, tra i quali il riciclaggio, i reati societari, i reati tributari, e via dicendo.

Altro aspetto importante è che l’effettività della confisca viene spesso “blindata” già nella fase delle indagini preliminari attraverso il provvedimento cautelare del sequestro preventivo, il quale limita la disponibilità del bene e ne impedisce la circolazione. Dunque, potrebbe essere disposto il sequestro preventivo sui beni del commercialista chiamato a rispondere come concorrente nei reati commessi dal suo cliente, ciò dal momento che l’istituto del concorso implica l’imputazione dell’intera azione criminosa e delle conseguenze in capo a ciascun concorrente in virtù della corresponsabilità di tutti nella realizzazione del reato.

Ulteriore passaggio significativo nella materia dei provvedimenti di confisca è quello dell’inserimento della variante della c.d. “confisca per equivalente”: istituto con il quale, qualora non fosse possibile procedere al sequestro dei beni frutto del crimine per poi decretarne la confisca, sarà ammissibile provvedere in via sussidiaria all’espropriazione di altri beni lecitamente acquisiti, non ricollegabili al reato e nemmeno derivanti da questo, di valore equivalente. Possono essere aggrediti con questa particolare forma confiscatoria anche beni che si trovano nella disponibilità del reo, che dunque potrebbero essere di proprietà di terzi. Evenienza che quest’ultimo può scongiurare, secondo la giurisprudenza⁵⁷⁶, solo dando prova:

- i) della lecita titolarità del bene;
- ii) dell’estraneità al reato;
- iii) dell’assenza di percezione di qualsiasi vantaggio derivante dal concedere al condannato l’uso del bene;
- iv) della sua buona fede oggettiva, da intendersi come affidamento incolpevole e privo di negligenza.

2) la **confisca** del profitto del reato collegata alla responsabilità **degli gli enti**, nei casi previsti dal D.lgs. n 231/2001. Vista la complessità della materia si rimanda a scritti più specifici per approfondire il tema, in questo elaborato ci si limita a ricordare che con la nota sentenza n. 10561 a S.S. U.U. della Corte di Cassazione⁵⁷⁷ del 5 marzo 2014 sono stati affermati i seguenti principi di diritto:

⁵⁷⁶ Cass. 7 dicembre, sentenza n. 52179.

⁵⁷⁷ Tale sentenza è rilevante perché ha consentito di dirimere una questione, riguardante le conseguenze in tema di confisca allorché il delitto venga commesso dagli amministratori di una persona giuridica, che fu oggetto di due orientamenti giurisprudenziali contrastanti. La prima posizione riteneva che la confisca avente ad oggetto i beni della società sarebbe sempre garantita per tre ordini di ragioni: a) non estraneità della società al reato; b) i beni sociali rimangono nella disponibilità del legale rappresentante; c) in virtù del principio della responsabilità concorsuale. Il secondo orientamento riteneva non ammissibile la confisca sui beni della persona giuridica, salvo il caso in cui l’organizzazione sia usata dal reo come schermo fittizio per il suo agire criminale.

- è ammessa nei confronti di una persona giuridica la confisca di denaro o altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto del reato realizzato dai legali rappresentanti della società nonché dai soggetti che ne sono suoi organi qualora tali consistenze risultino nella disponibilità dell'ente;
- salvo il caso in cui la persona giuridica funga da schermo fittizio di persone fisiche, non è permesso provvedere alla confisca per equivalente nei confronti dei beni della persona giuridica allorché non sia stato già rinvenuto il prodotto di reato realizzato dai rappresentanti dell'ente;
- qualora sia possibile provvedere al sequestro volto alla confisca di denaro o di ulteriori beni fungibili o di beni chiaramente collegabili al profitto del delitto tributario commesso dagli organi dell'ente non è consentito disporre la confisca per equivalente nei confronti delle persone fisiche (organi dell'ente) per reati da questi realizzati.

3) la confisca di prevenzione, suddivisibile nelle tipologie di “**confisca antimafia**” e di “**confisca allargata**”: in quest'ultime la connessione con un preciso reato è pressoché impercettibile, proprio per questo motivo l'applicazione di tali forme di confisca non avviene all'esito di un processo penale che conduca alla pronuncia di una sentenza di condanna (o di patteggiamento), bensì all'interno di un particolare procedimento, il cui scopo è quello di accertare la presenza dei requisiti per l'irrogazione del provvedimento ablativo. Si tratta comunque di un procedimento giurisdizionale che ha luogo davanti ad un giudice, in pubblica udienza e nel rispetto del diritto al contraddittorio.

Entrambe le forme di confisca sono accomunate dal fatto che i beni oggetto dell'espropriazione hanno un valore sproporzionato rispetto all'attività svolta o al reddito dichiarato da questi soggetti: ciò porta a ritenere che tali ricchezze derivino da azioni illecite o ne costituiscano una forma di reimpiego.

5.3. Il concorso del professionista nei reati fallimentari

Altra categoria di illeciti di cui il Dottore Commercialista può essere chiamato a rispondere come concorrente è costituita dai reati di bancarotta.

Prima di analizzare le diverse declinazioni con cui tale composito illecito può presentarsi, è necessaria una fondamentale premessa: il legislatore per disciplinare la struttura dei reati di bancarotta ha usato la tecnica normativa *per relationem* (o per rinvio), nel senso che ha descritto analiticamente due norme base, ossia la fattispecie di bancarotta fraudolenta (art. 216 L. Fall.) e quella di bancarotta semplice (art. 217 L. Fall), le quali sono modellate nell'ipotesi che sia l'imprenditore individuale a compiere condotte penalmente rilevanti e che, successivamente venga dichiarato fallito; dopodiché ha stabilito che tali comportamenti illeciti possano verificarsi in ambito

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza del 5 marzo 2014 ha accolto la seconda posizione, chiarendo che “il rapporto organico fra ente ed un suo organo, di per sé, non è suscettibile di fondare l'estensione della confisca, tanto più che è persino possibile che la persona giuridica, attraverso altri organi, promuova azione di responsabilità verso il suo amministratore che l'ha esposta a responsabilità conseguente a reato”.

societario o ancora che non si arrivi alla dichiarazione di fallimento ma che seguano altre procedure concorsuali, tipizzando così, appunto *per relationem*, altre fattispecie di bancarotta:

- la Bancarotta nelle società in nome collettivo ed in accomandita semplice (art. 222 L. Fall.)
- la Bancarotta societaria (art. 223 e 224 L. Fall.)
- la Bancarotta concordataria (comma 2, art. 236 L. Fall.)
- la Bancarotta negli accordi di ristrutturazione del debito con intermediari finanziari e nelle convenzioni di moratoria (comma 3, art. 236 L. Fall.)
- la Bancarotta nella liquidazione coatta amministrativa (art. 237 L. Fall.)

Per assolvere agli intendimenti proposti dal seguente studio non è necessario analizzare tutte le ipotesi criminose di bancarotta soprariportate, ma, per chiarire gli eventuali illeciti coinvolgimenti del Dottore Commercialista, sarà sufficiente esaminare i due modelli principali di bancarotta (fraudolenta e semplice), dai quali discendono tutti gli altre.

5.3.1. La Bancarotta fraudolenta

Il reato di Bancarotta fraudolenta previsto dall'art. 216 L. Fall. distingue a sua volta tre forme di bancarotta, per le quali è sempre necessario l'aver agito con dolo e che sia intervenuta la sentenza dichiarativa del fallimento:

1) la **bancarotta (fraudolenta) patrimoniale**, delitto che viene punito con la reclusione da 3 a 10 anni. Si applica all'imprenditore dichiarato fallito il quale abbia "*distratto, occultato, dissimulato, distrutto o dissipato in tutto o in parte i suoi beni [...] ovvero abbia esposto o riconosciuto passività inesistenti*". È facile comprendere, soffermandosi sull'aggettivo qualificante questa fattispecie penale ma anche sulle condotte incriminatrici che l'interesse giuridico tutelato dalla norma *de qua* è l'integrità del patrimonio dell'imprenditore, il quale costituisce un bene giuridicamente protetto dall'art. 2740 c.c.⁵⁷⁸ che afferma un principio morale, oltre che di diritto, ovvero quello della responsabilità patrimoniale, sintetizzabile nel detto "I debiti vanno pagati".

Le azioni di distruzione, dissipazione e occultamento non necessitano di particolari spiegazioni: sono condotte materiali che incidono fisicamente sui "beni-patrimonio" del soggetto decotto e impediscono che essi vengano attratti alla procedura fallimentare, arrecando così un forte pregiudizio agli interessi del ceto creditorio.

Al contrario, le condotte di dissimulazione e di distrazione sono messe in pratica attraverso negozi giuridici finalizzati alla fuoriuscita di beni facenti parte della sfera patrimoniale del fallito: sono anch'esse manovre finalizzate alla sottrazione di consistenze patrimoniali alla procedura di liquidazione giudiziale.

⁵⁷⁸ Art. 2740 c.c.: "*Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge*".

Le azioni distrattive e dissimulatorie costituiscono la tipologia più ricorrente e più astuta poiché permettono di camuffare la fraudolenza mediante l'utilizzo di *negotii* o facoltà astrattamente legittime che, nel caso in cui venga dichiarato il fallimento divengono elementi presupposto del reato. Esempi concreti di tale variegata forme di comportamento sono: la cessione di beni per un valore nettamente incongruo o addirittura senza corrispettivo, il confluire di beni del soggetto decotto in un fondo patrimoniale o ancora la loro segregazione fraudolenta in un *trust*.

Con riferimento all'ultima condotta penalmente rilevante, quella di esposizione o riconoscimento di passività inesistenti (nella pratica poco frequente), questa influisce in modo particolare sulla consistenza del patrimonio del fallito in quanto non ne determina una diretta diminuzione ma implica comunque un pregiudizio ai creditori reali in quanto verrebbero soddisfatti in misura inferiore per il concorrere di creditori apparenti. Si tratta dell'unica delle sei condotte di bancarotta fraudolenta patrimoniale per cui è richiesto il dolo specifico, consistente nel preciso scopo di arrecare danno ai creditori; mentre per le altre è previsto solamente il dolo generico, dato dalla volontà e consapevolezza che l'azione fraudolenta ha la capacità di arrecare danno al ceto creditorio.

È bene rilevare che non ha assolutamente rilevanza ai fini della punibilità del reato che i beni fraudolentemente sottratti siano ripristinati nell'attivo fallimentare mediante azioni revocatorie o, per quanto attiene l'ultima condotta, che venga smascherata la creazione di falsi debitori. Non ha rilievo ai fini dell'illiceità della condotta l'atto distrattivo qualora nel patrimonio permangano comunque sufficienti risorse per garantire le pretese creditorie o qualora per effetto del ripristino della situazione finanziaria sussistano i presupposti per revocare la sentenza di fallimento.⁵⁷⁹

2) la **bancarotta (fraudolenta) documentale**, delitto che viene punito con la reclusione da 3 a 10 anni. Colpisce l'imprenditore dichiarato fallito che ha "*sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, i libri o le scritture contabili*" ovvero li ha "*tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari*".

Il bene giuridico tutelato dalla norma è quello della regolarità delle scritture contabili (interesse tutelato dalle norme civilistiche in materia di contabilità e bilancio), in quanto poter far affidamento su una contabilità – da intendersi in senso ampio - veritiera, completa e ordinata permette di ricostruire attività e passività aziendali in modo da meglio garantire le pretese creditorie.

Il primo blocco di condotte penalmente rilevanti, ossia quelle di sottrazione e di distruzione comporta l'indisponibilità materiale delle scritture contabili, mentre quelle di falsificazione implicano una contraffazione di queste in modo da influire sulla loro idoneità probatoria. Secondo autorevole giurisprudenza⁵⁸⁰, per la punibilità di questi comportamenti è richiesto il dolo specifico

⁵⁷⁹ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, pag. 96 s.s..

⁵⁸⁰ Cass. Pen. sentenza n.17084/2015 e n. 34423/2016, con le quali i giudici di legittimità hanno superato l'orientamento secondo cui anche per l'ultima condotta fosse necessario dimostrare l'esistenza del dolo specifico, dato dall'intenzione di rendere impossibile ricostruire il patrimonio o il movimento d'affari.

Ad ogni modo va sottolineato che la genericità dell'espressione utilizzata dalla norma ha creato ampi problemi interpretativi con riguardo all'applicazione della diversa fattispecie di bancarotta semplice, la quale anch'essa l'ipotesi

dato dal fine di “*procurare a sé od ad altri un ingiusto profitto o di recare un pregiudizio ai creditori*”. Invece, per l'altra generica previsione di condotta illecita, costituito dalla tenuta delle scritture contabili in modo da non permettere di ricostruire il patrimonio o il giro d'affari, è sufficiente il sussistere del dolo generico, dato dalla consapevolezza che lo stato di disordine o incompletezza in cui versa la contabilità potrebbe rendere impossibile il riordino dell'effettiva situazione economico-patrimoniale e finanziaria.

3) la **bancarotta (fraudolenta) preferenziale**.

Ricorre quando l'imprenditore dichiarato fallito, per favorire un creditore rispetto ad un altro, “*esegue pagamenti o simula titoli di prelazione*”.

Il bene giuridico tutelato da questa norma è quello di rispetto del principio di *par conditio creditorum*, ovvero il diritto di parità di trattamento tra creditori (del medesimo rango). Questo crimine viene punito con la reclusione da 1 a 5 anni.

In sostanza due sono le condotte penalmente rilevanti che possono essere poste in essere prima o durante l'esecuzione della procedura fallimentare:

- a) l'effettuazione di pagamenti preferenziali, ovvero l'estinzione con qualsiasi forma di un precedente rapporto obbligatorio;
- b) la simulazione di titoli di prelazione, cioè far apparire inesistenti cause di prelazione, come ad esempio ipoteche o pegni su beni.

Si tratta di un reato a concorso necessario: infatti per il suo perfezionamento è necessario il comportamento convergente di due soggetti, il debitore che paga fraudolentemente e il creditore che sa di ricevere violando la *par conditio creditorum* (medesimo ragionamento vale per la simulazione di titolo di prelazione).

Con riferimento all'elemento soggettivo del reato *de qua* si deve evidenziare che la norma richiede un “dolo specifico composto” nel senso che la condotta fraudolenta deve essere stata attuata contemporaneamente allo scopo di favorire un creditore e danneggiare gli altri. Ebbene, per tal motivo, non sarebbe punibile l'imprenditore decotto che abbia saldato un debitore non per favorirlo ma per fargli ritirare l'istanza di fallimento.⁵⁸¹

della bancarotta semplice documentale data dal fatto di non aver “*tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o averli tenuti in maniera irregolare o incompleta*” (comma 2, art. 217 L. Fall.). Pare che l'ambito di applicabilità di quest'ultimo sia nettamente diversa in quanto quest'ultimo crimine è punito solo a titolo di colpa, inoltre sul versante oggettivo riguarda le sole scritture contabili obbligatorie.

Altro aspetto da rilevare sempre con riferimento a questa previsione generica di bancarotta fraudolenta documentale è dato dalla possibilità che per tale reato si può configurare un concorso con un altro reato, quello di tributario di “Occultamento o distruzione di documenti contabili”, il punisce colui che occulta o distrugge scritture contabili o documenti di cui è obbligatoria la conservazione “in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari” (art. 10 D.lgs. n. 74/2000).

⁵⁸¹ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, pag. 107.

È bene precisare che, in forza dell'art. 217 bis L. Fall.⁵⁸², non sono condotte presupposto per l'applicazione del reato di Bancarotta fraudolenta preferenziale e Bancarotta semplice i pagamenti e le operazioni compiute in esecuzione di un concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione dei debiti o di un accordo di composizione della crisi.

5.3.2. La Bancarotta semplice

L'altra norma base di cui si è accennato è costituita dal reato di Bancarotta semplice, previsto dall'art. 217 L. Fall.. L'aggettivo lascia intuire che si tratta di una condotta meno grave rispetto alla precedente e lo si comprende anche perché tale crimine è punito con una pena inferiore, ovvero da 6 mesi a 2 anni di reclusione, nonché dal fatto che il reato è punibile a titolo di colpa (grave) e non di dolo.

Come per il reato di cui all'art. 216 L. Fall. anche per quello di Bancarotta semplice si possono distinguere le forme di bancarotta patrimoniale e documentale e, chiaramente, è necessario che l'imprenditore sia stato dichiarato fallito:

1) la bancarotta (semplice) patrimoniale, prevista dal comma 1 dell'art. 217 L. Fall., stabilisce cinque condotte tipiche dell'imprenditore che fanno scattare il reato:

- l'aver fatto spese personali e familiari sproporzionate rispetto alla condizione economica;⁵⁸³
- l'aver eroso una grossa parte del proprio patrimonio in operazioni di pura sorte o manifestamente imprudenti;⁵⁸⁴
- l'aver commesso operazioni di grave sconsideratezza per ritardare il fallimento;⁵⁸⁵
- l'aver peggiorato la situazione di dissesto per non aver promosso da solo l'istanza di fallimento o con altra colpa grave;⁵⁸⁶

⁵⁸² Art. 217-bis L. Fall.: *“Le disposizioni di cui all'articolo 216, terzo comma, e 217 non si applicano ai pagamenti e alle operazioni compiuti in esecuzione di un concordato preventivo di cui all'articolo 160 o di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis o del piano di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), ovvero di un accordo di composizione della crisi omologato ai sensi dell'articolo 12 della legge 27 gennaio 2012, n. 3, nonché ai pagamenti e alle operazioni di finanziamento autorizzati dal giudice a norma dell'articolo 182 quinquies e alle operazioni di finanziamento effettuate ai sensi dell'articolo 22-quater, comma 1, del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, nonché ai pagamenti ed alle operazioni compiuti, per le finalità di cui alla medesima disposizione, con impiego delle somme provenienti da tali finanziamenti”.*

⁵⁸³ La legge vuole intendere le spese in generale, quali esborsi economici di qualsiasi tipo; inoltre, il termine "famiglia" deve essere inteso in senso ampio, non limitata al solo nucleo coniugi-figli.

⁵⁸⁴ È bene precisare che si deve trattare di operazioni imprudenti ma comunque inerenti all'esercizio dell'impresa, altrimenti, se le operazioni temerarie hanno carattere personale, si rientra nell'ipotesi di dissipazione, prevista dalla fattispecie di bancarotta fraudolenta.

⁵⁸⁵ Un caso ricorrente di tale ipotesi è dato dall'aver fatto ricorso a mutui con tassi usurari, nel tentativo di mascherare la situazione di insolvenza e posticipare l'inevitabile fallimento.

⁵⁸⁶ È interessante mettere in luce che costituisce una causa di non punibilità per i reati alcuni reati fallimentari, tra cui la bancarotta fraudolenta e semplice, l'aver presentato tempestivamente l'istanza fallimento e che i comportamenti illeciti e pregiudizievoli abbiano causato danni di speciale tenuità; mentre, si potrà applicare una riduzione fino a metà della pena allorché non si possa riconoscere la lieve entità del danno ma sia stata presentata la richiesta di liquidazione (ex fallimento) o concordato o accordi di ristrutturazione e contemporaneamente *“il valore dell'attivo inventariato o offerto ai creditori assicura il soddisfacimento di almeno un quinto dell'ammontare dei debiti chirografari e, comunque, il danno complessivo cagionato non supera l'importo di euro 2.000.000”* (art. 25 D.lgs. n.14/2019).

– il non aver adempiuto alle obbligazioni assunte con un precedente concordato preventivo o fallimentare.

2) la bancarotta (semplice) documentale, stabilita dal comma 2 dell'art. 217 L. Fall., che punisce l'imprenditore decotto, che, *“durante i tre anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento ovvero dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata, non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta”*.

5.3.3. La Bancarotta societaria

Come già anticipato, in forza degli artt. 223 -224 L. Fall.⁵⁸⁷, qualora i fatti che comportano la commissione dei reati di Bancarotta (semplice e fraudolenta) vengano commessi dagli amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori di società dichiarate fallite si applicheranno le stesse pene previste dagli articoli appena analizzati. È pacifico il fatto che tali qualifiche si estendano anche ai soggetti che svolgano di fatto questi incarichi, purché ciò non risulti legalmente.

Inoltre, l'art. 223 L. Fall. precisa che a quest'ultimi soggetti sarà possibile infliggere le stesse conseguenze penali previste per la Bancarotta fraudolenta patrimoniale anche nei casi in cui essi:

- a) commettendo alcuno dei fatti puniti da taluni reati societari (artt. 2621, 2622, 2626, 2627, 2628, 2629, 2632, 2633 e 2634 c.c.) abbiano determinato o concorso a determinare il dissesto della società in considerazione della progressione criminosa manifestatasi;
- b) abbiano causato con dolo o per effetto di operazioni dolose la decozione della società.

L'art. 224 L. Fall. prevede siano applicate a quei soggetti poc'anzi individuati le pene previste per il reato di Bancarotta semplice qualora essi, non rispettando gli obblighi a cui erano per legge tenuti, abbiano concorso a determinare od anche solo ad aggravare il dissesto della società.

⁵⁸⁷ Art. 223 L. Fall.: *“Si applicano le pene stabilite nell'art. 216 agli amministratori, ai direttori generali, ai sindaci e ai liquidatori di società dichiarate fallite, i quali hanno commesso alcuno dei fatti preveduti nel suddetto articolo.*

Si applica alle persone suddette la pena prevista dal primo comma dell'art. 216, se:

1) hanno cagionato, o concorso a cagionare, il dissesto della società, commettendo alcuno dei fatti previsti dagli articoli 2621, 2622, 2626, 2627, 2628, 2629, 2632, 2633, 2634 del codice civile;

2) hanno cagionato con dolo o per effetto di operazioni dolose il fallimento della società.

Si applica altresì in ogni caso la disposizione dell'ultimo comma dell'art. 216”.

Art. 224 L. Fall.: *“Si applicano le pene stabilite nell'art. 217 agli amministratori, ai direttori generali, ai sindaci e ai liquidatori di società dichiarate fallite, i quali:*

1) hanno commesso alcuno dei fatti preveduti nel suddetto articolo;

2) hanno concorso a cagionare od aggravare il dissesto della società con inosservanza degli obblighi ad essi imposti dalla legge”.

5.3.4. Considerazioni sul concorso nei reati di Bancarotta

Molteplici sono le sentenze che hanno affermato la responsabilità penale del Dottore Commercialista per aver concorso nelle fattispecie di bancarotta, sia in qualità di *extraneus* che di *intraneus*.

La prima eventualità non pone grosse difficoltà, in quanto vi sono diverse pronunce che permettono di disegnare un quadro chiaro e ben definito rispetto ai presupposti che fanno scattare la responsabilità penale. Si tratta di casi in cui il professionista concorre in qualità di consulente dell'imprenditore decotto o della società fallita per aver contribuito materialmente o moralmente al perfezionarsi dell'illecito. Per l'esistenza del reato concorsuale, sarà necessario dimostrare che:

- il professionista abbia apportato un contributo materiale, (per esempio progettando e portando ad esecuzione la conclusione di contratti volti a distrarre beni) o morale (per esempio rafforzando l'intento criminoso dell'agente garantendogli aiuto per tal fine, ovvero suggerendo quali negozi adottare per occultare i beni) il quale (contributo) abbia determinato o quantomeno agevolato la realizzazione dell'illecito;
- il requisito del dolo, se non diretto perlomeno generico, dato dalla consapevolezza dei propositi distrattivi o di confusione contabile dell'autore.

Mentre nella seconda ipotesi, il Dottore Commercialista, che ricopre il ruolo di sindaco o amministratore della società fallita, viene chiamato a rispondere per concorso omissivo, nel senso che egli non ha partecipato al reato né materiale né psicologicamente ma lo ha fatto abdicando ai propri doveri di ricognizione e segnalazione. Il fondamento giuridico di tale incriminazione deriva dal coordinamento di tre norme:

- i) il già citato comma 2 dell'art. 40 c.p., che stabilisce una clausola di equivalenza tra la commissione di un fatto illecito e il non aver impedito un evento che si aveva l'obbligo giuridico di impedire;
- ii) le norme civilistiche sugli obblighi di amministratori, sindaci e liquidatori (in particolare si veda il comma 3 dell'art. 2392 c.c.);
- iii) le norme sul concorso di persone nel reato.

Oltre a quanto detto nel paragrafo 4.5.4., a cui si rimanda, sembrerebbe che *“il dolo di partecipazione mediante una condotta omissiva impropria è costituito da due momenti distinti ma complementari, ovvero la rappresentazione dell'evento nella sua portata illecita, e la consapevole omissione delle condotte impeditive imposte dall'ordinamento”*⁵⁸⁸.

Ad ogni modo è bene sottolineare che permane una situazione di nebulosità nella determinazione del confine tra dolo eventuale e colpa del garante rimasto inerte: in giurisprudenza si rinvencono sia pronunce più garantiste, che tendono ad incriminare il soggetto ricoprente la posizione di garanzia solo qualora sia dimostrato che egli abbia percepito la presenza di segnali d'allarme e comunque omesso di effettuare il controllo, che gli avrebbe permesso di scoprire

⁵⁸⁸ N. MENARDO, *La responsabilità penale omissiva degli amministratori privi di delega*, pag. 9.

l'illiceità delle condotte e quindi segnalare; mentre altre, più rigide, le quali ritengono che, per accertare l'esistenza del dolo, sia sufficiente provare che i segnali d'allarme "*fossero talmente forti ed evidenti da doversi necessariamente imporre anche all'attenzione del più noncurante e distratto degli amministratori o dei sindaci*"⁵⁸⁹.

5.4. Il concorso del professionista nei reati societari

Dottore Commercialista potrebbe essere chiamato a rispondere per concorso nei reati societari, soprattutto in quelli di falso in bilancio (artt. 2621 e 2622 c.c.), ampiamente analizzati in precedenza e a cui si rinvia.

In questa sede si deve quindi rilevare la possibilità in cui il professionista possa essere punito per tali reati in virtù dell'applicazione dell'art. 110 c.p. qualora, ad esempio, egli abbia redatto i bilanci nei quali si operavano le omissioni o esposizioni di elementi passivi fittizi che contribuirono a determinare una falsa rappresentazione della situazione economico-patrimoniale dell'azienda. Chiaramente valgono le regole generali ribadite per la sussistenza del concorso, dunque, è necessario dimostrare sul versante oggettivo che la partecipazione al reato, sul piano materiale o psicologico, deve aver determinato o agevolato la realizzazione del reato, nonché, sul versante soggettivo si deve accertare che il Dottore Commercialista fosse consapevole di contribuire al perfezionamento degli intenti criminosi dell'autore-assistito.

A tal riguardo è bene sottolineare il fatto che l'amministratore o in generale il soggetto che ha incaricato il Dottore Commercialista (mediante l'istituto della delega di funzioni⁵⁹⁰) affinché compia in sua vece la predisposizione delle scritture contabili o esegua gli adempimenti fiscali, non potrà scaricare la responsabilità penale in capo al delegato affermando che il professionista ha agito liberamente essendosi il delegante affidato a quest'ultimo perché adempisse a detti obblighi tributari e contabili, i quali devono considerarsi quali incombenze personali e intrasferibili. La Cassazione⁵⁹¹

⁵⁸⁹ Cass. 23 febbraio 2011, sentenza n. 7088. Quest'ultimo provvedimento si allinea con altre precedenti pronunce, come la sentenza n. 45513 della Cassazione del 9 dicembre 2008, in cui gli Ermellini hanno affermato che, ai fini della prova dell'elemento soggettivo, è bastare verificare la conoscenza potenziale dell'indice di rischio da parte del consigliere privo di delega, "*salvo che sia fornita convincente e legittima giustificazione sulle ragioni che hanno condotto il soggetto all'inerzia*" o ancora con sentenza n. 2010 della Cassazione del 22 novembre 2010, con la quale i giudici di legittimità hanno sostenuto che sia sufficiente dimostrare che "*l'amministratore abbia avuto percezione dei sintomi d'illecito o che le attività incriminate fossero talmente anomale da non poter sfuggire*".

Tuttavia, non mancano verdetti molto più garantisti in cui si richiede alla pubblica accusa un maggiore sforzo probatorio per dimostrare la concreta percezione e rappresentazione, in *primis* la c.d. sentenza Bipop Carire (Cass. sentenza n. 23383/2007), con cui concordano la pronuncia n. 45519/2012.

⁵⁹⁰ Si tratta di un'espressione volta ad indicare "*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*". Tale fenomeno è conseguenza dell'elevato grado di tecnicismo della disciplina fiscale, contabile, societaria che impone sempre più di rivolgersi a professionisti, non potendo assolvere personalmente a tutti gli adempimenti connessi alla sua qualifica: «contribuente», «imprenditore», «società», «datore di lavoro». (Nota presa dal documento n. 76 della Fondazione Aristeia, *Profili di responsabilità penale del dottore commercialista*, pubblicato nel maggio 2007).

⁵⁹¹ Cass. 13 gennaio 1984, sentenza n. 215; Cass. 11 novembre 1988, sentenza n. 11170; Cass. 1° aprile 1989, sentenza n. 4570; Cass. 3 novembre 1992, sentenza n. 10477.

ha infatti più volte affermato che l'aver affidato la denuncia dei redditi e la predisposizione delle scritture contabili non esonera il delegante dal dovere di controllo e vigilanza dal momento che si tratta di obblighi che rimangono comunque personali; ne discende che l'istituto della delega, qualora si accertino responsabilità penali, non è idoneo a traslare tutta la responsabilità in capo al soggetto delegato, non ha efficacia liberatoria nei confronti del delegante che ha comunque l'obbligo di controllare la correttezza dell'attività delegata.

In conclusione, si deve notare come anche per questi reati è possibile che il professionista, venga chiamato a rispondere per concorso omissivo nei reati societari; valgono le considerazioni esposte nel paragrafo 4.5.4. e in quello precedente.

5.5. Concorso nel reato di Autoriciclaggio o Riciclaggio del professionista?

Con il termine riciclaggio s'intende un insieme variegato di condotte che vengono compiute dopo che è stata terminata un'azione criminosa e che hanno lo scopo di dissimulare l'origine illecita del profitto ricavato dalla commissione di un delitto, quest'ultimo definito dagli studiosi reato-presupposto.

Il reato di **riciclaggio**, previsto dall'art. 648-bis c.p.⁵⁹², è stato introdotto con il D.L. n. 59/1978 ed è punito con la reclusione da 4 a 12 anni (unitamente ad una multa da 5.000 a 25.000 euro). Si contesta a colui che *“sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità”⁵⁹³ proveniente da un delitto non colposo, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa”*.

Affinché si possa configurare il reato di riciclaggio è necessario verificare la sussistenza di un reato presupposto (più precisamente un delitto non colposo, quindi rilevano solo i delitti dolosi) da cui derivano i proventi oggetto della c.d. attività di *money laundering*, rispetto al quale il soggetto attivo del riciclaggio non deve aver in alcun modo concorso alla sua realizzazione, altrimenti si ricadrà

⁵⁹² Art. 648-bis: *“Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo; ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000.*

La pena è della reclusione da due a sei anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648 [ovvero le precedenti disposizioni si applicano anche quando l'autore del delitto da cui il denaro o le cose provengono non è imputabile o non è punibile ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale delitto].”

⁵⁹³ Con l'espressione «altre utilità» si deve intendere qualsiasi entità assoggettabile a valutazione economica o patrimoniale apprezzabile, dunque, è pacifico che in essa si possa includere anche l'indebito risparmio d'imposta derivante dalla commissione di un reato tributario. La Cassazione con la sentenza n. 6061 del 15 febbraio 2012 ha chiarito che: *“la locuzione altre utilità è talmente ampia che in esse devono farsi rientrare tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile [...] è chiaro che in esse devono farsi rientrare non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente ma anche tutto ciò che costituisca il frutto di quelle attività fraudolente a seguito delle quali si impedisce che il patrimonio s'impoverisca”*.

nella differente ipotesi di autoriciclaggio (art. 648-ter1) che si caratterizza appunto per il fatto che c'è coincidenza tra autoria del delitto doloso e la condotta riciclatoria: dunque è proprio l'alterità soggettiva l'elemento principale che differenzia le due fattispecie.

Per quanto riguarda l'accertamento del reato presupposto bisogna evidenziare che:

i) non è necessario individuare l'esatta tipologia del delitto doloso da cui derivano le utilità economiche occultate ma è sufficiente raggiungere la prova logica della provenienza illecita dei beni su cui vengono compiute le operazioni di occultamento dell'origine criminosa, ossia basta che il reato presupposto sia *“anche solo astrattamente configurabile sulla base degli elementi fattuali acquisiti in giudizio”*⁵⁹⁴;

ii) non è necessario identificare l'autore del reato presupposto, il quale potrebbe essere stato commesso addirittura da persona non punibile, non imputabile ovvero manchi una condizione di procedibilità per perseguire l'illecito, sicché il crimine da cui sono derivati i profitti potrebbe anche essersi prescritto.

Risulta pacifico che il delitto di riciclaggio è un reato a forma libera⁵⁹⁵ dunque, a livello teorico, infinite sono le modalità con cui è possibile ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa dei proventi del reato, tuttavia, il legislatore individua due condotte tipiche in cui normalmente si articola tale processo:

a) quella di **sostituzione**, concretantesi nel rimpiazzare il denaro, i beni o altri valori di origine delittuosa con altri beni “puliti” con il fine di cancellare ogni possibile connessione con l'originaria azione criminosa. Ne sono esempi il deposito in banca di denaro di provenienza illecita ovvero l'acquisto di immobili, titoli ed altri beni con valori di derivazione illegale;

b) quella di **trasferimento**, consistente nel cambiamento della titolarità dei beni di provenienza delittuosa anch'essa volta a recidere qualsiasi legame con il reato presupposto. Ne sono esempi il cambio di intestazione di un bene mobile o immobile registrato, più in generale di tutti quei casi in cui vi è un trasferimento di tipo giuridico con finalità dissimulativa.

Il delitto di riciclaggio si palesa come un reato di mera condotta in quanto si perfeziona a prescindere dall'effettivo avverarsi dell'operazione di occultamento; inoltre si deve notare che, ai fini dell'esistenza del reato, non è necessario che l'azione impeditiva abbia ostruito in maniera netta l'individuazione dell'origine illecita del provento, bensì è bastante che l'operazione di dissimulazione *“sia stata tale da rendere anche solo maggiormente difficoltoso l'accertamento della sua provenienza (delittuosa)”*⁵⁹⁶.

⁵⁹⁴ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, cit. pag. 144. Tanto che J.P. CASTAGNO-A.A. STIGLIANO, *op. cit.*, pag. 9, affermano che *“quando si procede per i reati di riciclaggio e autoriciclaggio si assiste ad un meccanismo di prova facilitata: sia perché non è necessario che l'esistenza del reato presupposto sia stata accertata da una condanna passata in giudicato”*, ma anche giacché, sul versante dell'idoneità dissimulativa della condotta, è sufficiente che essa abbia reso anche solo maggiormente difficoltoso l'accertamento della sua provenienza illecita, a prescindere dal concreto verificarsi del fine dissimulatore.

⁵⁹⁵ Cass. 13 ottobre 2011, sentenza n. 36913; Cass. 22 ottobre 2014, sentenza n. 43881; ciò in ragione dell'espressione conclusiva, *“altre operazioni”*, con la quale si vuole ricomprendere un'infinita varietà di modalità.

⁵⁹⁶ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, cit. pag. 146.

Con riguardo poi all'elemento soggettivo per configurare il reato di cui all'art. 648-bis c.p. è richiesto il dolo generico, dato dalla consapevolezza dell'origine delittuosa dei beni oggetto della condotta e contemporaneamente la volontà di impedire la costatazione di tale provenienza illecita (indipendentemente dal fatto che tali operazioni di dissimulazione siano state svolte per un tornaconto personale).

Passando al diverso delitto di **autoriciclaggio**, previsto dall'art. 648-ter1 c.p.⁵⁹⁷, esso è stato introdotto recentemente nell'ordinamento giuridico penale a seguito della L. n. 186/2014 a causa delle pressioni esercitate dal Fondo Monetario Internazionale e dall'OCSE, organismi che raccomandavano di prevedere esplicitamente la circostanza che a porre in essere le condotte di riciclaggio fosse stato lo stesso soggetto autore o concorrente del reato presupposto, poiché altrimenti sarebbe perdurata una lacuna normativa la cui conseguenza – talvolta – era l'impunità di chi aveva commesso o concorso a commettere il reato presupposto.⁵⁹⁸

Leggendo il testo dei due articoli è facile capire che sono maggiori gli aspetti in comune con il reato riciclaggio, tanto che è più semplice, per analizzare sinteticamente il delitto di autoriciclaggio, evidenziarne gli elementi di discordanza, che sono:

- in *primis*, le conseguenze sanzionatorie, il reato di cui all'art. 648-ter1 è punito in maniera più mite in quanto prevede la reclusione da 2 a 8 anni, invece che da 4 a 12 anni;
- in *secundis*, il delitto di autoriciclaggio è qualificabile come reato proprio, a ragion del fatto che le operazioni di dissimulazione devono essere poste in essere da coloro che hanno realizzato il reato presupposto o quantomeno vi abbiano concorso, mentre il reato di riciclaggio è considerato un reato comune;

⁵⁹⁷ Art. 648-ter1: *“Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.*

La pena è della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

Si applicano comunque le pene previste dal primo comma se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da un delitto commesso con le condizioni o le finalità di cui all'articolo 416-bis1 [Circostanza attenuante e aggravanti per attività connesse ad attività mafiose].

Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale.

La pena è aumentata quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale.

La pena è diminuita fino alla metà per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto.

Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648”.

⁵⁹⁸ *Ibidem*, pag. 140, gli autori spiegano che tale vuoto punitivo era una conseguenza del rispetto due principi:

- quello del *ne bis in idem*, nel senso che l'autore del reato non poteva essere punito per la condotta successiva, ovvero quella di riciclaggio, in quanto la si considerava l'inevitabile azione che segue la realizzazione dei reati volti al profitto;
- quello del *nemo tenetur se detegere*, a rigor del quale all'agente della condotta di riciclaggio doveva essere impedito di autodenunciarsi per il reato presupposto.

- in *tertiis*, la fattispecie di autoriciclaggio è definibile come reato a forma vincolata, in quanto le tre condotte tipiche con cui si cerca di occultare la provenienza delittuosa del profitto illecito - ossia l'impiego, la sostituzione o il trasferimento - devono necessariamente realizzarsi in “*attività economiche, finanziarie, imprenditoriali e speculative*”, al contrario quella di riciclaggio è delitto a forma libera;
- in *quartis*, per la configurazione del reato di cui all'art. 648-ter1 c.p., è necessario che le operazioni di “lavaggio” vengano poste in essere in modo tale da ostacolare «*concretamente*» l'accertamento dell'origine illecita dei proventi. L'apposizione di tale avverbio nella norma incriminatrice è molto rilevante poiché, come ha sottolineato la Cassazione, è necessario per la configurabilità dell'illecito *de qua* che la condotta sia caratterizzata da una particolare intensità dissimulativa, nel senso che bisogna accertare, in termini oggettivi e non più astratti, l'idoneità dell'operazione a provocare un effettivo ed arduamente sormontabile ostacolo all'identificazione della provenienza delittuosa del denaro, dei beni o delle altre utilità;
- in *ultimum*, il comma 4 dell'art. 648-ter1 c.p. esclude la punibilità delle operazioni dissimulative qualora “*il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale*”. La *ratio* di tale specificazione è quella di incriminare solo le condotte che portano al reinserimento, a scopo di lucro, nel circuito economico legale di risorse di derivazione delittuosa. Il legislatore intendeva perseguire una funzione garantista, evitando che un soggetto possa essere punito due volte per uno stesso fatto, ovvero per il reato presupposto e l'autoriciclaggio, ad esempio il furto o la vendita di sostanza stupefacente, con i cui proventi si è comprato un gioiello o una auto destinati esclusivamente ad uso personale.

Un tratto comune ai due reati, rilevante per l'oggetto di questo elaborato, è dato dalla presenza della medesima circostanza aggravante⁵⁹⁹, la quale stabilisce che qualora i fatti di riciclaggio o autoriciclaggio vengano commessi da un soggetto svolgente un'attività professionale, qual è quella del Dottore Commercialista, la pena sarà aumentata sino a 1/3 rispetto a quella edittale.

Dalle considerazioni fin qui svolte si può comprendere che il Dottore Commercialista può essere punito per il reato di autoriciclaggio solo qualora abbia partecipato alla realizzazione del reato presupposto, in base ai criteri oggettivi e soggettivi visti analizzando l'istituto del concorso di persone; mentre qualora non abbia in alcun modo concorso nel reato presupposto ma si sia solo occupato di dissimulare la provenienza illecita dei profitti derivanti dal delitto sarà punito per il reato di riciclaggio.

Tale impostazione sanzionatoria implica una conseguenza che potrebbe apparire paradossale, in quanto rischierebbe pene nettamente superiori il Dottore Commercialista che si presti a commettere il reato di riciclaggio, la cui pena per effetto dell'applicazione dell'aggravante (comma 2 art. 648-bis c.p.) salirebbe fino ad un massimo di 16 anni di reclusione, ben inferiori rispetto a

⁵⁹⁹ Art. 648-bis c.p., comma 2 e art. 648-ter1 c.p., comma 4.

quelle stabilite per taluni dei reati presupposto, come ad esempio il furto (art. 624 c.p.), punito con la detenzione da 6 mesi a 3 anni oppure la truffa (art. 640 c.p.), la cui pena va da 3 a 6 anni di carcere.

Due sono le ragioni che giustificano tale disparità di trattamento⁶⁰⁰:

- i) il legislatore ha inteso colpire più duramente i professionisti o comunque i soggetti esperti nell'elaborazione e compimento delle operazioni di riciclaggio sulla base del seguente presupposto: se non vi fosse chi ricicla denaro e beni di provenienza illecita questi sarebbe rivenuti con più facilità;
- ii) il bene giuridico che le norme sul riciclaggio intendono tutelare è ritenuto superiore rispetto a quello di molti reati presupposto, poiché la loro finalità è quella di evitare che i proventi dell'attività illecita possano essere reinseriti nel circuito economico legale, falsandone pericolosamente equilibrio e funzionamento e quindi arrecando un danno non solo a chi fa impresa onestamente ma anche al sistema economico in generale.

⁶⁰⁰ D. TERRACINA, *Autoriciclaggio e responsabilità del professionista*, documento pubblicato il 30 gennaio 2015 su Fondazione Nazionale Dottori Commercialisti.

Conclusioni

Il presente elaborato si è occupato di analizzare il percorso storico che ha portato alla nascita della figura del Dottore Commercialista nonché dell'attuale normativa che ne regola la professione; passando per la descrizione delle caratteristiche delle professioni intellettuali, quindi per le ipotesi di responsabilità civile, amministrativa e disciplinare che lo possono interessare. Successivamente sono state “gettate le basi” di diritto penale necessarie per comprendere e scongiurare quelle condotte che potrebbero far sorgere casi di responsabilità penale.

Nel quarto capitolo si è osservato come diversi siano i reati “propri” che il Dottore Commercialista (disonesto) potrebbe autonomamente commettere nello svolgimento di quegli incarichi o funzioni che la Legge professionale ed altre normative gli consentono di esercitare, come quelle di curatore, sindaco, liquidatore ed amministratore; ipotesi sulle quali non sussistono grosse problematiche, posto che si tratta prevalentemente di comportamenti materiali in cui l'intenzione criminosa del professionista è facilmente accertabile.

In ultima battuta sono state analizzate le molteplici eventualità in cui il Dottore Commercialista potrebbe essere coinvolto a titolo di concorso nel reato di altri, normalmente individui a cui presta i propri servizi tipici, prevalentemente consulenziali. Si è visto che gli illeciti penali in cui più frequentemente potrebbe cadere sono quelli tributari, fallimentari e societari, perché queste sono le aree in cui il professionista presta ed applica, in misura maggiore, le proprie competenze.

In materia di responsabilità penale concorrente del Dottore Commercialista bisogna evidenziare che gli orientamenti giurisprudenziali si stanno sempre più dirigendo verso pronunce repressive che cercano di incriminare il professionista, rinvenendo il contributo delinquenziale anche sul piano psicologico, qualora siano carenti i presupposti per dimostrare la partecipazione materiale.

Benché per sentenziare la colpevolezza del concorrente, chi giudica ha l'obbligo di motivare la sussistenza di una reale contribuzione che abbia quantomeno agevolato il perfezionarsi del reato, l'accertamento della causalità psichica, secondo parte della dottrina, rimane comunque un tema problematico e criticabile. Non esistono infatti, in ambito psicologico, leggi di copertura scientifiche che permettano di dimostrare, con lo stesso rigore possibile tipico del terreno naturalistico, l'influenza che ha avuto sui processi decisionali del reo, la somministrazione di indicazioni e consigli su come compiere il reato, soprattutto nel caso dell'*omnimodo facturus*, ovvero quella persona comunque determinata a compiere il crimine indipendentemente dalle informazioni agevolatrici rese da altri; oltre al fatto che vi è un'ineliminabile difficoltà, in questi casi, nell'accertamento processuale *del dolus eventualis*, cioè nello stabilire fino a che punto il professionista aveva compreso ed accettato il rischio di un possibile agire doloso della clientela.

Questa tendenza, che gli studiosi più garantisti identificano come un orientamento verso la criminalizzazione e l'inasprimento punitivo della compartecipazione del professionista nei c.d. reati d'impresa, sembrerebbe giustificabile se si considera la particolare funzione che il Dottore

Commercialista riveste nel sistema amministrativo-tributario del Paese. La sua attività si colloca nel mezzo di due fuochi, nel senso che egli indossa, allo stesso tempo, la veste del consulente di fiducia del suo assistito ma anche quella di “guardiano di pubblici interessi”.

Probabilmente è proprio quest’ultima funzione che gli orientamenti giurisprudenziali più recenti tendono a tutelare, pronunciandosi in maniera molto rigorosa nel caso in cui non sia palese e riscontrabile la completa estraneità del professionista rispetto gli intenti criminosi del suo assistito.

Non ultime, anche le norme deontologiche che già chiaramente prescrivono agli iscritti agli Ordini professionali di svolgere l’Attività nel rispetto dei principi di correttezza morale verso i clienti, i colleghi e soprattutto nella scrupolosa osservanza delle Leggi.

L’indeterminatezza delle norme, più volte rilevata nel corso dell’elaborato, unitamente all’ampio margine di discrezionalità del giudice, non colmano quelle lacune che espongono i professionisti a possibili complicità nelle vicende giudiziarie dei propri clienti: questi sono i motivi che invitano a sperare in un futuro intervento del legislatore, volto a limitare, nella misura maggiore, i casi di coinvolgimento in vicende in cui il Dottore Commercialista si è trovato, suo malgrado coinvolto, non riuscendo a dimostrare la sua completa estraneità, anche psicologica, a comportamenti dolosi decisi e perseguiti in modo autonomo dal cliente.

Bibliografia

- ALPA, *La responsabilità civile*, in Trattato di diritto civile, Milano, 1999.
- ALPA, *La responsabilità civile*, Parte generale, UTET, 2010.
- ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale*, Parte Speciale, Delitti contro la Persona, Milano, 2002.
- ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale*, Parte generale, ed. XVI, Milano, 2003.
- ANTOLISEI - GROSSO, *Manuale di diritto penale*, parte speciale, vol. II, XV ed. 2008.
- ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale – Leggi complementari – vol. II: i reati fallimentari*, 2018.
- ARBINI – BIGNAMI – FORTAREZZA, *La normativa antiriciclaggio per i professionisti*, ODCEC Milano, 2017.
- BALDASSARI, *La responsabilità civile del professionista*, Milano, 2006.
- BANDIERA - UGAS, *Commento all'art. 2230*, in Commentario al Codice Civile di E. Gabrielli, 2014.
- BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni neutrali*, 2018.
- BASTIANELLO, *La responsabilità penale dei professionisti. Medici, avvocati, notai, commercialisti*, 2011.
- BELLO, *Esercizio abusivo di una professione*, articolo pubblicato il 25 aprile 2022 su www.diritto.it.
- BELLOMO, *Nuovo Sistema del Diritto Penale*, Diritto e Scienza, 2010.
- BERNONI, *Dottore Commercialista: adempimenti, strategie, opportunità per i giovani*, IPSOA, 2014.
- BERTI, *Del segreto professionale in genere e di quello medico in specie*, in Riv. Pen. 1964.
- BETTIOL, *Brevi considerazioni sul problema del concorso di più persone nel reato*, 1982.
- BETTIOL, *Diritto penale*, Padova, 1982.
- BIANCA, *La responsabilità*, in Dir. civ., vol. 5, Giuffrè, 2015.
- BOGGIALI, *La reciprocità nell'attività notarile*, 2020.
- BONDI, *Le illecite operazioni sulle azioni o quote sociali o della società controllante (art. 2628 c.c.). Un'incursione nel nuovo diritto societario*, 2021, Studi Urbinati, A - Scienze Giuridiche, Politiche Ed Economiche
- BORGOGNO, *Segreto professionale e riservatezza*, DIKE Giuridica Editrice, 2012.
- BORSARI, *Crisi dell'impresa, procedure concorsuali e diritto penale dell'insolvenza*, Padova, 2015.
- BRICCHETTI – PISTORELLI, *Punibili solo le notizie verso il pubblico o i soci*, in Guida al Diritto, 2002.
- BRICCHETTI – PISTORELLI, *Escluse le valutazioni dalle nuove fattispecie*, in Guida dir., 2015.
- BRUNELLI, *Il diritto penale delle fattispecie criminose*, Giappichelli, 2019.
- CAMAIONI, *Il concorso di persone nel reato*, 2009.
- CANTAGALLI, *Professione, formazione ed etica*, 2004.
- CAPITANI, “Non più l'accettazione del rischio qualifica il dolo eventuale. L'adesione all'evento lo distingue dalla colpa cosciente”, pubblicato 31 dicembre 2014 su www.dirittoegiustizia.it.
- CARINGELLA – DE MARZO, *Manuale di diritto civile*, vol. 2, Giuffrè, 2008.

CARRARA, *Programma del corso di diritto criminale*, parte Speciale, vol. II., 2018.

CARRARO, *Il concorso omissivo dei sindaci nei fatti di bancarotta commessi dagli amministratori*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2019.

CASTAGNO – STIGLIANO, *I rischi del mestiere: il concorso del commercialista nel reato del proprio cliente secondo la recente giurisprudenza di legittimità*, articolo pubblicato il 1° gennaio 2020 su *Giurisprudenza penale*.

CATTANEO, *La responsabilità del professionista*, Giuffrè, Milano, 1958.

CAVALLUZZO - PICCOLO, *Responsabilità del commercialista*, *Il Sole 24 Ore*, 2000.

CEDON, *Obbligazioni*, Commentario al codice civile Giuffrè, 2009.

CESERANI, *I nuovi rischi di responsabilità civile: rischi lungolatenti e rischi emergenti. Tendenze ed orientamenti nella “coverage trigger disputes”*, in *Diritto economia e assicurazione* 2010.

CHIARAVIGLIO, *Concorso del sindaco di società commerciali nel reato dell'amministratore e dolo eventuale*, in *Rivista Dottori commercialisti*, n. 2/1992.

CIAN – TRABUCCHI, *Commentario breve del codice civile*, 2011.

CORASANITI, *Responsabilità extracontrattuale*, in *Obbligazioni e contratti*, 2010, n. 3, Torino.

CRESPI, *La tutela penale del segreto*, Palermo, 1952.

CRESPI, *La tutela penale della riservatezza*, articolo in *Riv. It. Dir. e proc. Pen.*, 1967.

CRESPI, *Le false comunicazioni sociali: una riforma faceta*, in *Riv. soc.*, 2001.

D'ALESSANDRO, *La riforma delle false comunicazioni sociali al vaglio del Giudice di legittimità: davvero penalmente irrilevanti le valutazioni mendaci?*, in *Giur. It.*, 2015.

D'ALTILIA, *Le falsità nel diritto penale societario*, Giuffrè, 2016.

DE LUCA, *Professioni intellettuali regolamentate e diritto della concorrenza*, Roma, VII Convegno annuale dell'Associazione italiana dei Professori Universitari di Diritto Commerciale, 26-27 febbraio 2016.

DE CATALDO NEUBURGER, *Scienza e processo penale: linee guida per l'acquisizione della prova scientifica*, Padova, 2010.

DE MARTINI, *La responsabilità del medico*, in *Giust. civ.*, 1954.

DI GIOVINE, *Diritto penale e neuroetica*, Padova, 2013.

DI MAJO, *Delle Obbligazioni in generale*, in *Commentario del codice civile*, 1988.

D'ORSI, *La responsabilità civile del professionista*, Milano, 1981

DIRITTO.IT, *Le Sanzioni Sostitutive delle pene detentive brevi*, articolo pubblicato l'8 aprile 2019.

FACCI, *La responsabilità civile del professionista*, CEDAM, 2006.

FAIS, *Diligenza e colpa nella responsabilità contrattuale*, articolo pubblicato il 5 ottobre 2009 su www.filodiritto.it.

FAVALE, *Lo statuto della responsabilità civile del dottore commercialista*, *Danno e Responsabilità*, 3/2015.

FERRARI, *Contratto con il professionista: il cliente può recedere prima del termine*, articolo pubblicato il 15 ottobre 2018 su www.altalex.it.

FIANDACA - MUSCO, *Diritto penale*, parte speciale, vol. I, IV ed., Bologna 2007.

FIASCHI - VERRENGIA, *Se il commercialista è superficiale il contribuente non evita la sanzione*, pubblicato il 5 febbraio 2021 in FiscoOggi, rivista online dell'Agenzia delle Entrate.

FOFFANI, *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali*, in AA.VV., I nuovi reati societari: diritto e processo, a cura di Giarda-Seminara, Cedam, 2002.

FONDAZIONE ARISTEIA, *Il segreto professionale del dottore commercialista*, documento n. 68, 17 gennaio 2007.

FONDAZIONE ARISTEIA, *Profili di responsabilità penale del dottore commercialista*, documento n. 76, pubblicato nel maggio 2007

FORNARI – ROCCO – ATTANASIO – CASILLI, *Le confische nel sistema dei reati tributari*, articolo pubblicato il 29 dicembre 2020 su www.fornanieassociati.com.

FRANCESCHETTI, *Responsabilità oggettiva*, articolo pubblicato il 29 febbraio 2016 su www.altalex.it.

FRANCESCHETTI, *Principio di legalità (penale)*, articolo pubblicato il 6 aprile 2017 su www.altalex.it.

FRANCESCHETTI, *Recesso dal contratto*, articolo pubblicato il 16 giugno 2016 su www.altalex.it.

FRANCESCHETTI, *Reato*, articolo pubblicato il 13 gennaio 2017 su www.altalex.it.

FRANCESCHETTI, *Delitto tentato*, pubblicato il 2 marzo 2017 su www.altalex.it.

FRANCESCHETTO, *Causalità (penale)*, pubblicato il 23 marzo 2017 su www.altalex.it.

GABRIELLI, *La responsabilità civile del professionista*, UTET, Torino, 1998.

GALGANO, *Diritto Privato*, VII ed., CEDAM, 2017.

GALGANO, *Trattato di diritto civile*, vol. 3, CEDAM, 2010.

GALLO - MUSCO, *Delitti contro l'ordine costituzionale*, Bologna, 1984.

GAMBARDELLA, *Il "ritorno" del delitto di false comunicazioni sociali*, 2015.

GELARDI, *Il dolo specifico*, Padova, 1996.

GIACOBBE, *Professioni Intellettuali*, in Enciclopedia del diritto, 1987

GIORGIANNI, *L'Obbligazione*, Milano, 1968.

GOLINO, *Gli ordini e collegi professionali nel mercato: riflessioni sul modello dell'ente pubblico professionale*, Cedam, Padova, 2011.

GULOTTA - CURCI, *Mente, società e diritto*, Milano, 2010.

GRILLO, *I connotati del concorso morale secondo la Cassazione*, articolo pubblicato il 25 luglio 2017 su [DirittoeGiustizia-Il quotidiano di Informazione Giuridica](http://DirittoeGiustizia-Ilquotidiano di Informazione Giuridica).

IBBA, *Sulla riforma delle libere professioni*, in Riv. Dir. priv., 2000.

IBBA, *La categoria professione intellettuale*, in IBBA -LATELLA - PIRAS - DE ANGELIS, C. MACRI, *Le professioni intellettuali*, nella "Giurisprudenza sistematica civile e commerciale" fondata da Bigiavi, Utet, Torino, 1987.

KOCHTAB, *Le cause di esclusione della colpevolezza o anche dette scusanti*, articolo pubblicato il 1° giugno 2021 in www.dirittofacileevolece.it.

KOSTORIS, *Il segreto come oggetto della tutela penale*, Padova, 1964.

LAMANNA DI SALVO, *Ragionieri e Dottori Commercialisti: una storica diatriba tra differenziazione e unificazione*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze*, Anno II, Numero 5 (maggio 2005).

LANZI, *Quello strano scoop del falso in bilancio che torna reato*, Guida dir., 2015.

LARONGA, *Nemo tenetur se detegere: il valore probatorio del contegno non collaborativo dell'imputato nell'accertamento del fatto proprio*, pubblicato il 17 aprile 2014 in www.questionegiustizia.it

LARUSSA, *Archiviazione del procedimento penale*, articolo pubblicato il 26 luglio 2018 su www.altalex.it.

LEGA, *Le professioni nelle leggi e nella giurisprudenza*, Milano, 1974.

LEGA, *Le libere professioni intellettuali*, Milano, 1984.

LOERO, *Il collegio dei rasonatti (ragionati) nel contesto del sistema di controllo della finanza pubblica nell'evoluzione dei sistemi contabili*, in *Contabilità e Cultura Aziendale*, n. 2, 2001.

MAJELLO, *Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale*, in *Rass. Dir. civ.*, 1988.

MALATESTA, *I professionisti*, 1996.

MAMBRIANI, *Giurisdizione penale*, in *Dig. Disc. Pen.*, aggiornamento, Torino, 2006.

MANES, *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali*, in *Dir. pen. contemp.*, Milano, 2016.

MANGANO, *La tutela del segreto bancario*, Varese, 1983.

MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, ed. XI, 2020.

MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte Speciale, I, *Delitti contro la persona*, Padova, 1995

MANZINI, *Trattato di diritto penale italiano*, V ed., vol. VIII, Torino, 1985.

MARASÀ, *Società tra professionisti ed impresa*, 1997.

MARAZZATO, *Il sigillum sacramentale e la giurisprudenza penale*, *Arch. Pen.*, 1955.

MARINELLI - BARDELLI, *La responsabilità civile del professionista*, 2014, CesiMultimedia.

MARINO, *Il Nesso di causalità tra civile e penale*, pubblicato il 31 ottobre 2021, in www.studiomarino.com.

MAZZACUVA, *Il falso in bilancio. Casi e problemi*, Cedam, 2004.

MAZZACUVA – AMATI, *Diritto penale dell'economia*, Padova, 2016.

MELCHIONDA, *Commento all'art. 2 d.lgs. n.61/2002*, n.61, in *AA.VV., I nuovi reati societari*, a cura di A. LANZI e A. CADOPPI, Padova, 2002.

MENARDO, *La responsabilità penale omissiva degli amministratori privi di delega*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2015.

MENARDO, *Brevi riflessioni sul delitto di falso in attestazioni e relazioni*, in *Giurisprudenza Penale*, n. 6/2019.

MENGGONI, *Obbligazioni di risultato e obbligazioni di mezzi*, Riv. Dir. Comm., 1954.

MEZZETTI, *La ricomposizione disarticolata del falso in bilancio*, in www.lalegislazionepenale.eu

MONATERI, *La responsabilità civile*, Utet, Torino, 2006.

MONTARULI, *Corruzione per l'esercizio della funzione*, Università di Trieste, 2013.

MORSILLO, *La tutela penale del diritto alla riservatezza*, Milano, 1966.

MUCCIARELLI, *Le nuove false comunicazioni sociali: note in ordine sparso*, Dir. pen. contemp., 2015.

NATOLI, *L'attuazione del rapporto obbligatorio*, in Trattato di dir. civ. comm. Cicu e Messineo, Milano, 1984.

OPPO, *L'impresa come fattispecie*, 1982.

PADOVANI, *Codice Penale*, Milano, 1997.

PAGLIARO, *La giusta causa nella rivelazione di segreti*, in AA.VV., *Legge penale e libertà di pensiero*, Padova, 1996.

PALANO, *Omessa comunicazione del conflitto d'interessi: sulla natura del danno di cui agli artt. 2629-bis e 2391 c.c.*, articolo pubblicato il 1° ottobre 2014 su *Giurisprudenza Penale*.

PALAZZANI - ZANNOTTI, *Il diritto nelle neuroscienze. Non 'siamo' il nostro cervello*, Torino, 2013.

PARISI PRESICCE, *I mezzi di prova*.

PEDRAZZI, *In memoria del falso in bilancio*, in Riv. Soc., 2001.

PERULLI, *Il lavoro autonomo*, in Trattato Cicu e Messineo, Milano, 1996.

PETRONE, *Problemi attuali di diritto penale bancario*, 1981.

PETRONE, *Violazione dei segreti*, Torino, 1987.

PICOTTI, *Il dolo specifico*, Milano, 1993.

PIERONI, *La nozione di informazione privilegiata nel delitto di insider trading*, articolo pubblicato il 9 febbraio 2021 su *Rivista italiana dell'antiriciclaggio*.

POLI, *La professionalizzazione del dottore commercialista in Italia, dalle origini alla prima metà del Secolo XX, quale processo di interazione tra Stato e professione*, dicembre 2012.

PULITANÒ, *False comunicazioni sociali*, in AA.VV., *Il nuovo diritto penale delle società*, Ipsoa, 2002.

PULITANÒ, *La novella in materia di corruzione*, 2012.

QUATTROCCHI – GRILLO, *La responsabilità del commercialista*, in *Diritto ed economia dell'impresa*, *Rivista telematica bimestrale* 3/2020.

RADI, *Premeditazione e preordinazione del delitto di omicidio*, pubblicato il 23 maggio 2022, in www.Njus.it.

RESCIGNO, Voce "Obbligazioni", in *Enc, Dir*, Milano, 1979.

RIVA SANSEVERINO, *Lavoro autonomo*, in *Commentario al codice civile*, a cura di A. SCIALOJA, G. BRANCA, libro V, Bologna-Roma, 1969

ROSSI, *Illeciti penali nelle procedure concorsuali*, 2014.

SALOMONE, *Le libere professioni intellettuali*, Cedam, Padova, 2010.

SALVI, *Danno*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. Civile, UTET, 1989.

SANDRELLI, *I reati della legge fallimentare diversi dalla bancarotta*, 1990.

SANTANGELO, *La responsabilità civile dell'avvocato*, Varese, 2005.

SANTORIELLO, *Reati del curatore fallimentare*, Padova, 2002.

SANTORO-PASSARELLI, *Professioni Intellettuali*, in *Noviss. Dig. It.*, XIV, Torino, 1967.

SANTORO, *L'inadempimento*, in *La responsabilità civile*, a cura di P. CENDON, Torino, 1998.

SANTOSUOSSO, *Le neuroscienze e il diritto*, Pavia, 2009.

SANVITO - BONADIO – CARACCIOLI, *Il concorso del professionista nel reato*, 2020.

SCIALOJA – BRANCA, *Note al commentario del codice civile*, a cura di F. GALGANO, Zanichelli editore Bologna/Il Foro Italiano Roma, 1988.

SCOGNAMIGLIO, *Personalità umana e tutela delle libere professioni*, in *Dir. fam. e pers.*, 1973.

SCOLETTA, *Tutela dell'informazione societaria e vincoli di legalità nei nuovi delitti di false comunicazioni sociali*, in *Soc.*, 2015.

SCOTTINI, *La responsabilità del consulente del lavoro*, Tesi di laurea, Università di Padova, 2014.

SEMINARA, *La disciplina del concorso di persone nel reato nei più recenti progetti di riforma del codice penale*, Torino, 2011.

SEMINARA, *La riforma dei reati di false comunicazioni sociali*, in *Dir. pen. proc.*, n. 7/2015.

SEMINARA, *Diritto Penale Commerciale. Il diritto penale del mercato mobiliare*, volume III, Torino, 2018.

SGUBIN, *Accordi sul compenso del professionista legale tra autonomia delle parti e regole di concorrenza*, Dottorato di ricerca Università di Verona, 2012.

SIANO, *Lezione sulla Responsabilità contrattuale*, Università della Campania.

SORRENTINO, *Il delitto di interesse privato del curatore*, articolo pubblicato il 24 febbraio 2018.

STELLA – PULITANÒ, *La responsabilità penale dei sindaci di società per azioni*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1990.

STORTONI, *Agevolazione e concorso di persone nel reato*, Padova, 1981.

TERRACINA, *Autoriciclaggio e responsabilità del professionista*, documento pubblicato il 30 gennaio 2015 su Fondazione Nazionale Dottori Commercialisti.

TERRACINA, *Consulenza fiscale dei professionisti e rischio penale: la nuova aggravante di cui all'art. 13 bis, comma 3, D.lgs. 74/2000*, documento pubblicato il 30 novembre 2015 su Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

TODESCHINI, *Responsabilità Professionale*, articolo in www.assomedici.it.

TOPPAN – TOSI, *Lineamenti di diritto penali d'impresa*, 2018.

TORRENTE, *La prestazione d'opera intellettuale*, in *Riv. Giur. Lav.*, 1962.

TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 2004.

- TROYER, *Il concorso dei sindaci nel reato di bancarotta fraudolenta impropria*, in *Rivista dei Dottori commercialisti*, 2005.
- TROYER, *Il segreto professionale dei dottori commercialisti alla luce delle nuove disposizioni in materia di riciclaggio*, *Riv. Dei Dott. Comm.*, 2006.
- VACIAGO, *Indebita ripartizione dei beni sociali da parte del curatore*, 2009.
- VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, 2020.
- VASSALLI, *Sul concorso di persone nel reato*, Napoli, 2003.
- VIGNA – DUBOLINO, *Segreto (reati in materia di)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989.
- VISINTINI, *La responsabilità contrattuale*, Napoli, 1979.
- VISMARA, *Il segreto professionale dei dottori commercialisti e di altri consulenti in materia aziendale nel nuovo processo penale*, *Riv. Dot. Comm.*, 1992.
- WOLTERS KLUWER, *Oltre ogni ragionevole dubbio*, articolo pubblicato il 13 luglio 2017 su www.altalex.it.
- ZIINO, *Segreto medico*, in *Dig. It.*, vol. XXI, parte II, Torino, 1891 – 1896.