

RISCOSSIONE

Contribuente esonerato dalle sanzioni, se l'omesso versamento è causato dal consulente fiscale infedele?

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

Riforma accertamento e contenzioso 2025

Scopri di più

Analizzando approfonditamente il **ruolo del consulente fiscale** che **partecipa** a una **frode fiscale**, finalizzata a **evadere le imposte**, il Legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico specifiche **responsabilità penali** e, simmetricamente, **precise cause aggravanti** contemplate nelle seguenti disposizioni:

- [art. 110, c.p.](#), a mente del quale «*quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questa stabilita*»;
- [art. 13-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#), che prevede una specifica **circostanza aggravante del reato**, tenuto conto che le pene stabilite per **alcuni delitti**, di cui al **Titolo II dello stesso Decreto** (ad esempio, quelli previsti in materia di dichiarazione dei redditi e IVA e in materia di documenti e pagamento di imposte), 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**.

Ciò posto, per individuare la **responsabilità penale del professionista**, occorre che lo stesso tenga un “**comportamento attivo**” che determini un **contributo fondamentale** per la realizzazione **del reato**, mediante il **rafforzamento del proposito criminoso** o **l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti** e che, per effetto della sua condotta, abbia aumentato la possibilità della **commissione del reato** (cfr. *ex multis*, Corte di Cassazione, sent. n. 4383/2013).

Sullo specifico punto, ulteriori **principi di diritto** sono contemplati nella recente [sent. n. 1028/2025](#).

I giudici di piazza Cavour, in particolare, hanno chiarito che il **consulente fiscale risponde a titolo di concorso nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** commesso dal proprio cliente nel caso in cui la frazione di condotta da lui realizzata, che può consistere nel fornire **consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso**, sia stata posta in

essere nella **piena consapevolezza di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione.**

Analizziamo, adesso, le **eventuali responsabilità del contribuente**, nella particolare ipotesi in cui **l'omesso versamento delle imposte dovute dal soggetto passivo** derivi dal **comportamento omissivo tenuto dal consulente fiscale.**

A livello giurisprudenziale, la Corte di Cassazione, nella [sent. n. 46500/2015](#), ha confermato che l'affidamento a un **professionista dell'incarico di predisporre e preparare la dichiarazione annuale** dei redditi **non esonera** il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il **reato di omessa dichiarazione.**

I supremi giudici hanno chiarito che, in relazione **all'elemento soggettivo del reato**, l'affidamento a un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi **non esonera** il soggetto obbligato **dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione**, ai sensi dell'[art. 5, D.Lgs. n. 74/2000](#).

Infatti, «*l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi è un **reato omissivo proprio**, che la norma tributaria considera come personale ed il relativo dovere non risulta delegabile (cfr. Cassazione Penale, sez. 3, sentenza n. 9163 del 29/10/2009)*».

Ulteriori principi di diritto sono contenuti nella **sent. n. 1829/21/2016**, emessa dalla CTR di Roma e depositata il 7 aprile 2016, ove il giudice tributario ha chiarito che **il contribuente non è responsabile dell'omesso pagamento dei tributi, qualora l'omissione sia imputabile all'inerzia, all'imperizia, alla negligenza del professionista incaricato di assolvere agli adempimenti fiscali a lui demandati dal cliente.**

In sintesi, a parere dei giudici di merito, non può essere imputata al contribuente la c.d. **culpa in vigilando** per **non avere verificato, con la dovuta solerzia e sollecitudine, se il professionista incaricato avesse effettivamente ottemperato ai suoi obblighi deontologici e giuridici.**

In netta controtendenza appare l'orientamento espresso *in apicibus* da parte della suprema Corte di Cassazione, Sez. VI, [ord. n. 11832/2016](#), nella quale il giudice di legittimità ha stabilito che **si applicano sanzioni al contribuente negligente**, anche se il tardivo deposito della **dichiarazione IVA è dipeso dal commercialista.**

In particolare, **gli obblighi di presentazione della dichiarazione dei redditi e di tenuta delle scritture contabili non possono considerarsi assolti con l'affidamento delle incombenze a un professionista**, richiedendosi anche un'attività di controllo e vigilanza sulla loro effettiva esecuzione, **superabile solo a fronte di un comportamento fraudolento del professionista**, finalizzato a mascherare l'inadempimento dell'incarico ricevuto.

Sempre in tema di **responsabilità del professionista**, è recentemente intervenuta la **Corte di Cassazione, Sezione tributaria**, con l'[ord. n. 25132/2025](#) emessa in data 13 settembre

2025, nella quale gli Ermellini hanno confermato che **il contribuente è esonerato unicamente dal pagamento delle sanzioni** nella particolare ipotesi in cui il proprio consulente, **condannato in sede penale per appropriazione indebita, non abbia versato le imposte** dovute dal soggetto passivo.

Infatti, rilevano i supremi giudici, la scelta del contraente non comporta la dedotta « **estromissione del soggetto passivo - quello secondo le regole ordinarie - da ogni obbligo inerente al rapporto fiscale** ».

Il sistema tributario prevede, infatti, un solo caso di “sostituzione” del soggetto passivo, definendo, all'[art. 64, comma 1, D.P.R. n. 600/1973](#), il **sostituto d'imposta** come colui che « *in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri (...) anche a titolo di acconto* ».

Nel caso in esame, di contro, **l'intermediatore è incaricato di trasmettere la dichiarazione che abbia elaborato**, ma, di certo, **non è obbligato, in proprio, a pagare l'imposta**.

Inoltre, sulla base della **prevalente elaborazione giurisprudenziale** espressa in sede di legittimità (*ex multis* cfr. **Corte di Cassazione, sent. n. 24962/2010 e sent. n. 14033/2006**), il **sostituto deve ritenersi**, fin dall'origine e non solo in fase di riscossione, **obbligato solidale al pagamento dell'imposta, e perciò soggetto all'accertamento** (fermo restando, in costanza dei relativi presupposti, il diritto di regresso verso il sostituto).

La circostanza che, nella presente fattispecie esaminata, **l'intermediatore abbia tradito il mandato ricevuto dal contribuente** e sia stato **ritenuto responsabile**, con sentenza ormai irrevocabile, tra l'altro, del **delitto di appropriazione indebita, non comporta alcuna novazione del rapporto**.

In definitiva, sulla base dell'approccio ermeneutico espresso dagli ermellini richiamata, da ultimo, anche **nell'[ord. n. 18086/2017](#), della Corte di cassazione, Sez. V**, è stato confermato che **l'infedeltà dell'intermediario il quale, incaricato del pagamento dell'imposta e della trasmissione della dichiarazione dei redditi, ometta di provvedervi, quand'anche accertata in sede penale, non esonera il contribuente dal pagamento dell'imposta stessa, rimanendo non dovuti soltanto gli interessi e le sanzioni**.