



Per il concorso del professionista nel reato, basta il dolo generico

Per la Cassazione, ciò è sufficiente anche a fronte di reati a dolo specifico come quelli ex artt. 2 e 8 del DLgs. 74/2000

/ Stefano COMELLINI

La determinazione del **concorso** del consulente nel **reato** commesso dal cliente è il tema affrontato dalla Cassazione (sentenza n. 19335 depositata ieri), a seguito del **ricorso del consulente fiscale** di una **società** individuata nei gradi di merito quale **"cartiera"**.

In particolare, il ricorrente aveva **impugnato** la **condanna** per i reati, appunto in concorso, di cui agli artt. 2 ("Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") e 8 ("Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") del DLgs 74/2000, sostenendo – peraltro con argomentazioni in mero fatto, come tali **inammissibili** nel giudizio di legittimità – la **manca**za di **prova delle condotte criminose concorsuali**, nonché del **dolo**, quale necessario elemento soggettivo.

Si tratta di questione che merita alcuni cenni di **inquadramento** normativo e giurisprudenziale.

Il **concorso del professionista** nel reato del cliente segue le regole generali fissate dall'art. 110. c.p., ove peraltro non si precisa la nozione dell'istituto, ma solo si indica che "quando **più persone** concorrono nel medesimo reato, **ciascuna** di esse soggiace alla **pena** per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti".

I requisiti consistono, pertanto, in una **pluralità di concorrenti**; nella realizzazione di un **fatto materiale di reato**; nel **contributo di ciascun concorrente** alla realizzazione del reato, secondo il criterio della "**causalità agevolatrice** (o di rinforzo)", che afferma la rilevanza, ai fini del concorso, non solo del contributo necessario, ma anche di quello che abbia soltanto **facilitato** la realizzazione del reato, rendendolo più probabile, più facile o più grave.

In altre parole, 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 di tale rapporto diventano sue anche le condotte degli altri concorrenti (cfr. Cass. n. 36818/2012).

Secondo una classificazione radicata in dottrina, il contributo concorsuale si distingue in "**materiale**" e "**morale**" a seconda che esso attenga all'esecuzione della fattispecie **oggettiva** di un reato ovvero alla **volontà** di chi lo commette.

In particolare, nell'ambito della partecipazione psichica (**concorso morale**) vengono distinte le figure del **determi-**

natore (il quale fa sorgere in altri un proposito criminoso prima inesistente) e dell'**istigatore** (che rafforza l'altrui proposito criminoso già esistente).

La giurisprudenza ha più volte affermato che il **commercialista** che si spinge ben **oltre** i suoi **doveri deontologici** e giunge a consigliare la formazione piuttosto che prestarsi personalmente a costruire mezzi fraudolenti finalizzati a un reato – tributario, fallimentare ecc. – risponde della relativa fattispecie penale in **concorso** con il cliente.

Inoltre, sia la dottrina che la giurisprudenza di legittimità ritengono che, ai fini della configurabilità del **concorso** nei reati a **dolo specifico** (come è per quelli contestati nel presente caso), è **sufficiente** che la **finalità** specifica sia perseguita da **almeno uno dei concorrenti**.

Pertanto, qualora si dimostri che il cliente abbia agito per **evadere** le imposte, risulta **ininfluente** la **finalità** che ha animato il **consulente** nella sua condotta agevolativa, rilevando **esclusivamente** che egli fosse **cosciente** del proprio comportamento e di interagire con la condotta illecita del cliente.

In linea generale, il contributo del consulente può costituire un **apporto materiale** qualora consista in un **intervento concreto** che agevoli l'esecuzione del **reato**, ovvero può integrare un'ipotesi di "**concorso morale**" qualora la condotta del commercialista determini un **rafforzamento del proposito criminoso** del cliente già esistente o generi un **intendimento illecito** non ancora sorto.

Risultava provato che la società cliente fosse una "cartiera"

Nel caso di specie, la Cassazione ha richiamato le risultanze acquisite e recepite nei gradi di merito, per le quali risultava **provato** come la **società cliente** fosse una vera e propria **"cartiera"**: **assenza di sedi operative** adeguate; **inconsistenza di trattative commerciali** con operatori della società stessa; **esistenza contestuale di rapporti diretti** tra la società **intracomunitaria cedente** e l'**effettiva cessionaria** dei beni; cronologia estremamente ravvicinata delle **operazioni**, caratterizzate dal c.d. "**costo inverso**", vale a dire con pagamento che dalla società effettiva acquirente retrocedeva all'interposta e da questa alla società effettiva cedente.

In pratica, la società aveva operato in un sistema fraudolento di "**frode carosello**", basato sul c.d. "**missing trader**", sistema che prevede la **creazione** di ditte individuali o **società**



dalla vita brevissima, intestate a **prestanome**, prive di sedi reali e operative, che s'**interpongono** negli **scambi** tra operatori **comunitari**, da un lato (da cui si acquista in esenzione IVA), e **nazionali**, dall'altro, a fini di frode fiscale, a mezzo di **operazioni fittizie** con effetti solo in capo all'interponente; il tutto in condizione di **particolare favore** (nel caso di specie, prezzo di vendita inferiore al prezzo di acquisto con creazione di credito IVA illegittimo) e con **evasione** delle imposte da parte della società interposta c.d. "cartiera".

In questo contesto, il ricorrente, come si è detto **consulente fiscale** e tenentario delle **scritture contabili** di detta società, veniva riconosciuto, nei gradi di merito, **responsabile in concorso** per aver fornito un contributo **intenzionale e consapevole** alla realizzazione dei reati contestati, in particolare

agevolando e rafforzando il proposito criminoso dei concorrenti. Si era, infatti, accertata la sua **consapevolezza** circa le **caratteristiche** e il *modus operandi* della società, la sua attività di **registrazione** delle **fatture** attive e passive e la sua **consulenza** agli **amministratori** al momento di abbandonare la società ormai compromessa.

Di qui, per la Suprema Corte, la **piena cognizione** del **professionista** che, nel prestare alla società per più esercizi la sua attività professionale pur a fronte delle dette gravi illiceità, aveva posto in essere condotte concorsuali connotate, quantomeno, da un suo **dolo generico, sufficiente**, come sopra evidenziato, **anche a fronte di reati a dolo specifico** quali quelli *ex* artt. 2 e 8 del DLgs. 74/2000.