

Concorso del professionista nel reato, basta il dolo generico

La determinazione del concorso del consulente nel reato commesso dal cliente è il tema affrontato dalla Cassazione (sentenza n. 19335 depositata l'11/05/2015), a seguito del ricorso del consulente fiscale di una società individuata nei gradi di merito quale "cartiera".

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".

E' sufficiente quindi 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 (Cass. n. 36818/2012).

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.

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.

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.