Il concorso del consulente fiscale negli illeciti tributari: i recenti arresti della giurisprudenza di legittimità

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell' Avv. Lucia Morciano

1.Premessa
2. Cass. Pen., n.28158 del 27 giugno 2019: il professionista risponde a titolo di dolo eventuale se conosce le gravi anomalie contabili del cliente
2.1. Il principio di diritto
2.2. Il caso
2.3. La motivazione della sentenza
3. Cass.Pen., n. 36461 del 27 agosto 2019: la prova del concorso del professionista nei reati tributari deve risultare dal contributo concreto consapevole e ispiratore della frode del consulente
3.1. Il principio di diritto
3.2. Il caso
3.3. La motivazione della sentenza
4. Cass.Pen., n.3612 del 19 agosto 2019: l'aggravante ex art. 13 bis D.lgs n.74/2000 scatta anche per il professionista che non agisce soltanto come consulente ma è direttamente interessato a evadere l'imposta
4.1.Il principio di diritto
4.2.Il caso
4.3.La motivazione della sentenza

1.Premessa

La gestione del rischio connesso allo svolgimento della professione di consulente fiscale continua a essere una materia fluida , di volta in volta oggetto di esame da parte della giurisprudenza di legittimità, che attua interventi chiarificatori e, inoltre, tale professione è costretta a confrontarsi con l'aspettativa della collettività , che vuole che il consulente si esima da condotte d'istigazione, concorso o favoreggiamento dell'illecito penal-tributario del contribuente da lui assistito.

2. Cass.Pen., n.28158 del 27 giugno 2019: il professionista risponde a titolo di dolo eventuale se conosce le gravi anomalie contabili del cliente

2.1. Il principio di diritto

In tema di illeciti tributari , risponde in concorso con il cliente del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2 del Dlgs n. 74/2000, il commercialista che, agendo con dolo eventuale, era a conoscenza della falsità dei documenti in considerazione di precedenti accertamenti effettuati dalla Guardia di Finanza; pertanto, il commercialista deve rispondere in concorso con il cliente di predetto reato ogniqualvolta abbia predisposto e inoltrato la dichiarazione fiscale, pur avendo a conoscenza o quantomeno il sospetto della falsità dei documenti.

2.2. Il caso

Il consulente fiscale di una società veniva condannato a titolo di concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta (articolo 2, Dlgs n. 74/2000) insieme all'amministratore legale, al gestore di fatto e ad altri soggetti, in relazione all'utilizzo di elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni presentate per conto della società contribuente, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, con riferimento ai periodi d'imposta dal 2006 al 2010.

Avverso la sentenza pronunciata dalla Corte d'Appello, il commercialista proponeva ricorso per Cassazione, in cui lamentava l'assenza di prove circa il suo contributo causale nell'illecito commesso da terzi, nonché evidenziando l'insussistenza dell'elemento soggettivo; precisamente, non si poteva ritenere configurato il concorso materiale del consulente fiscale nel reato dell'ordinaria redazione delle dichiarazioni ritenute mendaci, né, più in generale, nello svolgimento di quelle attività tipiche della professione di commercialista e fisiologicamente connesse al suo incarico, quali la tenuta della contabilità, la partecipazione delle assemblee, la somministrazione di consigli del tutto leciti.

Il ricorrente, altresì, sosteneva nei motivi di doglianza, che nell'affermare la consapevolezza in ordine alle operazioni illecite, non si dovevano trascurare, in primo luogo, le dimensioni multinazionali della società, avente fatturato milionario, sede e piattaforma in Cina; in secondo luogo, la provenienza da quest'ultimo Paese della maggior parte dei materiali dei prodotti finiti;in terzo luogo, la mancata disponibilità delle fatture da parte del ricorrente, situate in

luogo ben diverso dal suo studio professionale; in ultimo, l'assenza di qualunque contatto tra il medesimo e le società emittenti di false fatture.
Inoltre, il consulente fiscale nel ricorso per Cassazione, in riferimento all'ulteriore profilo della confisca per equivalente, che era stata disposta su un immobile(ereditato e in comproprietà con il fratello) segnalava, da un lato, che l'imputato non avesse ricevuto alcunché dal profitto del reato contestato; dall'altra parte, che anche i compensi professionali percepiti potessero essere considerati modesti.

2.3. La motivazione della sentenza

Appare opportuno, a questo punto, dare contentezza del fatto che nella pronuncia in esame, la Suprema Corte, prima di giungere in conclusione della parte motiva all'enunciazione del principio di diritto, ha dapprima ripercorso l'excursus giurisprudenziale delle sentenze dei giudici di legittimità, nelle quali sono stati forniti alcuni chiarimenti in ordine alle caratteristiche e alle modalità di realizzazione della fattispecie concorsuale in argomento.
Secondo la giurisprudenza di legittimità , il contributo causale del consulente nel reato può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche; il concorso, pertanto, può essere sia morale, sia materiale, ma occorrono le prove delle modalità della sua esecuzione, del rapporto con le attività poste in essere dagli altri concorrenti e della reale partecipazione.
La Suprema Corte ha sempre evidenziato che il professionista deve essere sorretto dalla coscienza e volontà di commettere l'illecito e, quindi, dalla consapevolezza di aver intenzionalmente dato un contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del reato del cliente, rimanendo così esclusi gli atti di natura colposa, come gli errori materiali o concettuali dovuti cioè a negligenza o imperizia.
A tal proposito, la giurisprudenza di legittimità muove innanzitutto dall'affermazione del principio secondo cui il commercialista possa concorrere nel reato di emissione di fatture false (Cass. Pen. n.28341/2001), nell'indebita compensazione(Cass. Pen.n.1999/2017; Cass. Pen. n.24166/2011), così come nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti(Cass. Pen. n. 39873/2013 e Cass. Pen. n.7384/2018), anche se della frode abbia beneficiato il solo cliente.
Peraltro, secondo l'orientamento dominante della giurisprudenza di legittimità, anche l'attività di mera consulenza è suscettibile d'integrare un fatto di partecipazione punibile laddove si offra all'esecutore il mezzo, lo strumento attraverso il quale perpetrare l'illecito e non versare, dunque, l'imposta dovuta.
Ciò posto, quando l'apporto è destinato a "*soggetti palesemente incapaci di elaborare una frode senza il contributo di un fiscalista esperto*" (Cass. Pen.n.45249/2014), invece, al commercialista potrà essere contestata anche quella circostanza aggravante a effetto speciale che, introdotta dal D.lgs n. 158/2015 all'art. 13-bis D.lgs n. 74/2000, prevede che le pene stabilite per i reati in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto sono aumentate della metà "***se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio del'attività di consulenza fiscale svolta da parte di un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale***".
Relativamente al profilo della colpevolezza, premesso che, come pacificamente riconosciuto dalla sentenza n. 1999/2018, "*la responsabilità penale del commercialista a titolo di concorso di persone nel reato sussiste solo in caso di dolo*", il Supremo Consesso ha riaffermato l'incontestato e condivisibile indirizzo secondo cui "*il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000, è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA*" (Cassazione, sezione III, n. 52411/2018).

Nel caso oggetto della pronuncia in commento (Cass.n.28158/2019), la partecipazione concorsuale del consulente ai fatti di reato di cui all'articolo 2 del Dlgs n. 74/2000 risulta, a parere dei giudici di legittimità, da una pluralità di elementi.
Il ricorrente, difatti, curava la predisposizione dei bilanci di esercizio della società e disponeva di un accesso diretto in remoto al sistema informatico della stessa per ottenere *report* contabili periodici Per di più, quale commercialista della società, era a conoscenza di plurime anomalie nella relativa contabilità già a far data dal 2005, in quanto evidenziate da un controllo della Guardia di finanza. Pertanto, il ricorrente "*era da ritenersi perfettamente a conoscenza sia dell'omessa istituzione e tenuta della contabilità di magazzino, sia dell'irregolare tenuta del registro degli inventari*", tanto più che tali gravi violazioni erano periodicamente segnalate dal collegio sindacale, con il quale egli era in continuo contatto e al quale forniva documentazione.
Alla luce dei principi sopra esposti, la Corte di Cassazione nella sentenza in esame ha concluso ri-

levando che, sia sotto il profilo della condotta materiale che sotto quello della colpevolezza, i giudici d'appello hanno correttamente valorizzato i molteplici elementi a carico del consulente, con conseguente affermazione della sua responsabilità penale per concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta.
Precisamente,la Suprema Corte nella sentenza citata (**Cass.n.28158/2019**) ha così statuito: "*Si conclude, sulla base di questi elementi, che (OMISSIS), nell'esercizio delle funzioni di responsabile amministrativo e contabile della " (OMISSIS) s.r.l.", ha contribuito alla realizzazione del disegno criminoso, operando in stretta collaborazione con (OMISSIS), autore materiale delle dichiarazioni fiscali mendaci, in diretta interlocuzione con i componenti del collegio sindacale per la "sistemazione" della documentazione societaria, ed impartendo "istruzioni (...) al personale per i necessari aggiustamenti contabili*".

3. Cass.Pen., n. 36461 del 27 agosto 2019: la prova del concorso del professionista nei reati tributati deve risultare dal contributo concreto consapevole e ispiratore della frode del consulente

3.1. Il principio di diritto

Il principio di diritto affermato è che il professionista per essere considerato corresponsabile dell'illecito, deve aver dato alla commissione dell'illecito un contributo "concreto, consapevole, seriale e ripetitivo", idoneo a renderlo "consapevole e cosciente ispiratore della frode".

3.2. Il caso

La vicenda trae origine dal fatto che al consulente di alcune società sono stati sequestrati saldi attivi dei propri conti e beni immobili perché ritenuta concorrente in una serie di reati tributari(omessa presentazione dichiarazione, false fatturazioni) commessi dalle imprese assistite. Avverso predetta misura cautelare, il professionista ha proposto ricorso al Tribunale del Riesame che lo ha rigettato. Pertanto, il consulente ha proposto ricorso per Cassazione, lamentando che il Tribunale del Riesame, rigettando il ricorso, ha fornito una motivazione apparente e apodittica; difatti, nonostante il sollecito della difesa in tal senso, il Tribunale non ha chiarito quali condotte in concreto il consulente abbia posto in essere concorrendo nelle violazioni tributarie commesse dal titolare delle società coinvolte. La Corte di Cassazione ha annullato l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Roma (sezione Riesame) per un nuovo esame per le ragioni esposte di seguito.

3.3.La motivazione della sentenza

La Suprema Corte,ritenuto che per la configurabilità del concorso del professionista nei reati tributari deve essere provato un suo **contributo concreto e cognizione dei fatti**, aggiungendo che prima di emanare il provvedimento di sequestro nei confronti dei suoi beni, in quanto indagato per illeciti tributari in concorso con gli amministratori delle società da lui assistite, **devono essere ben specificati i motivi che provino che lo stesso professionista sia l'ideatore della frode fiscale o che sia provato almeno un suo concreto contributo nella realizzazione dei reati in contestazione.**
Prima di enunciare l'iter logico seguito dalla Suprema Corte nella sentenza in esame, appare opportuno fare delle precisazioni normative e giurisprudenziali.
È ben noto che il sequestro preventivo e la confisca per equivalente sono disciplinati dall'art. 321, comma 2, c.p.p. a norma del quale il giudice "*può disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca*" ex art. 240 c.p. Difatti, per i beni confiscabili la pericolosità è *in re ipsa* in quanto il *periculum* coincide con la "confiscabilità del bene"; da ciò ne discende che assumono grande rilevanza le disposizioni in materia di reati tributari, alla luce della modifica legislativa apportata dal D.Lgs. 158/2015 al compendio normativo del quale qui ci si occupa(-Dlgs n.74/2000).
In particolare, con riferimento ai reati tributari, l'art. 10, comma 1, D.Lgs. 158/2015, ha inserito nel D.Lgs. 74/2000 l'art. 12-bis che, con la stessa formulazione di quella del vigente articolo 322-ter, c.p., dispone: "*nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444, c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto*".
A tal proposito, giova ricordare che la Suprema Corte, sulla questione relativa alla **legittimità del sequestro preventivo del profitto di un reato tributario**, ha emanato numerose pronunce, tra le quali si annovera la sentenza n. 24967/15, nella quale ha evidenziato con chiarezza l'importanza di provare le responsabilità del professionista quale ispiratore del reato e che, perciò "*... Il commercialista che tiene la contabilità del contribuente accusato per dichiarazione infedele rischia il sequestro dei suoi beni personali. Ciò perché, in qualità di consulente, avrebbe dovuto ripristinare la legalità e poi perché la*

misura reale può incidere contemporaneamente sui beni di ciascuno dei concorrenti".

In un'altra decisione, i giudici di legittimità hanno elaborato **un'interpretazione estensiva della nozione di "professionista"**, da intendersi in senso sostanziale e relativa alla responsabilità del consulente fiscale quale concorrente nel reato commesso dal contribuente.

In sintesi, la Corte di Cassazione, in tale sentenza, ha enunciato il seguente principio di diritto: "*In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità dell'aggravante nel caso in cui 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 (d.lgs. n. 74 del 2000, art. 13 bis, comma 3), è richiesta una particolare modalità della condotta, ovverosia la serialità che, se pur non prevista espressamente nell'articolo, è desumibile dalla locuzione ...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione..., rappresentativa di una certa abitualità e ripetitività della condotta incriminata***".

Inoltre,giova mettere in luce che la Corte di Cassazione, nella sentenza n.56451 del 5 dicembre 2017, ha affermato che la misura cautelare del sequestro preventivo non è tanto collegata all'arricchimento personale dei correi, bensì alla corresponsabilità personale di ciascuno di questi; **pertanto, il sequestro può essere disposto indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori del reato, quindi anche nei riguardi del professionista concorrente purché sia provato il ruolo di consapevole e cosciente ispiratore della frode.**

Ebbene, tale ultimo principio ermeneutico espresso nella pronuncia sopracitata, è stato ribadito dalla Suprema Corte nella sentenza in esame (**Cass. n.28158/2019**); precisamente il motivo di doglianza della ricorrente è stato accolto dalla Corte di Cassazione che ha così statuito: "*...I motivi di ricorso che lamentano il vizio di motivazione apparente, relativamente alla riferibilità alla M. S. ai reati tributari per i quali si indaga,* ***non essendo stati spiegati gli elementi dimostrativi del concreto contributo concorsuale dato dalla stessa M. S. per la realizzazione dei fatti per i quali sussiste il fumus delictí nei confronti di F.F., titolare delle società coinvolte, sono fondati.*** *Deve infatti essere rilevata la carenza motivazionale del provvedimento impugnato, in conformità con la giurisprudenza consolidata che ha affermato il principio che il provvedimento relativo ad una misura cautelare reale deve contenere un'autonoma valutazione degli elementi che ne costituiscono il necessario fondamento, nonché una autonoma valutazione degli elementi forniti dalla difesa (cfr. Sez. U. n. 18954 del 31/03/2016, Capasso, Rv. 266789; Sez. 3, n. 2257/17 del 18/10/2016, P.M. in proc. Burani, Rv. 268800; Sez. 5, n. 51900 del 20/10/2017, Lanza, Terzo interessato in proc. Provenzano e altri, Rv. 271413). Infatti nella prospettazione della pubblica accusa i reati tributari sarebbero stati posti in essere dalla M. in concorso con il titolare delle società coinvolte, nella qualità di commercialista di fatto delle stesse società, e tale prospettazione che ha giustificato il decreto di sequestro, ha trovato conferma nell'ordinanza impugnata nonostante la M. formalmente rivestisse il ruolo di consulente del lavoro della sola "Cooperativa Trasporti Logistica L.G." e nonostante esistesse una commercialista, designata da parte della società "N.F.F. srl", che svolgeva le funzioni di consulente negli anni di cui all'imputazione. Su tale compresenza nulla si dice nell'ordinanza, nonostante il punto avesse formato oggetto del ricorso (in particolare del primo dei motivi nuovi) innanzi al Tribunale del riesame, laddove sarebbe stato invece necessario enucleare le ragioni dell'individuazione del ruolo di consulente fiscale di fatto svolto dalla M., chiarendo il contributo concreto svolto dall'indagata in relazione alle attività indicate nei diversi capi di imputazione provvisoria, individuando con sufficiente specificità le condotte alla stessa riferibili e la loro incidenza sulla realizzazione degli illeciti tributari. Il provvedimento impugnato si è invece limitato a richiamare genericamente il contenuto delle dichiarazioni testimoniali di alcuni dipendenti delle società e ad affermare i limiti di rilevanza delle sole qualifiche formali rivestite dai diversi soggetti, constatazione quest'ultima di certo condivisibile, ma poi non vestita da alcuna motivazione in ordine agli elementi individuati dai giudici a supporto del ruolo di consulente fiscale di fatto della M..* ***Va ricordato che la giurisprudenza di legittimità infatti, per la configurabilità del concorso nel reato tributario del consulente fiscale, richiede un contributo di quest'ultimo che sia concreto, consapevole, seriale e ripetitivo e che il professionista sia stato il consapevole e cosciente ispiratore della frode, anche se di questa ne abbia beneficiato il solo cliente (cfr. Sez. 3, n. 1999/18 del 14/11/2017, Addonizio, Rv. 272713; Sez. 3, sentenza n. 24166, del 5/5/2011, Cascino, non mass)***".

4. Cass. Pen.,n.3612 del 19 agosto 2019: l'aggravante ex art. 13 bis D.lgs n.74/2000 scatta anche per il professionista che non agisce soltanto

come consulente ma è direttamente interessato a evadere l'imposta

4.1.Principio di diritto

La Corte di Cassazione nella recente sentenza n.3612/2019 ha enucleato il seguente principio di diritto, ovvero che in tema di reati tributari, si applica l'aggravante prevista dall'articolo **13-bis, comma 3, del D.lgs n.74/2000** -relativa al fatto 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-che richiede un concorso qualificato del commercialista nel reato, nel caso in cui **il professionista agisce anche per un proprio tornaconto personale.**

4.2. Il caso

Con ordinanza del 27 settembre 2018, il G.I.P. presso il Tribunale di Firenze applicava nei confronti di P. la misura cautelare della custodia in carcere, in ordine a quattro episodi del reato di cui all'art. 11, comma 1 e art. 13-bis, comma 3 del D.lgs n.74/2000; precisamente, in base all'impianto accusatorio recepito dal GIP,P., in qualità di ragioniere commercialista e consulente fiscale, elaborava un modello di evasione fiscale, agendo in concorso con alcuni imprenditori e prestanomi, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero d' interessi e sanzioni amministrative relative a dette imposte, alienando simulatamente o comunque trasferendo in modo fraudolento beni propri, in modo da rendere in tutto o in parte inefficaci le procedure di riscossione coattiva.

Con ordinanza del 29 ottobre 2018, il Tribunale del riesame di Firenze, in riforma dell'ordinanza del G.I.P., applicava a P. la misura cautelare degli arresti domiciliari con divieto di comunicare con persone diverse da quelle che con lui coabitano o che lo assistono, escludendo altresì la configurabilità della aggravante di cui all'art. 13 bis del D.lgs n.74/2000.

Avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame fiorentino, il Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Firenze proponeva ricorso per Cassazione, sollevando un unico motivo, con cui contesta l'erronea applicazione dell'art. 13 bis, comma 3 del D.lgs n.74/2000 e la manifesta illogicità della motivazione del provvedimento impugnato, evidenziando che le argomentazioni utilizzate dal Tribunale del Riesame , al fine di escludere l'aggravante contestata, non potevano essere condivise, atteso che , in riferimento alle operazioni per cui l'indagato aveva agito "in proprio" e non come consulente, sussisteva comunque un rapporto di alterità tra il professionista P., tenutario delle scritture, ispiratore e guida dei ripetuti contratti di affitto e di cessioni fraudolente delle aziende da schermare rispetto alle pretese erariali, e il soggetto T.titolare di quote, insieme con vari complici, delle società proprietarie delle aziende; per tale ragione, doveva ritenersi che i soggetti clienti di P. e beneficiari del modello di evasione fiscale erano enti distinti dal professionista consulente fiscale, ancorchè questi fosse cointeressato. Pertanto, secondo il Procuratore della Repubblica, doveva considerarsi errata l'affermazione dei giudici del Riesame secondo cui l'aggravante dell'art. 13 bis, comma 3 del D.lgs citato, non possa essere applicata al consulente fiscale che sia anche cointeressato con i soggetti giuridici beneficiari al meccanismo di evasione fiscale da lui elaborato, dovendosi piuttosto affermare che, integrando l'aggravante *de qua* un'ipotesi di concorso qualificato, **il dolo risulta "rafforzato", per via di un proprio interesse patrimoniale all'evasione di imposta, che si aggiunge alla volontà di riscuotere il compenso.**

4.3.La motivazione della sentenza

La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso e annullato l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Firenze per nuovo esame, per le ragioni esposte di seguito.

In via preliminare i giudici di legittimità hanno rilevato che, nel caso de quo, l'unico aspetto controverso è quello che attiene alla configurabilità, a carico dell'indagato, della circostanza aggravante speciale prevista dall'**art.13-bis, comma 3 del d.lgs n.74 del 2000**.

Predetta disposizione normativa, introdotta dall'art. 12 comma 1 del D.lgs n.158/2015, dispone che le pene stabilite per i delitti di cui al titolo 2 del D.Lgs n. 74 del 2000 (ovvero i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili, omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di iva, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, reato quest'ultimo per cui si procede in questa sede) sono aumentate della metà se il reato e' 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.

A tal proposito, la Corte di Cassazione ha rammentato che una prima riflessione sull'ambito applicativo dell'art. 13-bis, comma 3 del D.lgs citato, era stata già effettuata dalla giurisprudenza di legittimità nella sentenza n. 1999 del 14 novembre 2017, in cui si è evidenziato **che l'aggravante de qua rappresenta**

un'ipotesi di "concorso qualificato", relativo a condotte che in realtà prima erano punibili a titolo di concorso "ordinario" ex articolo 110 c.p..
Premesso ciò, il Supremo Consesso, non ha condiviso l'impostazione del Tribunale del Riesame che, nel caso di specie, ha escluso la configurabilità dell'aggravante in esame-che invece era stata riconosciuta dal G.I.P., con riferimento a ciascuno degli quattro episodi contestati-osservando, quanto al capo A, che l'indagato aveva agito "in proprio" e non come consulente, essendo le società interessate riferibili allo stesso ricorrente .
Ciò posto, i giudici di legittimità hanno statuito che quanto all'imputazione elevata al capo A (ma il discorso valeva anche per il capo B, strutturato in maniera analoga), **deve escludersi che l'esistenza di un interesse economico diretto del professionista che agisca come ispiratore delle iniziative fraudolente, sia ostativa alla configurabilità dell'aggravante *de qua*.**
In particolare, la Suprema Corte ha così concluso, enunciando il seguente principio di diritto: "*Il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis, comma 3, infatti, nel prevedere l'aumento di pena per "il concorrente", si limita a esprimere l'esigenza che l'aggravante de qua si applichi a una fattispecie delittuosa commessa in forma concorsuale, nella quale interagisca, con le peculiari modalità prima descritte, un professionista o un intermediario finanziario o bancario, non essendo necessario che quest'ultimo agisca nell'esclusivo interesse del cliente, ben potendo coesistere anche la prospettiva di un vantaggio personale che vada oltre la previsione del compenso. Anzi, come correttamente ha osservato il Procuratore ricorrente,* ***nei casi in cui il consulente fiscale, oltre a rendersi promotore delle strategie volte a frodare il Fisco, sia anche coinvolto direttamente nelle strutture societarie in favore delle quali sono elaborati i modelli seriali di evasione, il dolo del soggetto attivo risulta rafforzato, essendovi una piena condivisione di intenti tra i concorrenti nel reato, che si aggiunge al mero interesse di riscuotere un compenso professionale per l'ideazione o l'applicazione dei procedimenti elusivi sistematicamente adottati. Dunque, la circostanza che il professionista o l'intermediario finanziario o bancario risulti a sua volta beneficiario diretto del meccanismo fraudolento da lui ispirato non è' di per sè ostativa alla configurabilità dell'aggravante in esame,*** *non ponendo la norma incriminatrice preclusioni in tal senso, occorrendo unicamente che anche altri soggetti siano coinvolti nell'azione illecita, come avvenuto nel caso di specie, essendosi (OMISSIS) avvalso del contributo fattivo di altri coimputati, in una articolata dinamica di rapporti societari, di cui il ricorrente, pur essendo il regista principale delle disinvolte operazioni volte a sottrarre il patrimonio delle società coinvolte alle pretese di recupero dei crediti erariali, non era tuttavia l'artefice esclusivo, cooperando egli con una pluralità di persone compiacenti*".

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano

Massime giurisprudenziali

Il consenso coattivo alla cancellazione di ipoteca.
Il soggetto interessato può ottenere in via cautelare l'ordine al terzo di prestare l'assenso alla cancellazione dell'ipoteca (sia volontaria che giudiziale), e, trattandosi di un facere infungibile, il Giudice potrà condannare il terzo, ai sensi dell'art. 614 bis c.p.c., ad una sanzione per ogni periodo di ritardo nell'adempimento di quanto ordinato.

Tribunale di Lecce, 17 giugno 2019

Appropriazione indebita amministratore di condominio
Il reato di appropriazione indebita commesso dall'amministratore di condominio si realizza all'atto della cessazione della carica da parte di quest'ultimo con il passaggio di consegne con il nuovo amministratore. Solo in quel momento l'amministratore deve rendere il conto e restituire quanto ricevuto nel corso della sua gestione, dunque solo allora si verifica l'interversione del possesso di quanto trattenuto dallo stesso. Il momento consumativo del reato assume particolare rilevanza in ordine al termine di decorrenza della prescrizione che pertanto decorrerà non dal singolo atto di disposizione a fini personali del denaro del condominio, ma dal successivo verificarsi del passaggio di consegne della documentazione e del denaro della cassa al nuovo amministratore condominiale.

Corte Cassazione, Sez. Seconda Penale, sentenza 13.09.2019 n. 39702

Responsabilità del Condominio per i danni causati da caduta su parti comuni. Il Condominio è esente da responsabilità nel caso in cui l'insidia che ha determinato la caduta è ben visibile e la condotta della vittima, consistita nel non percepire un'insidia agevolmente percepibile, ha rappresentato la causa unica del danno.

Corte di Cassazione, Sezione Sesta Civile, Ordinanza 16/10/2019 n. 26258

Avv. Matteo Mami