

Giurisprudenza

## Domiciliari al commercialista ideatore ed esecutore della frode

18 Giugno 2014

Non si può parlare di condotta esclusivamente professionale, se prove inequivocabili come le intercettazioni telefoniche dimostrano la partecipazione attiva al crimine



In tema di reati tributari risponde del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti (articolo 2 del Dlgs 74/2000) il commercialista che, in qualità di consulente e di materiale esecutore della redazione dei bilanci e della trasmissione telematica della dichiarazione, si sia reso colpevole di aver ideato e messo in atto, assieme ad altri soggetti (cosiddetti *intranei* ovvero imprenditori, amministratori di società, eccetera) un complesso progetto criminoso coinvolgente un

numero consistente di società.

Sono questi i principi che si desumono dalla sentenza della Cassazione n. 23522 del 5 giugno 2014.

### Il caso

La Cassazione, nel rigettare il ricorso di un commercialista, ne ha confermato gli arresti domiciliari, visto il suo coinvolgimento quale ideatore e materiale esecutore, assieme ad altri soggetti, di una complessa frode fiscale che aveva visto come protagoniste alcune società operanti nel settore dell'edilizia. Nel ricorso in Cassazione, il professionista aveva denunciato l'illegittimità della misura cautelare degli arresti domiciliari per mancanza del presupposto dei gravi indizi di colpevolezza: la sua condotta - sosteneva il commercialista - era da considerarsi di natura esclusivamente professionale, con prestazioni regolarmente fatturate.

Il Collegio supremo, prima di affrontare il merito della censura, ricorda in via preliminare i limiti del sindacato di legittimità qualora, in sede di ricorso per cassazione, in materia di misure cautelari, si

lamentanti l'insussistenza dei gravi indizi di colpevolezza. Il controllo esperibile dai giudici è meramente "esterno" ovvero diretto a verificare se nel grado di merito sia stato dato adeguato conto delle ragioni che hanno indotto ad affermare la gravità del quadro indiziario a carico dell'indagato, censurando la eventuale manifesta illogicità della motivazione del provvedimento ( cfr Cassazione, sentenze 11194/2012 e 26992/2013).

Ebbene, nel caso di specie, il Tribunale del riesame ha dato atto, nella propria motivazione, di un esaustivo quadro indiziario (caratterizzato da dichiarazioni da parte di coimputati, intercettazioni telefoniche e altre circostanze di fatto) dal quale si evinceva, secondo un giudizio di qualificata probabilità (sufficiente in sede di valutazione delle esigenze cautelari) che *"quella svolta dall'odierno ricorrente non fosse soltanto un'attività di tipo professionale, quale commercialista, ma quella di un vero e proprio concorrente del reato"*. Addirittura, da alcune intercettazioni telefoniche risultava che l'indagato, andando ben oltre il "consiglio tecnico" - vale a dire la prestazione di suggerimenti in ordine alle modalità di commissione del reato - si occupasse in prima persona di porre in atto il meccanismo fraudolento godendo della piena fiducia degli amministratori delle società coinvolte: emblematica una conversazione con una segretaria alla quale aveva impartito vere e proprie direttive con riguardo all'attività di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Logico è stato, quindi, il giudizio di "provvisoria" colpevolezza, in ordine alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti (articolo 2 del Dlgs 74/2000), nei confronti dell'indagato quale consulente e materiale esecutore della trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali.

L'ordinanza impugnata è stata considerata immune da censure anche per ciò che concerne la valutazione dell'esigenza cautelare prevista dall'articolo 274, lettera c), del codice di procedura penale in presenza di concreto pericolo di reiterazione dei reati: tale pericolo può essere desunto sia dalle specifiche modalità e circostanze del fatto sia dalla personalità dell'imputato, valutata sulla base dei precedenti penali o dei comportamenti concreti.

Secondo giurisprudenza consolidata (cfr *ex plurimis* Cassazione, sentenza 35476/2007), le concrete modalità del reato possono rilevare sotto il profilo oggettivo della gravità dello stesso e ai fini della valutazione della capacità a delinquere dell'indagato.

In altri termini, le peculiarità del fatto possono essere prese in considerazione anche per il giudizio sulla pericolosità dell'inquisito ove la condotta tenuta in occasione di un reato rappresenti un elemento specifico assai significativo per valutare la personalità dell'agente.

Da tale punto di vista, i giudici di merito hanno ben evidenziato come *"l'aver preso parte alla contestata associazione per delinquere, l'aver pianificato e realizzato un complesso progetto"*

*criminosa coinvolgente un numero consistente di società e di persone, l'aver perpetuato l'attività illecita per lungo tempo (dal 2006 al 2011) e l'aver lucrato ingenti capitali destinati all'Erario sono elementi che denotano la tendenza dell'odierno ricorrente e dei coindagati a compiere imprese delittuose con modalità strutturate e sofisticate, a commettere reati per finalità di indebito profitto, nonché ad avvalersi, nei propri intenti illeciti, del contributo fiduciario di altri soggetti parimenti intranei ad ambienti dediti a condotte di frode dell'azione fiscale".*

In questo quadro la pericolosità dell'indagato è stata parametrata alla sue particolari competenze professionali, grazie alle quali lo stesso si era ritagliato il ruolo di coordinatore e di regista della complessa manovra fraudolenta, attraverso la tenuta delle scritture contabili delle società coinvolte.

### **Ulteriori osservazioni**

In linea di principio, la maggior parte dei reati societari, fallimentari e tributari sono di tipo proprio; essi possono, cioè, essere commessi unicamente dal soggetto *intraneus*, che riveste una posizione qualificata (imprenditori, amministratori, direttori generali, sindaci).

In taluni casi, tuttavia, chi si trova a svolgere funzioni di gestione o consulenza previste dalle leggi societarie, fallimentari o tributarie, a presidio dell'ordinario svolgimento dell'attività economica o a tutela dell'interesse patrimoniale dello Stato alla riscossione dei tributi, può ledere tali interessi in presenza o meno di una valida investitura formale, quale soggetto *extraneus*. È il caso dei consulenti e dei professionisti (commercialisti, consulenti contabili, avvocati, eccetera), dai cui suggerimenti e supporto tecnico fornito agli imprenditori agli amministratori o ai contribuenti, può scaturire la realizzazione di illeciti.

Al di là dei casi di responsabilità diretta, che ricorrono quando il professionista abbia esercitato direttamente i poteri gestori, il più delle volte si realizza una responsabilità di tipo concorsuale ai sensi dell'articolo 110 del codice penale. L'apporto dei singoli concorrenti può essere di carattere materiale oppure morale; quest'ultimo può manifestarsi nelle diverse forme della determinazione, istigazione o rafforzamento del proposito criminoso altrui. Affinché ricorra la compartecipazione, è necessario inoltre che il soggetto abbia fornito un contributo causale alla verifica del fatto criminoso.

Ci si è chiesti, in dottrina, se per aversi concorso sia sufficiente un semplice consiglio o se sia necessario dare specifiche istruzioni sulle modalità per porre in essere il reato tributario. La giurisprudenza più recente (a partire da Cassazione 9916/2010) è arrivata alla conclusione secondo cui il professionista può essere chiamato a rispondere penalmente in concorso soltanto se è riconoscibile un suo comportamento concreto nella realizzazione dell'illecito. La concretezza della condotta ricorre, ad esempio, se il commercialista ha provveduto personalmente a mantenere una

contabilità incompleta o infedele, ha emesso fatture su operazioni inesistenti per conto del cliente o ha concorso con lui a macchinare gli artifici per supportare una dichiarazione fraudolenta.

Coerenti con tale impostazione, anche le sentenze 16963/2014 e 47210/2013 della Corte di legittimità. Con la prima, è stata riconosciuta la responsabilità di un commercialista nel reato di bancarotta: da alcune annotazioni su documenti intestati alle società clienti ritrovati presso il suo studio si è desunta la sua responsabilità quale ispiratore e regista delle condotte distrattive compiute dall'imprenditore per sottrarre beni alla garanzia patrimoniale del ceto creditorio. L'altra pronuncia ha accolto il ricorso della Procura che richiedeva la misura cautelare degli arresti domiciliari per un commercialista concorrente nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (articolo 8 del Dlgs 74/2000). Da un'intercettazione telefonica era emerso, infatti, che, per l'emissione del documento fiscale, occorreva necessariamente coinvolgere la professionalità del commercialista, tanto più che la fattura era stata regolarmente annotata nelle scritture contabili delle due società coinvolte nel reato ed era logico ritenere che la registrazione fosse stata curata dal medesimo professionista: censurata, quindi, la sentenza di merito che aveva ritenuto, con motivazione apodittica, che il commercialista non sapesse della falsità della fattura nonostante i gravi indizi di colpevolezza raccolti dalla Procura (sul punto si veda anche Cassazione, sentenza 39873/2013, secondo cui la sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo nel reato di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", ex articolo 2 del Dlgs 74/2000, risulta razionalmente dedotta, in caso di accertata presenza di una "cartiera", dal fatto che il commercialista abbia redatto i bilanci e le dichiarazioni fiscali della società utilizzatrice).

di

**Francesco Brandi**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/domiciliari-al-commercialista-ideatore-ed-esecutore-della-frode>