

## I “rischi del mestiere”: il concorso del commercialista nel reato del proprio cliente secondo la recente giurisprudenza di legittimità.

di *Jean-Paule Castagno e Andrea Alfonso Stigliano*

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Reati propri, tipicità e contributo atipico. – 3. Il professionista quale concorrente nel reato nella giurisprudenza di legittimità. – 3.1 Reati tributari. – 3.2 Reati fallimentari. – 4. Riciclaggio vs autoriciclaggio. – 5. Conclusioni.

### 1. Premessa.

Il commercialista, quale professionista coinvolto in attività di consulenza contabile e fiscale di società e persone fisiche, può essere chiamato a rispondere quale concorrente nel reato del proprio cliente anche agendo a titolo di dolo eventuale: lo ha recentemente ribadito la Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 28158/2019 relativa al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Nell'affermare la penale responsabilità dell'imputato – il quale agiva da consulente fiscale sia della società la cui dichiarazione era risultata fraudolenta sia dei soci della medesima, all'uopo predisponendo i relativi bilanci di esercizio e disponendo di un "accesso diretto in remoto al sistema informatico della società" per "ottenere dei report contabili periodici" – i giudici di legittimità hanno colto l'occasione per rimarcare i confini del concorso di persone nel reato, identificando i requisiti necessari affinché l'opera del professionista possa assurgere a condotta penalmente rilevante.

Le considerazioni rassegnate dalla Suprema Corte offrono la possibilità di analizzare criticamente la recente giurisprudenza in tema di chiamata in correità del commercialista – principalmente legata a reati tributari e fallimentari e condotte di riciclaggio e autoriciclaggio – al fine di elaborare talune direttrici che possano guidare il professionista nello svolgimento dei propri incarichi.

Una tematica che assume, oggi, ancora maggiore rilievo in forza di due fattori. Da un lato, la recentissima introduzione, nell'ambito dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti *ex d. lgs. 231/2001*, di taluni reati tributari<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> Come noto, lo scorso 17 dicembre 2019, il Senato approvava definitivamente il disegno di legge n. 1638 (conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124) il quale introduceva nel catalogo dei reati presupposto le seguenti fattispecie: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, emissione di fatture o altri documenti per

dall'altro lato, l'affermarsi di quell'orientamento giurisprudenziale che prova a includere gli studi professionali associati nel catalogo degli "enti" destinatari di responsabilità amministrativa discendente da reato<sup>2</sup>. A fronte di tale estensione, "oggettiva" e "soggettiva", della responsabilità delle persone giuridiche, ad un addebito di responsabilità concorsuale del commercialista nel reato del proprio cliente potrebbe seguire anche una sanzione nei confronti dello studio professionale nell'ambito del quale il commercialista-concorrente opera.

## 2. Reati propri, tipicità e contributo atipico.

Molteplici fattispecie penali rilevanti per l'operatività del commercialista, ad esempio in materia tributaria o fallimentare, assumono la forma del reato proprio o a soggettività ristretta, potendo essere commesse esclusivamente da soggetti che rivestono una particolare qualifica: il contribuente, l'imprenditore fallito, ovvero amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori, in quanto soggetti cui – a fronte della previsione di particolari doveri, correlati all'esercizio delle proprie funzioni – corrisponde una speculare responsabilità per il mancato rispetto degli stessi. La particolare qualifica dell'autore rileva anche in relazione alla condotta tipica descritta dalla norma incriminatrice: il contribuente che indica elementi passivi fittizi nella dichiarazione, l'imprenditore o l'amministratore che distrae beni societari o che, approvando il bilancio di esercizio, espone fatti non rispondenti al vero propedeutici ad una spoliazione.

Anche con riferimento ai reati comuni, ovverosia quei reati che possono essere commessi da "chiunque" indipendentemente dal possesso di una determinata qualifica (ad esempio, il reato di riciclaggio), il possibile ruolo del professionista spesso non si concretizza nella realizzazione della condotta descritta dalla norma incriminatrice ma è generalmente legata alla fase ideativa, nella forma della consulenza e della pianificazione.

A fronte di tali problematiche, in che modo può rilevare la condotta di un soggetto che non ricopre la qualifica soggettiva e/o non pone in essere la condotta tipica descritta dalla norma, quale per l'appunto la figura del commercialista?

---

operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

<sup>2</sup> In particolare, in tema di commercialisti, Cass. Pen. Sez. II , 07 luglio 2015, n. 44512, "Secondo la giurisprudenza di questa Corte lo studio professionale associato, anche se privo di personalità giuridica, rientra infatti a pieno titolo nel novero di quei fenomeni di aggregazione di interessi (quali le società personali, le associazioni non riconosciute, i condomini edilizi, i consorzi con attività esterna e i gruppi europei di interesse economico di cui anche i liberi professionisti possono essere membri) cui la legge attribuisce la capacità di porsi come autonomi centri di imputazione di rapporti giuridici e che sono perciò dotati di capacità di stare in giudizio come tali, in persona dei loro componenti o di chi, comunque, ne abbia la legale rappresentanza secondo il paradigma indicato dall'art. 36 c.p.,(v. Cass. Civ. Sez. 1<sup>a</sup>, Sent. n. 17683/2010 Rv. 614594; Cass. Civ. Sez. 1<sup>a</sup>, Sent. n. 4628/1997 Rv. 504662)". Più di recente, con riferimento ad uno studio associato di avvocati, si veda il decreto di sequestro preventivo emesso in data 23 agosto 2018 da parte del Tribunale di Milano.

Un tale quesito trova risposta nella disciplina delle norme sul concorso di persone, le quali, fondendosi con le singole fattispecie di reato, comportano una estensione della tipicità, consentendo così di punire anche azioni atipiche poste in essere da soggetti “terzi”<sup>3</sup>.

In tale ottica, assume un ruolo chiave il contributo casuale alla realizzazione del fatto tipico: non vi può essere, infatti, concorso se la condotta atipica non abbia esercitato una influenza causale, anche nella forma dell’agevolazione, sul fatto concreto realizzato da altri. In difetto, la condotta del concorrente non sarà punibile, perché neutrale rispetto alla realizzazione della offesa del bene giuridico tutelato<sup>4</sup>.

Uno degli aspetti che desta maggiore interesse in tema di concorso concerne l’identificazione della soglia minima di rilevanza del contributo materiale atipico. In merito, si ritiene che il contributo concorsuale assuma rilevanza non solo quando abbia avuto una efficacia causale, ponendosi come condizione dell’evento lesivo, ma anche quando abbia assunto la forma di un contributo agevolatore, cioè quando il reato, senza la condotta di agevolazione, sarebbe stato ugualmente commesso, ma con maggiori incertezze di riuscita: a tale fine si ritiene sufficiente che la condotta di partecipazione si manifesti in un comportamento esteriore idoneo ad arrecare un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante l’agevolazione dell’opera degli altri concorrenti ovvero il rafforzamento del proposito criminale nei medesimi, e che il partecipe, per effetto della sua condotta, abbia aumentato la possibilità di produzione del reato.

Come sottolineato anche nell’ultimo arresto giurisprudenziale in analisi, l’atipicità della condotta criminosa concorsuale non esime il giudice di merito dall’obbligo di motivare sulla prova dell’esistenza di una reale partecipazione nella fase ideativa o preparatoria del reato e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti<sup>5</sup>. Riguardo al requisito dell’elemento soggettivo, affinché si abbia partecipazione è necessario che il terzo agisca con coscienza e volontà del fatto criminoso (rispetto a tutti gli elementi tipici della fattispecie penale, compresa la sussistenza in capo al soggetto *intraneus* della qualifica richiesta dalla norma incriminatrice) nonché nella consapevolezza e volontà di cooperare con altri alla realizzazione della condotta tipica<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Cass. Pen., Sez. IV, 16 novembre 2017, n. 1236.

<sup>4</sup> Sulla base della natura del contributo causale prestato alla realizzazione dell’offesa tipica al bene tutelato, si distingue tra concorso materiale e concorso morale. Si ha concorso materiale quando, con una condotta atipica, si apporta un contributo che agevola l’esecuzione di un reato<sup>4</sup>. Risponde, invece, a titolo di concorso morale chi con *“comportamenti esteriori fa nascere in altri il proposito di commettere il fatto che poi viene commesso, ovvero rafforza un proposito già esistente, ma non ancora consolidato”* (CARNUCCIO, *Il concorso di persone nel reato*, 2012).

<sup>5</sup> Cass. Pen. Sez. Un. 30 ottobre 2003, n. 45276.

<sup>6</sup> I principi cardine in tema di concorso di persone nel reato hanno, peraltro, trovato granitica interpretazione nel noto arresto giurisprudenziale Mannino (Cass. Pen. Sez. Un., 12 luglio 2005, n. 33748), nell’ambito del quale la Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite,

È all'interno del paradigma concorsuale, stigmatizzato dalla giurisprudenza di legittimità, che deve essere operata una selezione tra i comportamenti tecnici del professionista, volta a discernere quelli legittimi: doverosi in virtù, oltre che dell'esercizio di un diritto (il libero svolgimento di una attività professionale), dell'adempimento di un dovere (quello adempiere al proprio mandato nell'esclusivo interesse del proprio cliente) da quelli penalmente rilevanti.

### **3. Il professionista quale concorrente nel reato nella giurisprudenza di legittimità.**

La giurisprudenza più volte chiamata a valutare la sussistenza di un concorso commissivo del professionista ha cercato di individuare criteri oggettivi per identificare il contributo penalmente rilevante che, privo delle originarie connotazioni di neutralità tecnica, oltre ad essere condizione del reato, possa considerarsi oggettivamente diretto all'illecito penale.

#### **3.1 Reati tributari.**

Prendendo le mosse dalla materia penal-tributaria, nella vicenda oggetto di pronuncia, la Suprema Corte, ripercorrendo i principi di diritto precedentemente ricordati, riteneva che, sotto il profilo materiale, il contributo causale del commercialista alla commissione dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 fosse stato correttamente individuato dalla Corte territoriale nella predisposizione e nell'inoltro delle dichiarazioni fiscali contenenti l'indicazione di elementi passivi fittizi supportati da fatture per operazioni inesistenti, trattandosi di condotte di sicura

---

chiamata a svolgere un intervento in tema di rilevanza dell'apporto causale del concorrente esterno nel reato di associazione mafiosa, ha colto l'occasione per fornire ampi chiarimenti proprio sul paradigma strutturale del concorso di persone nel reato, all'uopo osservando, *inter alia*: (i) *il contributo atipico del concorrente esterno, di natura materiale o morale, diverso ma operante in sinergia con quello dei partecipi interni, abbia avuto una reale efficienza causale, sia stato condizione "necessaria" - secondo un modello unitario e indifferenziato, ispirato allo schema della condicio sine qua non proprio delle fattispecie a forma libera e causalmente orientate - per la concreta realizzazione del fatto criminoso collettivo e per la produzione dell'evento lesivo del bene giuridico protetto*"; (ii) *"la particolare struttura della fattispecie concorsuale comporta infine, quale essenziale requisito, che il dolo del concorrente esterno investa, nei momenti della rappresentazione e della volizione, sia tutti gli elementi essenziali della figura criminosa tipica sia il contributo causale recato dal proprio comportamento alla realizzazione del fatto concreto, con la consapevolezza e la volontà di interagire, sinergicamente, con le condotte altrui nella produzione dell'evento lesivo del "medesimo reato"*"; (iii) *"(...) trattandosi in ogni caso di accertamento di natura causale che svolge una funzione selettiva delle condotte penalmente rilevanti e per ciò delimitativa dell'area dell'illecito, ritiene il Collegio che non sia affatto sufficiente che il contributo atipico - con prognosi di mera pericolosità ex ante - sia considerato idoneo ad aumentare la probabilità o il rischio di realizzazione del fatto di reato, qualora poi, con giudizio ex post, si riveli per contro ininfluenza o addirittura controproducente per la verifica dell'evento lesivo. L'opposta tesi, che pretende di prescindere dal paradigma eziologico, tende ad anticipare arbitrariamente la soglia di punibilità in contrasto con il principio di tipicità e con l'affermata inammissibilità del mero tentativo di concorso (...)*.

agevolazione materiale. Inoltre, una ulteriore forma di contributo causale, rilevante se non altro come rafforzamento dell'altrui proposito criminoso, veniva individuata nella complessiva attività di supporto per la "sistemazione" documentale di gravi violazioni contabili – quali la preoccupazione di "giustificare che la merce sta qua nel capannone, (...) che ci stanno tutti questi movimenti e tutto il resto", o l'attivazione nel predisporre e "far passare" contratti – funzionali a supportare e rendere attendibili le fatture mendaci registrate in contabilità ed utilizzate per le dichiarazioni.

Sul versante dell'elemento soggettivo, la sentenza si riportava ad un consolidato indirizzo giurisprudenziale in forza del quale il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ("al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto") è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, redatta sulla base anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA<sup>7</sup>. A tale riguardo, i giudici valorizzavano la consapevolezza, da parte del ricorrente, quale consulente contabile della società che aveva contabilizzato fatture inesistenti, dei molteplici accertamenti effettuati dalla Guardia di Finanza nei confronti delle società emittenti già in anni precedenti rispetto a quelli oggetto di procedimento.

Passando in rassegna l'ulteriore casistica rilevante, la sentenza evidenziava come sin dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74 del 2000, si sia affermato che il commercialista può concorrere nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, con l'emittente di queste ultime<sup>8</sup>, nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quale concorrente con il legale rappresentante dell'ente<sup>9</sup>, nonché nel reato di indebita compensazione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10- quater<sup>10</sup>.

Nelle ipotesi sopra richiamate il contributo del professionista si configurava principalmente come materiale: redazione di bilanci e dichiarazioni fiscali, apposizione del visto di conformità obbligatorio per la certificazione dei crediti ai sensi della ai sensi della Legge del 27 dicembre 2013 n. 147 art. 1 comma 574 ovvero nella forma della ideazione e commercializzazione di "modelli di evasione fiscale" attraverso cui sarebbero stati commessi più reati tributari.

L'ultima ipotesi richiamata – relativa alla ideazione di "modelli di evasione fiscale" – rappresenta, a seguito della riforma del sistema penale tributario ad opera del D. Lgs. 158/2015, una ipotesi aggravata di "concorso qualificato" prevista dal comma 3 dell'art. 13 D. Lgs. 74/2000. Due le principali tematiche affrontate dalla

---

<sup>7</sup> Così, in particolare, Cass. Pen. Sez. III, 19 giugno 2018, n. 52411; Cass. Pen. Sez. 3, 23 giugno 2015, n. 30492.

<sup>8</sup> Cass. Pen. Sez. III, 1 giugno, 28341.

<sup>9</sup> Cfr., ad esempio, Cass. Pen. Sez. III, 16 aprile 2013, n. 39873; Cass. Pen. Sez. III, 27 febbraio 2018, n. 7384.

<sup>10</sup> Cass. Pen. Sez. III, 14 novembre 2017, n. 1999.

giurisprudenza: da un punto di vista soggettivo, l'iniziale orientamento restrittivo che limitava l'applicabilità della aggravante ai soli professionisti abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni appare oggi superato da un orientamento onnicomprensivo che fa rientrare nel campo di applicazione della norma tutti i professionisti coinvolti nella consulenza fiscale<sup>11</sup>; da un punto di vista oggettivo, la giurisprudenza richiede *"una particolare modalità della condotta, ovvero 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 abitudine e ripetitività della condotta incriminata"*<sup>12</sup>.

### 3.2 Reati fallimentari.

Anche la casistica in tema di reati fallimentari offre interessanti spunti di riflessione soprattutto nei casi di concorso morale: quando la consulenza può considerarsi istigazione o agevolazione?

In talune decisioni veniva evidenziato che l'assistenza legale costituisse concorso in bancarotta fraudolenta solo quando il professionista non si limitasse *"a consigliare il cliente sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori"*, bensì lo *"assist[esse] nella stipulazione dei relativi negozi simulati"*<sup>13</sup>. In un caso in cui l'imputato aveva sottratto beni alla garanzia dei creditori mediante l'acquisto di strumenti di ufficio, i giudici di legittimità assegnavano un significato risolutivo alla circostanza che il professionista fosse intervenuto nella *"attuazione"* del disegno criminoso prospettato ad altri, valorizzando la natura *"esecutiva"* del contributo, osservando come il professionista non solo avesse *"ammesso il suo ruolo di guida tecnica in tutte le attività di trasferimenti spoliativi"* ma avesse peraltro *"direttamente partecipato alla distrazione degli strumenti di ufficio, acquistandoli"*<sup>14</sup>.

Altre pronunce mettevano, invece, in risalto l'attività di *"promozione"* o *"organizzazione"* del reato come limite negativo all'autentico esercizio

---

<sup>11</sup> Cass. Pen. Sez. III, 18 gennaio 2018, n. 1999. In merito, la Corte richiama l'interpretazione fornita dall'Ufficio del Massimario della Suprema Corte di Cassazione nella relazione 111/5/2015 sulla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, laddove si precisa che la nozione di *"professionista"* deve essere intesa *"in senso sostanziale"* e, dunque, comprensiva di chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge attività di consulenza fiscale (commercialisti, consulenti, avvocati e così via).

<sup>12</sup> Cass. Pen. Sez. III, 18 gennaio 2018, n. 1999.

<sup>13</sup> Cass. Pen., Sez. V, 21 ottobre 1998, n.12752.

<sup>14</sup> Cass. Pen., Sez. V, 3 marzo 2010, n.19545. In merito la Suprema Corte osservava come *"Si tratta di un episodio di modesto rilievo contabile, ma di altissimo rilievo dimostrativo, ai fini del convincimento della totale abnegazione del ricorrente nella costruzione e nello sviluppo del piano finalizzato alla scomparsa giuridica dei beni di massimo valore, tanto da spingersi, dal ruolo di regia e di comando nella tecnica fraudolenta, a quello di diretto occultatore di beni residui. Le sentenze di merito pongono in luce come predominante sia stato il ruolo di regia e di comando del commercialista, sia nella stesura dei contratti di locazione degli appartamenti trasferiti alla San Pietro srl, sia nell'autoinvestitura del ruolo di controllore nel collegio sindacale delle società."*

(penalisticamente non censurabile) di attività professionale, definendo i contorni del contributo di chi programmi o organizza l'illecito realizzato con altri. Le definizioni più felici sottolineavano che la promozione del reato, vuoi che si realizzi nella forma della "iniziativa" ovvero della "ideazione", implichi una attività consistente nel determinare altri all'illecito; l'organizzazione, a sua volta, nella predisposizione dell'insieme di mezzi finalizzati alla sua commissione. Ad entrambe le forme concorsuali è comune un dato, che va posto nel massimo risalto: si tratta di contributi che implicano la pianificazione del reato; dunque la finalizzazione della condotta dell'organizzatore o del programmatore alla realizzazione dell'illecito.

A titolo esemplificativo, la Suprema Corte di Cassazione, in un caso nel quale il professionista, in qualità di consulente incaricato della tenuta della contabilità di varie società fallite, aveva consapevolmente partecipato alla realizzazione di numerose manipolazioni delle scritture contabili al fine di occultare la distrazione di ingenti somme di denaro, chiariva che: *"concorre in qualità di extraneus nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale il legale o il consulente contabile che, consapevole dei propositi distrattivi dell'imprenditore o dell'amministratore di una società in dissesto, fornisca a questi consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o lo assista nella conclusione dei relativi negozi, ovvero ancora svolga un'attività diretta a garantire l'impunità o a rafforzare, con il proprio ausilio e con le proprie preventive assicurazioni, l'altrui progetto delittuoso"*<sup>15</sup>.

In assenza di un coinvolgimento nell'attuazione dello schema fraudolento, la giurisprudenza richiede, perché si perfezioni un concorso nel reato, che l'attività professionale svolta dal consulente legale o fiscale esorbits dalla sfera di una ordinaria prestazione, per tradursi in "ideazione" o "programmazione" del reato. È indubbio che l'orientamento in esame, nel confermare la centralità di un contributo causale qualificato, nasca dall'avvertita necessità di distinguere l'attività professionale vera e propria, sottratta all'impero della norma penale, dalla diversa attività che, pur venata di contenuti riconducibili a un novero di cognizioni tecniche, debordi dai binari del lecito. Il senso dell'indirizzo sembra stare nella delimitazione dei contenuti dell'attività professionale: la "neutralità" che ne è il contrassegno verrebbe meno, stando alle sentenze in rassegna, in presenza di una vera e propria pianificazione del reato: quando, cioè, utilizzando l'espressione rinvenibile in una decisione della Cassazione, il professionista assuma un ruolo "di regia e di comando

---

<sup>15</sup> Cass. Pen., Sez. V, 6 novembre 2015, n. 8276. In tale ottica, la Corte evidenziava che *"non deve essere confusa l'assistenza tecnica, che rimane sempre doverosa e garantita dall'ordinamento, col concorso nel reato. Infatti, mentre è consentita e non è illecita l'opera di consulenza e di intervento svolta da un avvocato o da un consulente contabile a favore di un imprenditore o di una società in dissesto, deve invece ritenersi illecito e penalmente rilevante il fatto del legale o del consulente che, essendo consapevole dei propositi dell'imprenditore, dia a questi consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o li assista nella conclusione dei relativi negozi ovvero svolga un'attività diretta a garantire l'impunità o che, comunque col proprio aiuto e con le proprie preventive assicurazioni, favorisca o rafforzi l'altrui progetto delittuoso."*

*nella tecnica fraudolenta*<sup>16</sup>. Al di là della semplice esegesi dell'orientamento, non va trascurato come un contributo così penetrante possa collegarsi alla circostanza che il professionista nutra un concreto e personale interesse alla commissione dell'illecito: situazione, questa, che, se verificata, altererebbe in radice il significato obiettivo del contributo prestato, escludendo, come anticipato, ogni connotato neutrale dell'attività svolta e perciò avvallando l'imputazione concorsuale.

#### **4. Riciclaggio vs Autoriciclaggio.**

Il reato di riciclaggio è una fattispecie che interviene nella fase terminale dell'azione delittuosa: l'autore del delitto, grazie all'apporto di terzi estranei alla sua commissione, fa perdere le tracce della provenienza delittuosa dei beni nella sua disponibilità ovvero li reinveste in attività economiche. Nel caso di autoriciclaggio, invece, vi è perfetta coincidenza tra il soggetto che commette il reato ed il soggetto che ostacola l'identificazione della provenienza dei profitti.

Si tratta di reati che possono essere integrati da qualsiasi comportamento che sia connotato dalla concreta idoneità ad ostacolare la provenienza delittuosa, la quale costituisce una qualificazione oggettiva dello stesso. È tale concreta idoneità a dissimulare l'origine delittuosa del denaro, dei beni o delle altre utilità e quindi ad ostacolare quel particolare aspetto delle indagini tendenti ad accertarne la riconducibilità alla fonte delittuosa da non confondersi con la generica idoneità ad ostacolare le indagini volte al rintraccio del bene<sup>17</sup>.

Le considerazioni già svolte in merito ai criteri oggettivi per identificare il contributo concorsuale penalmente rilevante possono essere pacificamente applicate anche ai reati in analisi.

Nella recente giurisprudenza si è assistiti, tuttavia, ad un sempre maggiore interesse per tali fattispecie di reato, anche in ragione dell'attenzione sovranazionale al fenomeno del "*money laundering*".

Tra i contributi di maggiore interesse, la sentenza n. 17235/2018 approfondisce il tema del titolo di reato per il quale deve rispondere il professionista che, non avendo concorso nel reato presupposto, contribuisca alla realizzazione da parte dell'autore di tale reato alla condotta tipica di autoriciclaggio: risponderà di concorso (con l'autore del reato presupposto) in autoriciclaggio, punito con la reclusione da due a otto anni, ovvero risponderà autonomamente del più grave delitto di riciclaggio, punito con la reclusione da quattro a dodici anni<sup>18</sup>?

Secondo la Suprema Corte, in ragione della *ratio* ispiratrice dell'introduzione nel nostro ordinamento del reato di autoriciclaggio, questo reato non potrà mai essere contestato all'*extraneus*: considerato che la nuova incriminazione è stata concepita, in ossequio agli obblighi internazionali gravanti pattiziamente sull'Italia,

<sup>16</sup> Cass. Pen., Sez. V, 3 febbraio 2010, n. 19545.

<sup>17</sup> CAPPA – CERQUA, *Il riciclaggio del denaro. Il fenomeno, il reato, le norme di contrasto*, 2012.

<sup>18</sup> Per completezza, si ricorda che per entrambi i reati è prevista anche una multa del valore compreso tra 5.000 a 25.000 euro.

essenzialmente, se non unicamente, al fine di colmare la lacuna riguardante l'irrilevanza penale delle condotte di c.d. "auto riciclaggio", poste in essere dal soggetto autore di (o concorrente in) determinati reati-presupposto, non sarebbe possibile ritenere che l'effetto sia quello di prevedere un trattamento sanzionatorio più favorevole di quello precedente, per il soggetto che non abbia preso parte al reato-presupposto, ed abbia successivamente posto in essere una condotta *lato sensu* riciclatoria.

Tale principio di diritto ha conseguenza pratiche rilevanti: laddove un commercialista fornisca un contributo, per esempio, al rimpiego di profitti derivanti da evasione fiscale, questi potrebbe essere punito molto più severamente del proprio cliente.

A ciò si aggiunga che, come espresso dalla recentissima sentenza di legittimità n. 42052/2019, quando si procede per i reati di riciclaggio e autoriciclaggio si assiste ad un meccanismo di prova "*facilitata*": non è necessario che l'esistenza del reato presupposto sia stata accertata da una condanna passata in giudicato, "*essendo sufficiente che il fatto costitutivo di tale delitto non sia stato giudizialmente escluso, nella sua materialità, in modo definitivo, e che il giudice procedente per il riciclaggio ne abbia incidentalmente ritenuto la sussistenza; in difetto, venendo meno uno dei presupposti del delitto di riciclaggio, l'imputato deve essere assolto perché il fatto non sussiste*".

Un aumento di sanzioni e una facilitazione probatoria che richiama alla mente, discostandosene, l'antico pensiero "*poca prova, poca pena*".

## 5. Conclusioni.

Nonostante la sentenza n. 28158/2019 veniva accolta come un ampliamento della responsabilità del commercialista<sup>19</sup>, nella realtà la Suprema Corte non si discostava dai principi in tema di concorso di persone nel reato.

Nell'ineludibile necessità della presenza di tutti gli elementi del concorso, è sempre richiesto che il commercialista ponga in essere una condotta attiva causalmente determinante, non essendo in alcun modo ravvisabile una posizione di garanzia in capo al medesimo, il quale non potrà, quindi, essere chiamato a rispondere penalmente per il sol fatto di aver omesso di dissuadere il proprio cliente dal proposito criminoso.

Con riferimento alle caratteristiche di tale condotta attiva, il criterio ermeneutico che si trae da tali arresti giurisprudenziali permette di definire con maggior precisione il limite tra l'esercizio professionale e l'asservimento di cognizioni tecniche alla realizzazione dell'illecito: limite che, secondo le coordinate codicistiche, si rinviene nella categoria della "*direzione non equivoca*" della condotta (professionale) rispetto

---

<sup>19</sup> AMBROSI- IORIO, *Commercialisti, si amplia il rischio di concorso nei reati*, il Sole 24 Ore, lunedì 29 luglio 2019, (<http://www.quotidianofisco.ilsole24ore.com/art/professione-e-studio/2019-07-26/commercialisti-si-amplia-rischio-concorso-reati-160247.php?uud=ACXBoVb>).

all'illecito successivamente commesso<sup>20</sup>. Vale a dire: proprio perché è nella misura in cui effettivamente risulti esclusivamente e riconoscibilmente orientato al reato, anche l'esercizio di mansioni professionali, al pari di ogni altra attività, lungi dal fruire di statuti privilegiati e rifuggendo da ogni preconcetta astrazione, potrebbe essere qualificato come un contributo di partecipazione, a condizione che esso conservi il solo obiettivo significato di un mezzo per la commissione dell'illecito penale. Laddove, per contro, il comportamento serbato o la prestazione resa dal professionista assumano valenza e fisionomia obiettiva conforme alla prassi, riportandosi a una ragione economico-sociale propria ed effettiva, la qualifica di univocità criminosa ed il conseguente addebito di concorso dovrebbero arrestarsi, per veder affermata una sfera di legittimo esercizio di libertà individuali, dinanzi al quale l'eventuale reato che altri commetta, sebbene ipoteticamente favorito dalla pregressa attività del professionista, apparirebbe frutto di scelte esclusivamente proprie e pertanto, dato il principio di autoresponsabilità, non ascrivibile a terzi<sup>21</sup>.

Il criterio guida, quindi, non può che essere rappresentato da una analisi complessiva della natura del contributo e della connessa componente psicologica: minore sarà il coinvolgimento del professionista nella attuazione del proposito criminale maggior sarà la rilevanza, ai fini di un addebito di responsabilità, della finalità cui è volta l'attività del consulente.

Laddove, come nel caso oggetto della recente sentenza della Corte di Cassazione in tema di reati tributari, il commercialista sia coinvolto nella fase attuativa (ad esempio redigendo la dichiarazione fraudolenta attraverso la contabilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti), la semplice consapevolezza di partecipare a una frode del proprio cliente potrebbe essere di per sé sufficiente a far scattare la sua responsabilità in concorso nel reato tributario.

Nel caso di attività di mera pareristica, la stessa potrà rilevare solo se consista in una effettiva istigazione al reato. Fino a quando, cioè, il consulente si proponga di rendere edotto il proprio cliente sulle possibilità di azione che allo stesso si presentano e sulle relative conseguenze, il parere fornito al cliente si rivela neutro, asettico, privo dei connotati che caratterizzano la spinta morale finalizzata<sup>22</sup>.

Volendo esemplificare, non dovrebbero esservi dubbi sulla legittimità del comportamento del commercialista, che interpellato da un imprenditore commerciale in forte difficoltà, il quale gli chieda quanto tempo prima dell'ormai probabile fallimento dovrà attivarsi per vendere ad un amico i propri beni immobili senza che questi rischi revocatorie fallimentari, si limiti a fare presente quale sia la disciplina di cui all'art. 67 legge fallimentare: pur se, in tal caso, sarà evidente l'intenzione dell'imprenditore di spogliarsi dei beni immobili prima del fallimento, sottraendo altresì alla garanzia dei creditori il provento della vendita, la mera

---

<sup>20</sup> MASUCCI, *Sul "rischio penale" del professionista. Contributo generale alla teoria del concorso di persone nel reato*, 2012.

<sup>21</sup> *Ibidem*.

<sup>22</sup> CERQUA, *Concorso del professionista nei reati commessi dal proprio cliente*, in *dir. prat. soc.*, I, 2000.

informazione tecnica, non pare costituire pressione del consulente diretta a spingere il cliente all'attività criminosa<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> ALDOVANDI, *Responsabilità concorsuale del professionista nei reati societari*, in *dir. prat. soc.*, V, 2004. Si tratta cioè di una mera attività di consulenza, in nessun modo volta ad indirizzare il cliente verso la distrazione dei propri beni: "L'attività di consulenza, infatti, rimane lecita fino a che non sia diretta a sospingere l'assistito verso la condotta penalmente rilevante: la responsabilità concorsuale richiede, quindi, un dolo intenzionale, che si ha quando il soggetto ha di mira proprio la realizzazione della condotta criminosa, ovvero la causazione dell'evento"