

Penale

# Responsabilità penale del professionista a titolo di concorso nel reato, la palese negligenza non prova la volontà

Nota a Corte di Cassazione, sez. III Penale, sentenza 14 ottobre 2024, n. 37640

di Paolo Comuzzi

24 Ottobre 2024

Appare di un certo interesse la decisione della [Corte di Cassazione del giorno 14.10.2024 n. 37640](#) che si esprime in relazione alla **responsabilità penale del professionista a titolo di concorso nel reato**.

Questa decisione della Corte di Cassazione (che cassa con rinvio la decisione della Corte di Appello) ha precisato, tra l'altro, che:

- dal punto di vista dell'**elemento soggettivo** è necessario **dimostrare** che il soggetto, in relazione al quale la questione è oggetto di verifica, abbia dato un **consapevole contributo alla condotta** posta in essere da altri individui e il fatto che della materialità di tali condotte egli era **consapevole**;
- l'**interesse per la realizzazione** di un fatto **di per sé non è una prova** del fatto stesso;
- espressioni di **palese superficialità e negligenze nell'attività professionale** [la sentenza contiene giudizi non offensivi ma certamente non di complimento verso il professionista imputato] depongono per una **situazione di condotta colposa e non sono la prova**, oltre ogni ragionevole dubbio, della **coscienza e volontà** della stessa (persona imputata) nel condursi a una finalità condivisa con l'autore materiale del reato e con l'**intento di agire in comune con il medesimo condividendone il metodo di azione e lo scopo**.

Entrando nei dettagli della vicenda processuale possiamo vedere la vicenda ha inizio in quanto “... con sentenza datata 3 luglio 2023, la Corte d'Appello di Milano ha confermato la sentenza emessa in data 14 settembre 2022 dal Tribunale della medesima città con la quale F.M., ritenuta responsabile del reato di cui all'art. 10-quater, comma 2, del DLgs. n. 74 del 2000, era stata condannata alla pena di anni 1 di reclusione ed alle pene accessorie ex art. 12 per la durata minima ...”.

Ovviamente la persona condannata ha formulato un ricorso per Cassazione proponendo tre motivi di doglianza ma qui ci limitiamo al primo motivo che è quello che appare di maggiore interesse e che, questa la conclusione cui giunge la Corte di Cassazione, assorbe anche i restanti motivi di ricorso considerato che viene accolto dalla Suprema Corte.

Con questo **motivo di ricorso** il ricorrente invoca “... l'inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 10-quater, comma 2, del DLgs. n. 74 del 2000 e 43 c.p., in quanto il materiale probatorio in atti avrebbe imposto di ritenere l'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato in capo all'imputata e comunque gli elementi a carico della stessa non sarebbero stati sufficienti a provarne la sussistenza. Sul punto, la Corte d'appello avrebbe inoltre reso motivazione del tutto carente, illogica e contraddittoria, come risulterebbe manifesto dall'esame degli atti del procedimento; incorrendo anche nella inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 27 e 111 Cost., artt. 192, 530, 533 e 546 c.p.p., per aver confermato la penale responsabilità della F. in violazione del criterio dell'oltre ogni ragionevole dubbio. I giudici del merito, in particolare, avrebbero ritenuto sulla base di mere presunzioni che l'imputata avesse ideato, con coscienza e volontà, l'operazione fraudolenta oggetto di contestazione, consistente nella **falsa indicazione di un credito IVA in realtà inesistente** in sede dichiarativa per l'annualità di imposta 2014 e nell'utilizzazione di tale decettivo dato cartolare per la compensazione del debito tributario di P.E., oggetto di accollo da parte della F., la quale curava, **in qualità di commercialista**, la contabilità relativa alla attività professionale di quello; l'operazione sarebbe stata attuata mediante la condotta materiale del solo S.A., collega dell'imputata cui la stessa si era rivolta, indagato per il fatto in parola in procedimento connesso al presente ...”. Per contestare la sentenza di appello chi ricorre prosegue nell'espone il motivo di doglianza e lo fa affermando che “...non sarebbe emersa, agli atti, **alcuna prova della sussistenza di un accordo criminoso tra F. e S., né della consapevolezza dell'imputata dell'effettivo operato del collega e della sua partecipazione ad esso**; né la Corte territoriale avrebbe motivato, come richiesto in sede di appello, circa l'inverosimiglianza della tesi accusatoria, dovuta alla praticabilità in autonomia dell'operazione contestata da parte dell'imputata, in qualità di commercialista del P. e

*all'insussistenza di vantaggi personali che avrebbero potuto spingere il S. ad esporsi in simile operazione fraudolenta. Le dichiarazioni rese dalla F., confortate dagli atti del processo (segnatamente, dalla riconducibilità della presentazione della dichiarazione IVA relativa all'annualità 2014 al solo S.), e quelle dello stesso S. avrebbero dovuto indurre la Corte di appello a ritenere, come prospettato dalla difesa, che l'imputata, nutrendo dubbi sulla correttezza degli avvisi di accertamento emessi nei confronti del cliente, avesse coinvolto il S., in quanto esperto in contenzioso tributario, nello studio della posizione del P. per fare valutare da questo la opportunità della presentazione di eventuali istanze in autotutela. Ancora, **il giudice di secondo grado non avrebbe motivato il superamento del rilievo difensivo** per cui, nell'ottica della ricostruzione accusatoria del fatto, non avrebbe trovato spiegazione la documentata presentazione da parte dell'imputata di una dichiarazione IVA per l'annualità 2014 coerente con l'attività svolta dal P., prima della presentazione della successiva, per la stessa annualità, da parte del S..."*

A fronte di queste considerazioni vediamo che il ricorso portato alla attenzione dei giudici di Cassazione si sviluppa facendo notare che *"... più in radice, la conferma della penale responsabilità della F. avrebbe fatto perno sulla «macroscopica non credibilità» della versione dei fatti resa dalla stessa, ritenuta tale solo apoditticamente e in disarmonia con le risultanze probatorie, che in alcun modo avrebbero sorretto la tesi secondo cui l'accollo dell'imputata del debito tributario del P. avrebbe avuto motivo nella ammissione da parte della stessa di un proprio **errore professionale nella gestione della contabilità del cliente** mentre la successiva operazione attuata con il S. avrebbe avuto lo scopo di **azzerare fraudolentemente l'importo del debito** al cui pagamento quella si era vincolata. Del resto, ha sostenuto la difesa, se tale fosse stato il fine dell'agire della commercialista, ella si sarebbe attivata in tale direzione prima di vincolarsi per scritto nei confronti del cliente; questi, peraltro, aveva poi mantenuto l'incarico conferito alla F. per tutto il 2018. Quanto all'affermazione del giudice di secondo grado per cui, qualora l'imputata fosse stata estranea alle condotte del S., si sarebbe chiesta come il collega fosse riuscito addirittura ad azzerare il debito tributario del P. e si sarebbe attivata per verificarlo, la difesa ha osservato che ella aveva proceduto ad un controllo presso Equitalia, che avrebbe attestato la sua assoluta buona fede. Tutto ciò considerato, la condotta dell'imputata avrebbe potuto inquadrarsi al più come colposa ..."*

A fronte di queste **argomentazioni la Corte di Cassazione** ha dato atto del fatto che *"... con il primo motivo della sua impugnazione, la ricorrente ha segnalato il vizio di motivazione e di violazione di legge per avere, in sostanza, la Corte di appello di Milano confermato la decisione di condanna della imputata, riconosciuta responsabile del reato di cui all'art. 10-quater del DLgs. n. 74 del 2000, senza che fosse puntualmente emersa la ricorrenza dell'elemento soggettivo del reato in questione in capo alla predetta. Deve, al riguardo, ricordarsi che **il delitto contestato alla ricorrente è integrato solo in presenza dell'elemento soggettivo del dolo**, caratteristica questa, peraltro, comune alla generalità dei delitti laddove non sia espressamente previsto che gli stessi siano perseguibili anche a titolo di colpa; esso si realizza allorché il soggetto tenuto al versamento delle imposte utilizzando il meccanismo di assolvimento del debito tributario tramite il modello di pagamento denominato F24 porta in compensazione crediti "non spettanti" ovvero crediti "inesistenti".*

Andando in maggior dettaglio sulle doglianze i giudici della Cassazione fanno anche notare che *"... nel caso che ora interessa - premesso che il reale debitore tributario era tale P., cliente della imputata in quanto questi si avvaleva dei suoi servizi di commercialista per la gestione degli aspetti fiscali della propria attività professionale (servizi, va chiarito, non particolarmente efficienti, posto che il P. aveva ricevuto già per il passato degli avvisi di accertamento fiscale e delle cartelle di pagamento la cui genesi era da attribuirsi alla non accurata gestione della sua posizione da parte della imputata) - la imputazione mossa alla ricorrente attiene al fatto che la stessa, la quale si era resa accollante di un ulteriore debito tributario gravante sul suo cliente connesso a taluni suoi errori nel curare gli affari di quello, avrebbe - in concorso con altro commercialista, tale S.A., il quale ha materialmente presentato sia la dichiarazione Iva integrativa contenente i dati mendaci che il modello F24 con il quale era stata operata la indebita compensazione - omesso di versare, in misura superiore alla soglia di punibilità, le imposte dovute dal P. - ed in relazione alle quali **la stessa si era assunta l'obbligo di accollarsene l'onere - portando, come accennato, in compensazione rispetto a tali imposte crediti inesistenti...**"*

Da questo giudizio che, diciamolo con franchezza, non fa emergere una stima per il professionista imputato (e condannato in Appello) la Corte trae spunto per dire che *"... il ragionamento che ha condotto il Tribunale di Milano dapprima e la Corte di appello di Milano poi a ritenere che la F. fosse partecipe della attività frodatoria posta in essere dal S., e fosse, pertanto, ravvisabile nel suo atteggiamento il dolo di concorso, si fonda principalmente, sui seguenti assunti: la F., in quanto soggetto che curava la posizione fiscale del P. era a conoscenza di essa e era, altresì, la responsabile della opacità della medesima; avendo la stessa, proprio in quanto **consapevolmente responsabile dei debiti tributari gravanti sul suo cliente**, assunto, almeno nei confronti del P., **la posizione di accollante dei debiti in questione, la stessa aveva un diretto interesse acciocché tali debiti potessero essere azzerati**; la imputata aveva individuato il S. come il soggetto che si sarebbe potuto adoperare per risolvere il problemi tributari del suo cliente ..."*

Il punto “dolente” della vicenda è che proprio partendo da questo semplice assunto, dice la **Cassazione**, che “... i giudici del merito hanno **desunto l'esistenza di un accordo** fra la F. ed il S. volto alla definizione, utilizzando lo strumento frodatorio della compensazione con crediti inesistenti, della posizione debitoria del P. senza la necessità di versare al Fisco alcuna somma di danaro. Tale ragionamento si fonda, ad avviso di questa Corte, su di una serie di elementi **solo di carattere presuntivo** e che non sono sorretti da una **idonea dimostrazione** in ordine alla loro effettiva rispondenza alla realtà. Ora, se è, infatti, indubbio che fu la F. a rivolgersi al S. onde definire la posizione del P., la esistenza degli elementi per ritenere che lo strumento volte a conseguire tale risultato fosse già stata diviso fra le parti come fraudolento costituisce una petizione di principio postulata dal Collegio di merito. Va, infatti premesso che non vi sono emergenze testimoniali in tale senso, se non la circostanza che la F., la quale **doveva essere consapevole del fatto che gli accertamenti fiscali compiuti in danno del P. erano oramai divenuti definitivi** e che per tanto avverso di essi **non vi era più la possibilità di esercitare alcun rimedio di carattere giudiziale**, abbia dichiarato di essersi rivolta al S., per averne l'ausilio, in quanto soggetto esperto in materia contenziosa, al fine di fare valere in favore del P. “non meglio precisati sgravi”. Che una tale espressione, indubbiamente avente uno specifico contenuto tecnico, non possa essere stata, sia pure impropriamente, utilizzata dalla imputata al fine di indicare - tenuto conto della rilevata specializzazione del S. nell'attività, secondo quanto riportato nella sentenza impugnata, di “**acquisto di crediti Iva in favore dei (suoi) clienti finalizzati ad effettuare compensazioni**”- eventuali poste finanziarie che questi avrebbe potuto utilizzare per operare compensazioni attraverso la acquisizione presso terzi di crediti Iva, è questione della quale la Corte di appello non si è data carico, attribuendo, in termini apodittici, alla predetta espressione il solo suo significato strettamente tecnico ...”.

A fronte di queste considerazioni il collegio giudicante sviluppa in modo esplicito anche il punto secondo cui “... le angustie nelle quali il P. si era ripetutamente trovato fossero legate alla mala gestio dell'imputata e che questa ne avesse taciuto i contenuti al suo cliente - arrivando, persino, a tacere il fatto di essersi rivolta al S. - è fattore **indubbiamente deprecabile dal punto di vista deontologico, ma che non vale a predicare al di là di ogni ragionevole dubbio l'esistenza del dolo del concorso** della stessa nelle condotte del S. ...”.

Dopo aver evidenziato il punto che precede il ragionamento della Corte procede su binari logici, infatti i giudici fanno notare che “... affinché sia riscontrabile, nelle ipotesi di **concorso di persone nel reato**, la sussistenza del necessario **elemento soggettivo** è necessario dimostrare che il soggetto in relazione al quale la questione è oggetto di verifica abbia dato un **consapevole contributo alla condotta** posta in essere da altri individui e del fatto che della materialità di tali condotte quello era **consapevole** (fra le tante: [Corte di cassazione, Sez. II penale, 5 novembre 2019, n. 44859, rv. 277773](#)). Nel caso che interessa la motivazione della Corte territoriale ha evidenziato elementi o **sostanzialmente solo suggestivi** (quali la esistenza di un **interesse personale della F. alla definizione “indolore” della posizione del P.**, la cui scarsa valenza probatoria in danno della prevenuta è ricavabile dal non potere essere dimostrato un fatto sulla sola base della mera circostanza che l'imputato aveva interesse affinché quel tale fatto si verificasse: in tale senso, sia pure in diverso ambito penale, ma con analogo ragionamento: Corte di cassazione, Sezione VI penale, 10 aprile 2019, n. 15837, [rv. 275540](#)), ovvero denotanti un atteggiamento, sì censurabile, ma **non dimostrativo della esistenza di un accordo** fra la donna ed il S. (tali elementi sono riconducibili al non aver quella riferito al proprio cliente di essersi rivolta ad un ulteriore commercialista affinché ne trattasse gli affari; al non essersi la medesima accertata di quali strumenti tale commercialista intendesse servirsi ed al non avere verificato a fronte della positiva (almeno in apparenza) definizione della posizione del P. (il S. aveva, infatti, fatto pervenire alla F. un estratto conto rilasciato da Equitalia da cui emergeva la circostanza che per il P. “non c'era più nulla da pagare”), in quale modo quello avesse conseguito tale sorprendente risultato, non avendo svolto la imputata alcuna indagine al riguardo). Si tratta, infatti, di tutti elementi espressivi, semmai, della **superficialità** da parte di quella nell'essersi affidata, completamente e senza svolgere alcun controllo, alle competenze del S. (del quale, peraltro, la Corte territoriale non ha evidenziato l'eventuale inaffidabilità professionale legata ad eventuali sue precedenti vicende personali che ne avrebbero potuto porre in discussione la probità deontologica, sì da fare dubitare della legittimità delle reali intenzioni di chi si fosse rivolto a lui confidando nella sua “esperienza”)...”.

Il passaggio successivo della sentenza è quello di dire che “... si è di fronte a fattori denotanti negligenza nello svolgimento dell'attività professionale ...” e quindi di affermare in modo chiaro che questi fatti “... sebbene siano deponenti per la indubbia colposità della condotta della F., non sono, però, ineludibilmente indicativi della esistenza - se non di quello che, in passato, era definito il “previo concerto” (fattore questo non più ritenuto necessario) - quanto meno della coscienza e volontà da parte della imputata dell'aver agito per una finalità condivisa dal S. e con la consapevolezza del ruolo svolto da questo e con l'intento di agire in comune con il medesimo condividendone il metodo (per tutte: Corte di cassazione, Sezione VI penale, 29 novembre 2012, n. 46309, [rv. 253984](#)) ...”.

In buona sostanza, dice sempre la decisione della Cassazione, si ha che la Corte di merito avrebbe “... *del tutto trascurato di considerare il fatto, pur segnalato alla sua attenzione, che, prima che fosse stata presentata la dichiarazione fiscale a firma del S., cui ha fatto seguito la compensazione da questo portata a termine tramite l'utilizzo di crediti inesistenti, era stata presentata, dalla F., per conto del P., una **precedente dichiarazione Iva dal contenuto corretto** (successivamente, come accennato, integrata da quelle a firma del S.); **condotta questa che parrebbe logicamente distonica con l'intento di frodare** il Fisco laddove tale finalità debba essere considerata, come appunto fatto dai giudici del merito, frutto di una intesa esistente fra l'imputata ed il S....”.*

A fronte della affermazioni portate in precedenza la conclusione è ovvia e si sostanzia nel dire che “... *dalla motivazione della sentenza impugnata **gli elementi dimostrativi del dolo di concorso da parte della imputata non emergono con la dovuta sicurezza** ...” e quindi la conclusione logica è che “... *la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano affinché, assorbiti i restanti motivi di ricorso, questa nuovamente esamini, tenendo conto delle coordinate dianzi rappresentate, la rinvenibilità dell'atteggiamento soggettivo della imputata degli elementi denotanti la esistenza del dolo di concorso a suo carico* ...”.*

A commento della decisione possiamo dire che il tema del concorso del professionista nel reato commesso dal cliente e / o altro professionista appare come un tema molto delicato e merita una grande attenzione. Per concludere mi permetto di dire che la formulazione di un giudizio in merito alla capacità professionale dell'imputato (cosa avvenuta in questa sentenza) dovrebbe restare estraneo al giudizio anche se, ragionamento da non tecnico, una certa imperizia nello svolgimento dell'incarico (quasi che uno dicesse a sua difesa “sono un incapace”) fa certamente pensare che il professionista non abbia avuto una precisa capacità di fornire quel contributo causale che appare necessario per raggiungere l'obiettivo (illecito) che altri volevano raggiungere.

---

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati  
ISSN 2499-1589 - Norme & Tributi Plus Diritto [<https://ntplusdiritto.ilssole24ore.com>]

Il Sole  
**24 ORE**