

SEMINARIO DI STUDIO ED AGGIORNAMENTO  
PER LA PROFESSIONE DEI COMMERCIALISTI  
- VENERDI' 21 SETTEMBRE 2012 -

**“I REATI DELL’IMPRENDITORE IN CRISI  
E LA RESPONSABILITA’ DEL COMMERCIALISTA”**

**Carlo CAVALLO**  
**Avvocato in Torino**

SOMMARIO: 1. Le forme di responsabilità del professionista - 2. Il concorso di persone nel reato. - 3. Il concorso nei cosiddetti “reati propri”: presupposti - 4. Il concorso materiale del professionista nei “reati propri” - 5. Il concorso morale del professionista nei “reati propri”: premessa – (segue): 6. Il concorso morale del professionista nei “reati propri” con particolare riferimento al “consiglio tecnico” - 7. Il concorso del professionista nel reato di falso in bilancio - 8. Il professionista di cui all’art. 161, terzo comma, R.D. 16/03/1942, n. 267 - 9. Il professionista di cui agli artt. 67, terzo comma, lett. D, 182 bis, primo comma, R.D. 16/03/1942, n. 267 e 2501 sexies c.c. - 10. Le novità introdotte dal d. l. n. 83/2012, convertito nella legge 134/2012 - 11 Conclusioni. – 12. Appendice: raccolta di giurisprudenza.

## 1. Le forme di responsabilità del professionista.

La responsabilità del professionista – e del commercialista in particolare – in rapporto all’impresa può assumere tre forme:

1. diretta;
2. indiretta o di controllo;
3. concorsuale.

Nel primo caso il professionista risponde dei reati tipici degli organi societari come **amministratore di fatto** e cioè come soggetto che, ai sensi dell’art. 2639, comma 1, c.c.<sup>1</sup>, ha esercitato i poteri tipici dell’amministratore di diritto in maniera significativa e continuativa, o comunque apprezzabile in almeno una delle branche aziendali.

La seconda forma di responsabilità è quella in cui può incorrere il sindaco o il revisore dei conti qualora ometta i propri doveri, allorquando in conseguenza di tali omissioni il soggetto controllato ponga in essere quei reati che il controllo omesso mirava a prevenire. In questo caso il professionista risponde non in quanto autore diretto del reato, ma in virtù e conseguenza della **posizione di garanzia** che ricopre e che trova il proprio riferimento positivo nell’art. 40<sup>2</sup>, c.p., per cui non impedire un evento che si ha l’obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo.

La terza forma di responsabilità è quella di cui può essere chiamato a rispondere il professionista in veste di **consulente**: in questo caso egli è sicuramente un soggetto estraneo alla compagine sociale, né ha doveri di controllo o impedimento; risponde per aver dato consigli tecnici o tenuto comportamenti che abbiano promosso od anche soltanto agevolato la commissione di reati da parte di altri. I presupposti della responsabilità in parola hanno le proprie radici nell’istituto del concorso di persone nel reato.

---

<sup>1</sup> l’art. 2639, comma 1, c.c.: “Per i reati previsti dal presente titolo al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione”.

<sup>2</sup> Art. 40 c. p.: “Non impedire un evento che si ha l’obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo”.

La presente relazione riguarda i presupposti della responsabilità penale del commercialista nella sua funzione di supporto tecnico agli imprenditori. In particolare, considerato l'attuale momento storico, devono essere oggetto di analisi le possibili condotte delittuose dell'imprenditore che versa in crisi, per difficoltà ad adempiere le obbligazioni assunte, per uno stato di evidente dissesto dell'impresa, per una profonda ed accentuata crisi societaria o per uno stato di decozione che porta al fallimento, e l'assistenza che il commercialista presta nello svolgimento del suo incarico professionale, basato su un rapporto fiduciario e dunque impostato ed orientato alla ricerca delle migliori soluzioni possibili nell'interesse del proprio cliente. Si tratta di un tema particolarmente delicato perché il professionista è legato al cliente da un rapporto economico e di fiducia – con correlativi doveri deontologici - e nello stesso tempo è vincolato al rispetto delle norme penali che puniscono determinate condotte.

Prima di affrontare la sostanza della questione è necessario porre alcune premesse di carattere penale relative al **concorso di persone nel reato**. Le ragioni di tali premesse sono evidenziate nel prosieguo della relazione.

## 2. Il concorso di persone nel reato.

Il concorso di persone nel reato è la manifestazione posta in essere da più soggetti di un reato astrattamente realizzabile da un solo soggetto.

Tra i vari modelli di disciplina dell'ipotesi concorsuale, il codice penale vigente, all'art. 110<sup>3</sup>, ha scelto quello cosiddetto “*della pari responsabilità*”.

Con tale espressione s'intende che il reato realizzato da più soggetti viene ricostruito dalla legge in maniera oggettiva: tutti i soggetti, cioè, che hanno dato il loro contributo alla realizzazione del fatto criminoso sono sottoposti alla stessa pena, indipendentemente dalla natura fondamentale o meramente accessoria dei rispettivi apporti.

Esistono due forme di concorso: nella prima – detta “*concorso materiale*”- la commissione di un reato è addebitabile al contributo per l'appunto materiale di più soggetti. Per fare un esempio, si pensi alla figura del “palo”, che risponderà di rapina allo stesso modo del rapinatore vero e proprio.

Tale regola generale, tuttavia, subisce alcuni temperamenti, il più evidente dei quali formulato nell'art. 114, comma 1, c.p., che prevede un'attenuante in favore dei concorrenti il cui contributo si sia rivelato di *minima importanza*<sup>4</sup>.

L'altra forma di concorso è il c.d. “*concorso morale*”. Esso si realizza nel caso in cui un soggetto si “limiti” a dare un contributo psicologico alla commissione di un reato commesso da altri, impulso che fa sorgere in una terza persona un proposito criminoso prima inesistente oppure rafforza un proposito criminoso già esistente, ma incerto.

---

<sup>3</sup> Art. 110 c.p.: “*Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alle pene stabilite (...)*”.

<sup>4</sup> art. 114, comma 1, c.p.: “*Il Giudice, qualora ritenga che l'opera prestata da taluna delle persone che sono concorse nel reato a norma degli articoli 110 e 113 abbia avuto minima importanza nella preparazione o nell'esecuzione del reato, può diminuire la pena*”.

Sotto il profilo soggettivo il concorso di persone presuppone la coscienza e la volontà del fatto criminoso oltre alla consapevolezza (da parte di almeno uno dei correi) di concorrere con altri alla realizzazione del reato.

### 3. Il concorso nei cosiddetti “reati propri”: presupposti.

Normalmente, anche se non necessariamente, l'imprenditore in crisi tende a porre in essere una serie di attività finalizzate a salvare la propria impresa ed in tale sforzo chiede il sostegno tecnico in primo luogo ai professionisti con i quali collabora o anche a soggetti terzi.

Talune di queste iniziative sono assolutamente lecite, mentre altre possono integrare comportamenti che la legge vieta e punisce (ad esempio la bancarotta, il falso in bilancio, il ricorso abusivo al credito o altre ipotesi di illecito). Si tratta di reati particolari, detti in linguaggio tecnico “reati propri”: essi si caratterizzano per avere una soggettività ristretta, nel senso che non possono essere commessi da chiunque, ma solo da determinati soggetti **individuati in base alla loro specifica qualifica o funzione**.

È il caso del falso in bilancio (o meglio: le false comunicazioni sociali di cui agli artt. 2621 e 2622, c.c.), che vede come soggetti attivi gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci ed i liquidatori, e delle fattispecie di bancarotta, che individuano l'autore delle condotte illecite nell'imprenditore e, nelle ipotesi “improprie”, negli amministratori, nei direttori generali, nei sindaci e nei liquidatori di società dichiarate fallite.

Ai fini della presente relazione si tratta di articolare le considerazioni che seguono attorno a questi due quesiti fondamentali: primo, stabilire se un soggetto non dotato della specifica qualifica o funzione (terzo estraneo) possa o meno concorrere con l'imprenditore nel c.d. reato proprio e, sciolto questo interrogativo (come vedremo in senso affermativo), a quali condizioni ciò avvenga.

Orbene: il concorso di un soggetto “estraneo” nel reato proprio è comunemente ammesso dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Il presupposto fondamentale per la sussistenza di tale concorso sta nella **consapevolezza** – da parte del soggetto estraneo - di quella specifica qualifica o funzione dell'autore del reato che fonda la responsabilità penale. Nel caso di bancarotta, ad esempio, per affermare il concorso è necessario provare la consapevolezza della qualità di imprenditore in capo, per esempio, al professionista imputato del medesimo reato. In tale ipotesi, **risulta direttamente applicabile l'art. 110 c. p.** e la responsabilità del professionista ricorre sia nel caso in cui il reato commesso sia un fatto che presuppone, per la sua stessa esistenza come illecito, la commissione da parte dell'imprenditore o del soggetto qualificato (reato proprio esclusivo), sia nel caso in cui il reato commesso sia un fatto che costituirebbe comunque reato per il professionista: per fare un esempio, si pensi al caso di peculato – che è reato commesso dal pubblico ufficiale – ed all'appropriazione indebita, che punisce la medesima condotta, quando è commessa da un comune cittadino,

il quale, svolgendo l'attività di commercialista, si appropri di somme dei propri clienti, detenute per ragioni d'ufficio.

I problemi dogmatici di maggiore rilievo che si pongono con riferimento al concorso nel reato proprio riguardano il caso in cui il terzo **ignori** le qualità personali dell'autore del reato. Nel caso in cui l'azione commessa integri l'elemento materiale di un reato proprio **esclusivo** il terzo dovrà andare esente da pena in quanto, in difetto di consapevolezza delle qualità personali che determinano il disvalore penale del fatto, egli ritiene di compiere un'azione lecita. Così il professionista non dovrà rispondere di bancarotta se prova che ignorava la qualifica di imprenditore in capo all'autore del reato.

Nel caso in cui, invece, la condotta concorrente posta in essere integrerebbe, comunque, l'elemento materiale di un **diverso fatto di reato**, si ricade nella previsione dell'art. 117 c. p. che stabilisce: "*Se, per le condizioni o le qualità personali del colpevole, o per i rapporti tra il colpevole e l'offeso, muta il titolo del reato per taluno di coloro che vi sono concorsi, anche gli altri rispondono dello stesso reato. Nondimeno, se questo è più grave, il giudice può, rispetto a coloro per i quali non sussistono le condizioni, le qualità o i rapporti predetti, diminuire la pena.*" E così, nell'esempio di un peculato commesso da un pubblico ufficiale con il contributo di un terzo estraneo, quest'ultimo risponderà di peculato, ma la sua pena potrà essere diminuita dal Giudice.

L'art. 117 c. p. prevede, dunque, che, in caso di concorso nel reato proprio non esclusivo, tutti i concorrenti rispondano del reato proprio **anche in difetto di consapevolezza** delle qualità o delle funzioni dell'autore del reato determinanti l'incriminazione a tale titolo. Ove, tuttavia, il reato proprio sia più grave del corrispondente reato comune, il soggetto che sia privo di consapevolezza in merito alle qualità od alle funzioni potrà ottenere una diminuzione di pena.

#### **4. Il concorso materiale del professionista nei "reati propri".**

Poste queste premesse, veniamo a trattare la sostanza della presente relazione.

Da oltre trenta anni la Corte di Cassazione afferma costantemente la penale responsabilità del professionista (avvocato, commercialista, fiscalista, contabile, eccetera), a titolo di concorso dell'estraneo nei reati propri dell'imprenditore – con particolare riferimento a quello di bancarotta -, quando, essendo conscio degli intenti illeciti del soggetto qualificato, il professionista lo assista negli atti negoziali che integrano i reati o apporti comunque un contributo causale alla realizzazione degli illeciti medesimi<sup>5</sup>.

In linea di massima, la corte di legittimità, chiamata a pronunciarsi in ordine alla configurabilità del concorso del professionista nei reati concorsuali, ha esaminato comportamenti di rilevante contributo causale, soprattutto, **sul piano materiale**, ovverossia ipotesi di **partecipazione attiva**.

---

<sup>5</sup> Cfr., ad esempio, Cass., Sez. 5, 11 marzo 1988, Pennati, in Riv. pen., 1989, 316; Cass., Sez. V, 19 aprile 1988, in Giust. Pen., 1989, II, 397; Cass. Sez. V, 22 ottobre 1986, Sonson, in Cass. Pen., 1988, 927 ; Cass. Sez. V, 25 maggio 1987, Bevilacqua, in Cass. Pen., 1988, 1539, ecc.

Esempio lampante è quello del professionista che, oltre a consigliare il cliente sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori, lo assiste nella stipulazione dei relativi negozi simulati o si adopera per indurre i creditori ad accettare un concordato stragiudiziale<sup>6</sup>.

E ancora: la fattispecie plurisoggettiva è configurabile se il professionista non si limita a prestare un servizio specialistico, ma, andando oltre, prende l'iniziativa di ideare e programmare egli stesso gli atti di distrazione ovvero li propone e attui, assumendo la veste di gestore o di cogestore dell'impresa del proprio cliente<sup>7</sup>.

Dal punto di vista del contributo causale meramente materiale, la responsabilità penale del terzo non è esclusa dalla circostanza che la condotta di questi sia dovuta ad apposita disposizione o autorizzazione a compiere determinati atti proveniente dal soggetto qualificato, quando gli atti in questione integrino ipotesi di bancarotta<sup>8</sup>.

Si ritiene, senza dubbio, compartecipe nel delitto di bancarotta documentale il professionista che abbia tenuto i libri o le altre scritture contabili, in modo ed al fine di non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari, qualora si dimostri che l'estraneo prestò la propria opera con coscienza e volontà di rendere vani i controlli degli organi della prossima procedura fallimentare, essendo a conoscenza della situazione dell'azienda e degli scopi criminosi del "dominus". Altrettanto, va affermato nel caso del consulente che coopera allo sviluppo del disegno criminoso finalizzato alla sottrazione giuridica dei beni alla garanzia dei creditori<sup>9</sup>.

Così come risponde del reato di bancarotta fraudolenta, quale estraneo in concorso con gli amministratori della società fallita, il commercialista che abbia omesso la verifica della corrispondenza alla documentazione dei dati comunicati dagli amministratori ai fini delle necessarie annotazioni nelle scritture contabili e della successiva redazione del bilancio fallimentare<sup>10</sup>.

In questi casi, il concorso "materiale" dell'estraneo, che presta una collaborazione nella predisposizione o nell'esecuzione della condotta tipica, parrebbe non offrire spiragli interpretativi.

Semmai si tratta di discutere dell'applicazione della disciplina di cui all'a. 110 c.p. ovvero di quella ex a. 117 c.p., a seconda che l'estraneo sappia o no della qualifica soggettiva dell'intraneo.

## **5. Il concorso morale del professionista nei "reati propri": premessa.**

Maggiore complessità di analisi, invece, si richiede per i casi di figure professionali che orbitano nei contorni dell'impresa e che, nell'esercizio della loro attività, forniscono pareri e consigli all'imprenditore responsabile di un reato proprio.

Il punto più delicato in questa materia tutt'altro che semplice consiste nello stabilire se un suggerimento o un semplice consiglio da parte del professionista possa integrare la fattispecie plurisoggettiva del reato di bancarotta (o di altro illecito proprio).

---

<sup>6</sup> Cass. Pen. 23/10/1979, in Riv. Pen. 1979, 323; Cass. Pen., sez. V, 18/11/2003 n. 569.

<sup>7</sup> Cass., Sez. V, 11 marzo 1988, Pennati, in Riv. pen., 1989, 316.

<sup>8</sup> Cass. Pen. 21/6/1971, in Cass. Pen. Mass. 1972, 1433.

<sup>9</sup> Cass. Pen., 22/11/1961, Cass. Pen., Mass. 62, 287.

<sup>10</sup> Cass. Pen., sez. V, 18/12/2000, De Maggio.

## 6. (segue): Il concorso morale del professionista nei “reati propri” con particolare riferimento al “consiglio tecnico”.

Preliminarmente conviene passare in rassegna le soluzioni giurisprudenziali.

La linea generale su cui la giurisprudenza di legittimità si è attestata sta nel senso che l'estraneo può concorrere nei reati di bancarotta (che è stata la fattispecie di reato proprio più frequentemente analizzata dalla Corte di Cassazione), anche quando sia una persona che esercita, ad esempio, la professione di avvocato (il ragionamento – peraltro - vale anche per il commercialista), con la sola precisazione che, in questo caso, non deve essere confusa l'**assistenza tecnica**, che rimane sempre doverosa e garantita dall'ordinamento, con il concorso nel reato<sup>11</sup>.

Infatti, mentre è consentita, e non è illecita, l'opera di consulenza e di intervento, svolta da un avvocato a favore di un imprenditore o di una società in dissesto, deve invece ritenersi illecito, e penalmente rilevante, il fatto del legale che, essendo consapevole dei propositi criminosi, dia ad altri consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o che, comunque col proprio aiuto e con le proprie preventive assicurazioni, favorisca o rafforzi l'altrui progetto delittuoso<sup>12</sup>.

In particolare, il ragioniere (o il dottore) commercialista (e, più in generale, il professionista) concorre nel reato fallimentare del soggetto qualificato, quando la prestazione professionale non si sia limitata ad una mera consulenza, ma sia spinta a compiere consapevolmente, con autonomia decisionale e valutativa, fatti di bancarotta nell'interesse dell'imprenditore e a danno dei creditori.

La Corte di Cassazione ribadisce puntualmente e costantemente il principio che “*I consulenti commercialisti o esercenti la professione legale concorrono nei fatti di bancarotta quando, essendo consapevoli dei propositi distrattivi dell'imprenditore o degli amministratori della società, forniscano consiglio o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o li assistano nella conclusione dei relativi negozi, ovvero svolgano attività dirette a garantire l'impunità o suscitino o rafforzino l'altrui proposito col proprio ausilio e con le preventive assicurazioni*”<sup>13</sup>.

Ancora più esplicitamente: “*Il commercialista che, nel rendere una prestazione professionale, si spinga oltre l'ambito della sua prestazione e suggerisca al cliente un mezzo fraudolento finalizzato a velarne le reali condizioni economiche, indicando in concreto la via per adottare l'illecito espediente o, addirittura, adottandolo di persona, concorre nel reato di bancarotta fraudolenta consumato avvalendosi di tali suggerimenti*”<sup>14</sup>

Sono coerenti con i medesimi canoni quelle pronunce che escludono la responsabilità del professionista nei casi di semplice connivenza non gravando sul

---

<sup>11</sup> Cass. Pen., sez. V, 22/10/1986, Sonson, in Cass. Pen. 1988, 927.

<sup>12</sup> Cass. Pen., sez. V, 22/10/1986, Sonson, in Cass. Pen. 1988, 927.

<sup>13</sup> Cass. Pen., sez. V, 18/11/2003, Bonardini, in Cass. Pen. 2004, 1973

<sup>14</sup> Cass. Pen., Sez. V, 21/10/1988, Minieri, in Il fisco, 1999,1537.

predetto un obbligo legale (posizione di garanzia) di evitare e di impedire l'evento ex a. 40 c.p. .

Ecco perché non può essere chiamato a rispondere del reato di bancarotta fraudolenta l'avvocato che, essendo stato informato dal cliente dell'intenzione di sottrarre alla massa fallimentare una parte dell'attivo, abbia ommesso di dissuaderlo dal proposito criminoso, senza rafforzare in alcun modo la volontà criminosa<sup>15</sup>.

Altre pronunce hanno invece fornito interpretazioni meno rigide dell'attività di consulenza: si è ritenuto, ad esempio, che non risponde di bancarotta il legale che abbia indicato al cliente il mezzo per sottrarre i beni alla garanzia dei creditori, senza assisterlo nella stipulazione dei relativi negozi simulati<sup>16</sup>. Si tratta, è stato scritto, di comportamento che viola l'obbligo della correttezza e dell'etica professionale, ma non induce in responsabilità penale<sup>17</sup>.

Al contrario, risponde a titolo di concorso il professionista della legge che svolga un'attività diretta a garantire l'impunità o che, con il proprio aiuto o con le proprie preventive assicurazioni, favorisca o rafforzi l'altrui proposito criminoso<sup>18</sup>.

Dal variegato panorama di decisioni riportate emerge la particolare difficoltà che pone la questione del concorso morale realizzato mediante un consiglio tecnico, difficoltà derivante dal confluire, nel tema in esame, di tutte le incertezze concernenti i seguenti tre aspetti della questione:

A. la **rilevanza** del contributo morale affinché possa radicarsi il rimprovero penale: occorre far sorgere un proposito criminoso da parte del professionista o basta un lieve rafforzamento di una determinazione già esistente, ma vacillante?

B. la **forma** del contributo che ha natura esclusivamente psicologica: basta una spiegazione tecnica, un consiglio od occorre una pianificazione precisa dei possibili illeciti?

C. la **prova** del contributo.

A fronte di tale situazione che spesso si presenta assai nebulosa, ad avviso di chi scrive, occorre porre una netta distinzione tra la condotta di colui che – per professione – offre un consiglio tecnico e quella dell'istigatore: in quest'ultima le osservazioni dell'agente sono proiettate alla commissione di un fatto illecito, che è l'obiettivo al quale tende l'argomentare dell'istigatore.

Diverso il semplice consiglio tecnico, il quale - di frequente - appare come "neutro" e concerne non l'**opportunità** di compiere una certa azione ma piuttosto le **modalità** attraverso le quali compierla. Il fatto illecito non è il faro che illumina gli argomenti del consulente: il consiglio tecnico descrive uno strumento, spesso asettico; l'istigazione ha in sé i connotati della spinta morale finalizzata. Il consiglio è il mezzo, l'istigazione presuppone il fine.

---

<sup>15</sup> Cass. Pen. 17/10/1959, in Gius. Pen. 1959, II, 191.

<sup>16</sup> Cass. Pen., sez. V, 19/4/1988, Ferlicca, in Cass. Pen. 1990, I, 328.

<sup>17</sup> Cass. Pen., sez. V, 19/4/1988, Ferlicca, in Cass. Pen. 1990, I, 328.

<sup>18</sup> Cass. Pen., sez. V, 22/10/1986, Sonson, in Cass. Pen. 1988, 927.



Se ciò è vero, come vero pare essere, la rilevanza del contributo del professionista, per fondare la sua responsabilità penale, deve modificare l'atteggiamento psicologico del concorrente-autore principale dell'illecito **facendo sorgere** il proposito delittuoso, oppure **rafforzando** un proposito criminoso ancora vacillante: dunque, colui che già è risoluto a delinquere (ben inteso, avendo già a mente un ben determinato fatto di reato) non è più un soggetto "istigabile" o comunque sul quale sia possibile influire ulteriormente, anche solamente sul piano psicologico.

Detto in poche parole: il professionista non può essere ritenuto responsabile per essersi limitato, di fronte alla istanza del cliente, ad esporre - in via astratta - i tratti della illiceità di una condotta.

Questa impostazione trova una prima conferma in alcune pronunce giurisprudenziali che hanno sottolineato come *"per aversi concorso di persone nel reato non basta la semplice adesione morale ad un programma criminoso poiché occorre comunque un apporto che produca un rafforzamento delle attività criminose dell'agente o un aiuto all'attività dei correi"*<sup>19</sup>. Tale **rafforzamento**, rileva la dottrina, **ha importanza** *"solo quando si sostanzzi in un effettivo impulso dato al proposito medesimo che, altrimenti, non si sarebbe manifestato all'esterno oppure si sarebbe manifestato in forma diversa; insomma non si potrà ritenere rilevante in sede concorsuale l'impulso dato alla risoluzione di chi fosse comunque già determinato a commettere il reato"*<sup>20</sup>.

Ulteriore riprova della validità di questa impostazione si trova nella analizzando le sentenze che si pongono il problema della **prova** del concorso morale, affermando che *"proprio perché il concorrente morale è persona diversa da quella che materialmente eseguirà il reato è indispensabile, ai fini della dimostrazione della penale responsabilità, che il giudice di merito indichi i collegamenti tra l'uno e l'altro soggetto, non trascurando altresì di precisare come e perché il reato stesso sia venuto a realizzarsi proprio in conseguenza ed in virtù di quegli incentivi e di quelle determinazioni. In definitiva, il giudice deve indicare il rapporto di causalità efficiente tra l'attività incentivante del concorrente morale e quella posta in essere dall'autore materiale del reato"*<sup>21</sup>.

In **materia di prova** merita segnalare la sentenza della V sezione della Cassazione n. 6894 del 7 dicembre 2001, particolarmente significativa per comprendere quali sono gli elementi su cui può fondarsi un giudizio di colpevolezza in materia di concorso del terzo. Tale pronuncia ha giudicato il caso di un dottore commercialista, accusato di aver contribuito all'alterazione dei dati di bilancio; la consapevolezza dell'imputato di concorrere con gli amministratori alla falsificazione delle comunicazioni sociali è stata ricostruita sulla base delle seguenti circostanze: 1. egli aveva ricoperto per un periodo la funzione di sindaco e quindi si era giovato di un osservatorio privilegiato sull'attività e contabilità aziendale; 2. la società era dotata di una contabilità "in nero", in cui veridicamente, tra l'altro, veniva annotato anche il suo compenso; 3. la formazione dei bilanci da portare in assemblea era a lui affidata, così come era incaricato della tenuta della contabilità.

---

<sup>19</sup> Cass., Sez. VI, 2 novembre 1990, Giorgini, in Giust. Pen., 1991, II, 352.

<sup>20</sup> N. MAZZACUVA, Il falso in bilancio: casi e problemi, PADOVA, 2004, Pag. 74.

<sup>21</sup> Cass., Sez. III, 1° luglio 1983, Ciriello, in Cass. pen., 1984, 1934.

Ultima annotazione: quanto al profilo psicologico dell'estraneo, è sufficiente che sia consapevole del contributo causale apportato alla diminuzione patrimoniale, non richiedendosi la consapevolezza che la distrazione determinerà insolvenza e, perciò, pericolo immediato di fallimento.

## **7. Il concorso del professionista nel reato di falso in bilancio.**

L'ipotesi più semplice è quella del professionista che materialmente redige il bilancio su mandato degli amministratori; per inquadrare la sua responsabilità per la falsità dei dati confluiti in bilancio è necessario distinguere, schematicamente, tre ipotesi.

1. Il professionista ha conoscenza pregressa della falsità dei dati.

In questo caso egli risponderà in concorso con gli amministratori del reato di falso in bilancio in applicazione dell'art. 110 c.p..

2. Il professionista non ha conoscenza della falsità dei dati.

In questo caso egli andrà esente da responsabilità sul presupposto della scarsa cognizione del dato di supporto a causa della reticenza del cliente. Ad operare in funzione esimente è la disciplina dell'art. 47 c.p. a mente del quale *“l'errore sul fatto che costituisce reato esclude la punibilità dell'agente”*. Ad essere responsabile del falso sarà invece l'amministratore reticente in virtù del disposto dell'art. 48, c.p. che prevede l'applicazione del citato art. 47 *“se l'errore sul fatto che costituisce reato è determinato dall'altrui inganno; ma, in tal caso, del fatto commesso dalla persona ingannata risponde chi l'ha determinata a commetterlo”*. È tuttavia evidente che si deve trattare di dati, la cui falsità non possa essere rilevata autonomamente od *aliunde* dal consulente: qualora il mero redattore del bilancio, consapevole della non veridicità dei dati forniti dall'amministratore, li riversi acriticamente in bilancio, egli risponderà del reato.

3. Il professionista ha conoscenza posteriore (a bilancio depositato) della falsità dei dati.

In questo caso egli andrà esente da responsabilità penale non rivestendo (a differenza, ad esempio, del sindaco) alcuna posizione di garanzia e dunque non avendo alcun dovere di impedimento rilevante ex art. 40 cpv, c. p.. Si verserebbe in un'ipotesi di mera connivenza (che si estrinseca *“nel comportamento di chi assiste alla perpetrazione di un reato senza intervenire, non avendo però alcun obbligo giuridico di impedirne la commissione”*) che, ancorché moralmente poco accettabile, è perfettamente lecita.

## **8. Il professionista di cui all'art. 161, terzo comma, R.D. 16/03/1942, n. 267.**

Una disamina dei comportamenti del professionista che possono dare origine a responsabilità penale, in concorso con altri soggetti, non può prescindere dall'analisi di alcune situazioni particolari, legate al diritto fallimentare.

La prima si riferisce all'art. 161 R.D. 16 marzo 1942, n. 267, che prevede al terzo comma l'obbligo di presentare la domanda di concordato preventivo accompagnandola

*“dalla relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all’articolo 67, terzo comma, lettera d), che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo”.*

Vari sono gli esempi possibili di comportamenti penalmente sanzionabili: si pensi al caso di “attestazioni” ideologicamente false, a causa delle quali il professionista può essere coinvolto a titolo di concorso ex art. 110 c.p. nei reati di truffa o di bancarotta commessi dall’imprenditore oppure nel delitto previsto dall’a. 236, primo comma L. Fall. (“E’ punito con la reclusione da uno a cinque anni l’imprenditore che, al solo scopo di essere ammesso alla procedura di concordato preventivo, si sia attribuito attività inesistenti, ovvero, per influire sulla formazione delle maggioranze, abbia stimato crediti in tutto o in parte inesistenti?”), nel caso che abbia dolosamente asseverato attività o passività inesistenti allo scopo di consentire l’ammissione alla procedura.

A proposito dell’ipotesi ex art. 236 primo comma, deve essere ricordato l’insegnamento giurisprudenziale secondo cui integra il reato anche l’omessa indicazione di debiti, oppure la sopravvalutazione di beni e quindi, pertanto, la simulazione o la dissimulazione anche parziale dell’attivo o del passivo<sup>22</sup>.

Si tratta di condotte che, alterando il risultato finale della situazione patrimoniale, al momento della proposta, comportano, automaticamente, un’attribuzione di attivo ideologicamente falsa.

Si discute se al professionista ex a. 161 R.D. 267/42 si applichi lo statuto del **pubblico ufficiale** ovvero della persona **esercitante un servizio di pubblica necessità** (le nozioni dei quali sono fissate dagli aa. 357 e 359 c.p.), ovvero la disciplina delle **falsità ideologiche commesse dal privato in atti pubblici**.

Sembra da preferire la seconda soluzione, per cui il professionista ricadrebbe nella prima categoria indicata dall’art. 359 c. p., che riguarda coloro che esercitano attività professionali per le quali è necessaria una speciale abilitazione dello Stato, “*quando dell’opera di essi il pubblico sia per legge obbligato a valersi*”. Infatti, l’art. 161 L. Fall. prevede che il debitore, affinché venga ammessa la procedura di concordato preventivo, si rivolga obbligatoriamente ad una persona qualificata ex a. 28 stessa legge (come sostituito dall’art. 25 D.L.vo 9 gennaio 2006, n. 5) per ottenere la relazione di veridicità e di fattibilità.

Ne deriverebbe l’applicabilità dell’art. 481 c.p. (Falsità ideologica in certificati commessa da persone esercenti un servizio di pubblica necessità) al professionista che falsamente attesta la veridicità dei dati aziendali o la fattibilità del piano di concordato preventivo.

## **9. Il professionista di cui agli artt. 67, terzo comma, lett. D, 182 bis, primo comma, R.D. 16/03/1942, n. 267 e 2501 sexies c.c..**

Gli artt. 67, terzo comma, lettera d), 182 bis L. Fall. e 2501 sexies c.c. prevedono un professionista che, rispettivamente, attesta **la ragionevolezza** del piano di risanamento, attesta **l’attuabilità** del piano nell’accordo di ristrutturazione e (uno o più

---

<sup>22</sup> Cass. Pen., sez. V, 26/1/2000, n. 3736, in Piv. Pen. 2000, 694.

esperti per ciascuna società) relaziona sulla **congruità** del rapporto di cambio delle azioni o delle quote.

Si tratta di un esperto, di nomina privata (a cura del *debitore*), che deve essere iscritto nel registro dei revisori contabili ed avere i requisiti per la nomina a curatore di cui all'art. 28, lett. a) e b) L. Fall.: le medesime caratteristiche formali e funzionali richiamate dal già visto art. 161 L. Fallim. per il concordato preventivo.

Pertanto, il professionista, di cui agli artt. 67, lett. d), 161, 182 bis L. Fall. e 2501 sexies c.c., deve essere scelto tra avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti, studi professionali associati o società tra detti professionisti, purché **iscritti nel registro dei revisori contabili**.

Ne deriva il corollario che, come illustrato per il caso di concordato preventivo, le “attestazioni” ideologicamente false del professionista possono coinvolgerlo, a titolo di concorso di persone, nei reati di truffa o in alcuni reati fallimentari commessi dall'imprenditore<sup>23</sup>.

Dall'operato del professionista, però, potrebbero emergere gli estremi di una responsabilità per falso ideologico, nel quale caso si applicherebbe la norma penale ex art. 359 e 481 c.p. .

## **10. Le novità introdotte dal d. l. n. 83/2012, convertito nella legge 134/2012.**

Gli artt. 67, terzo comma, 161, 182 bis del R.D. 16/03/1942, n. 267 sono stati oggetto di profonde modifiche con il “decreto sviluppo”, emanato dal Governo il 22 giugno 2012 e convertito nella legge n. 134 il 7 agosto 2012.

Il nuovo testo dell'art 67, terzo comma lett. d), prevede che il professionista “designato dal debitore” debba attestare la **veridicità** dei dati aziendali e la **fattibilità** del piano di risanamento; l'art. 161 nella nuova versione stabilisce che la domanda di concordato preventivo deve essere accompagnata dalla relazione di un professionista “designato dal debitore”; quanto all'art. 182 bis, precisato che anche in questo caso il professionista va “designato dal debitore”, la relazione concernente l'accordo di ristrutturazione ha come oggetto la **veridicità** dei dati aziendali e l'**attuabilità** dell'accordo con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei.

Sono stati poi inseriti l'art. 182 quinquies che, in tema di disposizioni di finanziamento e continuità aziendale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione del debito, rende possibile al debitore la contrazione di finanziamenti a condizione che un professionista **attesti** che essi sono funzionali alla migliore soddisfazione dei creditori. Inoltre il debitore che presenta domanda di ammissione al concordato preventivo, può essere autorizzato dal tribunale a pagare crediti anteriori per prestazioni di beni e servizi, se un professionista **attesta** che tali prestazioni sono essenziali per la prosecuzione dell'attività di impresa e funzionali ad assicurare la migliore soddisfazione dei creditori.

---

<sup>23</sup> Maffei Alberti, *Commentario breve alla legge fallimentare*, 1072, sub IX, 29.

L'art. 186-bis (di nuova introduzione) dispone che la relazione del professionista di cui all'articolo 161, terzo comma, deve **attestare** che la prosecuzione dell'attività d'impresa prevista dal piano di concordato è funzionale al miglior soddisfacimento dei creditori. Inoltre l'ammissione al concordato preventivo non impedisce la partecipazione a procedure di assegnazione di contratti pubblici, quando l'impresa presenta in gara una relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), che **attesta la conformità** al piano e la **ragionevole capacità** di adempimento del contratto.

Infine è stato introdotto l'articolo 236-bis - **Falso in attestazioni e relazioni** -, in forza del quale il professionista che nelle relazioni o attestazioni di cui agli articoli 67, terzo comma, lettera d), 161, terzo comma, 182-bis, 182-quinquies e 186-bis **espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti**, è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri, la pena è aumentata. Se dal fatto consegue un danno per i creditori la pena è aumentata fino alla metà.

I problemi che questa disciplina presenta, dal punto di vista penale, sono due: primo, le nuove condotte di attestazione ricomprendono anche quelle precedenti o le sostituiscono? Secondo: quale pena si applica alle attestazioni false commesse prima dell'entrata in vigore dell'attuale normativa?

Quanto alla prima questione, se ne comprende subito la rilevanza se solo si pensa che "attestazioni" ideologicamente false del professionista, come già osservato, possono coinvolgerlo, a titolo di concorso di persone, nei reati di truffa o in alcuni reati fallimentari commessi dall'imprenditore.

A parere di chi scrive, le valutazioni oggi richieste al professionista sono assai più penetranti delle precedenti, che dunque devono ritenersi comprese – e non abrogate – dalla nuova normativa.

In punto pena è ovvio che, a mente dell'art. 2 c.p., saranno punite con la pena indicata dall'art. 236 bis solo le condotte poste in essere dopo l'entrata in vigore della legge, mentre per le altre continuerà ad essere applicata la normativa precedentemente delineata.

Merita infine segnalare che l'art. 236 bis introduce una figura di "reato proprio" del professionista, secondo il significato che si è illustrato in precedenza. Sono così venute a cessare le dispute in ordine alla natura di pubblico ufficiale o esercente un servizio di pubblica necessità del professionista.

## 11. Conclusioni.

Purtroppo il tema della responsabilità penale del commercialista in relazione ai reati commessi dall'imprenditore presenta numerose problematiche, specie sotto il profilo della individuabilità del concorso morale: quel che ne emerge, in sostanza, è un contesto

di grave difficoltà interpretativa nel quale i canoni penalistici classici dell'offensività e della colpevolezza sono messi a dura prova da nuovi modelli di illecito e, nel caso di specie, da questa peculiare classe di condotte di compartecipazione nel reato.

Il tema in esame denuncia chiaramente la necessità di una approfondita riforma legislativa che si ponga come obiettivo di ridare tipicità alla disciplina della compartecipazione nel reato.

Torino, 14/9/2012

*(Avv.to Carlo CAVALLO)*

## 12. Appendice: raccolta di giurisprudenza.

### A. Principi generali sul concorso di persone nei reati propri e sul concorso morale.

**Cass. pen., sez. V 19-04-1982 (15-12-1981), n. 4008 - Reati fallimentari - Bancarotta fraudolenta - In genere - Fatti di imprenditori individuali o di persone preposte a società - Reato proprio - Concorso di soggetti non qualificati - Condizioni.**

**Reati fallimentari - Reati di persone diverse dal fallito - Fatti di bancarotta - Concorso di soggetti non qualificati nel delitto di bancarotta fraudolenta - Condizioni.**

Il reato di bancarotta fraudolenta, sia per fallimento della impresa individuale che per il fallimento dell'impresa sociale, è un reato proprio, in quanto non può essere commesso che, rispettivamente, dall'imprenditore dichiarato fallito o dagli amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori della società dichiarata fallita (artt. 223 legge fallimentare).

In tale reato possono eventualmente concorrere, in base alle norme generali sul concorso di più persone nel reato, altri soggetti non qualificati, quando ricorre l'attività tipica di almeno una persona che possiede le qualità previste nella legge sul fallimento. Ove tale situazione si verifichi, correttamente viene ravvisato il concorso di persona non qualificata nel fatto di bancarotta fraudolenta, purché la sua attività si sia inserita nel fatto, abbia avuto una influenza causale nell'evento e sia stata svolta da persona consapevole della qualificazione del soggetto attivo.

**Cass. pen., sez. V 25-05-1999 (19-03-1999), n. 6470 - REATI FALLIMENTARI - REATI DI PERSONE DIVERSE DAL FALLITO - FATTI DI BANCAROTTA - Ruolo dell'estraneo - Caratteri della condotta - Consapevolezza dell'aiuto fornito alla distrazione - Azione di più soggetti - Caratteri della consapevolezza dell'estraneo.**

In materia di reati fallimentari, nell'ipotesi di fatti di bancarotta fraudolenta per distrazione, e con riferimento alla partecipazione dell'"extraneus" in reato proprio dell'amministratore di società deve ritenersi che il soggetto esterno alla società può concorrere nel reato proprio, mediante condotta agevolativa di quella dell'"intraneus", nella consapevolezza della funzione di supporto alla "distrazione", intesa quest'ultima come sottrazione dal patrimonio sociale e suo depauperamento ai danni della classe creditoria, in caso di fallimento. Nel caso in cui, la "distrazione" venga realizzata mediante l'azione "combinata" di più soggetti, la consapevolezza del partecipe "extraneus" deve abbracciare le varie condotte ed i reciproci loro nessi protesi al raggiungimento dell'evento conclusivo.

**Cass. pen., sez. III 04-10-1983 (01-07-1983), n. 7845 - Reo - Concorso di persone nel reato - In genere - Concorso morale - Nozione - Affermazione di responsabilità -**

**Motivazione - Obblighi del giudice - Fattispecie: annullamento di concorso in costruzione abusiva.**

**Sentenza penale - Motivazione - In genere - Concorso di persone nel reato - Concorso morale - Nozione - Affermazione di responsabilità - Motivazione - Obblighi del giudice - Fattispecie: annullamento di concorso in costruzione abusiva.**

**Edilizia - Licenza di costruzione - Reo - Concorso di persone nel reato - In genere - Concorso morale - Nozione - Affermazione di responsabilità - Motivazione - Obblighi del giudice - Fattispecie: annullamento di concorso in costruzione abusiva.**

In tema di concorso di persone nel reato, di cui all'art. 110 cod. pen., ricorre il concorso morale tutte le volte che un soggetto, diverso da quello il quale curerà materialmente l'esecuzione del reato, si profila nella fase preparatoria ed ideativa del reato, rafforzando nell'altro il proposito ed il disegno criminoso, indicando i mezzi per portarlo a compimento ovvero assicurando l'assistenza e l'aiuto prima o dopo la sua consumazione. Ma proprio perché il concorrente morale è persona diversa da quella che materialmente eseguirà il reato, è indispensabile, ai fini della dimostrazione della penale responsabilità, che il giudice di merito indichi i collegamenti tra l'uno e l'altro soggetto, non trascurando, altresì, di precisare come e perché il reato stesso sia venuto a realizzarsi proprio in conseguenza ed in virtù di quegli incentivi e di quelle determinazioni. In definitiva, il giudice deve indicare il rapporto di causalità efficiente tra l'attività incentivante del concorrente morale e quella posta in essere dall'autore materiale del reato. (Fattispecie relativa ad annullamento di sentenza che aveva ritenuto la partecipazione morale, nel reato di installazione abusiva di un prefabbricato, del titolare di una ditta, incaricata della vendita del prefabbricato medesimo, in base alle sole asserzioni, non debitamente verificate, dell'autore materiale del reato circa l'assicurata liceità del fatto).

## **B. Concorso materiale.**

**Corte di Cassazione, sez. V Penale, sentenza 24maggio2010, n. 19545 - Concorso tra commercialista e soggetti imputati di bancarotta – Sussistenza.**

### Svolgimento del processo

Con sentenza emessa il 5.2.2009, la corte di appello di Bari, in parziale riforma della sentenza emessa il 26.2.2004 dal tribunale di Lucera, riconosciuta la prevalenza delle attenuanti generiche a (...), ha ridotto la pena nella misura di due anni di reclusione; ha revocato la pena accessoria della interdizione dai pubblici uffici; ha concesso la sospensione condizionale della pena. Ha confermato l'affermazione di responsabilità dell'imputato in ordine ai reati di bancarotta fraudolenta aggravata, nell'ambito del fallimento della (...), dichiarato con sentenza 14.4.1994.

Ha confermato anche l'affermazione di responsabilità dei (...) per fatti di bancarotta commessi nell'ambito del medesimo fallimento.



I difensori di (...) hanno presentato ricorso senza contestare la ricostruzione dei fatti, effettuata dai giudici di merito, secondo cui (...) il 10.6.1993 e il 30.6.1993, l'intero parco-veicoli della (...) fu ceduto alla (...), con due fatture recanti il controvalore di cessione di L. 404.600.000 e 411.145.000 (capo A9 della rubrica); la (...), per il 50% delle quote era rappresentata dalla (...) di cui era procuratore speciale (...) e nel cui collegio sindacale erano i fratelli (...); in epoca prossima al fallimento questi beni venivano trasferiti alla (...) (con amministratore (...)).

I coniugi (...) soci della società personale suddetta e titolari di patrimoni esposti alle pretese dei creditori - il 24.6.1993 avevano costituito la (...), alla quale, in pari data, avevano conferito 18 beni immobili di proprietà personale, il conferimento dei beni era preceduto da una perizia giurata ex artt. 2434-2498 c.c. , redatta da (...), che valutava i 18 immobili in complessive L. 192 milioni.

In data 20.10.1993(...) diveniva amministratore unico e socio maggioritario della (...). Nella stessa data veniva costituito il collegio sindacale, composto da (...) (presidente), che componevano anche il collegio sindacale della (...).

Sempre il 20.10.1993 tali beni vennero ceduti, con il parere favorevole del collegio sindacale, alla (...), di cui era amministratore (...) (capo A5); il 12.11.1993, i rimanenti beni della (...) venivano ceduti alla (...), di cui era amministratore (...) difendente delle imprese (...).

Il 29.6.1993 la (...) cedeva alla (...) (con amministratore (...) suocero di (...)) e alla (...) e a (...) i crediti verso terzi, per complessive L. 1.840.000.000, derivanti da operazioni, completamente o parzialmente, fittizie (capo A14).

Il 11.9.93 e il 30.10.93, la (...) cedeva beni di ufficio alla (...), per un controvalore complessivo di L. 15.791.000 (capi A10eA11).

Il 27.10.1993, la (...) - che nel frattempo aveva acquistato tra gli altri, il 20.10.1993, tre immobili abitati dai componenti della famiglia stipulava contratti simulati di locazione ad essi relativi (capi A2eA3).

Il 5.4.1994 (...) cedeva la propria azienda individuale alla (...) per il controvalore di L.63.846.000.

Il difensore di (...) ha esposto i seguenti motivi:

violazione di legge, mancanza e illogicità della motivazione.

Secondo la ricostruzione dei fatti dei giudici di merito, la corresponsabilità dell'imputato, nella cessione del patrimonio personale alla (...) e da questa alla (...), discenderebbe da una doppia condotta : egli avrebbe redatto una perizia estimativa di alcuni immobili, ex art. 2343 cc, propedeutica e necessaria per il conferimento alla costituenda (...)e avrebbe poi acconsentito a far parte del collegio sindacale di questa società per consentirle il trasferimento degli immobili ad altro soggetto giuridico.

Secondo il ricorrente, la sentenza non indica in base a quali elementi la valutazione degli immobili sia da ritenere non congrua tale valutazione; comunque l'inserimento nel collegio sindacale - rientrando nella sua attività professionale- non ha alcun rilievo penale.

Il difensore di (...) ha proposto i seguenti motivi;

1. violazione di legge in riferimento agli artt 129 cpp e 157 c.p.: la corte di appello ha ommesso di riconoscere la fondatezza della richiesta di pronuncia di estinzione dei reati commessi dal 10.6.1993 al 30.10.1993; anche nel caso di tener conto della data della dichiarazione del fallimento il termine di prescrizione è maturato il 14.4.2009;

2. violazione di legge in riferimento agli artt. 507 e 210 cpp : il tribunale aveva esaminato alcuni imputati di reato connesso ,i quali si erano avvalsi della facoltà di non rispondere;poi, entrata in vigore la legge 1.3.2001 n. 63, su richiesta del pm, li aveva di nuovo esaminati, in violazione del principio tempus regit actum , secondo cui non è consentito reintrodurre un mezzo istruttorio già concluso e utilizzarne i risultati secondo la disciplina sopravvenuta.

3. violazione di legge in riferimento all'art. 500 cpp: (...) ((...) e la moglie (...)) sono stati esaminati con un uso smodato delle contestazioni di brani di interrogatori resi durante la loro detenzione, contestazioni non consentite dalla, legge vigente. Pertanto non sono utilizzabili le letture dei verbali in cui sono riportati gli stralci delle anomale contestazioni, tanto più che i giudici hanno ritenuto credibili solo le prime dichiarazioni rese dai (...) in sede di interrogatorio dinanzi al p.m., ignorando completamente le inequivoche ritrattazioni in sede dibattimentale, che scagionavano gli imputati.

4. violazione di legge in riferimento agli artt. 110 c.p. e 216 l.f.: la sentenza attribuisce al (...) la funzione di prestanome e di partecipe nel reato di bancarotta di cui al capo A5, per aver accettato la carica di amministratore della (...). Secondo il ricorrente, non vi era alcuna conoscenza del piano dei e non vi è prova che egli abbia assunto la veste di gestore dell'impresa o socio di fatto dei soggetti dichiarati falliti.

Quanto alla posizione di (...) le risultanze processuali non dimostrano che egli, nella sua qualità di commercialista, sia stato consapevole partecipe dell'ideazione e programmazione dell'attività distrattiva dei beni dei (...). Conferma dell'estraneità del (...) viene dalla circostanza che non fu presente alle varie stipule degli atti di trasferimento e degli atti societari. Pertanto deve ritenersi che egli si limitò all'assistenza tecnica e seppure volesse ritenersi che il consulente abbia indicato al cliente i mezzi per sottrarre i beni alla garanzia dei creditori resterebbe violato l'obbligo della correttezza professionale, ma non la norma penale.

5. mancanza e manifesta illogicità della motivazione.

La sentenza impugnata non ha tenuto conto che lo scopo dei (...) non era quello di sottrarre i propri beni ai creditori e di conservarli tramite le costituite società. Il loro scopo era quello di porre provvisoriamente gli immobili al riparo di singole azioni esecutive, per poi trattare con le banche e pervenire a una transazione con pagamento di una consistente percentuale del debito e quindi evitare il fallimento.

Questa interpretazione dei fatti è confermata dalla garanzia ipotecaria prestata dalla (...) (controllata dai (...) tramite i prestanome) offerta a tutti i creditore alla data del 12.4.1994, come risulta dalla parte finale dell'imputazione sub A5. Scopo della costituzione dell'ipoteca era dimostrare che si intendeva dare garanzia ai creditori. Crolla così rimpianto accusatorio e viene in luce il vero ruolo di consulente di (...) e di ignaro prestanome di (...).

6. violazione di legge in riferimento all'art 69 c.p., in quanto non è stato riconosciuta la prevalenza delle circostanze attenuanti generiche, ampiamente meritata, in base alle considerazioni sin qui svolte.

7. violazione di legge in riferimento all'art. 1 1. 241/2006 : senza motivo non è stato concesso l'indulto; nonostante la compatibilità del titolo dei reati e della data di consumazione.

Motivazione della decisione

I ricorsi sono manifestamente infondati, in quanto non propongono argomenti idonei a smentire le obiettive risultanze processuali, da cui i giudici di merito hanno tratto un quadro storico descritto e interpretato con compatto apparato logico argomentativo. Non merita quindi alcuna censura in sede di giudizio di legittimità la ricostruzione e la valutazione della sistematica attività spoliativa dei beni patrimoniali dei coniugi (...) e della loro società (...) realizzata attraverso il trasferimento di beni mobili, beni immobili, crediti a società costituite, organizzate, dirette e gestite da componenti della stessa famiglia (...) e da prestanome, tra cui è da porre il (...).

Questa sistematica attività illecita è stata correttamente inquadrata nell'ipotesi criminosa della bancarotta fraudolenta patrimoniale, senza che sia stata mossa alcuna critica rilevante da parte dei ricorrenti. L'ipotesi alternativa, astrattamente prospettata dal (...) di una attività distrattiva momentanea palizzata a garantire le aspettative dei creditori in maniera più rapida ed efficace, al riparo degli ostacoli provenienti dalla procedura fallimentare, è al di fuori delle argomentazioni meritevoli di esame in questa sede. Le suggestioni proposte su questa tattica benefica per gli ignari creditori ipotizzano uno scenario sfornito di concreti elementi di prova, che ne induca una qualche plausibilità. Non essendo neppure confrontabile con le certezze del giudizio di condanna, non può che restare fuori dall'esame della Corte.

I giudici di merito hanno messo anche in evidenza l'insostituibile e decisivo contributo tecnico apportato dalla professionalità del (...) nel fondamentale doppio passaggio dei beni di massimo rilievo del patrimonio dei (...) sia attraverso la evidente, indiscutibile, sottostima dei beni immobili, nella misura di 192 milioni di lire la cui valutazione era stata affidata al suo sapere di contabile (pochi mesi dopo il fallimento, alcuni beni, concessi in garanzia ipotecaria alle banche, furono valutati L. 1.500.000.000); sia attraverso il ruolo di protagonista conferitogli nell'ulteriore passaggio dei beni alle società (...) e (...). Tutti questi passaggi si presentavano oggettivamente come funzionali alla sottrazione dei beni alla garanzia dei creditori. In sintesi, la duplice condotta del (...) redazione di perizia non corrispondente al vero, ma corrispondente all'interesse di costituzione di una società-strumento di occultamento dei beni (...); ingresso nel collegio sindacale, funzionale a rendere ancora più efficace questo occultamento) è unicamente interpretabile come contributo causale nell'intera manovra fraudolenta sopra descritta.

Quanto al (...), dottore commercialista, egli ha ammesso il suo ruolo di guida tecnica in tutte le attività di trasferimenti spoliativi dei beni della (...) con dichiarazioni rese al pubblico ministero e poi legittimamente acquisite, in dibattimento, a seguito dell'esercizio della facoltà di non rispondere. I giudici di merito hanno anche messo in risalto che egli direttamente partecipò alla distrazione degli strumenti di ufficio, acquistandoli attraverso la società (...): 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 (...), sia nell'autoinvestitura del ruolo di controllare nel collegio sindacale delle società-schermo (...) (presidente), (...) (componente), (...) (componente) (...).

L'ipotesi che queste condotte rivestano esclusivamente un carattere di illiceità deontologica sanzionabile all'interno della disciplina della categoria professionale di appartenenza, in quanto contrastante con un'elementare visione del vigente ordinamento giuridico, ugualmente è al di fuori delle argomentazioni meritevoli di esame.

Quanto alle specifiche doglianze relative ad assente violazioni di legge, la corte osserva che quelle concernenti l'inutilizzabilità delle dichiarazioni dei (...) sono del tutto inconsistenti: da un lato non è conforme ad alcuna norma la pretesa di fissare, al potere di integrazione istruttoria del giudice del dibattimento, il termine di decadenza indicato dal ricorrente; dall'altro non risulta alcuna violazione della disciplina sulla successione delle norme di procedura, inoltre non è ipotizzabile una censura in sede di giudizio di legittimità, delle valutazioni, effettuate dal giudice nei confronti delle dichiarazioni rese nelle varie fasi del processo, una volta che siano state legittimamente formate ed acquisite.

Quanto al motivo attinente alla mancata declaratoria di estinzione della pena per l'indulto di cui alla legge n.241/2006, è da escludere la fondatezza della censura di violazione di legge. Nel caso di omessa applicazione dell'indulto, da parte del giudice di cognizione, non vi è alcuna violazione di legge, qualora, come nel caso in esame, il beneficio non sia stato negato, ma sia stato implicitamente rinviato il relativo provvedimento alla sede esecutiva (sez. VI, n. 2332 del 13.1.2004, in Cass. pen. 1995, 2927).

Sede naturale dell'applicazione dell'indulto è quella esecutiva, laddove è possibile il complessivo esame delle condanne e un'unitaria applicazione del beneficio, da parte del giudice competente, senza incorrere negli errori realizzabili con la provvisoria decisione adottata in sede di cognizione. Quanto alla doglianza relativa al rigetto della richiesta di giudicare la prevalenza delle già concesse attenuanti generiche, va rilevato che sul punto è pienamente esaustiva la motivazione della corte territoriale, secondo cui la capacità a delinquere è emersa dal numero e dalla gravità dei fatti di bancarotta, è incompatibile con un più favorevole giudizio di comparazione. Infine, il corretto calcolo del termine di prescrizione non giustifica la declaratoria di estinzione chiesta dai ricorrenti, tenuto conto dell'impossibilità di applicare la meno severa disciplina introdotta con la legge n.251/05, entrata in vigore quando ormai il processo era in grado di appello (la sentenza di primo grado è stata pronunciata il 26.2.2004).

I ricorsi vanno quindi dichiarati inammissibili; ne consegue la condanna di ciascun ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di € 1.000 alla Cassa delle Ammende.

P.Q.M

Dichiara inammissibili i ricorsi e condanna i ricorrenti ciascuno al pagamento delle spese processuali e della somma di € 1.000 in favore della Cassa delle Ammende.

**Cass. pen., sez. V 17-10-1980 (26-06-1980), n. 10508 Reati fallimentari - Bancarotta in genere - Concorso nel reato di persone diverse dal fallito - Ammissibilità.**

Nel reato di bancarotta trovano applicazione i principi generali del concorso di più persone nel reato, con la conseguenza che persone diverse dal fallito, dagli amministratori e dai sindaci rispondono al pari dei medesimi una volta che sia accertata la effettiva loro partecipazione al fatto illecito nella fase della esecuzione materiale od anche in quella di preparazione, sempre e, comunque, quale concreto apporto causale.

**Cass. pen., sez. III 13-01-1992 (09-12-1991), n. 195 - Reati fallimentari - Bancarotta fraudolenta - In genere Bancarotta semplice - Omessa o irregolare tenuta di libri e scritture - Natura di reati propri - Concorso di persone nel reato - Configurabilità - Declaratoria di fallimento del terzo - Necessità - Esclusione.**

**Reo - Concorso di persone nel reato - In genere - Reati fallimentari - Configurabilità del concorso - Declaratoria di fallimento estesa al terzo - Necessità - Esclusione.**

**Reati fallimentari - Bancarotta semplice - Omessa o irregolare tenuta di libri e scritture - Natura di reati propri - Concorso di persone nel reato - Configurabilità - Declaratoria di fallimento del terzo - Necessità - Esclusione.**

La bancarotta per distrazione, l'omessa tenuta di libri e scritture contabili obbligatorie e l'omesso deposito del bilancio e delle altre scritture sono reati propri dell'imprenditore fallito e degli amministratori della società dichiarata fallita. In tale materia trova applicazione la disciplina generale sul concorso di persone. Ne deriva che è configurabile il concorso di un soggetto non qualificato - cosiddetto "extraneus" -, qualora sia in fatto provato che quest'ultimo con la sua condotta abbia contribuito con apporto causale frazionato, ma unitario, alla realizzazione dell'illecito.

L'estensione della declaratoria di fallimento non è dunque elemento necessario, poiché l'unico profilo rilevante è la consapevole partecipazione al comportamento dell'"intraeus".

**Cass. pen., sez. V 10-03-2008 (15-02-2008), n. 10742 - REATI FALLIMENTARI - REATI DI PERSONE DIVERSE DAL FALLITO - FATTI DI BANCAROTTA - Concorso dell'"extraneus" nel reato di bancarotta fraudolenta - Condotta - Progettazione ed esecuzione di contratti distrattivi - Sussistenza.**

Integra il concorso dell'"extraneus" nel reato di bancarotta fraudolenta per distrazione, il consulente della società che, consapevole dei propositi distrattivi dell'imprenditore e degli amministratori della società, concorra all'attività distrattiva posta in essere da questi ultimi progettando e portando ad esecuzione la conclusione di contratti (nella specie affitto di azienda) privi di effettiva contropartita e preordinati ad avvantaggiare i soci a scapito dei creditori. (Rigetta in parte, App. Bologna, 14 Dicembre 2005)

**Cass. pen., sez. V 13-10-2010 (15-07-2010), n. 36613 - REATI FALLIMENTARI - In genere - Ritardo nella trasmissione dei documenti contabili al commercialista - Integrazione del reato di bancarotta semplice documentale - Esclusione**

Non integra il reato di bancarotta semplice documentale (art. 217 l. fall.) il mero ritardo, da parte dell'amministratore di diritto, nella trasmissione dei documenti contabili al commercialista, che può essere considerato solo un sintomo della irregolare o incompleta tenuta delle scritture contabili. (Annulla in parte senza rinvio, App. Firenze, 11 dicembre 2009).

### **C. Concorso materiale.**

**Cass. pen., sez. V 27-05-1988 (11-03-1988), n. 6409 - Reati fallimentari - Bancarotta fraudolenta - In genere - Reati di persone diverse dal fallito - In genere - Bancarotta per distrazione - Indicazione al cliente fallito da parte di professionisti del mezzo idoneo alla distrazione - Responsabilità penale - Esclusione - Ideazione e programmazione o attuazione degli atti di distrazione - Concorso - Configurabilità.**

Devesi escludere la configurabilità del concorso in reati di bancarotta per distrazione da parte del professionista che indichi al cliente il mezzo per sottrarre i beni alla garanzia dei creditori, trattandosi di comportamento che viola l'obbligo della correttezza e dell'etica professionale ma non induce in responsabilità penale - ma tale concorso è configurabile se il professionista non si limiti a prestare un servizio professionale, ma, andando oltre, prende l'iniziativa di ideare e programmare lui stesso gli atti di distrazione ovvero li proponga e attui assumendo la veste di gestore o cogestore dell'impresa del proprio cliente.

**Cass. pen., sez. V 06-06-1988 (19-04-1988), n. 6681 - Reati fallimentari - Bancarotta fraudolenta - In genere - Legale dell'imprenditore commerciale - Concorso nel reato - Configurabilità - Condizioni.**

Il legale che indica al cliente il mezzo per sottrarre i beni alla garanzia dei creditori viola l'obbligo della correttezza professionale, non anche la norma penale che punisce i fatti di distrazione commessi dall'imprenditore commerciale. Concorre con quest'ultimo nel delitto di bancarotta fraudolenta se, oltre a consigliare il cliente sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori, lo assiste nella stipulazione dei relativi negozi simulati.

**Cass. pen., sez. V 06-02-1987 (22-10-1986), n. 1341 Reati - Fallimentari - Bancarotta fraudolenta - In genere - Legale dell'imprenditore commerciale - Concorso per reati di bancarotta - Possibilità - Estremi.**

**Reo - Concorso di persone nel reato - In genere - Legale dell'imprenditore commerciale - Concorso nei reati di bancarotta - Possibilità - Estremi.**

L'estraneo può concorrere nei reati di bancarotta anche quando sia una persona che esercita la professione di avvocato, con la sola precisazione che, in questo caso, non deve essere confusa l'assistenza tecnica, che rimane sempre doverosa e garantita dallo ordinamento, col concorso nel reato - infatti, mentre è consentita e non è illecita l'opera di consulenza e di intervento svolta da un avvocato a favore di un imprenditore o di una società in dissesto, deve invece ritenersi illecito e penalmente rilevante il fatto del legale che, essendo consapevole dei loro propositi, dia ad altri 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.

**Cass. pen., sez. V 25-01-1979 (23-10-1978), n. 859 - Reati fallimentari - Bancarotta fraudolenta - In genere - Bancarotta per distrazione - Legale dell'imprenditore commerciale - Concorso nel delitto di bancarotta - Presupposti.**

**Reo - Concorso di persone nel reato - In genere - Reati fallimentari - Bancarotta fraudolenta - In genere - Bancarotta per distrazione - Legale dell'imprenditore commerciale - Concorso nel delitto di bancarotta - Presupposti.**

Il legale che indica al cliente il mezzo per sottrarre i beni alla garanzia dei creditori viola l'obbligo della correttezza professionale, non anche la norma penale che punisce i fatti di distrazione commessi dall'imprenditore commerciale. Concorre con quest'ultimo nel delitto di bancarotta fraudolenta se, oltre a consigliare il cliente sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori, lo assiste nella stipulazione dei relativi negozi simulati e si adopera per indurre i creditori ad accettare un concordato stragiudiziale.

**Cass. pen., sez. V 20-12-1996 (23-10-1996), n. 10941 - REATI FALLIMENTARI - BANCAROTTA FRAUDOLENTA - IN GENERE - Dolo - Generico - Dolo eventuale - Sufficienza - Concorso nella bancarotta di un collaboratore dell'imprenditore - Consapevolezza del proprio contributo causale alla distrazione di somme in danno dell'interesse dei creditori all'integrità del patrimonio - Sufficienza - Consapevolezza della determinazione, attraverso le distrazioni, dello stato di insolvenza - Necessità - Esclusione.**

Il dolo nel reato di bancarotta fraudolenta è generico e pertanto può essere anche eventuale. Poiché l'evento del reato consiste nella lesione dell'interesse dei creditori all'integrità del patrimonio e non nella dichiarazione di fallimento, nel caso in cui un collaboratore dell'imprenditore contribuisca alla determinazione di condotte di distrazione, è sufficiente che egli sia consapevole del contributo causale apportato alla diminuzione patrimoniale e non è necessario che sia consapevole che tale distrazione produca insolvenza e perciò pericolo immediato di fallimento.

**Cass. pen., sez. V 20-12-1996 (23-10-1996), n. 10941 - REATI FALLIMENTARI - BANCAROTTA FRAUDOLENTA - IN GENERE - Collaboratore dell'imprenditore - Predisposizione di un conto corrente per il versamento di ricavi da destinare a gestione personale extracontabile dell'imprenditore - Concorso in bancarotta - Sussistenza - Consapevolezza della effettiva destinazione delle somme - Irrilevanza - Consapevolezza della loro sottrazione alle ragioni dei creditori tra cui il fisco - Sufficienza.**

**REO - CONCORSO DI PERSONE NEL REATO - IN GENERE - Concorso di persone nel reato proprio - Bancarotta fraudolenta - Collaboratore dell'imprenditore - Predisposizione di un conto corrente per il versamento di ricavi da destinare a gestione personale extracontabile dell'imprenditore - Concorso in bancarotta - Sussistenza - Consapevolezza della effettiva destinazione delle somme - Irrilevanza - Consapevolezza della loro sottrazione alle ragioni dei creditori tra cui il fisco - Sufficienza.**

**REATI FALLIMENTARI - REATI DI PERSONE DIVERSE DAL FALLITO - FATTI DI BANCAROTTA - Collaboratore dell'imprenditore - Predisposizione di un conto corrente per il versamento di ricavi da destinare a gestione personale extracontabile dell'imprenditore - Concorso in bancarotta - Sussistenza - Consapevolezza della effettiva destinazione delle somme - Irrilevanza - Consapevolezza della loro sottrazione alle ragioni dei creditori tra cui il fisco - Sufficienza.**

Risponde del reato di bancarotta fraudolenta il collaboratore dello imprenditore che appresti un conto corrente per raccogliervi proventi della vendita dei prodotti dell'azienda destinati ad una gestione provata extracontabile dell'imprenditore indipendentemente dalla conoscenza della effettiva destinazione delle somme. E' infatti sufficiente che il collaboratore sia consapevole che le somme vengono sottratte alle ragioni dei creditori, tra i quali vi è sicuramente anche il fisco.

**Cass. pen., sez. V 12-01-2004 (18-11-2003), n. 569 - REATI FALLIMENTARI - BANCAROTTA FRAUDOLENTA - IN GENERE - Concorso nel reato di commercialisti ed esercenti la professione legale - Possibilità - Condizioni.**

In tema di reati fallimentari, i consulenti commercialisti o esercenti la professione legale concorrono nei fatti di bancarotta quando, consapevoli dei propositi distrattivi dell'imprenditore o degli amministratori della società, forniscano consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o li assistano nella conclusione dei relativi negozi ovvero ancora svolgano attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare, con il proprio ausilio o con le proprie preventive assicurazioni, l'altrui proposito criminoso.

#### **D. Concorso nel reato di falso in bilancio.**

**Cass. pen., sez. V 20-02-2001 (07-12-2000), n. 6894 - Codice civile e codice di procedura civile - False comunicazioni ed illegale ripartizione di utili o di acconti**



**sui dividendi - Concorso nel reato proprio - Dolo dell'extraneus - Desumibilità - Criteri.**

In tema di concorso nel reato proprio di falso in bilancio, è corretto desumere la sussistenza dell'elemento soggettivo da una condotta inequivocamente finalizzata - attraverso l'intervento degli autori materiali del fatto ad indurre in errore soci e terzi sulla consistenza patrimoniale della società. (In motivazione, la Corte ha chiarito che l'intento fraudolento dell'extraneus era stato giustamente desunto dai giudici di merito, non solo dalla conoscenza che costui aveva delle falsificazioni operate, ma anche dalla sua condotta, consistente in "aggiustamenti tecnici" dei dati che gli venivano forniti per la predisposizione dei bilanci di fine esercizio).

**Cass. pen., sez. V 31-01-1998 (21-01-1998), n. 1245 - REO - CONCORSO DI PERSONE NEL REATO - IN GENERE - Creazione di artifici contabili finalizzati alla falsificazione del bilancio - Contributo causale al delitto di false comunicazioni sociali - Sussistenza.**

**PERSONA GIURIDICA - SOCIETA' - REATI SOCIETARI - Creazione di artifici contabili finalizzati alla falsificazione del bilancio - Contributo causale al delitto di false comunicazioni sociali - Sussistenza.**

In tema di false comunicazioni sociali, qualora la redazione di falsa contabilità serva di supporto alla falsa rappresentazione della realtà sociale offerta dal bilancio, chiunque, benché estraneo, contribuisca a tali artifici contabili, nella prospettiva della futura dissimulazione di una riserva occulta nei bilanci di esercizio di una società, offre un contributo causale determinante alla condotta criminosa punita dall'art. 2621 cod. civ., e ciò a maggior ragione quando le sue capacità tecniche professionali siano tali da assicurare l'amministratore sull'efficacia del risultato dissimulatorio.

**E. Bancarotta ed elemento soggettivo del reato.**

**Cass. pen., sez. V 18-12-2006 (27-10-2006), n. 41333 - REATI FALLIMENTARI - BANCAROTTA FRAUDOLENTA - IN GENERE - Concorso dell'"extraneus" - Condizioni - Consapevolezza in ordine all'esposizione a rischio delle ragioni creditorie - Necessità.**

(LEGGE FALLIMENT. ART. 216) Al fine della configurabilità del concorso dell'"extraneus" nel delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione (art. 216 L. fall.) è necessario che sussista la consapevolezza del percettore della somma - versata dall'imprenditore, successivamente dichiarato fallito - in ordine allo stato di decozione dell'impresa da cui il denaro proviene e, quindi, in ordine al rischio cui siano esposte le ragioni creditorie, con la conseguenza che il giudice deve dare rigorosa dimostrazione del sufficiente contenuto rappresentativo dell'elemento psicologico, focalizzato sul concreto rischio di insolvenza, anche se non qualificato da una specifica volontà di cagionare danno ai creditori dell'imprenditore. (Annulla con rinvio, App. Torino, 7 luglio 2005)

**Cass. pen., sez. V 02-03-2009 (13-01-2009), n. 9299 - REATI FALLIMENTARI - Bancarotta fraudolenta - In genere - Concorso in bancarotta fraudolenta per distrazione - Dolo dell'"extraneus" - Conoscenza del dissesto della società - Necessità - Esclusione.**

In tema di concorso in bancarotta fraudolenta per distrazione, il dolo dell'"extraneus" consiste nella volontarietà dell'apporto alla condotta dell'"intraneus", con la consapevolezza che essa determina un depauperamento del patrimonio sociale ai danni dei creditori, non essendo necessaria la specifica conoscenza del dissesto della società. (Rigetta, App. Milano, 20 Giugno 2007)

#### **F. Concorso del commercialista nel reato di concussione**

**Cass. Pen., Sez. V, 20 giugno 2006 n. 21385, sul concorso del professionista extraneus nel reato di concussione**

##### SENTENZA

Ricorse C. P.. a mezzo del proprio difensore, avverso sentenza della Corte d'Appello di Torino in data 18.2.2004, che ha confermato la sua condanna per diversi episodi di concussione, unificati sotto il vincolo della continuazione, con l'attenuante di cui all'art. 114 e i

c.p.. La posizione del ricorrente era inserita in origine in un contesto alquanto più ampio, che riguardava numerosi episodi del genere di quelli a lui contestati e coinvolgeva diversi altri imputati, poi giudicati a parte. Secondo la prospettazione accusatoria il C., di professione commercialista, avrebbe partecipato in alcuni casi all'azione concussiva posta in essere sistematicamente in danno di commercianti sottoposti a verifiche fiscali, durante l'arco di diversi anni, da appartenenti alla Guardia di Finanza di Pinerolo (condannati in altri procedimenti con sentenza definitiva), facendosi latore presso propri clienti delle illegittime richieste provenienti dai pubblici ufficiali, inducendoli ad aderire ad esse, concordando in alcuni casi l'entità delle somme di danaro da corrispondere e incaricandosi poi di recapitare ai pubblici ufficiali infedeli gli indebiti proventi della loro azione delittuosa. A parere dei giudici di merito, tale condotta (accertata sulla base delle deposizioni testimoniali delle persone offese e delle sia pure parziali ammissioni dei pubblici ufficiali) integrava un contributo causale essenziale al reato di concussione e costituiva perciò concorso nel reato stesso, avendo il C. prestato un'opera di intermediazione tra i finanziari e i propri clienti e rafforzato in questi ultimi la convinzione dell'ineludibilità della richiesta estorsiva; per cui non si poteva ritenere che egli avesse agito nell'interesse dei clienti e fosse da considerare, al pari degli stessi, vittima e non già autore del reato. Era da escludere che la condotta del C. fosse inquadrabile sotto il profilo della corruzione, sia perché l'esistenza del reato di concussione era stata accertata a parte con sentenza ormai definitiva, emessa nei confronti dei pubblici ufficiali, sia perché le dichiarazioni dello stesso interessato apparivano incompatibili con l'ipotesi di un negozio attuato in posizione di parità tra le parti.

Deduce il ricorrente erronea applicazione dell'art. 317 c.p. e vizio di motivazione. Premesso che gli altri commercialisti in origine imputati per fatti strettamente analoghi a quello a lui ascritto erano stati, ad eccezione di uno soltanto, assolti tutti dall'addebito di concorso in concussione, assume che la sentenza impugnata non darebbe conto delle ragioni per le quali nel suo caso è stata adottata una soluzione diversa, pur nella sostanziale identità delle posizioni; e che essa non terrebbe sufficiente conto delle dichiarazioni, rese in diverso procedimento dagli imputati dello stesso reato, che non consentirebbero di attribuirgli la veste di concorrente. Viene criticata inoltre la ricostruzione del fatto a proposito della ricezione del darno, che sarebbe quanto meno incerta. Vizio di motivazione viene dedotto anche in relazione alla qualificazione giuridica del fatto, che avrebbe dovuto secondo il ricorrente essere ricondotto alla fattispecie astratta della corruzione, avendo egli agito nell'interesse dei clienti, che erano consapevoli della situazione di illiceità in cui versavano ed agivano per procurarsi un vantaggio indebito, consistente nell'elusione delle conseguenze di una corretta verifica fiscale.

I rilievi del ricorrente non possono ritenersi fondati.

La questione del concorso del soggetto extraneus nel delitto di concussione, con articolare riferimento alla posizione del professionista che assista il soggetto passivo, quando si faccia latore della richiesta concussiva e segua poi la trattativa con i pubblici ufficiali infedeli, è stata già esaminata da questa Corte (cf. in particolare Sez. VI, 10.10.2001 n. 42772, Ragosta e Silvestre). Si è ritenuto che il professionista non possa essere ritenuto concorrente nel reato quando non risulti che abbia contribuito a creare nel soggetto passivo quello stato di costrizione e di soggezione, funzionale ad un atto di disposizione patrimoniale, che ne costituisce il presupposto, come nel caso in cui egli sia limitato a riferire della richiesta al soggetto passivo, senza peraltro adoperarsi presso il cliente per la sua accettazione; e ciò anche quando egli abbia rappresentato al cliente le probabili conseguenze pregiudizievoli dell'accertamento fiscale intrapreso a suo carico dai pubblici ufficiali, trattandosi comunque di dovere professionale, e abbia poi seguito il corso della trattativa, informandosi presso cliente della sua evoluzione.

Il caso in esame presenta però connotazioni diverse. Va osservato innanzi tutto che, come risulta dalla sentenza impugnata, il Casalis e gli altri commercialisti sottoposti ad indagine erano stati pesantemente chiamati in causa dal maresciallo Antonio Rinaldi, comandante della beate tenenza della Gafa imputato insieme con diversi altri militari in procedimento connesso, il quale aveva dichiarato, nel riconoscere le proprie responsabilità, che "i veri pilastri di questo meccanismo erano commercialisti e i consulenti delle aziende"; e che gli stessi "avevano buon giuoco a fare da intermediari, pagati dagli uni e dagli altri". Tali dichiarazioni, se pure si ritengano influenzate dall'esigenza del dichiarante di sminuire la propria responsabilità personale, equivalgono ad una vera e propria chiamata in correità, denunciando un ruolo attivo dei professionisti negli episodi di concussione, e non già una semplice attività di nuncius posta in essere nell'ambito di una sua pure distorta concezione del dovere professionale; ed anche un interesse diretto negli stessi. La sentenza prende poi in esame singolarmente e nel loro complesso le deposizioni delle diverse persone offese; ed osserva che in tutti gli episodi il Casalis, dopo essersi reso latore della richiesta concussiva o dopo esserne stato informato dai clienti, ne consigliò l'accettazione (necessaria a suo dire per evitare maggiori danni), ne definì con i militari l'importa (ottenendo talvolta una riduzione sulla pretesa

originaria), ricevette dai clienti le somme di danaro e si incaricò di recapitarle ai destinatari. Sulla base della ricostruzione dei fatti, operata in sede di merito sulla base di una attenta e logicamente corretta analisi delle prove e pertanto non censurabile in sede di legittimità sotto il profilo del vizio

motivazione, il ruolo del Casalis non può essere equiparato, così come vorrebbe il ricorrente, a quello dei concussi, nel cui interesse esclusivo egli avrebbe agito; ma si deve ritenere collaterale a quello dei soggetti attivi della concussione, avendo contribuito in misura apprezzabile a sostenerne l'azione e a raggiungerne l'obiettivo. E' poi appena il caso di rilevare che non è idonea a porre in discussione la conclusione cui sono pervenuti i giudici di merito nei confronti del Casalis quella diversa adottata nei confronti di altri commercialisti imputati in separato procedimento, data l'autonomia dei relativi giudizi e dato che non si tratta comunque di reati a questi ultimi ascritti in concorso col Casalis; senza dire della evidente diversità delle posizioni, atteso che il Casalis è stato chiamato a rispondere di concorso in ben cinque episodi di concussione e che anche la molteplicità dei fatti è stata non illogicamente presa in considerazione, in sede di merito, come circostanza sintomatica di un collegamento non occasionale tra l'imputato e i finanziari della tenenza di Pinerobio e quindi di una sostanziale identità delle rispettive posizioni.

Non può essere posta in discussione la qualificazione giuridica del fatto sotto il profilo della concussione, atteso che le persone offese si determinarono agli atti di disposizione loro richiesti nello stato di soggezione in cui versavano di fronte ai pubblici ufficiali che procedevano a verifiche fiscali nei loro confronti; né può apprezzarsi in favore di una soluzione diversa il fatto che esse versassero in una situazione di illiceità ed avessero agito allo scopo di evitarne il pregiudizio, poiché il fine di evitare un danno, non importa se giusto od ingiusto, è elemento caratterizzante, se pure non esclusivo, proprio del reato di concussione.

Ciò posto, il ricorso deve essere rigettato. Conseguo al rigetto la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, all'udienza del 5 maggio 2006.

**IL COMMERCIALISTA CHE CONSIGLIA AL CLIENTE DI SODDISFARE ILLECITE RICHIESTE DI DENARO DA PARTE DI UNA GUARDIA DI FINANZA, PER EVITARE GRAVI SANZIONI TRIBUTARIE, NON È CORRESPONSABILE DEL REATO DI CONCUSSIONE – Il suo comportamento rientra nell'attività professionale (Cassazione Sezione Sesta Penale n. 42772 del 28 novembre 2001).**

Giuseppe R., sottufficiale della Guardia di Finanza, dopo aver eseguito una verifica fiscale presso un esercizio commerciale gestito da Antonio O., ha chiesto al commercialista dell'imprenditore, Domenico S., la somma di quattro milioni di lire ed alcuni capi di abbigliamento per annullare o attenuare le conseguenze dell'ispezione. Il commercialista ha inoltrato le richieste al suo cliente, facendogli presenti le gravi conseguenze che sarebbero potute derivare dal suo mancato esaudimento. L'imprenditore ha informato dell'eceduto i superiori del sottufficiale. Ne è seguito un processo penale

davanti al Tribunale di Napoli per tentate concussione, reato che è stato attribuito sia al sottoufficiale che al commercialista. Il Tribunale ha affermato la responsabilità di entrambi gli imputati, condannandoli alla pene della reclusione e la sua decisione è stata confermata dalle locale Corte d'Appello. Gli imputati hanno proposto ricorso per cessazione.

La Suprema Corte (Sezione Sesta Penale n. 42772 del 28 novembre 2001) ha rigettato il ricorso del finanziere, ma ha accolto quello del commercialista, escludendo la configurabilità di un suo concorso nella concussione. Il commercialista - ha osservato la Corte - aveva il dovere professionale di rappresentare al suo cliente le possibili conseguenze della verifica in corso e queste non potevano essere certamente positive, essendo risultato che il commerciante aveva evaso l'IVA per un importo considerevole, attraverso vendite "in nero" e cioè non registrate.