

Sentenza del 10/01/2025 n. 1028 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Penale tributario - Responsabilità consulente - Concorso

Massima:

In tema di reati tributari, il consulente fiscale del contribuente risponde a titolo di concorso nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici commesso dal cliente nel caso in cui la frazione di condotta da lui realizzata, che può consistere nel fornire consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso, sia stata posta in essere nella piena consapevolezza, sussistente nel caso di specie, di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 5 febbraio 2020, il G.U.P. del Tribunale di Firenze, nell'ambito di un articolato procedimento penale in materia di reati fallimentari e tributari, assolveva A.A., per non aver commesso il fatto, dai contestati reati di bancarotta semplice e fraudolenta (capi A, B, C e D), di omessa dichiarazione ex art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (capi F, Q ed R), di occultamento e distruzione delle scritture contabili (capi O e T), di appropriazione indebita (capi I ed L), di indebita compensazione (capi E, G, H, M, N e U) e di infedele dichiarazione di cui all' art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (capi S e vi e v2).

2. Con sentenza del 12 ottobre 2023, la Corte di appello di Firenze, in riforma della pronuncia di primo grado, appellata dal P.M. e dalle parti civili, condannava A.A., con i doppi benefici di legge, alla pena di anni 1 e mesi 8 di reclusione, in quanto ritenuto colpevole di alcuni episodi del reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 a lui ascritti ai capi S e V (v1 e v2), fatti commessi in F tra il 28 dicembre 2014 e il 28 dicembre 2015 e a lui addebitati quale professionista consulente delle strategie aziendali del coimputato B.B..

I giudici di appello confermavano invece l'assoluzione dell'imputato rispetto ai reati fallimentari e a quelli ex art. 5 e 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000 , mentre dichiaravano estinti per prescrizione i contestati episodi del reato di indebita compensazione.

Veniva inoltre disposta la confisca dei beni nella disponibilità di A.A., per un valore corrispondente all'importo di Euro 1.209.392,50.

3. Avverso la sentenza della Corte di appello toscana, A.A., tramite il difensore di fiducia, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando cinque motivi.

Con il primo, è stata dedotta la violazione degli art. 533 , comma 1 e 603, comma 3-bis cod. proc. pen., rilevandosi che i giudici di secondo grado hanno limitato la rinnovazione dibattimentale al solo esame di C.C. (teste assistito) e D.D. (imputato in procedimento connesso), mentre sarebbe stato necessario disporre anche l'esame sia dell'imputato, che nel corso delle indagini preliminari aveva reso ben tre contributi dichiarativi, fornendo una versione liberatoria attendibile e coerente con le altre acquisizioni probatorie, sia dei testi di P.G. E.E., F.F., G.G., H.H., I.I., J.J., K.K., L.L. e M.M., i quali, mediante il richiamo agli atti a loro firma e agli esiti della perquisizione svolta il 9 novembre 2016, avrebbero potuto approfondire adeguatamente il tema della compatibilità tra il contenuto delle dichiarazioni fiscali incriminate e la tesi dell'inconsapevolezza in capo all'imputato della loro falsità.

Con il secondo motivo, la difesa censura il giudizio di responsabilità dell'imputato rispetto al capo S, evidenziando al riguardo che dalle dichiarazioni della C.C., amministratrice delegata della Titano , si evince il ruolo di A.A. di mero intermediario fiscale, ossia di un soggetto che non aveva trattato i dati contabili, ma che si era limitato semplicemente a trasmettere le dichiarazioni contestate, avendo le C.C., nell'occuparsi della contabilità della cooperativa, seguito pedissequamente le indicazioni non di A.A., ma solo di B.B., per cui doveva escludersi in capo al ricorrente il dolo richiesto dalla norma incriminatrice.

Con il terzo motivo, riferito alla formulazione del giudizio di colpevolezza rispetto ai capi v1 e v2, la difesa osserva che anche rispetto alla Ro.Pa , è emerso, in base alle stesse dichiarazioni di D.D., che A.A. non ha concorso nelle commissioni delle ipotizzate infedeltà fiscali, tanto più ove si consideri che la società disponeva di un altro fiscalista che si era occupato di inoltrare le dichiarazioni fiscali, altro tema questo, al pari di altri, opportunamente valorizzato dal Tribunale, ma ignorato dalla Corte territoriale, ravvisandosi in tal senso la violazione dell'obbligo di motivazione rafforzata da parte dei giudici di appello.

Il quarto motivo è dedicato al trattamento sanzionatorio, dolendosi la difesa in particolare del diniego delle attenuanti generiche, che erano concedibili in ragione della condizione di incensurato dell'imputato, della risalenza nel tempo dei fatti e del ruolo di mera testa di legno espressamente riconosciuto al ricorrente.

Con il quinto motivo, è stata infine eccepita, rispetto alla statuizione della confisca, l'inosservanza degli art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2001' e 322 ter cod. pen., rilevandosi in proposito che A.A., estraneo alle cooperative Ro.Pa e Titano, non ebbe modo di

conseguire alcun vantaggio diretto, peraltro neanche ipotizzato dai giudici di appello, dalle dichiarazioni fraudolenti in esame.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è infondato.

1. Iniziando dal primo motivo, concernente la mancata rinnovazione della istruttoria dibattimentale, se ne deve rimarcare l'infondatezza.

Ed invero, premesso che in primo grado si è proceduto con rito abbreviato non condizionato, occorre precisare che il giudice di appello, prima di pervenire al ribaltamento della pronuncia assolutoria resa dal G.U.P., ha ritenuto necessario procedere all'audizione degli originari coimputati D.D. e C.C., escussi il 12 ottobre 2023. Ora, la difesa lamenta che la rinnovazione dell'istruttoria non sia stata estesa anche all'esame dell'imputato e dei firmatari dei processi verbali di constatazione del 9 novembre 2016, del 28 febbraio 2017 e del 27 giugno 2017, ma, al di là del fatto che tali sollecitazioni non risulta che siano state formalmente veicolate alla Corte territoriale, deve in ogni caso osservarsi, in generale, che l'obbligo di rinnovazione delle prove non concerne tutte le prove che il primo giudice ha assunto o avrebbe dovuto assumere, e, in particolare, che, nel caso di specie, la rinnovazione non era affatto dovuta.

Deve infatti ricordarsi che l'art. 603 , comma 3 bis cod. proc. pen., come novellato dall' art. 34 , co. 1, lett. i) n. 1 del D.Lgs. 10 ottobre 2022 n. 150 , dispone che, "nel caso di appello del pubblico ministero contro una sentenza di proscioglimento per motivi attinenti alla valutazione della prova dichiarativa, il giudice, ferme le disposizioni di cui ai commi da 1 a 3, dispone la rinnovazione dell'istruzione dibattimentale nei soli casi di prove dichiarative assunte in udienza nel corso del giudizio dibattimentale di primo grado o all'esito di integrazione probatoria disposta nel giudizio abbreviato a norma degli articoli 438, comma 5, e 441, comma 5". Tale norma, entrata in vigore durante lo svolgimento del giudizio di appello, conclusosi il 12 ottobre 2023, è senz'altro applicabile al caso di specie, avendo questa Corte precisato (cfr. Sez. 5, n. 17965 del 14-02-2024, Rv. 286490) che, in tema di impugnazioni, la regola processuale sulla rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale di cui all' art. 603 , comma 3-bis, cod. proc. pen., come modificato dall' art. 34 , comma 1, lett. i), n. 1), D.Lgs. n. 150 del 2022 , in vigore dal 30 dicembre 2022, trova immediata applicazione nel giudizio di appello conseguente allo svolgimento di giudizio abbreviato, in assenza di disposizioni transitorie e in base al principio "tempus regit actum", principio che deve essere riferito non al momento della presentazione della impugnazione, ma al tempo in cui l'atto del procedimento, ricompreso nel giudizio di impugnazione, viene ad essere compiuto. Ciò posto, è stato chiarito (cfr. Sez. 2, n. 10401 del 13-02-2024, Rv. 286100), che il giudice di appello che riforma una decisione di proscioglimento assunta in esito a giudizio abbreviato, in base al novellato art. 603 , comma 3-bis, cod. proc. pen. e in forza dei dettami della recente giurisprudenza della Corte EDU, non è tenuto alla rinnovazione della prova dichiarativa, neanche con riguardo all'audizione dell'imputato, limitata, secondo l'enunciato della Corte EDU Maestri C. Italia, al caso, non ravvisabile nel caso di specie, in cui la stessa sia avvenuta nel corso del giudizio di primo grado, con conseguente esclusione di quello in cui siano state valutate dichiarazioni rese dal predetto nel corso delle indagini preliminari. Del resto, anche prima della novella del 2022, era stato comunque affermato (cfr. ex

multis Sez. 5, n. 33272 del 28-03-2017, Rv. 270471), che non occorre procedere alla rinnovazione della prova testimoniale decisiva per la riforma in appello dell'assoluzione, nel caso in cui l'attendibilità della deposizione sia valutata in maniera del tutto identica dal giudice di appello, il quale si limita a procedere a un diverso apprezzamento del complessivo compendio probatorio, ovvero a una diversa interpretazione della fattispecie incriminatrice. Può dunque prescindersi dall'obbligo di procedere alla rinnovazione istruttoria, quando, come nel caso di specie, il giudice di appello fonda il proprio convincimento su una diversa valutazione in punto di diritto sul valore della prova, o in punto di fatto sulla portata della prova nel contesto del compendio probatorio (cfr. in termini Sez. 3, n. 44006 del 24-09-2015, Rv. 265124).

Alla luce di tali condivise premesse ermeneutiche, non vi è dunque spazio per l'accoglimento delle censure difensive.

2. Passando al secondo e al terzo motivo, suscettibili di trattazione unitaria perché tra loro sostanzialmente sovrapponibili, occorre evidenziare che l'affermazione della penale responsabilità dell'imputato in ordine ai reati di cui ai capi S, v1 e v2 non presenta vizi di legittimità rilevabili in questa sede. Sul punto deve premettersi che le predette imputazioni hanno ad oggetto tre distinti episodi del reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000, la cui sussistenza sul piano oggettivo non è stata messa in discussione né dal giudice di primo grado, né dalla stessa difesa, concernendo i dubbi del G.U.P. e le censure difensive la sola prova del concorso nei reati di A.A., cui è stato ascritto il ruolo di concorrente, per avere agito quale consulente delle strategie aziendali del coimputato B.B., amministratore di fatto delle società Titano (capo S) e Ro.Pa. (capi v1 e v2). Orbene, sul punto, mentre il G.U.P. ha ritenuto non dimostrato che tipo di attività consultiva A.A. svolgesse al di fuori della mera trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, non essendo decisivo il dato delle competenze tecniche del ricorrente (cfr. pag. 2 e 3 della pronuncia di primo grado), la Corte di appello, nel superare le lacune probatorie ravvisate dal primo giudice, ha invece ritenuto sussistente il concorso nei singoli reati dell'imputato, correlando tra loro, in maniera non illogica, una pluralità di elementi probatori non secondari.

In particolare, quanto alla vicenda di cui al capo S, è stato sottolineato (pag. 6-7 della sentenza impugnata) che A.A. ha trasmesso la dichiarazione fiscale relativa all'anno di imposta 2013, con la quale la società Titano dichiarava un reddito di Euro 43.282, a fronte di elementi attivi effettivi pari a Euro 1.894.833,13, per cui la dichiarazione indicava un'imposta inferiore a quella dovuta di Euro 396.518,50, importo desunto dalla differenza tra l'imposta riportata nelle fatture emesse per Euro 406.040,50 e quella dichiarata di Euro 9.522.

Durante le indagini sono state infatti rinvenute fatture attive, il cui imponibile era pari a Euro 1.894.833,13, importo risultante dalla comunicazione annuale dei dati iva per il 2013 inviata dal medesimo imputato, che dunque era ben a conoscenza della difformità del contenuto delle dichiarazioni da lui stesso trasmesse, a ciò aggiungendosi che A.A. aveva curato anche la trasmissione dello spesometro 2014, da cui parimenti risultava l'importo degli elementi attivi riconducibili alla cooperativa, fermo restando che presso lo studio del ricorrente sono stati rinvenuti vari documenti contabili e amministrativi relativi alla Titano, tra cui il bilancio 2013. I giudici di appello hanno poi ricordato che A.A., sempre rispetto al 2013, ha presentato il modello

F24, avente ad oggetto indebite compensazioni di somme dovute per quell'anno con asseriti crediti iva non risultanti dalla dichiarazione fiscale, ma desumibili dal bilancio, dallo spesometro e dalla comunicazione annuale iva, vicenda in ordine alla quale è stata dichiarata la prescrizione (capo h1).

Quanto ai reati di cui ai capi vi e v2, è stato evidenziato (pag. 7-8 della pronuncia della Corte territoriale) che A.A., stavolta quale consulente fiscale della cooperativa Ro.Pa., ha trasmesso le dichiarazioni relative agli anni 2012 e 2013, rispetto alle quali sono state parimenti riscontrate incongruenze, evincibili da altre comunicazioni trasmesse dallo stesso imputato, nel senso che, in ordine al 2012, la dichiarazione iva esponeva un imponibile di Euro 1.501.652,10, sul quale veniva B.B.colata in Euro 260.098 l'imposta evasa, mentre, in relazione al 2013, l'imposta evasa veniva determinata in Euro 553.776, avuto riguardo agli elementi attivi non dichiarati, per l'ammontare di Euro 6.076.213, importo questo desunto dal contenuto della dichiarazione iva riferita alla medesima annualità.

Sia per il 2012 che per il 2013, è stato altresì ricordato che A.A. ha compilato i modelli F24, aventi ad oggetto indebite compensazioni di somme dovute con asseriti crediti iva risultati inesistenti, vicende queste rispetto alle quali è maturata la prescrizione dei relativi reati (capo u1 per il 2012 e capo u2 per il 2013).

Alla luce di tali elementi, di indubbia pregnanza, i giudici di appello sono pervenuti alla conclusione che A.A. ha concorso nella commissione dei singoli reati di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000, essendosi egli avvalso delle sue competenze di commercialista al fine di prospettare falsamente all'amministrazione finanziaria una situazione difforme da quella reale, in ben più che verosimile complicità con gli amministratori delle società che hanno tratto beneficio dalle infedeli dichiarazioni, avendo peraltro l'imputato percepito un compenso non esiguo per gli incarichi professionali assunti, il che trovava evidentemente giustificazione nel compimento di attività ulteriori rispetto al mero inoltro delle dichiarazioni, la cui non risponde al vero era ampiamente nota al ricorrente, il quale disponeva di tutti gli elementi conoscitivi della reale situazione patrimoniale delle due società. L'affermazione della sentenza impugnata circa il coinvolgimento nei reati di A.A. risulta in tal senso coerente con il condiviso principio elaborato da questa Corte (Sez. 3, n. 37642 del 06-06-2024, Rv. 286978-04), secondo cui, in temi di reati tributari, il consulente fiscale del contribuente risponde a titolo di concorso nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici commesso dal cliente nel caso in cui la frazione di condotta da lui realizzata, che può consistere nel fornire consigli sui mezzi giuridici idonei a perseguire il risultato o nel compiere attività dirette a garantire l'impunità o a favorire o rafforzare l'altrui proposito criminoso, sia stata posta in essere nella piena consapevolezza, ragionevolmente ritenuta sussistente nel caso di specie, di contribuire materialmente al complessivo perfezionamento del reato e al perseguimento del fine specifico di evasione.

2.1. In definitiva, in quanto sorretta da considerazioni razionali e coerenti con le fonti dimostrative acquisite, la disamina del materiale probatorio compiuta dalla Corte di appello e la qualificazione giuridica della condotta commessa dall'imputato resistono alle censure difensive, con le quali si sollecita sostanzialmente una lettura alternativa del materiale probatorio, operazione non consentita in questa sede, dovendosi richiamare la costante affermazione della

giurisprudenza di questa Corte (cfr. Sez. 6, n. 5465 del 04-11-2020, dep. 2021, Rv. 280601 e Sez. 6, n. 47204 del 07-10-2015, Rv. 265482), secondo cui, in tema di giudizio di cassazione, a fronte di un apparato argomentativo privo di profili di irrazionalità, sono precluse al giudice di legittimità la rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione impugnata e l'autonoma adozione di nuovi e diversi parametri di ricostruzione e valutazione dei fatti, indicati dal ricorrente come maggiormente plausibili o dotati di una migliore capacità esplicativa rispetto a quelli adottati dal giudice del merito. È stato altresì precisato (Sez. 3, n. 5602 del 21-01-2021, Rv. 281647 -04 e Sez. 2, n. 29480 del 07-02-2017, Rv. 270519), che il principio dell' "oltre ragionevole dubbio", introdotto nell'art. 533 cod. proc. pen. dalla legge n. 46 del 2006 , non ha mutato la natura del sindacato della Corte di cassazione sulla motivazione della sentenza, che non può essere utilizzato per valorizzare e rendere decisiva la duplicità di ricostruzioni alternative del medesimo fatto, eventualmente emerse in sede di merito e segnalate dalla difesa, una volta che tale duplicità, come avvenuto nel caso di specie, sia stata oggetto di attenta disamina da parte del giudice dell'appello, giacché la Corte è chiamata a un controllo sulla persistenza o meno di una motivazione effettiva per mezzo di una valutazione unitaria e globale dei singoli atti e dei motivi di ricorso su di essi imperniati, non potendo la sua valutazione sconfinare nel merito. Ne consegue che le doglianze in punto di responsabilità non possono essere accolte.

3. Immune da censure risulta anche il trattamento sanzionatorio, contestato con il quarto motivo. Ed invero la Corte territoriale ha irrogato all'imputato la pena finale di anni 1 e mesi 8 di reclusione, partendo dalla pena base per il più grave reato ex art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 di cui al capo v2, che è stata fissata nella misura di anni 1 di reclusione, ovvero in misura corrispondente addirittura alla metà del minimo edittale all'epoca vigente, posto che il fatto risale al 28 dicembre 2015, quando già era entrato in vigore il D.Lgs. n. 158' del 24 settembre 2015, che aveva elevato la pena minima del reato contestato da un anno a due anni di reclusione. Su tale pena sono stati operati aumenti contenuti per la continuazione (pari rispettivamente mesi 5 e mesi 3), per cui deve escludersi che la determinazione della pena sia stata ispirata da eccessivo rigore, restando solo da precisare, da un lato, che le attenuanti generiche non furono chieste nel giudizio di appello e, dall'altro, che la Corte territoriale ha comunque tenuto conto della risalenza nel tempo dei fatti e della condizione di incensurato dell'imputato, riconoscendo a quest'ultimo i benefici della sospensione condizionale della pena e della non menzione della condanna nel suo certificato del casellario giudiziale. Di qui l'infondatezza della censura difensiva.

4. Anche il quinto motivo non è meritevole di accoglimento.

La statuizione sulla confisca deve infatti ritenersi legittima, avendo la Corte di appello correttamente applicato l'art. 1 , comma 143, della legge n. 244 del 2007 , vigente all'epoca in cui ha avuto inizio la vicenda illecita, secondo cui nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, IO-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 , si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all' articolo 322-ter del codice penale", norma che appunto, in caso di condanna o patteggiamento per determinati reati, dispone l'obbligatorietà della confisca, anche per equivalente, dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato (una previsione autonoma per i reati tributari è stata poi specificamente introdotta, ad opera del D.Lgs. n. 158 del 2015 , con l' art. 12 bis del D.Lgs. n. 74 del 2000 , il cui comma 1 dispone che nel caso di

condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell' articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto).

Quanto all'oggetto della confisca, lo stesso è stato individuato correttamente nel valore (euro 1.209.392,50) corrispondente all'imposta evasa in relazione ai reati per cui è intervenuta condanna, ciò in coerenza con l'affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 3, n. 1657 del 27-09-2018, dep. 2019, Rv. 275474 e Sez. 3, n. 19994 del 21-09-2016, dep. 2017, Rv. 269763), secondo cui, in tema di reati tributari, il profitto è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, essendo indifferente se l'imposta evasa, in concreto, sia stata non pagata o portata a credito dal contribuente.

Alcuna criticità appare dunque ravvisabile circa la doverosità e l'entità della misura ablativa, restando non decisiva in questa sede, alla luce del carattere obbligatorio della confisca di qua, l'ulteriore questione relativa all'effettivo conseguimento o meno da parte dell'imputato del profitto dei reati di cui è stato ritenuto autore.

5. Alla stregua delle considerazioni svolte, il ricorso presentato nell'interesse di A.A. deve essere pertanto rigettato, con conseguente onere per il ricorrente, ex art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 19 settembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 10 gennaio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza