



REPUBBLICA ITALIANA  
In nome del Popolo Italiano  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
TERZA SEZIONE PENALE

ACR

PUBBLICA UDIENZA  
DEL 30/11/2016

Composta da:

ALDO FIALE - Presidente -  
DONATELLA GALTERIO  
CLAUDIO CERRONI  
ALDO ACETO - Rel. Consigliere -  
EMANUELA GAI

Sent. n. sez.  
3580/2016

REGISTRO GENERALE  
N.33806/2016

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) nato il (omissis)

avverso la sentenza del 02/03/2016 della CORTE APPELLO di TRENTO

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita in PUBBLICA UDIENZA del 30/11/2016, la relazione svolta dal Consigliere  
ALDO ACETO

Udito il Procuratore Generale in persona del SANTE SPINACI

che ha concluso per *l'annullamento della sentenza*

*Udito l'adv.* (omissis)

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza del 02/03/2016, la Corte di appello di Trento, in parziale riforma di quella del 22/05/2015 del Tribunale di quello stesso capoluogo, ha dichiarato non doversi procedere nei confronti di (omissis) in ordine ai reati di cui ai capi 3 (artt. 81, cpv., cod. pen., 2, d.lgs. n. 74 del 2000), 6 (art. 8, d.lgs. n. 74 del 2000) e 4 (artt. 110, 81, cpv., cod. pen., 2, d.lgs. n. 74 del 2000), limitatamente per quest'ultimo alla dichiarazione presentata il 28/09/2007 rubricata alla lettera "a", perché estinti per prescrizione e, concessa limitatamente ai reati di cui alle residue ipotesi di cui al capo 4, lett. "b" e "c" (artt. 110, 81, cpv., cod. pen., 2, d.lgs. n. 74 del 2000) e 8 (art. 8, d.lgs. n. 74 del 2000), le circostanze attenuanti rispettivamente previste dagli artt. 2, comma 3, e 8, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000 nella versione applicabile "ratione temporis", ha rideterminato la pena finale nella minor misura di un anno, sei mesi e venti giorni di reclusione, confermando nel resto l'affermazione della sua penale responsabilità anche per i reati di cui ai capi 7 e 9 (art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000), 10 (art. 348, cod. pen.), 11 (art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000) e 12 (art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000).

2. Per l'annullamento della sentenza ricorre il (omissis) articolando quattro motivi a sostegno.

2.1. Con il primo, che riguarda i fatti rubricati al capo 4, eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'erronea applicazione dell'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000 perché i fatti accertati in sede di merito provano esclusivamente la realizzazione della fase prodromica, antecedente la consumazione del delitto ipotizzato con il quale è incompatibile il tentativo ai sensi dell'art. 6, d.lgs. n. 74 del 2000.

2.2. Con il secondo motivo, relativo ai fatti rubricati ai capi 7, 8, 9, 10, 11 e 12, eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la erronea applicazione degli artt. 604 e 530, cpv., cod. proc. pen., e la mancanza e la contraddittorietà della motivazione.

2.3. Con il terzo motivo, inerente i fatti rubricati ai capi 4, 7, 8, 9, 10, 11 e 12, eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la erronea applicazione dell'art. 81, cpv., cod. pen., nonché carenza di motivazione e mancata applicazione del cumulo giuridico di cui al comma secondo del citato art. 81.

2.4. Con il quarto motivo, che riguarda il capo 10, eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la erronea applicazione degli artt. 604 e 530, cpv., cod. proc. pen., e la mancanza e la contraddittorietà della motivazione.



## CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il primo motivo è generico e totalmente infondato.

3.1. Il capo 4 della rubrica imputa al ricorrente di aver concorso nel reato continuato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti materialmente ascritto al legale rappresentante della società << <sup>(omissis)</sup> S.r.l.>>, sottoscrittore delle dichiarazioni fiscali presentate il 26/09/2008 ed il 28/09/2009.

3.2. Secondo la ricostruzione della complessiva vicenda, le false fatture utilizzate dalla << <sup>(omissis)</sup> S.r.l.>> erano state materialmente confezionate e indicate nelle dichiarazioni fiscali su specifiche istruzioni del <sup>(omissis)</sup> che, riproponendo in questa sede il canovaccio difensivo già disatteso in appello, non contesta (né mai lo ha fatto) il ruolo di <<vero artefice delle frodi fiscali concepite, proposte e perseguite a favore dei suoi clienti nella veste professionale di commercialista e consulente tributarista>>, di <<autore del disegno fraudolento>> attribuitogli dalla Corte di appello secondo cui egli commissionava ad una terza persona, che vi provvedeva dietro corrispettivo, i documenti da utilizzare nelle dichiarazioni fiscali, indicandone i destinatari e gli importi.

3.3. I Giudici territoriali fanno perciò buon governo del principio di diritto secondo il quale è configurabile il concorso nel reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 di coloro che - pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta - abbiano, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della dichiarazione fraudolenta, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia (Sez. F, n. 35729 del 01/08/2013, Agrama, Rv. 256579; Sez. 3, n. 28720 del 10/03/2016, Riva, n.m; Sez. 3, n. 9853 del 02/12/2015 - dep. 2016, Mondino, n.m.).

3.4. Nel caso di specie, la condotta materialmente ascritta al legale rappresentante della società, che ha effettivamente presentato le dichiarazioni fiscali fraudolente avvalendosi delle fatture specificamente commissionate dall'imputato è stata posta in essere con il decisivo e volontario contributo causale di quest'ultimo, sì che l'azione dell'autore materiale del fatto gli appartiene a pieno titolo, quale conseguenza prevista e voluta della propria.

3.5. Sono perciò del tutto irrilevanti tanto l'invocato art. 6, d.lgs. n. 74 del 2000, quanto il fatto che l'imputato non avrebbe beneficiato dell'utilizzo delle false fatture, temi - questi ultimi - vinti dalla forza espansiva dell'istituto del concorso di persone nel reato per effetto del quale l'azione dell'autore materiale del fatto viene ricondotta al dominio finalistico dell'estraneo alla cui

responsabilità si perviene attraverso la valorizzazione di condotte "atipiche" finalisticamente collegate al risultato finale che esprime ed attua l'accordo di tutti. La polarizzazione verso la "frazione" espressa dalla condotta del singolo partecipe, di fatto proposta dall'imputato come strumento di accertamento della sua responsabilità, non coglie il senso dell'istituto che impone che si accerti in primo luogo la conformità al "tipo" della condotta dell'autore materiale del fatto e che quindi da quest'ultima si risalga verso le responsabilità dei correi ripercorrendo le medesime strade tracciate dalle condotte (eventualmente "atipiche") che l'hanno preceduta. Ma il punto di riferimento resta sempre l'azione conforme al tipo dell'autore materiale del reato che costituisce la base comune di imputazione dell'evento a tutti coloro che in un modo o nell'altro hanno materialmente e volontariamente concorso a produrlo.

4. Il secondo motivo è palesemente infondato.

4.1. La mancanza di motivazione della sentenza di primo grado (nel caso di specie relativa solo alle ipotesi di reato specificate dal ricorrente) costituisce causa di nullità (e non di inesistenza) che non ne legittima l'annullamento ma può (e deve) essere sanata dalla Corte di appello mediante l'autonoma redazione della motivazione mancante (Sez. U, n. 3287 del 27/11/2008, Rv. 244118, secondo cui la mancanza assoluta di motivazione della sentenza non rientra tra i casi, tassativamente previsti dall'art. 604 cod. proc. pen., per i quali il giudice di appello deve dichiarare la nullità della sentenza appellata e trasmettere gli atti al giudice di primo grado, ben potendo lo stesso provvedere, in forza dei poteri di piena cognizione e valutazione del fatto, a redigere, anche integralmente, la motivazione mancante).

5. Il terzo motivo è totalmente infondato (e generico).

5.1. La Corte di appello non ha effettuato il cumulo materiale delle pene applicabili all'imputato.

5.2. Partendo dalla pena-base di un anno e sei mesi di reclusione, pari al minimo edittale del più grave reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000 contestato al capo 7 della rubrica, i Giudici distrettuali hanno applicato, a titolo di continuazione per i reati satellite, pene oscillanti da un minimo di venti giorni di reclusione per il reato di cui all'art. 348, cod. pen. di cui al capo 10, ad un massimo di due mesi e dieci giorni di reclusione per il reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000 rubricato al capo 9, ottenendo così la pena finale di due anni e quattro mesi di reclusione, pena inferiore non sono alla somma matematica dei minimi edittali di quelle previste per ogni reato satellite, ma anche al triplo della pena prevista per il reato base.

5.3. Non si comprende, pertanto, donde traggano alimento le genericissime



doglianze del ricorrente.

6. La Corte di appello ha affermato che la prova del delitto di cui all'art. 348, cod. pen., rubricato al capo 10 (esercizio abusivo della professione di commercialista), non si fonda esclusivamente sul ritrovamento di bigliettini da visita riportanti la dicitura: <<Studio tributario internazionale>> (come lamentato in sede di impugnazione avverso la sentenza di primo grado), ma anche sulle mail ricevute e trasmesse dall'imputato (nelle quali si qualificava "dott. commercialista"), e sul fatto che, in assenza di una laurea in economia e commercio si occupava, in forma continuativa, onerosa e organizzata, della redazione dei bilanci e delle consulenze per le società di capitali, della predisposizione della contrattualistica estera, di operazioni societarie straordinarie su estero, di predisposizione, elaborazione e redazione di business plan, di analisi economica e finanziaria previsionale, della predisposizione/elaborazione/redazione di business plan, di analisi economica e finanziaria.

6.1. I Giudici distrettuali superano le obiezioni difensive circa la competenza non esclusiva dei dottori commercialisti allo svolgimento di tali attività richiamando il principio autorevolmente espresso da questa Corte secondo il quale integra il reato di esercizio abusivo di una professione (art. 348 cod. pen.), il compimento senza titolo di atti che, pur non attribuiti singolarmente in via esclusiva a una determinata professione, siano univocamente individuati come di competenza specifica di essa, allorché lo stesso compimento venga realizzato con modalità tali, per continuità, onerosità e organizzazione, da creare, in assenza di chiare indicazioni diverse, le oggettive apparenze di un'attività professionale svolta da soggetto regolarmente abilitato (Sez. U, n. 11545 del 15/12/2011 - dep. il 23/03/2012, Cani, Rv. 251819).

6.2. Il rilievo però non è corretto.

6.3. L'oggetto della professione dei dottori commercialisti (e degli esperti contabili) è disciplinato dall'art. 1, d.lgs. 28/06/2005, n. 139 che così recita: <<1. Agli iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, di seguito denominato «Albo», è riconosciuta competenza specifica in economia aziendale e diritto d'impresa e, comunque, nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative. 2. In particolare, formano oggetto della professione le seguenti attività: a) l'amministrazione e la liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni; b) le perizie e le consulenze tecniche; c) le ispezioni e le revisioni amministrative; d) la verifica ed ogni altra indagine in merito alla attendibilità di bilanci, di conti, di scritture e di ogni altro documento contabile delle imprese ed enti pubblici e privati; e) i regolamenti e le liquidazioni di avarie; f) le funzioni di sindaco e di revisore nelle società commerciali, enti non commerciali ed enti pubblici. 3. Ai soli iscritti nella Sezione

A Commercialisti dell'Albo è riconosciuta competenza tecnica per l'espletamento delle seguenti attività: a) la revisione e la formulazione di giudizi o attestazioni in merito ai bilanci di imprese ed enti, pubblici e privati, non soggetti al controllo legale dei conti, ove prevista dalla legge o richiesta dall'autorità giudiziaria, amministrativa o da privati, anche ai fini dell'accesso e del riconoscimento di contributi o finanziamenti pubblici, anche comunitari, nonché l'asseverazione della rendicontazione dell'impiego di risorse finanziarie pubbliche; b) le valutazioni di azienda; c) l'assistenza e la rappresentanza davanti agli organi della giurisdizione tributaria di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545; d) l'incarico di curatore, commissario giudiziale e commissario liquidatore nelle procedure concorsuali, giudiziarie e amministrative, e nelle procedure di amministrazione straordinaria, nonché l'incarico di ausiliario del giudice, di amministratore e di liquidatore nelle procedure giudiziali; e) le funzioni di sindaco e quelle di componente altri organi di controllo o di sorveglianza, in società o enti, nonché di amministratore, qualora il requisito richiesto sia l'indipendenza o l'iscrizione in albi professionali; f) le funzioni di ispettore e di amministratore giudiziario nei casi previsti dall'art. 2409 del codice civile; g) la predisposizione e diffusione di studi e ricerche di analisi finanziaria aventi ad oggetto titoli di emittenti quotate che contengono previsioni sull'andamento futuro e che esplicitamente o implicitamente forniscono un consiglio d'investimento; h) la valutazione, in sede di riconoscimento della personalità giuridica delle fondazioni e delle associazioni, dell'adeguatezza del patrimonio alla realizzazione dello scopo; i) il compimento delle operazioni di vendita di beni mobili ed immobili, nonché la formazione del progetto di distribuzione, su delega del giudice dell'esecuzione, secondo quanto previsto dall'articolo 2, comma 3, lettera e) del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, e con decorrenza dalla data indicata dall'articolo 2, comma 3-*quater*, del medesimo decreto; l) l'attività di consulenza nella programmazione economica negli enti locali; m) l'attività di valutazione tecnica dell'iniziativa di impresa e di asseverazione dei business plan per l'accesso a finanziamenti pubblici; n) il monitoraggio ed il tutoraggio dell'utilizzo dei finanziamenti pubblici erogati alle imprese; o) la redazione e la asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati; p) la certificazione degli investimenti ambientali ai fini delle agevolazioni previste dalle normative vigenti; q) le attività previste per gli iscritti alla Sezione B Esperti contabili dell'Albo. 4. Agli iscritti nella Sezione B Esperti contabili dell'Albo è riconosciuta competenza tecnica per l'espletamento delle seguenti attività : a) tenuta e redazione dei libri contabili, fiscali e del lavoro, controllo della documentazione contabile, revisione e certificazione contabile di associazioni, persone fisiche o giuridiche diverse dalle società di capitali; b)



elaborazione e predisposizione delle dichiarazioni tributarie e cura degli ulteriori adempimenti tributari; c) rilascio dei visti di conformità, asseverazione ai fini degli studi di settore e certificazione tributaria, nonché esecuzione di ogni altra attività di attestazione prevista da leggi fiscali; d) la funzione di revisione o di componente di altri organi di controllo contabile nonché, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, il controllo contabile ai sensi art. 2409-*bis* del codice civile; e) la revisione dei conti, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, nelle imprese ed enti che ricevono contributi dallo Stato, Regioni, Province, Comuni ed enti da essi controllati o partecipati; f) il deposito per l'iscrizione presso enti pubblici o privati di atti e documenti per i quali sia previsto l'utilizzo della firma digitale, ai sensi della legge 15 marzo 1997, n. 59 e del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 e loro successive modificazioni; *f-bis*) l'assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa, di cui all'articolo 34, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. 5. L'elencazione di cui al presente articolo non pregiudica l'esercizio di ogni altra attività professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ad essi attribuiti dalla legge e/o da regolamenti. Sono fatte salve le prerogative attribuite dalla legge ai professionisti iscritti in altri albi>>.

6.4.E' agevole evidenziare che, in realtà, nessuna delle attività attribuite all'imputato rientra nell'elenco delle attività che caratterizzano l'attività di commercialista, semmai in quella di "esperto contabile".

6.5.La sentenza citata dalla Corte di appello ha affermato anche il seguente ulteriore principio di diritto: <<le condotte di tenuta della contabilità aziendale, redazione delle dichiarazioni fiscali ed effettuazione dei relativi pagamenti, non integrano il reato di esercizio abusivo delle professioni di dottore commercialista o di ragioniere e perito commerciale - quali disciplinate, rispettivamente, dai dd.PP.RR. nn. 1067 e 1068 del 1953 - anche se svolte da chi non sia iscritto ai relativi albi professionali, in modo continuativo, organizzato e retribuito, tale da creare, in assenza di indicazioni diverse, le apparenze di una tale iscrizione. Ad opposta conclusione, in riferimento alla professione di esperto contabile, deve invece pervenirsi se le condotte in questione siano poste in essere, con le caratteristiche suddette, nel vigore del nuovo D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139>> (Rv. 251820).

6.6.Nel caso di specie all'imputato è stata attribuita una condotta non incasellabile in quella specificamente contestata, visto che non gli è stata mai attribuito l'abusivo esercizio della professione di "esperto contabile".

6.7.La fondatezza del ricorso non ha impedito la regolare formazione del rapporto processuale con conseguente decorso del termine della prescrizione anche successivamente alla data della sentenza impugnata.

6.8. Poiché tale termine è maturato in epoca precedente all'odierna udienza, il reato deve essere dichiarato estinto per prescrizione, con conseguente annullamento senza rinvio *'in parte qua'* della sentenza impugnata.

6.9. Stessa sorte subiscono i reati rubricati al capo 7 (ritenuto più grave) e 4, lett. "b" (in relazione, cioè, alla dichiarazione presentata il 26/09/2008), per i quali la sentenza deve essere annullata senza rinvio perché estinti per prescrizione. Nel resto la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio alla Corte di appello di Trento, altra sezione, per la sola rideterminazione della pena in ordine ai residui reati che devono essere dichiarati irrevocabilmente accertati.

**P.Q.M.**

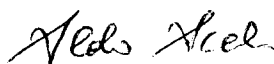
Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente ai reati di cui ai capi 10), 7) e 4) (limitatamente alla dichiarazione del 26/09/2008) perché estinti per prescrizione e rinvia alla Corte di appello di Bolzano per la determinazione della pena in ordine ai residui reati.

Rigetta il ricorso nel resto.

Così deciso il 30/11/2016

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto



Il Presidente

Aldo Fiale

