

ORIGINALE

N° [redacted]/14 R. G. Notizie di reato

N° [redacted]/19 R. G. Dibattimento



**TRIBUNALE DI BOLOGNA**

IN COMPOSIZIONE MONOCRATICA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Giudice dott. MIRKO STIFANO  
all' udienza dibattimentale del 13/01/21  
Con l'intervento del P.M. Dott. SSA CALANCO GIUSEPPINA  
e \_\_\_\_\_

con l'assistenza del cancelliere ANNA BALDISSERI  
ha pronunciato e pubblicato mediante lettura del dispositivo e della

la seguente  
**SENTENZA**

Nei confronti di:

[redacted] ASSENTE  
nato il [redacted]  
oc. [redacted] (fowoo) di f. d. l.

Residente in [redacted] via [redacted] n° [redacted]

Po: [redacted] oc. [redacted]

Sentenza N. <u>183/21</u> del <u>13/01/21</u>
<b>APPELLO</b> N°: _____ Reg. Impugnazioni
<b>RICORSO CASSAZIONE</b> N°: _____ Reg. Impugnazioni
<b>ARRESTATO</b> il: _____
<b>SCARCERATO</b> il: _____
<b>SENTENZA DEPOSITATA IN CANCELLERIA</b> il: <u>02 MAR. 2021</u>
<b>DATA IRREVOCABILITA'</b> _____
<b>ESTRATTO ESECUTIVO P.M.</b> _____
<b>Reg. Rec. Crediti</b> Art.: _____
<b>Scheda al Casellario Giudiziale</b> il: _____

## IMPUTATO

per il fatto di reato qui sommariamente descritto:

a) per il reato p. e p. dall'art. 640, 61 n.11 c.p. perché, con artifici e raggiri consistenti nella mendace dichiarazione del professionista di essere in grado di adempiere le sue obbligazioni per cui era stato incaricato dal legale rappresentante della società [redacted] sri [redacted] Valentina così generando nei suoi confronti il falso convincimento di essere in possesso dei requisiti professionali necessari per l'espletamento dell'incarico ricevuto, inducendo in errore la [redacted] e così procurandosi l'ingiusto profitto consistito nel pagamento degli onorari professionali in danno della parte offesa

Con l'aggravante di aver commesso il fatto abusando di relazioni d'ufficio e/o prestazioni d'opera;

b) per il reato p. e p. dall'art. 348 c.p. perché, abusivamente esercitava la professione di dottore commercialista senza essere iscritto al relativo albo professionale;

In Bologna in epoca anteriore e prossima al 23.07.2014;

In esito all'odierna udienza, sentiti:

il P.M. che ha concluso

Il difensore dell'imputato \_\_\_\_\_ Avv. \_\_\_\_\_  
che ha concluso

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con decreto di citazione diretta, emesso in data 25.02.2017, e regolarmente notificato, [REDACTED] era tratto innanzi a questo Tribunale per rispondere dei reati di cui agli artt. 640, 61 n. 11 c.p. e 348 c.p., come descritti in imputazione e non comparendo al dibattimento era giudicato in assenza. All'udienza fissata per il giorno 13.10.2020 si dava atto della diversa composizione dell'organo giudicante e su consenso delle parti si rinnovavano i provvedimenti ordinatori e istruttori precedentemente assunti. Il difensore della persona offesa [REDACTED] – legale rappresentante della società [REDACTED] s.r.l. – chiedeva di essere rimesso in termini per la costituzione di parte civile, adducendo che la sua assistita non fosse mai stata citata e non avesse mai avuto conoscenza del procedimento. Il Tribunale respingeva l'eccezione e disponeva procedersi oltre, rilevando che la notifica dell'avviso dell'udienza fosse stata effettuata presso il difensore precedentemente nominato, nel pieno rispetto del criterio del domicilio legale di cui all'art. 33 disp. att. c.p.p., non derogabile da parte della persona offesa (cfr. Cass. pen., sez. VI n. 30743 del 2009). In pari data venivano raccolte le deposizioni testimoniali di [REDACTED] e [REDACTED], mentre all'udienza del 03.11.2020 venivano sentiti [REDACTED] e [REDACTED]. All'udienza del 19.01.2021 il difensore dell'imputato chiedeva che ai sensi dell'art. 507 c.p.p. fossero sentiti i testi [REDACTED] e [REDACTED], richiesta che il giudice respingeva non ritenendo tali deposizioni essenziali ai fini del *decisum* alla luce di quanto dichiarato dal teste [REDACTED]. Indi le parti, all'esito della discussione, concludevano come da verbale e veniva pronunciata sentenza mediante lettura del dispositivo, con fissazione di termine di giorni quarantacinque per il deposito della motivazione.

2. È utile premettere come l'intera vicenda per cui è processo abbia pacificamente tratto origine dalla trattativa commerciale risalente all'anno 2013 tra la società [REDACTED] s.r.l. (e [REDACTED] s.r.l.) e la società [REDACTED] s.p.a. (poi divenuta [REDACTED] s.r.l.). La società [REDACTED] s.r.l. si occupa perlopiù della produzione e commercializzazione di veicoli per disabili e all'epoca dei fatti versava in uno stato di crisi dovuto sostanzialmente a difficoltà di natura finanziaria. Tale stato di sofferenza indusse i soci della [REDACTED] s.r.l. ad intavolare una trattativa con la [REDACTED] s.p.a. per la cessione delle proprie quote di partecipazione, trattativa che aveva raggiunto un livello decisamente avanzato, tanto che la [REDACTED] s.r.l. decise di affidarsi ad alcuni professionisti indicati dalla controparte, stante l'imminente *closing* dell'accordo. Tra i consulenti indicati vi era l'imputato [REDACTED], che era stato presentato come dottore commercialista della [REDACTED] s.p.a., in grado di occuparsi degli adempimenti contabili e fiscali. È proprio nell'ambito di tale che si sono verificati i fatti oggetto di imputazione.

3. All'udienza del 13.10.2020 è stata sentita la teste [REDACTED], la quale ha riferito di essere madre della querelante [REDACTED] e figlia della signora [REDACTED], che aveva rivestito la carica di amministratrice della [REDACTED] s.r.l. sino a quando fu costretta ad allontanarsi dalla direzione

della società per via di un incidente che le causò la rottura del femore. La teste ha riferito che, proprio in concomitanza alla trattativa con la società [redacted] s.p.a e all'incidente occorso a [redacted] sua figlia [redacted] era subentrata nel ruolo di amministratrice della società [redacted] s.r.l. Nel frattempo la [redacted] aveva introdotto nell'organigramma della [redacted] s.r.l. alcune figure dirigenziali, tra cui il dottor [redacted], che era stato assunto con il ruolo di direttore generale. Fu proprio il dottor Intermite ad incaricare [redacted] di presentare il bilancio d'esercizio della [redacted] s.r.l. per il 2013 e di occuparsi di tutti gli adempimenti fiscali. A tal proposito, la società si era affidata sino a quel momento ad un'altra commercialista - la dottoressa [redacted] - ma su pressioni del dottor [redacted] era subentrato il signor [redacted]. La teste ha raccontato che l'imputato le venne presentato personalmente a dicembre 2013, incontro nel corso del quale egli confermò di essere un commercialista, rassicurando che da quel momento in poi si sarebbe occupato di tutti gli adempimenti contabili e fiscali della [redacted] s.r.l.. La teste ha dichiarato che le prime problematiche insorsero perlopiù in relazione alla presentazione del Modello Unico per il periodo d'imposta 2013. A riguardo, la medesima ha spiegato che la [redacted] s.r.l. era solita presentare la dichiarazione fiscale corredata da un visto di conformità, allo scopo precipuo di poter compensare le imposte - in specie i.v.a. - con gli oneri della gestione, e segnatamente con i contributi dei lavoratori dipendenti. Ella ha spiegato che l'imputato, disattendendo le richieste della società, non presentò il Modello Unico munito della succitata dichiarazione di conformità e che di tale circostanza apprese solo nel 2014, allorché dovette intervenire con l'ausilio di un legale per arginare alcune operazioni di dubbia liceità poste in essere dal dottor [redacted] nel corso della sua gestione. Sul punto la teste ha dichiarato *"Quando io sono entrata in [redacted] ho scoperto che c'erano delle situazioni poco chiare, ho dovuto far intervenire un avvocato che mi aiutasse a capire quelli che erano i contratti che la [redacted] stava facendo, allora a quel punto io ho bloccato tutto, ho licenziato Intermite perché eravamo ancora nel periodo di prova, perché era stato assunto da pochi mesi in seguito alla richiesta di [redacted], e ho cercato di fermare tutto quanto, quindi ho messo via il commercialista, ho messo via Intermite"* (cfr. trascrizioni deposizione testimoniale [redacted] del 13.10.2020 a p. 7). Nel proseguo della deposizione la [redacted] ha spiegato che, proprio in occasione di alcune verifiche, apprese che l'imputato non era iscritto all'albo dei commercialisti, di tal che questi venne sostituito dal dottor [redacted], che da allora riveste il ruolo di commercialista della [redacted] s.r.l.

Sempre all'udienza del 13.10.2020 è stata sentita la teste [redacted], la quale ha riferito che all'epoca dei fatti si occupava delle prime note d'acconto e delle fatture della [redacted] s.r.l. La predetta ha raccontato che l'imputato le era stato presentato dal dottor [redacted] come il commercialista che si sarebbe occupato della presentazione del bilancio e della contabilità. La [redacted] ha confermato

che in alcune occasioni aveva trasmesso al [redacted] della documentazione contabile riconducibile alla [redacted] s.r.l.

All'udienza de 03.11.2020 è stata sentita la querelante [redacted], la quale ha spiegato che sua nonna - ovverosia la signora [redacted] - aveva individuato alcuni potenziali acquirenti della [redacted] s.r.l., e in particolare il signor [redacted], che all'epoca dei fatti risultava titolare della società [redacted] s.p.a (cfr. proposta di acquisto [redacted] s.p.a del 15.10.2013). La predetta ha spiegato che quando le trattative erano ormai avanzate il [redacted] insistette affinché potessero subentrare alcuni professionisti di sua fiducia nella gestione della società, posto che a suo dire la vendita si sarebbe completata in un arco temporale decisamente ristretto. A riguardo, la teste ha riferito testualmente *"Lui disse all'epoca che nel giro di un mesetto sarebbero stato loro i proprietari, volevano già mettere in gioco i loro professionisti e gestire, organizzare le cose come meglio credevano"* e *"In tutto ciò, per entrare nel merito su [redacted], i personaggi erano il signor [redacted], della [redacted], che era proprio l'acquirente; il signor [redacted], non so dirle esattamente in che modo legato al signor [redacted], ma era quello che era entrato a lavorare in [redacted] e che seguiva passo passo le direttive di [redacted]; avvocato, il signor [redacted]; commercialista, il signor [redacted]. Queste erano le quattro figure che hanno messo un po' piede nell'azienda"* (cfr. trascrizione deposizione testimoniale [redacted] del 03.11.2020 a p. 4 e 5). Nel proseguo della testimonianza la [redacted] ha spiegato che inizialmente non intendeva assecondare le istanze dell'acquirente, anche per via delle difficoltà finanziarie che la [redacted] s.r.l. stava attraversando in quel periodo; tuttavia la querelante si decise ad accogliere la richiesta, dato che la [redacted] s.p.a. confermò che si sarebbe fatta carico delle spese derivanti dal coinvolgimento dei nuovi professionisti. La teste ha poi chiarito che la [redacted] s.r.l. è una società che opera nell'ambito della produzione di prodotti per disabili e che operando in questo settore ha possibilità di acquistare le materie prime con l'applicazione di una aliquota i.v.a. del 22%, salvo poi poter rivendere il prodotto finito con l'applicazione dell'aliquota i.v.a. del 4%. Essa ha quindi evidenziato che l'applicazione di un'aliquota superiore (22%) sugli acquisti delle materie prime rispetto a quella delle vendite (4%) consente alla società di maturare i.v.a. a credito, che generalmente viene compensata con i contributi per i lavoratori dipendenti. Ha poi chiarito che [redacted] aveva il compito di depositare i bilanci della [redacted] s.r.l. e della [redacted] s.r.l. e di apporre alla dichiarazione fiscale un'attestazione di conformità, requisito necessario per poter usufruire dell'i.v.a. a credito. A riguardo la teste ha spiegato che l'imputato *"non ha apposto questo visto di conformità, quindi noi non abbiamo potuto usare l'i.v.a. a credito per pagare i contributi dipendenti, così si è accesa una lampadina, abbiamo fatto delle verifiche ed è venuto fuori che [redacted] non era effettivamente commercialista, ma si era presentato come commercialista"*. La medesima inoltre ha precisato che il [redacted] non aveva potuto vistare il Modello Unico perché non era iscritto all'albo dei commercialisti;

a riguardo ha dichiarato *“Non poteva inviarlo perché non era commercialista, se non sbaglio. Lui ha depositato il Bilancio modificandolo. Non poteva allegare anche questo Modello Unico in quanto non era commercialista, quindi non aveva il titolo che gli consentiva di poter procedere”*. La querelante ha precisato che l'impossibilità di usufruire dell'i.v.a. a credito procurò alla società anche problemi di liquidità: *“Per noi è stato un grossissimo problema perché già non avevamo liquidità, il toglierci anche quella poca che avevamo certa, è stato un grosso problema. In più, se non abbiamo anche la parte dei contributi in pari, non possiamo partecipare a gare di appalto e questo è un altro dato che ci toglie linfa vitale”* (cfr. trascrizione deposizione testimoniale [redacted] del 03.11.2020 a p. 7). Essa, inoltre, ha chiarito che il [redacted] le era stato presentato dal signor [redacted] e che in quell'occasione egli si era qualificato come esercente la professione di commercialista. Tuttavia, la medesima apprese che il [redacted] non era iscritto all'albo dei commercialisti solo quando la [redacted] s.r.l. non fu in grado di sfruttare l'i.v.a. a credito in compensazione. La testimone ha infine chiarito che il [redacted] non aveva emesso fatture nei confronti della [redacted] s.r.l. e non aveva mai avanzato richieste di pagamento, dacché secondo gli accordi con il signor [redacted] sarebbe stata la [redacted] s.p.a. a farsi carico dei compensi del professionista; essa ha poi specificato di non essersi mai recata presso lo studio professionale dell'imputato in quanto i consulenti erano soliti presentarsi direttamente presso gli uffici della [redacted] s.r.l..

Sempre all'udienza del 03.11.2020 è stato sentito [redacted] il quale ha chiarito che all'epoca dei fatti rivestiva il ruolo di consulente tecnico della società [redacted] s.r.l. in un contenzioso civilistico intentato contro la banca [redacted]. Il teste ha sostanzialmente confermato che in quel periodo la [redacted] s.p.a. aveva manifestato la volontà di acquistare le quote di partecipazione della [redacted] s.r.l., che versava in uno stato crisi per carenza di liquidità. Egli ha raccontato che il [redacted] era subentrato alla commercialista [redacted] e si era occupato di presentare la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2013. A riguardo il [redacted] ha dichiarato: *“..hanno presentato Dichiarazione. Io dicevo che, secondo me, non aveva molto senso, anche perché la commercialista prima aveva già predisposto la Dichiarazione, quindi bastava l'invio. Cosa è successo? Loro hanno fatto l'invio e poi abbiamo scoperto che mancava il visto di conformità. Siccome la società, che più che altro esporta, ogni anno accumula un credito I.V.A. enorme, col quale va a pagare i contributi dei dipendenti. Ovviamente, già non è dotata di molta liquidità, se in più non sfrutta i crediti che ha.. La dichiarazione che inviò [redacted] era senza visto di conformità. Allora quando me ne sono accorto sono andato a controllare nell'Albo dei Commercialisti e ho visto che lui non era iscritto.”* (cfr. cfr. trascrizione deposizione testimoniale [redacted] del 03.11.2020 a p. 15). Il teste, inoltre, ha raccontato di avere intrattenuto rapporti diretti con l'imputato, nel corso dei quali questi gli confermò che si sarebbe occupato della contabilità della società. Nel proseguo ha chiarito che la presentazione della

dichiarazione dei redditi non è un atto di pertinenza esclusiva del commercialista, ma all'epoca dei fatti se il dichiarante era – come nel caso della █████ s.r.l. – titolare di un credito i.v.a. (superiore a € 12.000,00) avrebbe potuto utilizzarlo in compensazione solo se fosse stato apposto sulla dichiarazione fiscale un visto di conformità da parte di un commercialista (cfr. trascrizione deposizione testimoniale █████ del 03.11.2020 a p. 16).

4. Nell'ambito di tale quadro probatorio, in punto di diritto occorre osservare preliminarmente che la norma incriminatrice di cui all'art. 348 c.p. (oggetto dell'imputazione sub b) trova la propria *ratio* nella tutela dell'interesse generale, di pertinenza della pubblica amministrazione, a che determinate professioni vengano esercitate da chi, avendo conseguito una particolare abilitazione professionale, risulti in possesso di particolari requisiti deontologici e tecnici richiesti dalla legge; requisiti cui la norma rinvia in via di integrazione necessaria. In ragione della predetta necessaria integrazione, la norma in esame viene generalmente configurata sia in dottrina che in giurisprudenza come una norma penale in bianco. Su queste basi la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di chiarire che la centrale locuzione *“esercita una professione”* attiene *“ai contenuti dell'attività professionale e non può che trovare anch'essa la sua concreta integrazione nelle fonti che disciplinano le singole professioni”* e che la *“abusività”* prevista dalla norma viene conseguentemente riconnessa, in pratica, alla mancanza della iscrizione del soggetto attivo nell'apposito albo professionale (cfr. Sez. U, *Sentenza n. 11545 del 15/12/2011*). In via generale si può pertanto evidenziare che, ai fini della tutela penale, l'esercizio di una professione deve necessariamente esplicarsi con rilevanza esterna. Con particolare riguardo all'esercizio abusivo della professione di commercialista, si erano consolidati in passato due orientamenti interpretativi collidenti. L'indirizzo tradizionale riteneva che gli atti inclusi nella protezione penale accordata all'ordinamento fossero solo quelli attribuiti in via esclusiva alla professione di commercialista, osservando che in mancanza di tale limitazione si sarebbe determinata una indebita compressione dei diritti di libertà ed iniziativa economica spettanti a ciascun individuo. Un secondo orientamento, inaugurato in giurisprudenza dalla sentenza della Sez. VI, n. 49 dell' 08.10.2002 (Notaristefano, Rv. 223215), riteneva invece che assumessero rilevanza tutti gli aspetti comunque caratteristici della professione; dunque non solo gli atti attribuiti in via esclusiva, ma anche quelli definiti *“relativamente liberi”*, nel senso che i medesimi potrebbero essere compiuti da chiunque a titolo occasionale, salvo poi acquisire natura *“riservata”* laddove posti in essere in via continuativa ed organizzata. Anche in questa seconda ipotesi, secondo la Corte, si ha *“esercizio della professione”* per cui è richiesta l'iscrizione nel relativo albo, ricorrendo parimenti la necessità *“di tutelare il cittadino dal rischio di affidarsi, per determinate esigenze, a soggetti inesperti nell'esercizio della professione o indegni di esercitarla”*. Tale contrasto interpretativo è stato sanato nel 2012 dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, le quali hanno

sostanzialmente fatto proprio l'orientamento estensivo da ultimo richiamato, pur ridefinendo con maggior precisione i contorni della norma incriminatrice e chiarendo che *“Il principio di effettività delle fattispecie incriminatrici, discendente da quello di legalità e riferibile, come questo, non solo alle previsioni direttamente contenute nelle norme penali ma anche a quelle delle fonti extrapenali che ne costituiscono sostanziale integrazione, impedisce di dare qualsiasi rilievo, ai fini della norma di cui all'art. 348 cod. pen. a disposizioni di carattere così indeterminato come quella sopra indicata”* (Sez. U, Sentenza n. 11545 del 15/12/2011 Ud. (dep. 23/03/2012) a p. 13). Sulla base di queste statuizioni di principio è stato chiarito che *“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. (Fattispecie relativa all'abusivo esercizio della professione di commercialista; cfr. Sez. U, Sentenza n. 11545 del 15/12/201, Rv. 251819; Sez. 6, Sentenza n. 33464 del 10/05/2018, Rv. 273788 - 01).*

5. Alla luce di quanto sopra può concludersi che la condotta di commercialista ascritta al [REDACTED], caratterizzata dall'espletamento sia di atti riservati sia di atti non riservati, risulta provata dalla decisiva convergenza di più dati probatori costituiti:

- dalle conformi dichiarazioni dei testimoni sentiti nel corso dell'istruttoria dibattimentale, i quali hanno affermato che l'imputato venne presentato dai signori [REDACTED] e [REDACTED] come il commercialista della società [REDACTED] s.r.l.
- dal fatto che tutti i testimoni abbiano univocamente dichiarato che [REDACTED] si qualificò come dottore commercialista, rassicurando i propri clienti che si sarebbe occupato degli adempimenti contabili e fiscali delle società [REDACTED] s.r.l. e [REDACTED] s.r.l.;
- dal fatto che il medesimo si occupò personalmente di depositare il Bilancio delle succitate società per l'esercizio 2013, attività che seppure “non riservata” nella prassi viene generalmente svolta da professionisti iscritti all'albo dei commercialisti; egli inoltre presentò il Modello Unico per il corrispondente periodo di imposta, senza apporre il visto di conformità necessario per consentire alle società di compensare l'i.v.a. a credito maturata;

- dal fatto che non abbia informato i propri clienti della mancata apposizione del visto in parola sul Modello Unico, sebbene dalle risultanze processuali sia emerso che egli fosse ben consapevole della assoluta necessità da parte della [REDACTED] s.r.l. di poter compensare la propria i.v.a. a credito<sup>1</sup>;
- dal fatto che l'apposizione del sopra citato visto di conformità sia un atto riservato agli iscritti all'albo dei commercialisti e ad altre particolari figure professionali;
- dal tenore della corrispondenza intercorsa tra [REDACTED] e la signora [REDACTED], con cui egli richiese la trasmissione di numerosi documenti contabili per poter depositare il Bilancio della [REDACTED] s.r.l.;
- dal contenuto della mail risalente al giorno 07.01.2014, con cui l'imputato richiese il pagamento di un corrispettivo pari a € 400,00 per l'invio telematico del bilancio (cfr. mail 07.01.2014 in atti); il corrispettivo, peraltro, venne saldato con bonifico eseguito dalla [REDACTED] s.r.l. in favore dell'imputato (cfr. bonifico in data 13.01.2014, agli atti);
- dal fatto che utilizzasse degli account e-mail denominati [REDACTED]@hotmail.it e [REDACTED]@gmail.com, da cui si trae che il medesimo svolgeva un'attività professionale continuativa ed organizzata (cfr. conversazioni e-mail agli atti);
- dal fatto che non avesse informato i propri clienti di essere privo di un'abilitazione professionale, con ciò violando il loro legittimo affidamento incolpevole.

Da questi elementi probatori emerge chiaramente come l'imputato abbia tenuto una condotta che appariva espressione di un legittimo esercizio della professione di commercialista, condotta che peraltro è stata perpetrata in via abituale, continuativa e onerosa. Invero la condotta ascritta al [REDACTED], pur essendosi parzialmente concretata nell'adozione di atti non riservati alla professione di commercialista - come la presentazione del bilancio d'esercizio<sup>2</sup> - è stata in grado di tradire il legittimo affidamento dei propri clienti, stante l'abitudine e l'organizzazione con cui il [REDACTED] si è presentato ed ha agito nel corso di un lasso temporale rilevante. Dall'istruttoria dibattimentale è emerso infatti che egli si era qualificato espressamente come commercialista, era stato presentato come il commercialista della [REDACTED] s.p.a., si era fatto carico di tutti gli adempimenti contabili e fiscali delle società clienti, aveva account e-mail contenenti le espressioni "studio" e "[REDACTED]", da cui si trae l'esistenza di una struttura professionale organizzata, tutti elementi che nel complesso potevano ingenerare il convincimento che egli fosse iscritto all'albo dei commercialisti.

<sup>1</sup> L'apposizione del visto per la compensazione dei crediti IVA per importi dapprima superiori a 15.000 euro è stata prevista dall'art. 10, comma 7, del decreto legge 1° luglio 2009 n. 78 convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. L'art. 3 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 ha abbassato il limite minimo portandolo a 5.000 euro.

<sup>2</sup> L'art. 2435 c.c. chiarisce che l'obbligo di deposito del bilancio presso il Registro delle Imprese ricade sull'organo amministrativo. Esso va eseguito entro 30 giorni dalla data dell'approvazione assembleare.

In ordine, poi, alla presentazione del Modello Unico, i testi [redacted] e [redacted] hanno chiarito che tale dichiarazione venne sì presentata entro i termini previsti *ex lege*, ma senza l'apposizione del visto di conformità necessario per consentire alla società [redacted] s.r.l. di fruire dell'i.v.a. a credito a fini compensativi. È emerso infatti che la società era solita compensare l'imposta indiretta con gli oneri contributivi per i lavoratori dipendenti e che a causa della mancata apposizione del visto di conformità da parte dell'imputato corse il rischio di non poter fruire della predetta agevolazione fiscale<sup>3</sup>. A riguardo, va rilevato che il visto di conformità, conosciuto anche come "visto leggero", introdotto nel nostro sistema tributario dal decreto legislativo n. 241 del 9 luglio 1997, costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie, attribuito dal legislatore a soggetti estranei all'amministrazione finanziaria. Il soggetto autorizzato al rilascio del visto è tenuto a predisporre la dichiarazione fiscale, attestare di aver eseguito i necessari controlli mediante sottoscrizione della stessa e a trasmetterla all'Agenzia delle entrate. Attraverso l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali il legislatore ha inteso:

- garantire ai contribuenti assistiti il corretto adempimento di alcuni obblighi tributari;
- agevolare l'Amministrazione finanziaria nella selezione delle posizioni da controllare e nell'esecuzione dei controlli di propria competenza;
- contrastare il fenomeno legato alla compensazione di crediti inesistenti;
- semplificare le procedure legate alla richiesta dei rimborsi i.v.a.

I professionisti autorizzati al rilascio del visto di conformità – tra cui gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili - devono rispondere a requisiti professionali di onorabilità e moralità di alto profilo tali da poter offrire garanzia all'Erario e al contribuente affidatosi alle loro cure che l'attività posta in essere è conforme alle disposizioni normative disciplinanti la materia. Orbene, nel caso in esame l'imputato ha assunto un incarico professionale che prevedeva tra i diversi adempimenti anche l'apposizione del visto di conformità sul Modello Unico, con ciò ingenerando nelle società [redacted] s.r.l. e [redacted] s.r.l. il legittimo affidamento che tale attività sarebbe stata svolta correttamente. L'imputato si è assunto l'obbligo di espletare un atto che l'ordinamento riserva come tale a coloro che hanno ottenuto una speciale abilitazione; egli pertanto ha indebitamente invaso uno spazio operativo considerato dall'ordinamento come specificamente qualificante la professione di dottore commercialista, e a tali conclusioni deve pervenirsi malgrado tale attestazione non sia stata materialmente apposta da parte del medesimo, avendo egli deliberatamente ommesso di informare i propri clienti di tale omissione sebbene avesse assunto antecedentemente il predetto obbligo di

---

<sup>3</sup> Nei confronti del contribuente che compensa crediti in violazione dell'obbligo di far apporre, sulle dichiarazioni, il visto di conformità dai soggetti legittimati, l'Agenzia delle entrate procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati, dei relativi interessi nonché all'irrogazione delle sanzioni, con apposito atto di recupero.

vidimazione. Tutti questi elementi, unitamente alla assenza di formale iscrizione all'albo dei commercialisti<sup>4</sup>, forniscono prova certa in ordine alla sussistenza del reato rubricato al capo d'imputazione b) sotto il profilo oggettivo.

Quanto al dolo richiesto dalla fattispecie, le modalità della condotta non lasciano dubbi in ordine alla coscienza e volontà del [REDACTED] di porre in essere la professione di commercialista in modo continuativo ed organizzato e senza la necessaria autorizzazione amministrativa; non vi è motivo di dubitare della volontarietà delle condotte contestate all'imputato e della consapevolezza dei conseguenti effetti, stante la dinamica dei fatti già descritta.

Dall'istruttoria dibattimentale emerge quindi un quadro di particolare ed integrata consistenza probatoria circa la sussistenza del delitto in questione e della sua attribuibilità all'odierno imputato.

6. Quest'ultimo deve invece essere mandato assolto dal reato ascrittogli nel capo d'imputazione a), stante l'insussistenza dell'ingiusto profitto richiesto dall'art. 640 c.p.. Per le ragioni poc'anzi esposte risulta provato in modo tranquillante che il [REDACTED] abbia posto in essere una condotta caratterizzata dagli artifici e raggiri richiesti dalla norma incriminatrice. Parimenti, è indiscusso che tale condotta abbia ingenerato nella signora [REDACTED] - quale legale rappresentante della [REDACTED] s.r.l. - il convincimento circa l'esistenza in capo all'imputato delle qualità necessarie per l'espletamento degli adempimenti contabili e fiscali a lui affidati. Tuttavia, la signora [REDACTED], su esplicita domanda, ha espressamente confermato che l'imputato [REDACTED] non aveva né emesso fatture nei confronti della [REDACTED] s.r.l. né avanzato richieste di pagamento, dacché secondo gli accordi con il signor [REDACTED] sarebbe stata la [REDACTED] s.p.a. a farsi carico dei compensi del professionista. La circostanza trova riscontro persino nella documentazione acquisita al fascicolo del dibattimento, da cui si trae solamente che il [REDACTED] ricevette la somma di € 400,00 a titolo di rimborso per l'invio del bilancio della [REDACTED] s.r.l. (cfr. mail 07.01.2014 e bonifico in data 13.01.2014 in atti), adempimento quest'ultimo affatto riservato a coloro che sono iscritti nell'albo dei commercialisti e comunque correttamente eseguito dall'imputato. Di tal che si tratta di un corrispettivo che trova la propria giustificazione nell'adempimento dell'obbligo di invio del bilancio d'esercizio e per l'effetto non può integrare l'"ingiusto profitto" richiesto dal reato di truffa.

7. Ciò posto, [REDACTED] non appare meritevole di attenuanti, neanche di quelle ex art. 62 bis c.p., non essendo emerso alcun elemento, neppure personologico, idoneo a giustificarle.

Pena equa, tenuto conto analiticamente e comparativamente di tutti i parametri di cui all'art. 133 c.p., è quella di mesi sei di reclusione ed € 100,00 di multa, calcolata sulla base dei limiti edittali vigenti all'epoca della commissione dei fatti, tenuto conto della non elevatissima gravità delle modalità

<sup>4</sup> L'art. 2, co. 2 del D.lgs. 139 del 2005 statuisce che "Ai fini dell'esercizio della professione di cui all'articolo 1 è necessario che il dottore commercialista, il ragioniere commercialista e l'esperto contabile siano iscritti nell'Albo."

utilizzate nel porre in essere l'azione criminosa, della modesta capacità criminale e del limitato lasso temporale in cui l'imputato ha protratto la proprio condotta.

Ricorrono i presupposti per la concessione della sospensione condizionale della pena *ex art. 163 c.p.*, stante la prognosi favorevole in ordine alla futura astensione dell'imputato dal commettere ulteriori fatti di reato, validata dalla risalenza dei fatti e dall'assenza di successive condanne o denunce. A riguardo, non ostano alla concessione del beneficio le precedenti condanne per appropriazione indebita e omesso versamento di ritenute previdenziali, posto che la pena da infliggere per il reato di cui al capo b) dell'imputazione, cumulata con quella irrogata con le precedenti condanne, non supera il limite stabilito dall'art. 163 c.p. (cfr. Certificato casellario giudiziale in atti). I precedenti poc' anzi citati precludono invece la concessione del beneficio della non menzione della condanna nel casellario giudiziario di cui all'art. 175 c.p.

Alla condanna consegue l'obbligo per l'imputato di rifusione delle spese processuali.

P.Q.M.

visti gli artt. 533 - 535 c.p.p.,

dichiara

██████████ responsabile del reato ascrittogli nel capo b) di imputazione e lo condanna alla pena di mesi sei di reclusione ed € 100,00 di multa, oltre al pagamento delle spese processuali.

Visto l'art. 163 c.p.,

dispone la sospensione condizionale della pena inflitta.

Visto l'art. 530, comma 2, c.p.p.,

assolve

l'imputato dal reato contestatogli nel capo a) d'imputazione perché il fatto non sussiste.

Visto l'art. 544 comma 3 c.p.p.,

fissa termine di giorni quarantacinque per il deposito della motivazione.

Bologna, 7 febbraio 2021

Il giudice  
Mirko Stefano

Depositato in Cancelleria  
Oggi 02 MAR. 2021  
L'Assistente Giudiziario  
Silvia Ruggia