

La responsabilità del consulente fiscale per l'evasione dell'IVA | Sentenza Cass. pen. 3.11.2014 n. 45249

di [Sentenze tributarie](#)

Publicato il 4 Dicembre 2014

una sentenza di Cassazione che analizza il ruolo del consulente fiscale nell'assistenza alla gestione di operazioni inesistenti da parte dei clienti (segnalata dall'avv. Valeria Nicoletti)

Cassazione penale 3.11.2014 n. 45249

Ritenuto in fatto 1. La G. propone ricorso avverso la ordinanza del Tribunale del riesame di Milano che ha rigettato la richiesta di riesame presentata avverso l'ordinanza di applicazione della misura della custodia cautelare in carcere per i reati di cui agli articoli 110 c.p. e art. 2 del DLgs. n. 74 del 2000 per avere concorso, quale consulente fiscale e ideatore del meccanismo fraudolento al fine di evadere l'IVA, a registrare nelle scritture contabili obbligatorie relative ai periodi di imposta 2009 e e 2010 elementi passivi fittizi. 2. Con un primo motivo lamenta, quale violazione di norme processuali, la mancata allegazione, sia all'ordinanza applicativa della misura cautelare, sia all'ordinanza del riesame, degli elenchi delle fatture relative ai capi di imputazione dei quali sarebbe emersa la frode carosello e attraverso cui calcolare l'imposta evasa. In particolare, con riferimento al capo 1) dell'imputazione detti documenti non compaiono neppure nel fascicolo del P.M. con conseguente obbligo per il tribunale del riesame di rilevare di ufficio la nullità derivata. 3. Con un secondo motivo lamenta la mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in particolare quanto al ruolo dell'indagato quale ideatore delle frodi fiscali, amministratore di fatto delle società A. e J. e consulente fiscale delle varie società coinvolte, non avendo tenuto conto né di quanto rappresentato dall'indagato in sede di interrogatorio di garanzia né della copiosa documentazione allegata alla memoria depositata in udienza avanti al tribunale. In particolare, quanto al



ruolo di ideatore, l'ordinanza non è motivata non spiegando perché i coindagati M. sarebbero stati soggetti incapaci da soli di elaborare una frode fiscale e perché invece L. avesse le necessarie competenze. Quanto al ruolo di amministratore di fatto e tenutario delle scritture contabili, denuncia la erroneità dell'affermazione secondo cui l'indagato avrebbe accettato di trasferire la proprietà della società A. ad un autista (tale M.) presentatogli da M.F.L. quale soggetto palesemente inidoneo e scomparso subito dopo la cessione delle quote, essendo invece risultato che questi si era reso irreperibile dopo otto mesi dalla stessa; inoltre, se egli fosse stato effettivamente amministratore di fatto, non sarebbero state rinvenute e sequestrate varie lettere in busta chiusa di istituti bancari. Denuncia inoltre il fatto che il Tribunale non abbia considerato la versione dell'indagato circa il fatto che egli, resosi conto, dopo un periodo di circa otto mesi di tenuta della contabilità, che qualcosa non andava, aveva chiamato al telefono detto Me. poco dopo, tuttavia, resosi irreperibile. In definitiva l'ordinanza non ha spiegato quale apporto causale avrebbe dato l'indagato una volta avuta la consapevolezza della ipotizzabile illiceità della condotta del proprio cliente. Quanto alla società J., denuncia come erronea l'affermazione secondo cui egli l'avrebbe costituita, posto che unico rapporto era stato quello di tenutario delle scritture contabili per 49 giorni, mentre la dismissione di tale incarico era avvenuta molto prima dell'avvio di qualsiasi accertamento, sia di natura tributaria che penale. Denuncia inoltre come illogico il fatto che da una parte il Tribunale abbia ritenuto integrato il concorso per il fatto dell'agevolazione della condotta illecita del cliente attuata attraverso la registrazione delle scritture contabili, e dall'altro censuri il fatto che lo stesso professionista non abbia curato la tenuta delle scritture contabili e non sia stato in grado di fornirle al nuovo consulente. Quanto alla società A., unico elemento è stato tratto dall'aver egli tenuto le scritture contabili, senza che tuttavia vi siano agli atti elementi per poter ritenere che egli potesse conoscere la presunta natura di società filtro, tanto più essendo una società che operava anche realmente e che le uniche fratture agli atti relative ai rapporti tra detta società e la J. presentano un ricarico medio calcolabile tra il 3 e il 4% assolutamente in linea con i prezzi e le consuetudini di mercato. Anche con riferimento alla società M.C. il Tribunale non ha motivato quale apporto concreto avrebbe fornito l'indagato; infatti, unico elemento logico, secondo il Tribunale, che proverrebbe il ruolo di ideatore del meccanismo fraudolento sarebbe stata la presentazione a lui di G.M.M. quale sorella dell'amministratore di fatto S., da parte del nipote F.L.. Resta il fatto che egli ha curato la tenuta delle scritture contabili relative all'anno 2009, non oggetto di contestazione, mentre per l'anno 2010 sono state annotate solo tre mensilità. Inoltre la dismissione del mandato è avvenuta nell'estate del 2010, e quindi di gran lunga anteriormente rispetto al trasferimento di sede del 14 marzo 2011. Quanto alle parziali ammissioni degli addebiti evidenziate dal Tribunale rileva che le stesse hanno avuto a riguardo unicamente il ruolo di tenutario delle scritture contabili di s. dalla data di costituzione fino all'inizio del 2014; il ruolo di cedente delle quote di A. a e. e di tenutario delle scritture contabili dalla fine del 2008 all'ottobre del 2009 con la rinuncia al mandato una volta che egli ebbe dubbi sulla veridicità delle operazioni commerciali da contabilizzare; il ruolo di tenutario delle scritture contabili della M.C. per l'anno

fiscale 2009 precedente a quello contestato. Denuncia inoltre come erronea la motivazione dell'ordinanza impugnata secondo cui la difesa avrebbe contestato unicamente il profilo cautelare, atteso invece il contenuto della memoria e dei motivi di riesame. Con riguardo, infine alla esigenza cautelare del pericolo di reiterazione del reato, rileva che, sia a considerare il periodo considerato nell'ordinanza impugnata e ricompreso tra 2009 e il 2011, sia a considerare il periodo 2010-2011 di cui ai capi d'imputazione, manca ogni motivazione in ordine alla requisito dell'attualità delle esigenze cautelari, posto che l'asserita condotta illecita sarebbe cessata quasi tre anni prima dell'emissione dell'ordinanza impugnata. E' inoltre illogica la motivazione in ordine alle dimensioni della frode data dal numero delle società coinvolte posto che la frode carosello presuppone necessariamente una società cartiera e una società filtro oltre alla società fornitrice e al beneficiario finale. Illogica è infine la motivazione in ordine alla inadeguatezza della misura degli arresti domiciliari stante la vicinanza del luogo di lavoro con la casa ove il ricorrente risiede, posto che se l'indagato rimanesse confinato nel proprio appartamento, l'ubicazione del suo studio e la vicinanza con la casa non rileverebbero a nulla. Così come è illogico ritenere l'inadeguatezza per il fatto che l'unico familiare convivente, ovvero la moglie incensurata, potrebbe compiere condotte di favoreggiamento o addirittura di concorso. Considerato in diritto

4. Il primo motivo di ricorso è inammissibile ex art. 606, comma 3, c.p.p. perché mai proposto innanzi al Tribunale del riesame. Va infatti ricordato che è inammissibile il ricorso avverso il provvedimento del Tribunale del riesame con il quale si deducono per la prima volta violazioni di legge inerenti l'ordinanza applicativa della misura cautelare, che non avevano costituito oggetto di doglianza dinanzi allo stesso tribunale (Sez. 5, n. 24693 del 28/02/2014, D'I., Rv.



[Omissis]). Va considerato, in ogni caso, che la doglianza è infondata anche nel merito giacché, secondo quanto previsto dall'art. 292, comma 2, lett. b), c.p.p., è sufficiente che l'ordinanza contenga una descrizione "sommaria" del fatto; nella specie, lo stesso ricorrente non appare contestare che tale descrizione vi sia e che la stessa abbia consentito la comprensione del contenuto dell'addebito senza che, d'altra parte, la stessa descrizione possa venir meno per il solo fatto della mancata allegazione materiale delle fatture incriminate. 5. Anche il secondo motivo è inammissibile. Va infatti considerato che, come più volte ricordato da questa Corte, il controllo del giudice di legittimità in punto di misure cautelari personali non concerne né la ricostruzione dei fatti né l'apprezzamento del giudice di merito circa l'attendibilità delle fonti e la rilevanza e/o concluzione dei dati probatori (essendo inammissibile in sede di legittimità la prospettazione di una diversa valutazione di circostanze già esaminate dal giudice di merito), ma è circoscritto alla verifica che il testo dell'atto impugnato risponda a due requisiti che lo rendono insindacabile: 1) l'esposizione delle ragioni giuridicamente significative che lo hanno

determinato; 2) l'assenza di illogicità evidenti, ossia la congruenza delle argomentazioni rispetto al fine giustificativo del provvedimento (tra le altre, Sez. 3, n. 40873 del 21/10/2010, M., Rv. [Omissis]; Sez. 6, n. 3529/99 del 12/11/98, S., Rv. [Omissis]). Ora, mentre, come desumibile con evidenza dal contenuto del ricorso sopra esposto, il ricorrente pretenderebbe in realtà di censurare proprio l'aspetto valutativo del compendio probatorio (analizzato, tra l'altro, alla luce di parametri che, a dispetto della fase cautelare in cui si versa, finiscono per pretendere un grado di accertamento riservato alla fase del giudizio) in tal modo esorbitando dai limiti funzionali alla critica del provvedimento sotto il solo aspetto della legittimità, il provvedimento impugnato non può dirsi carente né sotto il profilo della esposizione delle ragioni sorreggenti i gravi indizi né sotto il profilo della natura logica delle argomentazioni. Infatti l'ordinanza ha analiticamente considerato, alle pagine da 5 a 7, con riguardo al meccanismo della frode - carosello posto in essere e in relazione alle varie società coinvolte dai capi d'imputazione sub 1) e sub 2), il ruolo dell'indagato di intermediario per l'invio delle dichiarazioni, di consulente fiscale rispetto a soggetti palesemente incapaci di elaborare una frode senza il contributo di un fiscalista esperto, e, soprattutto, significativamente, di persona che curava la contabilità sino a costituire la società cartiera A., poi ceduta al prestanome M.. Ha inoltre riportato quanto affermato dalla moglie di M.F.L. in una conversazione via internet con M.G.M. circa la necessità di confermare le versioni consigliate da L. con riferimento alla A. srl. 6. Il secondo motivo è invece fondato. Questa Corte ha più volte affermato che la distanza temporale tra i fatti e il momento della decisione cautelare, giacché tendenzialmente dissonante con l'attualità e l'intensità delle esigenze cautelari, comporta un rigoroso obbligo di motivazione sia in relazione a detta attualità sia in relazione alla scelta della misura, dovendosi ritenere che ad una maggiore distanza temporale dai fatti corrisponda un affievolimento delle predette esigenze (tra le altre, Sez. 6, n. 27865 del 10/06/2009, S., Rv. [Omissis]; Sez. 2, n. 21564 del 08/05/2008, P.M. in proc. Me. e altro, Rv. [Omissis]). Nella specie, quanto appunto alla doglianza in ordine alla attualità delle esigenze, l'ordinanza impugnata, a fronte di misura adottata in data 08/04/2014 per fatti che, dagli addebiti contestati, non vanno oltre il 27/09/2011, si è limitata, con affermazione assiomatica ed indimostrata, a dire che "nel frattempo le vicende societarie si sono susseguite e comunque la capacità dell'indagato di reiterare la frode con gli stessi coindagati o con altri soggetti è rimasta immutata". Ne consegue che l'ordinanza impugnata deve essere annullata con rinvio al Tribunale di Salerno cui spetterà di valutare nuovamente, nel rispetto dei principi ricordati sopra, il profilo, censurato dal ricorrente, relativo alla attualità delle esigenze cautelari e alla scelta della misura. P.Q.M. Annulla l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Milano limitatamente alle esigenze cautelari. Rigetta nel resto. La Corte dispone inoltre che copia del presente provvedimento sia trasmessa al Direttore dell'Istituto Penitenziario competente, a norma dell'art. 94, comma 1-ter, Disp. Att. c.p.p..