

N. 3882/15 R.G. notizie di reato
N. 835/17 R.G. Trib.

SENT. N. 247
del 22/03/2022
deportata il 18/5/22
6/9



TRIBUNALE ORDINARIO DI FERMO
REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale in composizione monocratica, in persona del Giudice dott.ssa [REDACTED], con l'intervento del P.M., dott.ssa C. Corinaldesi, e l'assistenza del cancelliere, ass. giud. I. Pietanza, alla pubblica udienza del giorno 22.03.2022 ha pronunciato e pubblicato mediante lettura del dispositivo la seguente

SENTENZA

nella causa penale nei confronti di

[REDACTED], nato in data 20.12.1961 a [REDACTED];

difeso di fiducia dall'Avv. Giacomo Galeota;

LIBERO ASSENTE

IMPUTATO

v. allegato

MOTIVAZIONE

Con decreto che dispone il giudizio del 12.01.2017, [REDACTED] veniva rinviato a giudizio per rispondere della ipotesi di reato di cui all'imputazione. Nello specifico, [REDACTED] veniva imputato in ordine al reato p. e p. dall'art. 81 cpv, art. 10 del D.L.vo 10 marzo 2000 n. 74, poiché, quale legale rappresentante pro tempore dell'omonimo studio [REDACTED] esercente in [REDACTED] [REDACTED] partita Iva [REDACTED] al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, occultava e/o distruggeva in tutto o in parte le scritture contabili e/o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e del volume di affari; segnatamente, veniva imputato poiché occultava e/o distruggeva nr. 1874 ricevute (di cui nr. 684 per l'anno 2011, nr. 646 per l'anno 2012 e nr. 544 per l'anno 2013), emesse dallo stesso [REDACTED] per prestazioni sanitarie effettuate in favore di beneficiari che le producevano successivamente a svariate compagnie di assicurazione al fine di ottenere la liquidazione dei danni subiti.

In sede dibattimentale, dichiarata l'assenza dell'imputato, regolarmente citato e non comparso, veniva espletata l'istruttoria dibattimentale mediante l'escussione dei testi [REDACTED] (all'udienza del 26.09.2017), [REDACTED] (all'udienza del 17.07.2018), e [REDACTED] (all'udienza del 24.09.2019).

All'udienza del 22.3.2022 all'esito della istruttoria dibattimentale le parti concludevano e veniva data lettura del dispositivo della presente sentenza.

Deve essere pronunciata sentenza di assoluzione per l'imputato [REDACTED] [REDACTED] come da dispositivo perché il fatto non sussiste non essendo emersa la prova oltre ogni ragionevole dubbio della evasione contestata.

Infatti all'esito della attività istruttoria svolta in dibattimento e in considerazione della documentazione prodotta (processo verbale di constatazione del 10.12.2015 della Guardia di Finanza di Fermo), non è emersa la prova oltre ogni ragionevole dubbio della integrazione sotto il profilo oggettivo e soggettivo della condotta di evasione di imposta mediante occultamento e/o distruzione delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

Dal processo verbale di constatazione del 10.12.2015 si evince che in data 14.07.2015 la Guardia di Finanza di Fermo iniziava una verifica fiscale nei confronti dello studio medico del [REDACTED] con sede in [REDACTED], per i periodi d'imposta 2011-2012-2013, nell'ambito della quale sulla base della documentazione contabile acquisita dal professionista nel corso della verifica emergeva la seguente situazione:

ANNO 2011

- Ricevute contabilizzate nr. 148;
- Compensi dichiarati € 12.410,00;

ANNO 2012

- Ricevute contabilizzate nr. 152;
- Compensi dichiarati € 12.800,00;

ANNO 2013

- Ricevute contabilizzate nr. 152;
- Compensi dichiarati € 13.350,00.

Successivamente, dalle varie banche dati dell'anagrafe tributaria, i verbalizzanti riscontravano che alcune società di assicurazione avevano liquidato somme in favore di diversi beneficiari in forza di parcelle emesse dal [REDACTED] e ne acquisivano le relative copie.

Dal confronto tra la documentazione contabile fornita dal professionista e le copie delle ricevute fiscali/parcelle acquisite dalle compagnie assicurative, i

Handwritten signature

verbalizzanti evidenziavano alcune anomalie e l'omessa esibizione e/o contabilizzazione di alcune ricevute oggetto di liquidazione in sede assicurativa.

Nello specifico, gli operanti della Guardia di Finanza ritenevano che il [REDACTED] [REDACTED] oltre alle ricevute trasmesse dalle compagnie assicurative e non rinvenute tra la documentazione fornita dall'imputato, avesse effettivamente emesso e successivamente occultato e/o distrutto tutte le ricevute fiscali mancanti ricostruendo la seguente situazione:

ANNO 2011

- Numero progressivo ultima ricevuta acquisita	832;
- Ricevute acquisite c/o compagnie assicurative	31;
- Ricevute esibite e contabilizzate	<u>148:</u>
Differenza	653.

ANNO 2012

- Numero progressivo ultima ricevuta acquisita	798;
- Ricevute acquisite c/o compagnie assicurative	33;
- Ricevute esibite e contabilizzate	<u>152:</u>
Differenza	613.

ANNO 2013

- Numero progressivo ultima ricevuta acquisita	696;
- Ricevute acquisite c/o compagnie assicurative	26;
- Ricevute esibite e contabilizzate	<u>152:</u>
Differenza	518.

Sulla base di tali elementi e prendendo come base di riferimento un ipotetico corrispettivo pari ad € 50,00 per ogni ricevuta fiscale, i verbalizzanti ritenevano che il professionista avrebbe omesso di contabilizzare e dichiarare compensi nella misura pari ad € 32.650,00 (per l'anno 2011), € 30.650,00 (per l'anno 2012), ed € 25.900,00 (per l'anno 2013).

Handwritten signature

In sede dibattimentale all'udienza del 26.09.2017, il teste [REDACTED] [REDACTED] in qualità di operante presso la Guardia di Finanza di Fermo, confermava il contenuto del verbale di constatazione in atti e di aver effettuato gli accertamenti nei confronti del [REDACTED] evidenziando le difformità riscontrabili dalla comparazione tra le ricevute esibite dal professionista e quelle acquisite dalle compagnie assicurative: *"il calcolo è approssimativo perché nel senso che noi siamo riusciti ad acquisire soltanto le ricevute presso queste compagnie assicurative e ovviamente se noi troviamo la fattura 780- 790- 830, le date corrispondono a fine anno, quindi presumiamo perché generalmente si usa la numerazione progressiva, presumiamo che ci sia anche la 508, la 509, la 510 insomma, questo è il discorso"*.

In merito a tali ricevute, il teste [REDACTED] precisava che l'imputato *"Usava emettere a dei clienti delle ricevute proforma per poi pagarle successivamente..."* ammettendo comunque la possibilità che il professionista non avesse ancora ricevuto il pagamento degli importi indicati nelle ricevute in contestazione, anche perché veniva altresì precisato che il professionista ha l'obbligo della fatturazione solo al momento del pagamento effettivo.

A specifica domanda della difesa dell'imputato, il predetto teste [REDACTED] rispondeva di non ricordare se le ricevute proforma acquisite dalle compagnie assicurative riportavano o meno la dicitura *"pagato"* (come, in effetti, non sembrano riportare tale voce) e di non sapere se l'Assicurazione avesse riconosciuto gli importi ivi indicati e se questi fossero stati eventualmente corrisposti direttamente in favore del [REDACTED] o in favore del paziente intestatario delle ricevute.

Tant'è che il teste [REDACTED] riferiva che, durante le attività d'indagine, i pazienti che hanno presentato le ricevute alle compagnie assicurative non sono mai

Ray

stati sentiti potendo solo così presumere sia il pagamento in favore dell'imputato, sia la liquidazione da parte delle assicurazioni .

Invece il teste [REDACTED], escusso sempre all'udienza del 26.09.2017, in qualità di maresciallo della Guardia di Finanza in servizio presso la sezione di Pg della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Fermo, riferiva di essersi limitato a richiedere ed acquisire dal [REDACTED] i documenti la cui tenuta è obbligatoria ai fini fiscali senza svolgere ulteriori verifiche o attività.

Il teste della difesa [REDACTED] (escusso all'udienza del 17.07.2018), in qualità di commercialista del [REDACTED], riferiva che il professionista gli esibiva le fatture proforma ma *"io non è che le registro le fatture proforma, cioè io mi limito a registrare i documenti contabili diciamo che vanno emessi obbligatori. Le fatture proforma non è un documento contabile obbligatorio (...) la proforma non è un documento contabile da registrare insomma. (...) cioè la proforma gliela doveva mandare (al cliente per l'assicurazione n.d.r.), perché, anche se non la pagava, perché poi, in seguito alla proforma, ci dovrebbe stare il pagamento, al momento del pagamento si emette la fattura. La proforma è in uso, diciamo, per i professionisti"*.

Inoltre, il commercialista dell'imputato precisava che la numerazione delle note proforma (documento non soggetto all'obbligo di registrazione) era diversa da quelle delle fatture vere e proprie emesse solo a seguito dell'avvenuto incasso che venivano, queste sì, conservate e registrate nella contabilità del professionista (*"c'è una differenza fra le fatture emesse e i numeri delle fatture proforma"*).

Che la prassi nei rapporti tra il [REDACTED] ed i suoi clienti fosse quella di consegnare al paziente dapprima una fattura proforma contenente l'indicazione della somma da pagare e, solo in caso di successivo pagamento, emettere formale fattura avente diversa numerazione (rispetto

Handwritten signature

alla nota proforma) che veniva registrata nella contabilità, trovava conferma altresì nelle testimonianze dei signori [redacted] e [redacted] (escussi all'udienza del 17.07.2018) e dei signori [redacted] e [redacted] (escussi all'udienza del 24.09.2019).

Questi ultimi testimoni riferivano di essere tutti clienti del [redacted] il quale, negli anni 2011-2012-2013, aveva redatto per loro perizie medico-legali e aveva consegnato loro delle fatture proforma da esibire alle compagnie assicurative per essere liquidati, ma nessuno di essi aveva ancora provveduto al pagamento di tali fatture proforma essendo ancora in corso i procedimenti giudiziari finalizzati al risarcimento dei danni inerenti i sinistri che avevano reso necessarie le perizie medico-legali oppure per problematiche personali che avevano impedito il pagamento del corrispettivo in favore dell'imputato.

Come visto, in tali casi, il [redacted] non emetteva regolare fattura con il relativo obbligo di registrazione e conservazione ma si limitava alla consegna della parcella proforma al proprio cliente in attesa dell'eventuale futuro pagamento.

Nel caso di specie, la tesi accusatoria si fonda esclusivamente sui risultati degli accertamenti descritti e condotti dall'Agenzia delle Entrate e dunque induttivi, perché fondati su mere presunzioni.

Ai fini dell'accertamento della penale responsabilità dell'imputato, invece, gli accertamenti devono essere di natura obiettiva: ossia verifiche circa l'effettivo incasso da parte del professionista delle singole ricevute o fatture proforma tramite i clienti del medico i quali, al contrario, hanno dichiarato di non aver ancora provveduto al pagamento.

L'accertamento tributario induttivo può essere posto alla base di un accertamento penale, ma sottoponendo le relative risultanze ad autonoma valutazione critica e comparandoli con tutte le evidenze processuali disponibili.

Si osserva, poi, che gli elementi su cui si fondano le presunzioni hanno natura di indizio, non di prova (si cita, in particolare, Cassazione Sez. 3, n. 37335 del 2014), e che, nella specie, sono stati presunti sia l'emissione del quantitativo di ricevute indicato nel capo di imputazione (nr. 1874 ricevute negli anni 2011-2012-2013), sia l'incasso delle relative somme da parte dell'imputato.

Si segnala, quindi, che nel presente giudizio, le presunzioni poste alla base dell'accertamento della Guardia di Finanza non hanno trovato riscontro in dibattimento in quanto la documentazione asseritamente occultata o distrutta dall'imputato non risultava rientrare tra i documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

Infatti, il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, presuppone l'istituzione della documentazione contabile, oltre che la produzione di un reddito (cfr. Cassazione, Sentenza 12 maggio 2021, n. 18380, Cassazione, Sez. 3, n. 1441 del 12/07/2017, Cassazione, Sez. 3, n. 11643 del 2015, e Cassazione, Sez. 3, n. 38224 del 07/10/2010).

Dunque, non essendo la documentazione contestata all'odierno imputato (ricevute per compensi non ancora incassati dal professionista) soggetta all'obbligo di registrazione e conservazione non essendo tra l'altro produttiva di alcun guadagno o reddito, risulta mancante l'elemento oggettivo del reato.

Inoltre, la condotta di occultamento delle scritture contabili non può sostanziarsi in un mero contegno omissivo consistente nella mancata tenuta delle scritture contabili in guisa da rendere difficoltosa la ricostruzione del volume d'affari, ma richiede un *quid pluris* a contenuto commissivo non emerso nel caso di specie (cfr Cassazione penale, sez. III, Sentenza n. 39350/2021).

Anche sotto il profilo soggettivo non si ritiene raggiunta la prova certa della responsabilità dell'imputato in quanto l'accertamento del dolo specifico, consistente nel fine di evadere le imposte, presuppone la prova della produzione di reddito e del volume d'affari che, come visto, non è stato provato nella fattispecie in esame.

Va ribadito che "la disposizione di cui al D.lgs. 74 del 2000, art. 10 prevede una doppia alternativa condotta riferita ai documenti contabili (la distruzione e l'occultamento totale o parziale), un dolo specifico di evasione propria o di terzi e un evento costitutivo, rappresentato dalla sopravvenuta impossibilità di ricostruire, mediante i documenti i redditi o il volume degli affari al fine dell'imposta sul valore aggiunto.

E' evidente che si tratta di un reato a condotta vincolata commissiva con un evento di danno, rappresentato dalla perdita della funzione descrittiva della documentazione contabile.

Ne consegue che la condotta del reato de quo non può sostanzarsi in un mero comportamento omissivo, ossia il non avere tenuto le scritture in modo tale che sia stato obiettivamente più difficoltosa - ancorché non impossibile - la ricostruzione aliunde ai fini fiscali della situazione contabile, ma richiede, per l'integrazione della fattispecie penale, un quid pluris a contenuto commissivo consistente nell'occultamento ovvero nella distruzione di tali scritture la cui istituzione e tenuta è obbligatoria per legge (Sez. III, n. 19106 del 02/03/2016; Id. n.5079 del 13/12/2017; Sez. V, n. 35591 del 20/06/2017)" (cfr Cassazione penale, sez. III, Sentenza n. 39350/2021).

Alla luce di quanto sopra esposto, non può considerarsi raggiunta oltre ogni ragionevole dubbio la piena prova circa la responsabilità penale del [REDACTED] per evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, tramite occultamento e/o distruzione delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

Infatti, la tesi accusatoria si basa esclusivamente su presunzioni ed accertamenti induttivi senza indicare gli elementi costitutivi del reato previsto dall'art. 10 del D.Igs. 74 del 2000.

Dunque in considerazione di quanto emerso in dibattimento, e soprattutto di quanto riferito dai testimoni di cui si è sopra dato atto, risulta la mancanza di prova certa in ordine alla condotta di occultamento o distruzione di documenti contabili obbligatori così come indicato nella contestata ipotesi di cui alla imputazione.

Per quanto sin qui detto consegue che l'imputato [REDACTED] deve essere mandato assolto dal reato a lui ascritto nella imputazione per insufficienza di prova come da dispositivo.

P.Q.M.

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

ASSOLVE l'imputato [REDACTED] perché il fatto non sussiste.

Fissa in giorni 90 il termine per il deposito della motivazione.

Fermo, 22/03/2022

Il Giudice

Dott. [REDACTED]



AVVISO PROC. GEN. EX ART
18 MAG. 2022
548 C.P.P. II