

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PETRUZZELLIS Anna - Presidente

Dott. DI NICOLA Vito - rel. Consigliere

Dott. RAMACCI Luca - Consigliere

Dott. CERRONI Claudio - Consigliere

Dott. SEMERARO Luca - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sui ricorsi proposti da:

(OMISSIS), nato a (OMISSIS);

(OMISSIS), nato in (OMISSIS);

avverso la sentenza del 08/10/2020 della Corte di appello di Milano;

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi trattati ai sensi del Decreto Legge n. 137 del 2020, articolo 23, comma 8;

udita la relazione del Consigliere Dott. Vito Di Nicola;

sentito il Procuratore Generale, Dott. Seccia Domenico, che ha concluso per l'annullamento con rinvio limitatamente alla posizione di (OMISSIS) e per l'inammissibilita' del ricorso (OMISSIS);

Udito per (OMISSIS) l'avv. (OMISSIS), autorizzato alla trattazione orale del procedimento, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. (OMISSIS) e (OMISSIS) ricorrono per la cassazione della sentenza emessa in data 8 ottobre 2020, con la quale la Corte di appello di Milano ha confermato quella emessa in data 18 luglio 2019 dal giudice dell'udienza preliminare presso il Tribunale della medesima citta', che aveva condannato i ricorrenti, per quanto qui interessa, alla pena, nei confronti dell' (OMISSIS), di anni uno e mesi otto di reclusione e, nei confronti del (OMISSIS), alla pena di anni due di reclusione, oltre le pene

accessorie come per legge, disponendo altresì la confisca obbligatoria fino alla concorrenza di Euro 2.190.320,93.

Ai ricorrenti erano addebitati i reati di cui al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 2 perché, in concorso tra loro (articolo 110 c.p.), (OMISSIS), nella sua qualità di rappresentante fiscale della società (OMISSIS) Ltd, con sede legale in (OMISSIS) e domicilio fiscale in (OMISSIS), e (OMISSIS), nella sua qualità di amministratore e legale rappresentante della predetta società (OMISSIS), al fine di evadere l'I.V.A. avvalendosi di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, emesse dalla (OMISSIS) Snc (OMISSIS), per gli anni (OMISSIS), ed anche dalla (OMISSIS) S.r.l., per l'anno (OMISSIS), indicava nella dichiarazione annuale per i periodi di imposta (OMISSIS) (UNICO (OMISSIS) presentato il (OMISSIS) ed UNICO (OMISSIS) presentato il (OMISSIS)) elementi passivi fittizi per un importo totale di Euro 7.512.233,35 + IVA per Euro 1.652.695,76 (dichiarazione anno (OMISSIS)) nonché elementi passivi fittizi per un importo totale di Euro 2.443.750,75 + IVA per Euro 537.623,17 (dichiarazione anno (OMISSIS)), i fatti commettendo in (OMISSIS).

2. I ricorsi, presentati dai rispettivi difensori di fiducia degli imputati, sono affidati ai seguenti motivi.

2.1. (OMISSIS) impugna con un unico, complesso, motivo, articolato sotto due profili, con il quale denuncia l'erronea applicazione della legge penale con riferimento al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 nonché con riferimento all'articolo 110 c.p. in relazione agli articoli 40 cpv. e 48 stesso codice, nonché il vizio di motivazione con riferimento a un punto decisivo per il giudizio e dedotto in sede di gravame.

Premette che il primo Giudice lo aveva condannato, a titolo di concorso nella qualità di rappresentante fiscale in Italia, sul rilievo che la carica ricoperta attribuisse al rappresentante fiscale doveri di vigilanza e controllo il cui mancato rispetto avrebbe comportato la responsabilità a titolo di dolo generico o eventuale.

Egli aveva censurato siffatta motivazione, osservando che il Tribunale aveva, in tal modo, configurato a suo carico, ossia a carico del rappresentante fiscale, una responsabilità oggettiva, attribuendogli, per altro, una posizione di garanzia, ai sensi dell'articolo 40 cpv. c.p., che neppure risultava indicata in imputazione.

Sostiene che, sul punto, la Corte d'appello si sarebbe limitata a citare una sentenza di legittimità (la n. 26356 del 2014) secondo la quale il rappresentante fiscale in Italia di società estera sarebbe responsabile solidalmente anche qualora non partecipasse attivamente alla governance della società, trovando la sanzione penale applicazione nei confronti di chiunque, pur essendovi obbligato, non provvedesse al versamento dell'IVA e concludendo che, pertanto, il reato fosse, nel caso di specie, attribuibile al rappresentante fiscale della (OMISSIS) in Italia.

Obietta il ricorrente che l'evasione in oggetto si sarebbe concretizzata non già mediante una condotta omissiva (ad es. mancata indicazione di ricavi), ma attraverso la condotta attiva di allegazione delle spese attestata da documentazione apparentemente regolare, e rivelatasi falsa solo a seguito di apposita indagine della Guardia di finanza.

Ne consegue che, per potersi addebitare al rappresentante fiscale in Italia il necessario dolo di concorso nell'evasione altrui, occorre stabilire se costui, al momento di esibire le fatture fornitegli da altro soggetto, fosse stato consapevole o meno della loro falsità.

Aggiunge, a questo proposito, che la fattura falsa presuppone un'attitudine all'inganno per il destinatario che la riceve, e che, nel caso in oggetto, era in prima battuta proprio il rappresentante fiscale in Italia, cui venivano consegnati i dati da esibire al fisco italiano, che non aveva, ne' poteva avere, contezza dell'effettivita' degli stessi, non avendo la minima percezione di quanto effettivamente commercializzato o meno dalla (OMISSIS) in localita' estera.

Tant'e' che le circostanze oggettive (l'oggetto sociale di (OMISSIS); l'inattivita' di (OMISSIS); l'approssimazione nella compilazione dei documenti di trasporto; le elevatissime cifre emesse da (OMISSIS) e (OMISSIS) rispetto al loro fatturato), in forza delle quali era stata motivata la responsabilita' del rappresentante legale, non erano state invece utilizzate per fondare la responsabilita' del rappresentante fiscale, a dimostrazione che nei confronti di costui il giudizio di colpevolezza era stato fondato su una base meramente formale, inidonea a giustificare la ipotizzata responsabilita' concorsuale.

2.2. (OMISSIS) impugna con due motivi.

2.2.1. Con il primo motivo deduce l'inosservanza o l'erronea applicazione della legge penale o di altre norme giuridiche delle quali si deve tener conto nell'applicazione della legge penale e correlato vizio di motivazione con riferimento al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 in relazione al ritenuto concorso nel reato nella qualita' di amministratore di diritto della societa' (OMISSIS) Ltd e del dolo di evasione.

Sostiene che il Giudice dell'appello ha escluso che la qualifica di rappresentante legale fosse ex se sufficiente a fondare l'imputazione soggettiva del reato, essendo necessario l'accertamento in concreto della consapevolezza della fittiziet  della fatture utilizzate ai fini della presentazione di una dichiarazione fiscale fraudolentemente falsa.

A conforto di tale accertamento, pero', la sentenza di secondo grado farebbe leva su mere presunzioni, ommettendo di considerare che: i) sia il Gip che la Corte d'appello avevano affermato il mancato conferimento di deleghe da parte del (OMISSIS), senza valutare che la nomina di rappresentante fiscale rappresentava specifica delega di funzione del (OMISSIS) (rectius della societa') verso l' (OMISSIS); ii) la cittadinanza e la residenza estere del (OMISSIS) e la sua professione di fiduciario escludevano che egli potesse gestire le societa' (ben 14 secondo le indagini della Guardia di Finanza) italiane dallo stesso rappresentate e tra di esse di (OMISSIS) Ltd; iii) la tenuta (in Svizzera) della contabilita' della societa' (OMISSIS) Ltd non fosse elemento costitutivo del reato contestato al (OMISSIS), ma al piu' un suo antecedente non punibile.

2.2.2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta l'inosservanza delle norme processuali stabilite a pena di nullita', di inutilizzabilita', di inammissibilita' o di decadenza con riferimento all'utilizzabilita' processuale dei documenti della verifica fiscale senza l'apprestamento delle garanzie del processo penale.

Osserva che, in ossequio all'articolo 220 disp. att. codice di rito, gli atti risultanti da attivita' ispettive o di vigilanza che si intendano utilizzare in sede processuale per la costruzione del piano probatorio devono essere compiuti nell'osservanza delle disposizioni del codice. Sia in primo, sia in secondo grado, l'Autorita' giudiziaria aveva fondato il giudizio di responsabilita' di entrambi gli imputati sulla base di tutti gli atti delle indagini preliminari, del tutto coincidenti con gli atti formati in occasione della verifica fiscale effettuata dalla Guardia di Finanza di Piacenza nei confronti della societa' (OMISSIS) (OMISSIS) Ltd rappresentata legalmente da (OMISSIS) e fiscalmente da (OMISSIS).

I proventi probatori della verifica fiscale erano pertanto stati traslati sub iudice senza che se ne assicurasse in alcun modo il patrocinio delle garanzie del processo penale.

Precisa che, se l'irrituale acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non genera la loro inutilizzabilità nel processo tributario, non è parimenti possibile ritenersi l'utilizzabilità di detti elementi nel processo penale senza il rispetto delle dovute garanzie.

Precisato che il motivo dedotto interessa gli atti di cui alla verifica fiscale operata dalla Guardia di finanza di Piacenza e conclusa in data (OMISSIS), riversati integralmente nella comunicazione della notizia di reato trasmessa alla Procura di Milano in data 27 febbraio 2018, quali unici atti di indagine a sostegno dell'affermazione di responsabilità, il ricorrente conclude instando per la declaratoria di inutilizzabilità degli atti predetti, con tutte le conseguenze di legge.

3. Il Procuratore generale ha concluso, nella sua requisitoria scritta, cui si è riportato nel corso delle conclusioni orali dibattimentali, per l'accoglimento del ricorso di (OMISSIS) con annullamento della sentenza impugnata e rinvio per nuovo esame nonché per l'inammissibilità del ricorso di (OMISSIS).

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. I ricorsi non sono fondati.

2. Prendendo le mosse dalle doglianze formulate da (OMISSIS), osserva il Collegio come, per lo scrutinio del motivo, sia opportuno un breve cenno sull'inquadramento giuridico della figura del rappresentante fiscale.

2.1. La disciplina del rappresentante fiscale IVA del soggetto non residente è dettata dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 17, comma 3, in forza del quale "nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dal Decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441, articolo 1, comma 4. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione (...)".

Pertanto, in linea generale, siccome le operazioni, effettuate in Italia da un soggetto non residente, sono assoggettate alla normativa IVA, il soggetto non residente può operare e, quindi, può adempiere agli obblighi derivanti da tale normativa nonché esercitare i relativi diritti in tre modi: o 1) costituendo in Italia una stabile organizzazione, o 2) identificandosi direttamente come soggetto passivo IVA oppure 3) nominando un proprio rappresentante fiscale.

La nomina del rappresentante fiscale deve risultare da atto pubblico, da scrittura privata registrata o da lettera annotata in apposito registro presso l'Ufficio IVA o delle Entrate di competenza del rappresentante, in data anteriore alla prima operazione e previa comunicazione della nomina all'altro contraente.

Il rappresentante fiscale risponde in proprio con il rappresentato per gli obblighi previsti dalla normativa IVA ai fini della fatturazione, registrazione dei documenti, liquidazioni e pagamento

dell'imposta, dichiarazioni e a quant'altro richiesto dalla normativa per le operazioni effettuate in Italia.

Alla sua nomina si ricorre, quindi, quando il soggetto non residente esegue nel territorio dello Stato singoli atti economici rilevanti ai fini Iva, cosicché, attraverso la figura del rappresentante fiscale, gli operatori economici non residenti hanno la possibilità di adempiere agli obblighi in materia di Iva per le operazioni rilevanti in Italia. Dal punto di vista civilistico, il rappresentante fiscale agisce come mandatario. Tuttavia, la responsabilità del rappresentante fiscale è determinata non tanto in funzione dell'accordo privatistico (contratto di mandato) che lo lega al rappresentato non residente, quanto dall'applicazione delle norme giuridiche sulla territorialità dell'operazione e sulla conseguente individuazione del debitore dell'imposta.

Perciò, il rappresentante fiscale, agendo in qualità di mandatario del soggetto non residente, è responsabile con quest'ultimo per eventuali irregolarità commesse nei confronti dell'Erario (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 17, comma 3).

Questo tipo di responsabilità (solidale) del rappresentante fiscale non può ovviamente essere automaticamente traslata nel campo penale, il quale esclude il ricorso a forme di responsabilità indirette o oggettive.

2.2. Ciò posto, la Corte d'appello ha respinto le censure mosse nei confronti della prima sentenza (il ricorrente sosteneva che, essendo rappresentante fiscale in Italia per la società (OMISSIS), non era nelle condizioni di verificare se la documentazione, utilizzata per la presentazione della dichiarazione fiscale, fosse o meno fraudolenta dal momento che egli si limitava a vedere i documenti cartacei consegnatigli da chi amministrava la società e non poteva rivestire alcuna posizione di garanzia ex articolo 40 cpv. c.p.), sul rilievo che, richiamata la sentenza del Tribunale (pag. 4 della sentenza impugnata) che aveva fondato la responsabilità dell' (OMISSIS) anche a titolo di dolo eventuale, non fosse richiesta alcuna partecipazione di costui alla "governance" della società (OMISSIS), non essendo necessario che fosse provato il suo concorso nel reato posto in essere dalla governance della società, che continuava a mantenere il potere assoluto sulle scelte gestionali, finanziarie e fiscali.

Sul punto, va chiarito che le doglianze del ricorrente, circa la ipotizzata configurabilità di una responsabilità oggettiva nei suoi confronti, non sono fondate, perché egli trascura completamente gli elementi specifici di responsabilità che la sentenza di primo grado, richiamata dal giudice d'appello, aveva puntualmente configurato a suo carico.

Il primo giudice aveva osservato come, dalla descrizione dei fatti e dalle indagini fiscali svolte dagli inquirenti, fosse risultato che la società (OMISSIS) Ltd aveva esposto, nelle dichiarazioni annuali IVA per gli anni (OMISSIS)-(OMISSIS), dati falsi attraverso fatture oggettivamente inesistenti, finalizzati a creare un indebito credito d'imposta.

La falsità oggettiva delle fatture era risultata da una pluralità di elementi.

In primo luogo, nessuna delle due società emittenti (la (OMISSIS) e la (OMISSIS) s.r.l.) era in grado da un punto di vista materiale e finanziario di realizzare operazioni di tale importanza e, più nello specifico:

a. la (OMISSIS) gestiva un piccolo supermercato di ridotte dimensioni nel comune di Sarmato, la cui attività consisteva nella vendita al dettaglio;

b. la (OMISSIS) s.r.l. aveva iniziato ad operare a (OMISSIS) e, dunque, successivamente all'emissione delle fatture a favore della societa' utilizzatrice; inoltre, la (OMISSIS) si occupava di vendita di rottami, mentre l'oggetto delle fatture annotate dalla (OMISSIS) Ltd consisteva in materiale ferroso di ottima qualita'.

In secondo luogo, nessun pagamento era stato effettuato dalla (OMISSIS) Ltd a favore delle due societa' emittenti, se non per un importo irrisorio rispetto al credito della (OMISSIS) (a fronte di un debito complessivo di Euro 9.814.019,52 risultavano pagamenti per soli Euro 60.000,00).

Ancora, le due societa' bulgare alle quali la (OMISSIS) Ltd avrebbe rivenduto la merce acquistata dalla (OMISSIS) e dalla (OMISSIS) erano, di fatto, non operanti; parimenti, nessun pagamento era stato effettuato dalla (OMISSIS) OOD e dalla (OMISSIS) ODD a favore della (OMISSIS) Ltd, se non per un importo irrisorio rispetto al credito della (OMISSIS) OOD (a fronte di fatture emesse dalla (OMISSIS) LTD nei confronti della (OMISSIS) OOD per Euro 5.871.526,17 risultava un unico pagamento per soli Euro 38.520,00).

Inoltre, l'oggetto delle fatture emesse dalle societa' (OMISSIS) e (OMISSIS) era, almeno in parte, estraneo all'attivita' della (OMISSIS) Ltd.

Infatti, seppur formalmente l'oggetto dell'attivita' della (OMISSIS) Ltd era estremamente ampio e comprendeva anche il commercio di prodotti petroliferi, detersivi per la casa e metalli, pero', di fatto solo negli anni (OMISSIS)/(OMISSIS) la (OMISSIS) Ltd aveva acquistato detersivi e materiali ferrosi ed unicamente dalla (OMISSIS) e dalla (OMISSIS).

Infine, i rappresentanti legali ed i dipendenti delle due societa' emittenti ((OMISSIS) e (OMISSIS)) avevano dichiarato di non aver mai intrattenuto rapporti commerciali con la (OMISSIS) Ltd e avevano disconosciuto le fatture annotate da quest'ultima.

Il Tribunale ha aggiunto - quale ulteriore elemento a sostegno dell'ipotesi accusatoria - come fosse certamente anomalo che per transazioni di tali importanza economica e finanziaria non fosse stato redatto in forma scritta nessun contratto o accordo, ovvero documenti inerenti alle trattative commerciali e neppure vi fossero stati scambi informali di comunicazioni (per esempio tramite mail) tra le societa' emittenti le fatture e la (OMISSIS) Ltd; peraltro entrambe le scritture private prodotte facevano solo riferimento ad accordi commerciali conclusi tra la (OMISSIS) Ltd e le societa' emittenti.

Dunque, sia i documenti di trasporto che tali scritture private dovevano ritenersi fittizi e volti a dare un mero fondamento cartolare alle fatture annotate dalla (OMISSIS) Ltd.

Per quanto concerne l'affermazione di responsabilita' dell' (OMISSIS), il Tribunale ha osservato che - siccome il contribuente estero deve adempiere a tutti gli obblighi derivanti dalla disciplina IVA tramite il proprio rappresentante fiscale, il quale percio' risponde in solido con l'operatore estero per tutte le operazioni territorialmente rilevanti nello Stato, con esclusione delle sole operazioni poste in essere direttamente dal soggetto non residente e che non risultino effettuate in Italia (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 17, comma 3) - il rappresentante fiscale di una societa' estera risponde del reato di dichiarazione fraudolenta quale diretto destinatario degli obblighi di legge in materia IVA, atteso che la carica ricoperta attribuisce allo stesso doveri di vigilanza e controllo, il cui mancato rispetto comporta responsabilita' penale a titolo di dolo eventuale.

Sulla scorta del compendio probatorio, il Tribunale ha dunque osservato come il ricorrente avesse presentato le dichiarazioni dei redditi della società (OMISSIS) Ltd avvalendosi di documentazione dalla quale emergeva chiaramente la fittizieta' delle operazioni, sull'essenziale rilievo della peculiarita' delle merci oggetto delle fatture, rispetto all'attivita' della (OMISSIS) Ltd, sicche' doveva destare quantomeno sospetto la circostanza, verificatasi solo negli anni (OMISSIS), di acquisti di detergenti, insetticidi, oggetti per animali e materiali ferrosi per importi cosi' considerevoli; a cio' il Tribunale ha aggiunto la rilevante considerazione che proprio dalla scheda di mastro tenuta dalla (OMISSIS) Ltd-rappresentante fiscale (scheda, quindi, conosciuta dal ricorrente) non risultavano pagamenti a favore delle società emittenti, se non per importi irrisori a favore della società (OMISSIS), altro elemento che doveva indurre il rappresentante fiscale quantomeno a sospettare della natura fittizia delle operazioni sottese alle fatture di rilevante importo utilizzate, sussistendo pertanto, in capo all' (OMISSIS), il dolo richiesto, quantomeno nella forma del dolo eventuale, emergendo elementi dai quali si desumeva la conoscenza o conoscibilita' da parte sua della fittizieta' delle poste e della falsita' delle fatture inserite nella dichiarazione.

Ne deriva che la responsabilita' del rappresentante fiscale, lungi dall'essere stata attribuita a titolo di responsabilita' oggettiva, risulta ancorata, nel caso in esame, a condotte (attive) proprie del ricorrente, che ha, secondo i giudici di merito, personalmente e direttamente violato gli obblighi su di lui gravanti, nella misura in cui gli erano stati forniti dati (fraudolenti) dei quali egli conosceva o avrebbe dovuto conoscere la non veridicita', che era evincibile anche dal mero esame formale dei documenti indicati (dal ricorrente) nella dichiarazione fiscale.

Va precisato che il delitto di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 si configura quale reato proprio esclusivo o di mano propria, potendo la condotta materiale essere esclusivamente realizzata dal soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione annuale concernente l'imposta sui redditi o sul valore aggiunto.

Infatti, l'attuale sistema penale-tributario, a differenza della disciplina previgente, limita la repressione penale ai soli fatti che comportino una effettiva lesione degli interessi fiscali, negando percio' la rilevanza degli atti "prodromici" all'evasione fiscale, che non siano ex se direttamente lesivi degli interessi erariali tutelati.

Ne consegue che la responsabilita' penale dell' (OMISSIS) poggia sul rilievo che egli ha presentato la dichiarazione fiscale, indicando in essa elementi passivi fittizi e consentendo percio' l'evasione dell'Iva da parte della (OMISSIS) Ltd.

Essendo il precetto penale violato (Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2) diretto principalmente nei confronti di colui che presenta la dichiarazione reddituale, gli obblighi di vigilanza e di controllo della documentazione utilizzata per la compilazione della dichiarazione fiscale, compresa la verifica circa la veridicita' o meno delle fatture indicate in essa, incombevano sul ricorrente, senza alcuna necessita' di ricorrere alla "clausola di equivalenza" di cui all'articolo 40 c.p., comma 2.

La condotta del reato e', infatti, attiva e proprio tale tipo di comportamento e' stato rimproverato al ricorrente.

Peraltro, i Giudici di merito hanno persino ipotizzato nei confronti dell'imputato la forma del dolo eventuale, che e' caratterizzato dal fatto che chi agisce non ha il proposito di cagionare l'evento delittuoso, ma si rappresenta la probabilita', od anche la semplice possibilita', che esso si verifichi e ne accetta il rischio (Sez. U, n. 3428 del 06/12/1991, dep. 1992, Casu, Rv. 189405 - 01), elemento soggettivo desunto, nel caso di specie, dalla circostanza che la fittizieta' delle fatture fosse

accertabile anche su base meramente documentale, cosicché incombeva un onere maggiore e puntuale di approfondimento e di accertamento da parte del ricorrente, non potendo il responsabile fiscale, sulla base della normativa tributaria che delinea nei suoi confronti una responsabilità solidale, essere considerato un mero depositario di atti e documenti che l'impresa estera gli trasmette per adempiere agli obblighi fiscali.

Pertanto, l'obiezione del ricorrente, secondo la quale la falsità delle fatture fosse emersa solo a seguito dell'accertamento della Guardia di finanza, è comunque priva di fondamento ai fini del formulato giudizio di colpevolezza, con la conseguenza che la responsabilità, anche penale, del rappresentante fiscale di società estere discende dagli obblighi cui lo stesso è tenuto ai sensi della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 17), essendo del tutto irrilevante il fatto che egli non svolga alcuna attività nella società, né sia ingerito nella gestione della stessa, dal momento che l'assunzione di responsabilità deriva direttamente dall'accettazione della nomina e dagli obblighi specifici che da essa derivano (= registrazione delle operazioni nei registri IVA; detrazione e rimborso dell'imposta; dichiarazione annuale IVA; liquidazioni periodiche IVA).

3. Anche il ricorso del (OMISSIS) non è fondato.

3.1. Passando all'esame del secondo motivo che, nell'ordine logico, precede il primo, esso è inammissibile per difetto di specificità.

Infatti, l'obbligo di specificità dei motivi (prescritto, per tutte le impugnazioni, dall'articolo 581 c.p.p.) impone al ricorrente di allegare e chiarire quali atti sarebbero stati compiuti dagli organi ispettivi dal momento a partire dal quale sarebbero emersi indizi di reato, essendo evidente che gli atti compiuti prima di tale momento si sottraggono alla sanzione dell'inutilizzabilità, e soprattutto di indicare quali di questi atti, compiuti a partire da tale momento e senza l'osservanza delle disposizioni del codice di rito, fossero stati stimati come decisivi ai fini dell'affermazione della responsabilità penale.

A questo proposito le Sezioni unite hanno chiarito che, nel denunciare l'inutilizzabilità degli atti, il ricorrente, oltre ad indicare gli atti affetti dal vizio, deve specificare quale incidenza essi abbiano avuto sul complessivo compendio indiziario valutato ed apprezzato dal giudice, sì da potersene inferire la loro decisività in riferimento al provvedimento impugnato (la c.d. prova di resistenza), essendo onere della parte, a pena di inammissibilità del motivo per genericità, di indicare specificamente l'atto asseritamente affetto dal vizio denunciato, deducendone, al tempo stesso, la rilevanza probatoria, nel contesto degli altri elementi di prova (Sez. U, n. 23868 del 23/04/2009, Fruci, Rv. 243416 - 01).

Infatti, quando si prospetta, tanto con il ricorso in appello quanto con il ricorso per cassazione, la sussistenza di atti invalidi o viziati, occorre dimostrare che di essi (sia effettivamente tenuto conto in conseguenza dell'attività illegittimamente espletata, apparendo indispensabile accertare se il giudice di merito, al fine di formare il proprio convincimento in relazione ad un provvedimento adottato, abbia concretamente fatto uso degli atti acquisiti al di fuori del codice di rito. Incombe dunque al ricorrente l'onere di specificare se e quali atti siano stati effettivamente posti a base della decisione che intende impugnare (Sez. 5, n. 736 del 12/02/1999, Rubino, Rv. 212882 - 01).

Tale onere, nella specie, il ricorrente non ha adempiuto e non è sufficiente obiettare, come lo stesso ricorrente ha dedotto anche nel corso della discussione orale, che egli intendesse riferirsi a tutti gli atti acquisiti nel corso della verifica fiscale, perché - in disparte la questione relativa all'omessa allegazione della decisività degli atti acquisiti, in quanto i Giudici di merito hanno fondato la

decisione su elementi di prova, anche diversi da quelli raccolti durante l'attivita' ispettiva (persino dall'esame reso dal (OMISSIS), e da lui richiesto, dopo che e' stato ammesso il rito abbreviato) - la stessa fattispecie evocata non sancisce l'inutilizzabilita', tout court, di tutti gli atti raccolti nel corso delle attivita' ispettive e di vigilanza ma solo di quelli acquisiti dal momento in cui sono emersi indizi di reita' e tanto basta a ritenere la genericita', e percio' l'inammissibilita', del motivo al riguardo proposto.

3.2. Il primo motivo non e' fondato.

La Corte d'appello, con logica ed adeguata motivazione, ha ritenuto provata la responsabilita' dell'imputato sul rilievo che, nel caso in esame, essa si fonda non soltanto sul dato formale della qualifica di rappresentante legale del (OMISSIS) ma sull'assenza di deleghe e sulle dimensioni della (OMISSIS) Ltd che consentivano al rappresentante legale di sapere perfettamente che la societa', anche in relazione all'oggetto sociale prevalentemente perseguito (commercio di prodotti petroliferi), non poteva intrattenere rapporti con (OMISSIS) e (OMISSIS) per acquisti di quella portata sia in relazione all'oggetto sociale di (OMISSIS) (vendita di prodotti in un supermercato di ridotte dimensioni), sia in relazione alla inattivita' di (OMISSIS) ed alla palese approssimazione nella compilazione dei documenti di trasporto, elementi da leggere tutti in rapporto alle elevatissime cifre delle fatture apparentemente emesse da (OMISSIS) e (OMISSIS).

Sul punto, in conformita' rispetto al precedente approdo, il Tribunale aveva osservato come il (OMISSIS) fosse il rappresentante legale della societa' (OMISSIS), aveva poteri di amministrazione e di direzione rispetto alle condotte del coimputato (OMISSIS) e del direttore commerciale (OMISSIS) e, inoltre, come dallo stesso dichiarato aveva a disposizione tutta la documentazione contabile necessaria.

Tant'e' che proprio nelle schede contabili, predisposte dalla sede operativa svizzera, risultava l'assenza di pagamenti a favore delle societa' emittenti. Lo stesso (OMISSIS), in sede di esame, aveva dichiarato di aver concordato con il (OMISSIS) le compensazioni con le societa' (OMISSIS), pur affermando di non riconoscere la propria firma in calce alla scrittura privata tra la (OMISSIS), la (OMISSIS) e la (OMISSIS), dallo stesso prodotta in data 17 gennaio 2019.

Il Tribunale ha poi aggiunto che la consapevolezza in capo al ricorrente della falsita' delle fatture risultava anche dalla circostanza che trattavasi di operazioni per importi considerevoli (oltre i nove milioni di Euro) aventi ad oggetto merci di fatto estranee all'oggetto sociale della societa' (in particolare insetticidi, merci per animali): solo negli anni (OMISSIS), infatti, la (OMISSIS) Ltd aveva acquistato detergenti e materiali ferrosi, mentre negli anni precedenti la propria attivita' era rivolta esclusivamente a combustibili e prodotti petroliferi. Non era percio' credibile che il (OMISSIS), anche in virtu' della propria esperienza professionale (commercialista dal 1987 come dallo stesso dichiarato in sede di esame) e del ruolo ricoperto, fosse all'oscuro di operazioni di tale portata, cosicche' la piena consapevolezza dell'imputato - in ordine alla fittizieta' delle operazioni, unita alla circostanza che il ricorrente fosse colui che, nella rivestita qualita', aveva fornito le indicazioni al rappresentante fiscale - e' stata, a ragione, ritenuta dai giudici di merito che, con congrua motivazione priva di vizi di manifesta illogicita' e, pertanto, insuscettibile di sindacato in sede di giudizio di legittimita', ne hanno affermato la penale responsabilita'.

E' solo necessario chiarire che il delitto di dichiarazione fraudolenta, sebbene configuri un reato proprio esclusivo o "di mano propria", ammette il concorso di persone nel reato (Sez. 3, n. 14815 del 30/11/2016, dep. 2017, Palmiero, Rv. 269650 - 01; Sez. F, n. 35729 del 01/08/2013, Agrama, Rv. 256579 - 01), allorquando, come nella specie, il concorrente non in possesso della qualifica richiesta per l'esecuzione del reato abbia coscientemente e volontariamente contribuito alla

formazione di una dichiarazione reddituale fraudolenta, presentata da colui che la qualifica giuridica soggettiva possieda, dovendosi applicare ai reati tributari gli ordinari principi che disciplinano il concorso di persone nel reato.

Infatti, alla luce dei principi generali che regolano la materia del concorso di persone nel reato, declinati dalla giurisprudenza di legittimità, è pacifico che la volontà di concorrere non presuppone necessariamente un previo accordo o, comunque, la reciproca consapevolezza del concorso altrui, in quanto l'attività costitutiva del concorso può essere rappresentata da qualsiasi comportamento esteriore che fornisca un apprezzabile contributo, in tutte o alcune fasi di ideazione, organizzazione od esecuzione, alla realizzazione dell'altrui proposito criminoso. Ne deriva che a tal fine assume carattere decisivo l'unitarietà del "fatto collettivo" realizzato, che si verifica quando le condotte dei concorrenti risultino, alla fine, con giudizio di prognosi postumo, integrate in unico obiettivo, perseguito in varia e diversa misura dagli imputati, sicché è sufficiente che ciascun agente abbia conoscenza, anche unilaterale, del contributo recato alla condotta altrui (ex multis, Sez. 5, n. 25894 del 15/05/2009, Catanzaro, Rv. 243901 - 01).

Perciò l'attività costitutiva del concorso nel reato, che non richiede necessariamente il previo concerto, non è soltanto quella rappresentata dalla partecipazione alla esecuzione materiale del fatto di reato, ma anche quella che, a determinate condizioni, può prescindere, essendo sufficiente l'intesa, anche spontanea, intervenuta nel corso dell'esecuzione del fatto criminoso, cosicché si ha concorso nel reato quando taluno, senza che si sia ancora verificato l'evento dal quale dipende l'esistenza del reato, si inserisca, sia pure all'insaputa del correo, con la propria attività cosciente e volontaria in quella da altri iniziata e preordinata alla realizzazione dell'illecito.

Infatti, occorre ribadire che, in base alla concezione unitaria del concorso di persone nel reato, l'attività costitutiva del concorso può essere rappresentata da qualsiasi comportamento esteriore che fornisca un apprezzabile contributo, in tutte o alcune delle fasi di ideazione, organizzazione ed esecuzione, alla realizzazione collettiva, anche soltanto mediante il rafforzamento dell'altrui proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera dei concorrenti. Ne segue che non è neppure necessario un previo accordo diretto alla causazione dell'evento, ben potendo il concorso esplicarsi in un intervento di carattere estemporaneo sopravvenuto a sostegno dell'azione altrui, ancora in corso quando anche iniziata all'insaputa del correo (ex multis, Sez. 1, n. 6489 del 28/01/1998, Mendoza, Rv. 210757 - 01).

Perciò la nozione giuridica di concorso di persone nel reato è integrata non soltanto dall'accordo, inteso quale previo concerto oppure quale concorde azione dei compartecipi, ma anche dalla semplice adesione di volontà, manifestatasi nell'incoraggiare e nel rafforzare il proposito delittuoso altrui, oppure soltanto dall'assenso prestato al disegno criminoso da altri concepito.

Alla luce di tali principi, deve pertanto ritenersi che risponde di concorso nel delitto di dichiarazione fraudolenta, Decreto Legislativo 10 marzo 2010, n. 74, ex articolo 2 il soggetto che, pur non avendo presentato la dichiarazione dei redditi ma agendo al fine di evadere le imposte sui redditi o Sul valore aggiunto, predisponga o comunque si procuri la documentazione fraudolenta che il soggetto qualificato indichi nella dichiarazione dei redditi presentata per il conseguimento del medesimo fine illecito dal primo soggetto perseguito e dall'autore materiale del reato de quo pienamente condiviso.

4. Sulla base delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene pertanto che i ricorsi debbano essere rigettati, con conseguente onere per i ricorrenti, ai sensi dell'articolo 616 c.p.p., di sostenere le spese del procedimento.

P.Q.M.

Rigetta i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali.