



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

13642-22

Composta da:

GIUSEPPE SANTALUCIA  
GAETANO DI GIURO  
RAFFAELLO MAGI  
FRANCESCO ALIFFI  
DANIELE CAPPUCCIO

- Presidente -  
- Relatore -

Sent. n. sez. 1089/2021  
UP - 23/11/2021  
R.G.N. 20849/2020

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis)

avverso la sentenza del 26/11/2019 della CORTE MILITARE APPELLO di ROMA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere RAFFAELLO MAGI;

udito il PROCURATORE GENERALE nella persona del sostituto Luigi Maria Flamini

che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso

## RITENUTO IN FATTO

1. Le decisioni di merito emesse nei confronti di (omissis) già Generale di Brigata in servizio al Comando Provinciale della Guardia di Finanza in (omissis) sono rappresentate dalla sentenza emessa dal Tribunale militare di Roma in data 17.10.2018 e da quella emessa dalla Corte militare di appello in data 26 novembre 2019. Gli esiti dei due giudizi sono difformi, posto che in primo grado l'imputato è stato assolto perché il fatto non sussiste, mentre in secondo grado ne è stata affermata la responsabilità, con condanna alla pena di anni tre e mesi due di reclusione, nonché alla pena accessoria della rimozione del grado.

2. La contestazione elevata al (omissis) riguarda il reato di collusione con estranei per frodare la finanza, di cui all'art. 3 legge 9 dicembre 1941, n. 1383, perché costui, con più condotte esecutive del medesimo disegno criminoso (analiticamente descritte nel capo di imputazione) colludeva con (omissis), rappresentante legale di (omissis) delle quali lo stesso (omissis) era socio, per frodare la finanza, facendo configurare come inerenti ai fini societari costi di acquisti o servizi di natura privata e in tal modo conseguendo indebiti benefici fiscali (a favore delle due società in questione).

2.1 Quanto alla sentenza emessa in primo grado, il Tribunale muove dalla considerazione per cui il delitto di collusione con l'estraneo si perfeziona con il semplice accordo con il privato, allo scopo di frodare la finanza.

Le condotte esecutive costituiscono un *post factum* non punibile, ma rilevano in quanto idonee a dimostrare in via indiziaria l'intervenuto accordo illecito.

Ora, pure in presenza di piena prova dei plurimi comportamenti contestati all'imputato (per deduzione di costi non inerenti l'attività delle due società), il Tribunale non ritiene integrata in diritto la fattispecie contestata.

Non si riscontra, in particolare, la struttura trilaterale tipica della collusione (militare della GdF/ privato/ Erario), posto che il (omissis) ha agito – come amministratore di fatto delle società - da contribuente; pertanto l'interesse violato dalla condotta del predetto è quello dell'Erario all'esatto adempimento dell'obbligazione fiscale (che incombe su ogni contribuente), non quello penalistico relativo alla violazione dei doveri istituzionali di vigilanza e di controllo in campo fiscale.

In altre parole, l'esistenza di un fine personale del (omissis), in quanto socio delle (omissis) srl, non vale – secondo il Tribunale – ad integrare la particolare fattispecie incriminatrice, in quanto il risparmio di imposta è stato realizzato dal (omissis) in

127

quanto contribuente, in un quadro di rapporto 'bilaterale' e non 'trilaterale' (come sarebbe imposto dalla norma azionata). Quella del (omissis) è dunque una relazione 'diretta', in questo caso, con il Fisco.

La disposizione incriminatrice astrattamente applicabile, pertanto, sarebbe quella del primo periodo dell'art.3 legge 9 dicembre 1941, n. 1383, lì dove si incrimina il militare che commette una violazione delle leggi finanziarie costituente delitto. Ma nel caso in esame il risparmio di imposta è inferiore a quello della soglia di punibilità penale.

3. Come si è anticipato, la Corte di secondo grado ha accolto l'appello della Pubblica Accusa, ribaltando la prima decisione .

3.1 In fatto, la Corte territoriale ritiene corretta la disamina dei singoli episodi criminosi che risultano dimostrati dalla congerie di prove testimoniali e documentali acquisite agli atti del dibattimento. Non viene, pertanto, ritenuta necessaria alcuna attività di parziale rinnovazione istruttoria.

Viene ritenuto che il meccanismo elusivo è attribuibile da un punto di vista materiale e ideativo al solo (omissis), posto che dall'analisi dei documenti societari e dai contributi testimoniali emerge che l'imputato era l'unico vero protagonista dell'attività delle due società di famiglia .

3.2 In diritto, premessa una ampia ricostruzione degli orientamenti giurisprudenziali, la Corte territoriale ritiene che il (omissis) abbia agito come soggetto terzo, sia rispetto alla madre (formale rappresentante legale delle due società) che rispetto alle società medesime ed in ciò si ravvisa la punibilità della condotta ai sensi della fattispecie contestata. Non rileva, in particolare, l'interesse personale del (omissis) al risparmio di imposta, aspetto estraneo all'ambito applicativo della disposizione incriminatrice.

27

4. Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione - a mezzo del difensore - (omissis) Il ricorso è affidato a quattro motivi.

4. 1 Al primo motivo si deduce erronea applicazione di legge in relazione all'art. 3 legge 9 dicembre 1941 n. 1383, nonché mancanza e manifesta illogicità della motivazione.

↳

In premessa, il ricorrente riprende il ragionamento espresso dal Tribunale circa la struttura tripartita del reato di collusione. La disposizione penale contenuta nella l.

1383/41 intende sanzionare l'alterazione della relazione fisiologica tra questi soggetti. Per contro non vi sarà collusione nell'ipotesi in cui il finanziere abbia commesso, nel suo personale interesse, in concorso con un estraneo e senza alcuna violazione di obblighi strumentali, un illecito finanziario non costituente delitto. Sostenere il contrario significa incorrere in una violazione della lettera della fattispecie incriminatrice e dimenticare che ai fini del reato si richiede che la collusione avvenga a favore dell'estraneo o per la tutela di un suo illecito interesse.

Il finanziere in tal contesto agisce al pari di un privato cittadino: il(omissis) ha dunque agito nella sua veste di contribuente inadempiente e non di militare della Guardia di Finanza.

Si rappresenta inoltre che l'oggetto giuridico del reato di collusione non può identificarsi nella violazione dell'obbligo di fedeltà verso lo Stato. L'oggetto giuridico del reato di collusione si identifica nella tutela del bene fine, costituito dalla necessità di proteggere più intensamente l'interesse connesso alle entrate finanziarie dello Stato affidato alla G.F. da intese collusive con soggetti appartenenti al detto corpo .

Inoltre, è la stessa Corte d'appello a negare in radice l'esistenza della collusione, attribuendo al militare l'interrezza della condotta lesiva delle leggi tributarie, delle quali beneficiano le società da questi direttamente gestite. Macherebbe pero la necessaria figura del 'terzo', né tale entità potrebbe essere ricondotta alle compagini societarie in quanto tali. Si ritiene, inoltre, non osservato in alcun modo l'obbligo di motivazione 'rafforzata', essendo stato eluso il confronto con il tessuto argomentativo - in diritto - della decisione di primo grado.

127

4.2 Al secondo motivo si deduce mancanza e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla sussistenza della intenzione di frodare la finanza\_.

La Corte di merito nella sentenza impugnata richiama in modo pedissequo le disposizioni degli operanti dalle quali si evince che erano emerse una serie di spese ritenute, *ictu oculi*, non pertinenti all'oggetto sociale delle compagini oggetto dell'accertamento

Orbene, alla luce di tale oggettiva verità non si vede come l'indicazione di voci di costo non pertinenti o inerenti possa essere ritenuta "fraudolenta" ove non sia accompagnata da particolari espedienti o mezzi insidiosi, tesi a superare i controlli del fisco.

4.3 Al terzo motivo si deduce mancanza e manifesta illegittimità della motivazione in relazione alla misura della pena inflitta.

La Corte di secondo grado, discostandosi dal minimo edittale della pena (pari a due anni) avrebbe dovuto accompagnare la conclusione da un'adeguata motivazione in accordo con quanto stabilito dalla giurisprudenza di legittimità.

Si prospetta illogicità anche della determinazione della maggiore pena in base alla reiterazione del comportamento. La reiterazione di condotte non connotate da particolare gravità non potrebbe determinare l'individuazione della pena base in misura così elevata.

4.4 Al quarto motivo si deduce mancanza e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla richiesta di rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale ai sensi dell'art. 603 cod.proc.pen. .

Si evidenzia che i testimoni dei quali si era richiesta l'escussione nella memoria difensiva, erano stati indicati già nel primo grado di giudizio ma non erano stati escussi dal Tribunale in ragione del fatto che il Giudice di Prime Cure aveva ritenuto in radice l'insussistenza della collusione.

Tale scelta si è rilevata di pregiudizio per la difesa del (omissis) privata della possibilità di contro dedurre sui temi di accusa in modo pieno e puntuale.

5. Con atto depositato in data 18 novembre 2021 sono state sottoposte al Collegio note difensive, anche in replica ai contenuti della requisitoria scritta del Procuratore Generale con cui si è chiesto il rigetto del ricorso.

5.1 Si evidenzia che anche la verifica del contenuto espresso in precedenti giurisprudenziali porta a valorizzare la precisa identificazione dell'intervenuto accordo tra il militare ed in 'terzo' a fini di integrazione della fattispecie. Si riproducono, per il resto, i motivi di doglianza già illustrati.

147

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso è fondato, al primo motivo, nei limiti e per le ragioni che seguono.
2. Il Collegio evidenzia, in premessa, che nella presente vicenda processuale non vi sono rilevanti questioni in fatto, circa la esistenza di condotte poste in essere dal (omissis) ritenuto amministratore di fatto delle (omissis) s.r.l. citate nella imputazione – al

fine di ridurre, in modo illegittimo, la quota di prelievo fiscale sui redditi delle due società. La ragione del difforme esito dei due momenti processuali di merito è essenzialmente in diritto (il che, detto per inciso, esclude la necessità di rinnovazione istruttoria, pur lamentata dal ricorrente al quarto motivo di ricorso) e concerne da un lato l'analisi della fattispecie incriminatrice, dall'altro i risvolti del fondamentale principio di tassatività delle norme incriminatrici.

2.1 Sul tema del divieto di analogia occorre ricordare il principio (*ex multis* Sez. III, n.435 del 16.10.1993, dep.1994, rv 197037) per cui *il principio di stretta legalità vigente in diritto penale impone al giudice di attenersi alla precisa dizione della norma incriminatrice, senza indulgere a interpretazioni analogiche e, ove la norma del tutto chiara non sia, di attenersi all'interpretazione giurisprudenziale imperante, che la abbia esplicitata, ad evitare diverse interpretazioni che espongano il cittadino a responsabilità di maggior contenuto a quelle cui il cittadino medesimo, in base al principio di cui all'art. 1 cod. pen., era espressamente chiamato dalla norma incriminatrice e dalla giurisprudenza al riguardo.*

127

2.2 Tanto premesso, la disposizione di cui all'art.3 della legge 1383 del 1941 contiene, all'evidenza, più ipotesi di incriminazione : «Il militare della Regia guardia di finanza che commette una violazione delle leggi finanziarie, costituente delitto, o collude con estranei per frodare la finanza, oppure si appropria o comunque distrae, a profitto proprio o di altri, valori o generi di cui egli, per ragioni del suo ufficio o servizio, abbia l'amministrazione o la custodia o su cui eserciti la sorveglianza, soggiace alle pene stabilite dagli articoli 215 e 219 del Codice penale militare di pace, ferme le sanzioni pecuniarie delle leggi speciali».

Fermando l'analisi ai primi due contenuti, è prevista la punizione : a) del militare che commette una violazione delle leggi finanziarie costituente delitto; b) del militare che collude con estranei per frodare la finanza.

Nel primo caso la condotta illecita è posta in essere in via diretta dal militare, ma è punibile (in via aggiuntiva) solo quando la violazione finanziaria costituisce, di per sé, un delitto.

Nel secondo caso l'elemento che caratterizza la fattispecie è rappresentato dall'accordo con un estraneo (alla amministrazione militare) e dalla sua particolare finalità (frodare la finanza).

2.3 Non vi è dubbio, pertanto, che al fine di ritenere integrata l'ipotesi della *collusione* (particolare reato di pericolo) deve essere identificato e dimostrato in fatto l'in sé del reato, ossia *l'accordo del militare con un estraneo*, caratterizzato dalla particolare finalità.

Sul tema, sono copiosi ed univoci gli orientamenti espressi, nel corso del tempo, dalla giurisprudenza di questa Corte di legittimità.

Si veda quanto ritenuto, tra le altre, da Sez. I n. 12943 del 29.1.2014, rv 260135, secondo cui il reato di collusione militare previsto dall'art. 3 della legge 9 dicembre 1941, n. 1383, ha natura di reato istantaneo, che si perfeziona per il solo fatto del raggiunto accordo tra il militare e l'estraneo.

In detta decisione, riprendendo temi definibili come consolidati, si è precisato che da un lato per la configurabilità del delitto di collusione non è necessario che il finanziere eserciti, con attualità, il servizio d'istituto, ma è sufficiente che l'agente rivesta la qualità di militare della Guardia di Finanza, perché è solo ad essa che fa riferimento l'obiettività giuridica della norma incriminatrice, dall'altro che una volta verificatosi l'accordo tra il militare e l'estraneo, il reato è già perfetto e completo in ogni suo elemento, dato che l'intervenuto incontro tra le due volontà ha già comportato, di per sé, la definitiva e non più riparabile rottura del rapporto di fiducia tra il militare della guardia di finanza e la pubblica amministrazione e, quindi, la lesione del particolare interesse protetto dalla norma.

Ed ancora, si è ribadito che il delitto di collusione ha natura plurisoggettiva impropria, nel senso che, se per la sua verifica, è necessario sotto il profilo naturalistico il concorso dell'estraneo, costui però, se non esorbita dalla condotta tipica prevista (consenso o mera adesione alla proposta collusiva del militare), non è a tale titolo punibile.

A tali principi di diritto il Collegio intende dare continuità.

2.4 Ad essere punito è dunque l'accordo collusivo, aspetto che ontologicamente richiede l'incontro di volontà tra il finanziere e un soggetto terzo, da ritenersi necessariamente portatore di una volontà tesa a frodare la finanza. Si tratta, per logica comune, di una persona fisica, che esprima un interesse personale o di una compagine societaria. Non può dunque accedersi alla tesi espressa dalla Corte Militare di Appello secondo cui la 'terzietà' andrebbe identificata nel rapporto intercorso tra il (omissis) e le società beneficiarie delle condotte di infedeltà fiscale.

127

2.5 Anche l'esame dei precedenti citati nella requisitoria scritta del Procuratore Generale non può condurre a diverse conclusioni.

In nessun punto della decisione Sez. I n. 14146 del 2020 si accredita la tesi per cui la punibilità della condotta collusiva possa prescindere dalla esistenza in fatto dall'accordo tra un militare della finanza ed un soggetto terzo (e del resto la vicenda si incetra su un accordo intervenuto tra l'imputato e un rivenditore di autovetture); analogamente, nel precedente rappresentato da Sez. I n. 14820 del 2020 viene in rilievo l'accordo collusivo tra il militare ed un soggetto terzo, pur in un contesto in cui l'interesse 'finale' ad ottenere il risparmio di spesa è esclusivamente del militare.

3. Tutto ciò precisato, va rilevato che la Corte Militare di Appello omette di individuare in fatto l'esistenza e la cornice soggettiva dell'accordo punibile.

A fronte di una contestazione che, in modo astrattamente corretto, identificava l'accordo punibile in quello intervenuto tra il (omissis) e la signora (omissis) (amministratore di diritto delle due società), la Corte territoriale – con affermazione contraddittoria – da un lato afferma che a gestire le due compagini societarie era, di fatto, il solo (omissis) (punto che farebbe venir meno la punibilità della condotta, per assenza di accordo con un estraneo), dall'altro ne recupera la qualità di 'terzo' in ragione della autonomia patrimoniale delle società (aspetto inconferente, per quanto sinora detto) o della mera esistenza di un amministratore di diritto (la signora (omissis)).

Si tratta di argomentazioni che non consentono di ritenere integrata la fattispecie astratta, potendosi collocare la condotta nel cono applicativo della fattispecie azionata solo in presenza di una concreta prova della esistenza di un accordo intervenuto tra il (omissis) e il legale rappresentante delle due società in questione.

3.1 Va pertanto, assorbito il secondo e il terzo motivo, disposto l'annullamento della sentenza impugnata, con rinvio per nuovo giudizio a diversa sezione della Corte Militare di Appello.

**P.Q.M.**



Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte Militare di Appello di Roma.

Così deciso il 23 novembre 2021

Il Consigliere estensore

Raffaello Magi



Il Presidente

Giuseppe Santalucia

