



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

Composta da:

SERGIO BELTRANI - Presidente -  
PIERO MESSINI D'AGOSTINI  
MARIA DANIELA BORSELLINO - relatore -  
IGNAZIO PARDO  
LUCIA AIELLI

Sent. n. sez. 2305  
PU -29/9/2023  
R.G.N. 12545/2023

**SENTENZA A MOTIVAZIONE  
SEMPLIFICATA**

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

Sul ricorso proposto da

**AD** nata a Roma il **X** 1969

avverso la sentenza resa il 21 ottobre 2022 dalla Corte di Appello di Roma

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere MARIA DANIELA BORSELLINO;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Stefano Tocci che ha chiesto dichiararsi l'inammissibilità del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO E IN DIRITTO**

1. Con la sentenza impugnata la Corte di appello di Roma ha confermato la sentenza resa dal Tribunale di Roma il 13 dicembre 2019, che aveva condannato **DA** per i reati di truffa aggravata e di esercizio arbitrario della professione di esperto contabile.

Si addebita all'imputata di avere esercitato la professione di esperto contabile senza avere conseguito la prescritta abilitazione e di avere indotto in errore il cliente **GS**, trattenendo indebitamente somme che questi le versava per il pagamento di debiti tributari e previdenziali, così procurandosi un ingiusto profitto per la complessiva somma di oltre 80.000 € con pari danno.

2. L'imputata, con atto sottoscritto dal difensore di fiducia, deduce:

2.1 Violazione dell'art. 640 cod.pen. in relazione all'elemento oggettivo del reato e vizio di motivazione poiché non è stato individuato l'ingiusto profitto ricavato dalla stessa.

I giudici di merito si sono infatti fondati esclusivamente sulle dichiarazioni della persona offesa costituita parte civile, la cui testimonianza avrebbe dovuto essere sottoposta a rigoroso vaglio critico: dalla stessa emerge che le somme corrisposte all'imputata non erano finalizzate al pagamento delle imposte, ma agli onorari per l'attività professionale svolta, il che esclude la contestata ingiustizia del profitto. Non emerge di contro alcuna prova che l'imputata abbia trattenuto ulteriori somme di denaro corrisposte dalla parte civile per il pagamento delle imposte.

2.2 Violazione dell'art. 348 cod.pen. e vizio della motivazione poiché il giudice di appello ha ritenuto dimostrata la condotta di esercizio abusivo di una professione in quanto l'imputata veniva delegata all'espletamento di alcuni adempimenti di natura contabile, ma una recente sentenza delle Sezioni unite ha stabilito che le condotte di tenuta della contabilità, redazione delle dichiarazioni fiscali ed effettuazione dei relativi pagamenti non integrano il reato di esercizio abusivo della professione di commercialista e di ragioniere perito commerciale, anche se svolte da chi non è iscritto in relativi albi professionali in modo continuativo e organizzato e retribuito tale da creare in assenza di indicazioni diverse le apparenze di una tale iscrizione.

2.3 Difetto di motivazione sulla conferma delle statuizioni civili poiché la Corte di appello si è limitata a confermare quanto stabilito dal tribunale non pronunciandosi sulle numerose e specifiche doglianze avanzate dalla ricorrente in ordine all'an del danno.

2.4 violazione dell'articolo 133 codice penale e difetto di motivazione sull'entità della pena applicata.

3. Il ricorso è inammissibile.

3.1 La prima censura è generica in quanto risulta reiterativa del motivo di appello cui la Corte ha fornito adeguata e congrua motivazione in ordine alla piena attendibilità della persona offesa, che ha fornito dettagliata indicazione degli importi consegnati all'imputata e da costei non versati, che costituiscono l'ingiusto profitto del reato. La corte ha, peraltro, osservato che le accuse hanno trovato significativo riscontro nella documentazione acquisita, ad ulteriore riprova della fondatezza della prospettazione accusatoria.

3.2 La seconda censura è manifestamente infondata. Le Sezioni Unite di questa Corte con la pronunzia richiamata dal difensore hanno affermato 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). (Sez. U, Sentenza n. 11545 del 15/12/2011 Ud. (dep. 23/03/2012 ) Rv. 251819 - 01)



Ed infatti il D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, sostituendo i D.P.R. n.1067 1068 del 1953 ha istituito l'Albo unificato dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, e, oltre a una elencazione di attività comune alle due categorie (riproducendo quella già relativa ai commercialisti secondo il D.P.R. n. 1067 del 1953), ha previsto un lungo elenco di altre attività di riconosciuta competenza tecnica dei soli iscritti alla Sezione A (Commercialisti) e un elenco di attività di riconosciuta competenza tecnica degli iscritti alla Sezione B (Esperti contabili) dell'Albo, fra le quali sono state incluse le seguenti: "a) tenuta e redazione dei libri contabili, fiscali e del lavoro, controllo della documentazione contabile, revisione e certificazione contabile di associazioni, persone fisiche o giuridiche diverse dalle società di capitali; b) elaborazione e predisposizione delle dichiarazioni tributarie e cura degli ulteriori adempimenti tributari". La specifica inclusione delle attività di tenuta e redazione dei libri contabili, fiscali e del lavoro, e di elaborazione e predisposizione delle dichiarazioni tributarie e cura degli ulteriori adempimenti tributari, nell'elenco di quelle riconosciute di competenza tecnica degli iscritti alla sezione B consente senz'altro di ritenere che lo svolgimento di esse, se effettuato da soggetto non abilitato con modalità tali da creare, in assenza di chiare indicazioni diverse dallo stesso provenienti, le apparenze dell'attività professionale svolta da esperto contabile regolarmente abilitato, è punibile a norma dell'art. 348 c.p..

E' di tutta evidenza che la Corte ha fatto corretta applicazione di queste norme e della suindicata pronunzia, evidenziando nel caso in esame gli indici sintomatici di una falsa apparenza che integra la condotta penalmente rilevante: il carattere oneroso della prestazione; la durata e risalenza del rapporto con lo studio di contabilità A, iniziato dapprima con il padre e poi continuato con l'imputata, radiata dall'albo nell'anno 2012; lo svolgimento dell'attività in modo organizzato con struttura preordinata e dotato di personale impiegato per l'espletamento delle relative incombenze.

3.3 Il terzo motivo è inammissibile perché non è stato dedotto con l'appello, con cui la difesa aveva lamentato l'entità della somma riconosciuta a titolo di provvisoria e non la prova della sussistenza del danno.

3.4 Il quarto motivo è inammissibile poiché non è stato dedotto con i motivi di appello

4. L'inammissibilità del ricorso comporta la condanna alle spese processuali e al pagamento di una sanzione che si ritiene congruo liquidare in euro 3000.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro 3000 in favore della cassa delle ammende.

Roma 29 settembre 2023

Il Consigliere estensore

Maria Daniela Borsellino

Il Presidente

Sergio Beltrani



Il Funzionario Giudiziario

Claudia Pianelli