

Motivi della decisione

Con la sentenza impugnata, emessa a seguito di giudizio ordinario, il Tribunale di Firenze ha dichiarato -OMISSIS - , legale rappresentante dell'ente denominato -OMISSIS -), responsabile del reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi a fini IRES per l'anno d'imposta 2014 a lui ascritto in rubrica. Per questo reato l'imputato è stato condannato, riconosciute le circostanze attenuanti generiche, alla pena di anni uno e mesi due di reclusione, oltre alle pene accessorie di legge; è stato concesso il beneficio della sospensione dell'esecuzione della pena; è stata ordinata, inoltre, ai sensi dell'art. 12 bis d.lgs. 74/2000, la confisca dell'importo di euro 24.835,50 per l'ipotesi che non sia definito il versamento rateale concordato tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria con l'atto di accertamento con adesione che la difesa ha prodotto nel corso del procedimento.

Va precisato che l'imputato è stato invece assolto per l'omessa presentazione della dichiarazione a fini IVA, sia per l'anno 2014, sia per il 2015.

Il procedimento deriva da un accertamento eseguito dall'Agenzia delle Entrate di Firenze in relazione all'attività svolta dalla -OMISSIS - , la cui storia e operatività in Italia è stata compiutamente ricostruita, in termini generali, nella sentenza di primo grado (nel paragrafo 1.1.).

L'attività della -OMISSIS - - in virtù di una istanza proposta ai sensi dell'art. 2 della legge 4/1999 (conosciuta come 'legge Barile'), nella quale era indicata l'affiliazione a un ente di istruzione avente sede negli Stati Uniti denominato Laguna College of Art and Design (istanza presentata con nota del 2 febbraio 2010 e accolta per effetto del silenzio assenso), veniva qualificata 'non commerciale' ai fini tributari e l'ente risultava, pertanto, esente dagli obblighi tributari, in conformità a quanto previsto dall'art. 34 comma 8 bis del decreto-legge 69/89.

Peraltro, successivamente ai fatti oggetto del presente procedimento penale questo rapporto di filiazione -non riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate- era stato interrotto. Infatti nell'anno 2016 la -OMISSIS - , cessato il rapporto con il citato Laguna College, aveva presentato una ulteriore istanza al fine di ottenere il riconoscimento di un nuovo rapporto di filiazione, stavolta intercorrente proprio con la diretta emanazione statunitense dell'ente costituito in Italia, ossia -OMISSIS - .

Nella sentenza si ricorda che con l'art. 2 della legge 4/1999 il legislatore ha inteso disciplinare compiutamente i requisiti sostanziali che un soggetto collettivo che esegue prestazioni aventi ad oggetto attività didattica deve soddisfare affinché possa acquisire la qualificazione di "filiazione di università

straniera". La legge prevede il regime giuridico di esenzione fiscale per le filiazioni in Italia di università straniere a condizione che:

1. abbiano per scopo lo studio decentrato in Italia di materie che fanno parte di programmi didattici o di ricerca delle rispettive università o istituti superiori;

2. *"gli insegnamenti siano impartiti solo a studenti che siano iscritti alle rispettive università o istituti superiori"* (vale a dire alle cc.dd. università madri): così l'art. 2 comma 1 lett. b) della citata L. 4/1999).

Nella specie secondo l'accusa (che, come detto, il Tribunale ha ritenuto fondata, sia pure con effetti limitati alla condotta di omessa presentazione della dichiarazione delle imposte dirette) difettano entrambi i requisiti appena indicati.

A questo proposito il Tribunale rileva che se può discutersi in ordine all'integrazione -o meno- del requisito afferente al tenore degli insegnamenti impartiti, non vi sono dubbi, invece, circa la mancata soddisfazione della condizione, inequivocabile, relativa alla destinazione degli insegnamenti ai soli studenti iscritti presso l'università madre.

Infatti, nel caso in esame risulta palese l'erogazione del servizio didattico, a Firenze, anche a favore di studenti che non erano iscritti al Laguna College.

La motivazione della sentenza contiene un'analisi dettagliata delle contrapposte prospettazioni e degli elenchi degli studenti iscritti presso l'istituto di istruzione fiorentino (elenchi acquisiti direttamente in sede di accesso o prodotti successivamente dal contribuente nel corso della verifica fiscale), raffrontati con la documentazione attinente all'iscrizione degli studenti presso il Laguna College.

L'insussistenza, per questo motivo, dei requisiti per l'applicazione dell'esenzione prevista dalla legge n. 4/1999 comporta il necessario assoggettamento dell'attività svolta dalla Florence Academy alle imposte dirette trattandosi di un ente straniero che esercita prevalentemente attività commerciale mediante stabile organizzazione del territorio dello Stato. In definitiva, la scuola fiorentina altro non è, secondo la ricostruzione del Tribunale, se non un organismo privato che offre corsi in materia di scultura e pittura a studenti o artisti di varia provenienza in cambio del pagamento di una retta, utilizzando la relazione con l'ente americano al solo scopo di conseguire un illecito risparmio fiscale

Anche l'elemento soggettivo è stato ritenuto sussistente, osservando che non può ritenersi di difficile interpretazione la prescrizione, che sicuramente è stata violata, per la quale gli insegnamenti devono essere impartiti soltanto agli studenti iscritti presso l'Università madre: iscrizione che deve essere

contemporanea essendo irrilevante, ai fini della soddisfazione del requisito, che vi sia stata una iscrizione presso il Laguna College in anni accademici successivi.

Avverso la sentenza ha interposto appello il difensore dell'imputato riepilogando, in primo luogo, le condizioni richieste ai fini dell'esenzione dagli obblighi tributari e osservando che la conclusione del Tribunale è contraddetta sia dagli elenchi degli studenti iscritti full time o part time negli anni scolastici di riferimento, sia dalle dichiarazioni rese dalla teste prof. -OMISSIS - , indotta dalla difesa, all'udienza del 26 febbraio 2021. In particolare, la teste aveva riferito che gli studenti che frequentavano i corsi a Firenze dovevano completare gli studi negli Stati Uniti per ottenere la laurea. Difetta, pertanto, secondo la difesa, l'elemento oggettivo del reato ascritto al -OMISSIS - .

Viene poi contestata anche la valutazione del Tribunale in relazione all'elemento soggettivo. Secondo la difesa non emergono elementi da quali si possa desumere che l'imputato abbia avuto consapevolezza che all'epoca dei fatti taluni servizi didattici erano stati impartiti a soggetti non iscritti all'Università 'madre' avente sede negli Stati Uniti.

In via subordinata la difesa deduce la sussistenza di un errore sulla legge extrapenale che determina errore di fatto, aggiungendo che anche qualora si dovesse ritenere che si sia in presenza di una norma integratrice del precetto, l'erronea interpretazione della norma non si tradurrebbe automaticamente in un errore su legge penale inescusabile: infatti, sussistono le condizioni per applicare i principi di cui alla sentenza alla Corte costituzionale n. 364 del 23 marzo 1988 relativa al concetto di ignoranza inevitabile.

In ulteriore subordine il difensore del -OMISSIS - chiede l'applicazione dell'art. 15 del decreto legislativo n. 74/2000 deducendo che, in ogni caso, si è in presenza di una violazione che dipende da obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria: a questo proposito la difesa richiama uno specifico punto dell'atto di adesione emesso dall'Agenzie delle Entrate, che fa riferimento al perfezionamento del procedimento con il quale la Florence Academy aveva chiesto di essere autorizzata a operare sul territorio italiano ai sensi della legge 4/1999.

Infine la difesa deduce, in ogni caso, l'eccessività della pena inflitta.

Nel giudizio di appello, svolta la relazione, si è fatto luogo alla discussione nel corso della quale le parti hanno formulato e illustrato le conclusioni che sono trascritte in epigrafe.

L'impugnazione non è fondata.

Per quanto riguarda l'elemento oggettivo del reato del quale il -OMISSIS - è stato ritenuto responsabile si deve rilevare che l'appello (che si occupa di questo aspetto nel suo primo motivo) non contesta in modo analitico le articolate argomentazioni che il giudice di primo grado ha posto a fondamento del disconoscimento, per la -OMISSIS - , della qualifica di 'filiazione di università straniera'. Il difensore si limita a richiamare le dichiarazioni della teste -OMISSIS - , che prestava servizio presso l'ente, e a contestare, del tutto genericamente, l'assunto secondo cui il raffronto degli elenchi degli studenti iscritti full time o part time presso la -OMISSIS - con quelli iscritti presso il Laguna College porta a concludere per il mancato rispetto della condizione della duplice contemporanea iscrizione presso entrambe le istituzioni universitarie.

Il giudice di primo grado, anche richiamando le considerazioni svolte nel processo verbale di constatazione redatto dall'Agenzia delle Entrate, ha esattamente puntualizzato che dal confronto degli elementi acquisiti emerge - in modo inequivocabile - che molti studenti della -OMISSIS - non erano contemporaneamente iscritti all'università americana.

Questo risulta in modo macroscopico per quanto concerne alcuni corsi "stagionali", ma si può affermare in termini di certezza anche per quelli "annuali".

In particolare, per quanto riguarda il corso annuale (c.d full time) tenuto nell'anno accademico 2013-2014, dal confronto tra l'elenco degli studenti frequentanti in Italia e quello degli studenti iscritti al Laguna College emerge che undici studenti su centoundici non erano iscritti presso l'ateneo statunitense (*diversamente da quanto sembra sostenersi l'appello -a p. 6-, non è vero che la discrasia riguardi un unico studente di nome -OMISSIS - : semmai questo nome va aggiunto, a seguito della puntuale analisi degli elenchi effettuata dal Tribunale, agli undici studenti non iscritti al Laguna College che sono indicati nel p.v.c. dell'Agenzia delle Entrate*).

Quanto ai corsi stagionali (o part time) del medesimo anno accademico 2013-2014 ugualmente sono emerse discrasie, non escluse da rilievi svolti nell'appello (che, come sopra detto, non contiene osservazioni specifiche). In particolare, l'Agenzia della Entrate aveva ritenuto che almeno centosettantacinque studenti non fossero contemporaneamente iscritti al Laguna College; il Tribunale, pur valutando in modo scrupoloso le osservazioni difensive e vagliando tutti gli elenchi prodotti dal contribuente, ha correttamente concluso che vi sono quantomeno sette studenti (individuati in modo specifico alle pp. 14-15 della motivazione della sentenza) che risultano aver frequentato i corsi della -OMISSIS - in quell'anno, senza figurare in alcun elenco di iscritti presso l'ateneo operante negli Stati Uniti.

Per altri anni accademici si debbono svolgere considerazioni analoghe, per le quali si può far rinvio alle considerazioni svolte, in modo analitico, nella sentenza di primo grado.

In particolare, appare rilevante la violazione del requisito della doppia iscrizione che emerge in modo molto chiaro per i corsi stagionali dell'anno accademico 2014/2015: dal confronto tra gli elenchi risulta, infatti, che 52 dei 138 studenti che hanno frequentato i corsi part-time presso la -OMISSIS - in quell'anno accademico non sono mai stati immatricolati presso l'ateneo operante negli Stati Uniti. Il giudice di primo grado ha rilevato che questa incongruenza non è stata mai contestata dalla difesa dell'ente in sede tributaria (dove l'elenco è stato fornito senza alcuna osservazione in contrasto con i rilievi dell'Agenzia delle entrate). Si può aggiungere che anche l'appello non contiene, sul punto specifico, alcun rilievo.

Come detto, l'atto di impugnazione fa riferimento soprattutto alle dichiarazioni della teste -OMISSIS - , che collaborava con il -OMISSIS - occupandosi di vari aspetti dell'attività della -OMISSIS - e che effettivamente ha dichiarato che gli studenti, dopo aver frequentato i corsi a Firenze dovevano completare gli studi negli Stati Uniti per ottenere la laurea. Ma questa affermazione di massima non può certo essere considerata sufficiente per privare di efficacia probatoria gli elementi documentali finora esaminati, e più compiutamente esposti nella sentenza di primo grado. Va osservato che la circostanza che gli studenti interessati a completare il percorso di laurea dovessero frequentare anche negli Stati Uniti semmai riguarda il requisito attinente all'inserimento delle materie oggetto di insegnamento in Italia in un più ampio programma didattico svolto nell'università estera, ma nulla dimostra per quanto riguarda la contemporanea iscrizione degli studenti ad entrambe le istituzioni universitarie.

Va ancora aggiunto che altri aspetti esaminati l'appello non sono rilevanti. Nessun rilievo si può attribuire, in particolare, alla questione della cittadinanza degli studenti e al fatto che alcuni di coloro che risultavano iscritti ai corsi di scultura e pittura della -OMISSIS - avessero cognomi italiani. È vero che non vi è alcuna certezza in merito alla cittadinanza di questi studenti, ma -in ogni caso- quel che rileva è la mancata iscrizione di essi (o comunque di una parte significativa degli studenti iscritti all'ateneo fiorentino) al Laguna College. Come emerge dalla precedente esposizione e dalla motivazione di primo grado, è evidente che non si tratta di casi isolati che possano essere ridotti ad un semplice "disguido burocratico": il numero degli studenti non iscritti contemporaneamente ad entrambe le università è tale da dimostrare che le immatricolazioni presso la -OMISSIS - erano organizzate in modo tale da non

richiedere (quantomeno non in modo tassativo) questa duplice iscrizione, che invece è indispensabile agli effetti fiscali secondo la norma richiamata in precedenza. Va aggiunto che le discrasie desumibili dagli elenchi sono talmente evidenti da far ritenere che per gli anni accademici per le quali la dimostrazione dell'assunto di accusa appare meno chiara ciò dipenda soltanto dal fatto che gli elenchi trasmessi all'Agenzia delle Entrate non erano completi e tali da consentire una precisa verifica. Le conclusioni del giudice di primo grado quanto all'elemento oggettivo del reato sono quindi meritevoli di sicura condivisione.

Lo stesso deve dirsi per quanto riguarda l'elemento psicologico. La circostanza che non si tratti, come appena detto, di singoli casi di studenti non iscritti al Laguna College, bensì di una situazione di evidente, sistematica, non conformità alla normativa in tema di 'rapporto di affiliazione', che il legale rappresentante e amministratore effettivo (oltre che fondatore) dell'istituto fiorentino non poteva certo ignorare, esclude che la condotta del -OMISSIS - possa essere ricondotta ad un atteggiamento diverso da quello del dolo specifico, richiesto dalla fattispecie.

Per quanto riguarda, poi, il motivo attinente all'invocato errore su una legge extrapenale si deve osservare, in primo luogo, che la formulazione della norma di cui alla legge 4/1999 è molto chiara e rende evidente la necessità della contemporanea iscrizione dello studente anche all'università estera "madre": è palese che non è prospettabile l'efficacia di una iscrizione posta in essere soltanto in anni accademici successivi, che non potrebbe mai rilevare per gli obblighi tributari da adempiere in relazione ai ricavi conseguiti dall'ente operante in Italia in un determinato anno d'imposta.

Si tratta, inoltre, di una norma integratrice del precetto penale, non diversamente da altre disposizioni che prevedono, a determinate condizioni, esenzioni o sospensioni degli obblighi tributari. Sul punto non è superfluo richiamare il principio affermato, tra le varie decisioni, da Cass. Sez. 7 ordinanza n. 44293 del 13.7.2017 rv. 271487: *"Ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 d.lgs. 74 del 2000, la mancata conoscenza, da parte dell'operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell'art. 5 c.p., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extrapenale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile (In applicazione del principio, la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto avverso la condanna dall'imputato imprenditore, ritenendo non scusabile l'invocata*

mancata conoscenza delle prescrizioni contenute nell'art. 8 d.P.R. n. 633 del 1972 riguardanti le cessioni all'esportazione non imponibili)".

Ciò premesso, appare evidente che la formulazione testuale della norma non si presta a un'argomentazione che tenda a sostenerne la non conoscibilità da parte di un soggetto professionalmente qualificato come l'imputato. Neppure si può fondatamente sostenere che la circostanza che da alcune testimonianze sia emerso che l'ente si era rivolto ad un esperto professionista per ottenere consulenza nella materia valga, di per sé, a suffragare la tesi difensiva relativa al presunto difetto dell'elemento soggettivo: tra l'altro nulla si sa merito ai rapporti col professionista e si deve totalmente escludere che sia emessa una interpretazione dei requisiti previsti dalla legge n. 4/1999 che escluda l'obbligo della contemporanea iscrizione degli studenti anche all'Istituto universitario 'madre'. E' poi addirittura ovvio che l'esito positivo (con silenzio assenso) del procedimento amministrativo instaurato attraverso la domanda di riconoscimento del rapporto di 'filiazione' tra -OMISSIS - e Laguna College non può escludere l'obbligo dell'ente diretto dal -OMISSIS - di rispettare i requisiti previsti dalla 'legge Barile', tra i quali -appunto- quello che attiene alla necessità che gli insegnamenti siano impartiti soltanto a studenti iscritti anche all'università estera della quale l'istituto operante in Italia intende costituire filiazione.

Infondata è anche l'ulteriore argomentazione difensiva, relativa all'applicabilità dell'art. 15 d.lgs. 74/2000.

Infatti, si deve escludere che la violazione relativa all'omessa dichiarazione delle imposte dirette, da parte dell'imputato, derivi da obiettive condizioni di incertezza in merito alla portata e all'ambito di applicazione delle norme tributarie. Come detto, la 'legge Barile' non presenta affatto una formulazione che comporti incertezze interpretative per quanto riguarda il requisito non osservato dall'istituto di istruzione diretto dall'imputato. Il richiamo, contenuto nell'appello, all'atto di adesione del 28.11.2017 è chiaramente fuorviante: è vero che l'atto di adesione (doc. 10 prodotto dalla difesa nel giudizio di primo grado) contiene, nella sua motivazione, il passaggio richiamato nell'appello, ma questo riguarda esclusivamente l'assoggettabilità ad IVA delle rette corrisposte dagli studenti, e non i profili che riguardano le imposte dirette, in relazione alle quali - al contrario- l'Agenzia delle Entrate ha confermato, anche nell'atto di adesione, la piena fondatezza dei rilievi, a carico dell'ente, contenuti nel processo verbale di constatazione.

Soltanto per quanto riguarda l'Iva si pone il problema dell'efficacia del riconoscimento, da parte della pubblica amministrazione, di un ente che ha comunque svolto attività didattica, sia pure in violazione dei requisiti previsti dalla legge 4/1999. Ma questo aspetto è del tutto irrilevante in questa sede, perché il

reato contestato è già stato escluso in primo grado limitatamente all'omessa presentazione della dichiarazione Iva. Pertanto, per quanto riguarda la dichiarazione IRES va confermata la non applicabilità dell'art. 15 d.lgs. 74/2000.

Infine, non è meritevole di accoglimento neppure la richiesta di riduzione della pena al minimo edittale. Infatti, la pena irrogata, calcolata riconoscendo le circostanze attenuanti generiche, non è superiore al minimo in una misura eccessiva e appare del tutto conforme ai parametri di cui all'art. 133 c.p., considerata l'entità, rilevante, dell'imposta evasa. Pur valutato l'accordo successivamente raggiunto con l'Agenzia delle entrate, non si giustifica una pena più contenuta.

Pertanto la sentenza impugnata deve essere interamente confermata, con condanna dell'imputato al pagamento delle ulteriori spese processuali.

P.Q.M.

La Corte

Visti gli artt. 592 e 605 c.p.p., conferma la sentenza del Tribunale di Firenze in data 2 luglio 2021, appellata da -OMISSIS - , che condanna al pagamento delle spese del grado.

Visto l'art. 544 c.p.p., indica il termine di giorni 90 per la motivazione.

Così deciso in Firenze il 7 giugno 2022

Il Consigliere estensore
(*dr. Giovanni Perini*)

Il Presidente
(*dr. Antonio Settembre*)