

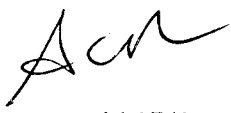


30622-20

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

Composta da

FAUSTO IZZO - Presidente -
LUCA SEMERARO - Relatore -
GIUSEPPE NOVIELLO
UBALDA MACRI'
FABIO ZUNICA


Sent. n. sez. 1145/2020
UP - 23/09/2020
R.G.N. 17664/2020

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) nato il . (omissis)

avverso la sentenza del 13/12/2019 della CORTE APPELLO di BOLOGNA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

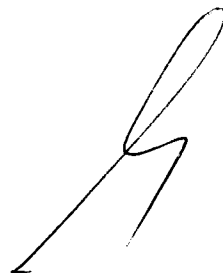
udita la relazione svolta dal Consigliere LUCA SEMERARO;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore MARILIA DI NARDO

Il P.G. conclude: rigetto del ricorso

udito il difensore

E' presente l'avvocato (omissis) che si riporta ai motivi del ricorso.



RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza del 23 gennaio 2017 il Tribunale di Rimini ha assolto (omissis) (omissis), perché il fatto non sussiste, dai reati a lui ascritti ex art. 5 d.lgs. 74/2000, per l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali per gli anni dal 2007 al 2011, quale amministratore unico della (omissis) s.a. (poi s.p.a.), con sede legale in (omissis) e di fatto in (omissis), dal (omissis) al (omissis) e quale amministratore di fatto in epoca successiva.

La Corte di appello di Bologna con la sentenza del 13 dicembre 2019, in accoglimento dell'appello del pubblico ministero, ha dichiarato non doversi procedere nei confronti di (omissis) perché estinti i reati a lui ascritti sino alla data del (omissis); ha condannato l'imputato per i periodi di imposta 2010 e 2011, con la continuazione, alla pena di anni 2 mesi 4 di reclusione; ha disposto la confisca del profitto del reato, pari ad € 1.256.231,00, diretta e per equivalente, ripristinando il sequestro preventivo dichiarato inefficace per effetto della sentenza di assoluzione.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione il difensore dell'imputato, impugnando i capi della sentenza relativi alla dichiarazione di penale responsabilità dell'imputato.

2.1. Con il primo motivo si deduce il vizio della motivazione quanto alla ritenuta sussistenza della esterovestizione della società (omissis).

La Corte di appello avrebbe apoditticamente identificato la persona fisica del ricorrente con quella società (omissis); avrebbe erroneamente indicato che le 28 mail, sulla cui interpretazione si fonda la dichiarazione di responsabilità dell'imputato, sarebbero state trovate presso la (omissis), mentre sono state rinvenute nei computer portatili dell'imputato, quindi non associabili ad una precisa collocazione geografica.

Nel ribaltare l'assoluzione, quanto all'esterovestizione, la corte territoriale non avrebbe tenuto conto: della sentenza della commissione tributaria provinciale di Rimini (che ha escluso l'esterovestizione); del rinvenimento di oltre 3000 mail sul computer dell'imputato, non relative alla (omissis); che le mail si riferiscono a due attività - la visita del Papa ed una mostra - avvenute in (omissis).

Né sarebbe stata valutata la diversa lettura delle prove contenuta nella memoria difensiva del 2 gennaio 2017, prodotta in primo grado, la cui impostazione sarebbe stata accolta dal Tribunale, in particolare sulle ragioni del ritrovamento, presso la (omissis), della documentazione relativa alla gara di appalto vinta dalla (omissis) a discapito della (omissis).

La Corte di appello non avrebbe valutato l'esame del consulente tecnico della difesa e la relazione prodotta, in particolare sulla natura dei rapporti tra le due società, il contratto di appalto tra ^(omissis) e ^(omissis), né sussisterebbe la motivazione sul perché, pur volendo ritenere il ricorrente l'amministratore di fatto, le decisioni e le linee aziendali fossero determinate in Italia.

La corte territoriale non avrebbe valutato che dalle prove acquisite risultava che la sede legale della ^(omissis) in ^(omissis) era effettivamente esistente ed operante, secondo i controlli delle autorità di ^(omissis).

Alcuna motivazione sarebbe stata offerta sul cd. *reverse change*, che avrebbe tolto rilevanza alla esterovestizione della società in assenza di alcun risparmio fiscale, fondato sull'esame e la consulenza tecnica della difesa e sulla sentenza della commissione provinciale di Rimini del 8 luglio 2014, tema di prova trattato dalla difesa nella memoria difensiva del 2 gennaio 2017.

Altro tema di prova che non sarebbe stato analizzato dalla Corte di appello, ma oggetto della memoria difensiva, è la contraddittorietà dell'accertamento eseguito dalla Guardia di Finanza, che avrebbe ad alcuni fini ritenuto la ^(omissis) quale ditta estera, per poi attribuirle la qualità di azienda italiana per ritenere sussistente l'evasione fiscale.

2.2. Con il secondo motivo si deduce il vizio della mancanza della motivazione quanto alla sussistenza della responsabilità per l'anno di imposta 2010; la Corte di appello avrebbe dato atto che gli elementi di prova si riferiscono all'anno 2011 ma poi avrebbe contraddittoriamente concluso che ciò consentirebbe di ritenere che il ricorrente sia stato l'amministratore di fatto anche negli anni precedenti e che anche l'attività della società sia avvenuta in territorio italiano.

2.3. Con il terzo motivo si deducono i vizi della motivazione e di violazione di legge quanto all'omessa rinnovazione dell'istruzione dibattimentale mediante l'esame del consulente tecnico della difesa, sul cui esame e sulla cui relazione si era fondata l'assoluzione del giudice di primo grado in quanto all'esterovestizione, al dolo specifico - anche in relazione al cd. *reverse change* - ed al superamento delle soglie di punibilità, con riferimento al quantum evaso.

2.4. Con il quarto motivo si deduce la mancanza di motivazione quanto al superamento delle soglie di punibilità con riferimento all'Ires.

La Corte di appello, nel determinare l'entità dell'imposta evasa, avrebbe omesso di valutare alcune prove emerse in primo grado.

In particolare, non avrebbe tenuto conto della rideterminazione dell'entità dell'imposta Ires evasa effettuata dall'ufficio delle entrate a seguito dell'accertamento effettuato dalla Guardia di Finanza di Rimini, per importi tutti al di sotto della soglia di punibilità; né avrebbe tenuto conto, nell'aderire ai criteri della Guardia di Finanza, dei costi indicati nei bilanci della società, ma solo di quelli

dimostrati dal ricorrente, il quale però sostiene non essere l'amministratore di fatto della società ed ha potuto quindi allegare solo i bilanci.

Il criterio adoperato dalla Guardia di Finanza sarebbe illogico perché per due annualità avrebbe calcolato costi pari a 0.

2.5. Con il quinto motivo si deduce il vizio della motivazione quanto all'omessa presentazione dei redditi relativi alla ^(omissis), entro i termini previsti per l'anno di imposta 2011.

La Corte di appello non avrebbe motivato sulla deduzione difensiva, contenuta nella memoria del 2 gennaio 2017, per cui poiché il processo verbale di constatazione era del 25 ottobre 2012 e le testimonianze degli ufficiali della Guardia di Finanza avevano riguardato solo il contenuto di tale atto, poiché il termine per la presentazione della dichiarazione era il 31 gennaio 2013, sarebbe mancata la prova dell'omessa presentazione, poiché le prove concernevano attività di indagine precedenti alla scadenza del termine.

2.6. Con il sesto motivo si deduce il vizio della motivazione quanto alla determinazione del trattamento sanzionatorio; l'aumento per la continuazione sarebbe stato apportato per tutti i reati ascritti, quindi anche quelli prescritti, e non solo per l'unico reato residuo relativo al 2010.

Nella sentenza impugnata la pena base è stata determinata in un anno ed 8 mesi di reclusione aumentata ad anni 2 mesi 4 di reclusione per la continuazione, con «aumenti di pari entità per ciascuno dei restanti reati».

2.7. Con il settimo motivo si deduce il vizio della motivazione con riferimento all'omessa applicazione delle circostanze attenuanti generiche, concedibili quanto meno per l'incensuratezza dell'imputato.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. È preliminare l'analisi del terzo motivo con cui si è dedotta l'omessa rinnovazione dell'istruzione dibattimentale mediante l'esame del consulente tecnico della difesa.

Il motivo è fondato.

1.1. Il Tribunale di Rimini ha emesso la sentenza di assoluzione valutando in particolare le prove prodotte dalla difesa; gran parte della motivazione della sentenza di assoluzione di primo grado si fonda sull'esame del consulente tecnico, le cui dichiarazioni sono ampiamente riportate nella sentenza.

Pertanto, la rilevanza delle prove offerte dalla difesa, di cui alcune successive al processo verbale di constatazione, su cui in sostanza si fonda la sentenza di condanna in appello, risulta per *tabulas*, dalla stessa lettura della motivazione della



sentenza: si tratta delle prove in base alle quali il Tribunale di Rimini ha escluso la sussistenza del fatto.

In particolare, quanto all'Irpef, il Tribunale ha ritenuto che gli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate dimostrassero che gli importi rilevanti ex art. 5 d.lgs. 74/2000 fossero al di sotto della soglia di punibilità, anche per effetto della valutazione dei costi effettuata proprio dalla Agenzia delle Entrate.

In base alle prove prodotte dalla difesa, il Tribunale ha ritenuto che i criteri elaborati dalla Guardia di Finanza per la esteroinvestizione non fossero aderenti ai principi della giurisprudenza, ha ritenuto insussistenti gli elementi di prova fino al 2010 ed ha escluso la fittizietà della sede in (omissis).

Anche quanto al 2011, la decisione si fonda sulla complessiva valutazione del materiale probatorio e non solo su quello dell'accusa.

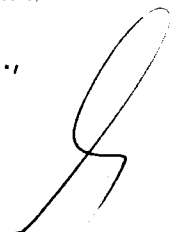
1.2. Dunque, posto che la sentenza di assoluzione si fonda anche sull'esame del consulente tecnico della difesa, la Corte di appello avrebbe dovuto procedere alla rinnovazione dell'istruzione dibattimentale, mediante un nuovo esame del predetto consulente.

Va ribadito il principio per cui le dichiarazioni rese dal perito o dal consulente tecnico nel corso del dibattimento, in quanto veicolate nel processo a mezzo del linguaggio verbale, costituiscono prove dichiarative, sicché sussiste, per il giudice di appello che, sul diverso apprezzamento di esse, fondi, sempreché decisive, la riforma della sentenza di assoluzione, l'obbligo di procedere alla loro rinnovazione dibattimentale attraverso l'esame del perito o del consulente, mentre analogo obbligo non sussiste ove la relazione scritta del perito o del consulente tecnico sia stata acquisita mediante lettura, ivi difettando la natura dichiarativa della prova. (Sez. U, n. 14426 del 28/01/2019, Pavan, Rv. 27511201).

1.3. Per altro, non valutando l'esame del consulente tecnico della difesa, la corte territoriale è incorsa nel dedotto travisamento per omissione di una prova già ritenuta rilevante ai fini della decisione dal Tribunale e quindi in grado di scardinare la motivazione della sentenza di appello.

2. La riforma della sentenza di assoluzione e la condanna dell'imputato sono avvenute esclusivamente in base alla diversa lettura delle 28 mail relative alla (omissis), ritenuta errata dalla corte territoriale quella effettuata in primo grado.

2.1. Non sono state valutate le prove prodotte dalla difesa - le cui tesi sono esposte nella memoria difensiva del 2 gennaio 2017, prodotta in primo grado -, al fine di dimostrare l'assenza della amministrazione di fatto in capo al ricorrente, l'assenza della estero-vestizione della (omissis), lo svolgimento dell'attività, documentata dalle mail ritenute prove a carico dalla corte territoriale, in (omissis) (omissis), l'esistenza di rapporti contrattuali tra la (omissis) e la (omissis) s.p.a.,



l'inesistenza del dolo specifico, per effetto del cd. reverse change, ed infine l'entità delle somme che avrebbero dovuto essere dichiarate, con particolare riferimento al superamento della soglia.

2.2. La motivazione del Tribunale di Rimini, articolata su più aspetti della rilevanza penale della condotta (la qualità di amministratore di fatto, l'estero-vestizione, gli importi evasi), non è stata di fatto esaminata, se non in parte e con riferimento al valore probatorio delle mail.

2.3. La motivazione della sentenza impugnata non è pertanto in linea con i principi della giurisprudenza, perché la condanna è stata pronunciata senza alcuna analisi delle prove prodotte dalla difesa, di cui alcune poste a fondamento della sentenza di assoluzione, in violazione dell'art. 546 cod. proc. pen., pertanto prove già ritenute decisive e senza un puntuale confronto con le argomentazioni del Tribunale.

2.4. Va ribadito il costante orientamento della giurisprudenza per cui la Corte di appello, ove proceda alla condanna, in accoglimento dell'appello del pubblico ministero, dopo la sentenza di assoluzione emessa in primo grado, è tenuta, oltre a procedere al nuovo esame della fonte di accusa, nei casi enucleati dalle Sezioni Unite nelle sentenze Dasgupta, Troise e Pavan, ad un più elevato *standard* argomentativo, in grado di superare il principio del ragionevole dubbio e la presunzione di innocenza.

Come affermato dalle Sezioni Unite con la sentenza Troise, nella valutazione degli elementi di prova è lo stretto collegamento fra la regola del «ragionevole dubbio» e il principio costituzionale della presunzione di innocenza ad imporre al giudice d'appello il rispetto di un più elevato *standard* argomentativo per la riforma di una sentenza assolutoria.

Cfr. Sez. U, n. 33748 del 12/07/2005, Mannino, Rv. 231679 – 01, per cui in tema di motivazione della sentenza, il giudice di appello che riformi totalmente la decisione di primo grado ha l'obbligo di delineare le linee portanti del proprio, alternativo, ragionamento probatorio e di confutare specificamente i più rilevanti argomenti della motivazione della prima sentenza, dando conto delle ragioni della relativa incompletezza o incoerenza, tali da giustificare la riforma del provvedimento impugnato.

Sez. 3, n. 50351 del 29/10/2019, Morari, Rv. 277616-01, ha di recente ribadito il principio espresso da Sez. 6, n. 22120 del 29/04/2009, Tatone, Rv. 24394601, per cui in tema di motivazione della sentenza di condanna pronunciata in appello in riforma di sentenza assolutoria di primo grado, il giudice ha l'obbligo di confutare in modo specifico e completo le argomentazioni della decisione di assoluzione e di valutare le ulteriori argomentazioni non sviluppate in tale decisione ma comunque dedotte dall'imputato dopo la stessa e prima della

sentenza di secondo grado, pronunciandosi altresì sui motivi di impugnazione relativi a violazioni di legge intervenute nel giudizio di primo grado in danno dell'imputato e da questi non dedotte per carenza di interesse, nonché sulle richieste subordinate avanzate dall'imputato stesso in sede di discussione nel giudizio di primo grado.

2.5. Sono dunque fondati i motivi con i quali si è dedotto il vizio di mancanza della motivazione. L'accoglimento dei motivi sull'an della responsabilità assorbe l'analisi degli altri relativi al trattamento sanzionatorio.

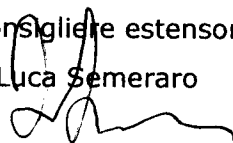
3. La sentenza impugnata deve pertanto essere annullata con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Bologna.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Bologna.

Così deciso il 23/09/2020.

Il Consigliere estensore
Luca Semeraro



Il Presidente
Fausto Izzo

