



01290-21

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

Composta da

Luca Ramacci - Presidente -
Donatella Galterio
Angelo Matteo Socci
Emanuela Gai - Relatore -
Alessandro M. Andronio

Sent. n. 1614
UP - 10/11/2020
R.G.N. 18569/2020

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 21/12/2018 della Corte d'appello di Palermo

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Fulvio Baldi, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Palermo ha confermato la sentenza del Tribunale di Sciacca con la quale (omissis) era stato condannato in relazione al reato di cui agli artt. 48 cod.pen., 4 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, perché, nella qualità di legale rappresentante della (omissis) soc. coop. a.r.l., al fine di evadere le imposte sul reddito e sul valore aggiunto, dava disposizioni ai dipendenti di effettuare vendite senza operare la relativa fatturazione, così alterando la contabilità in modo tale da trarre in inganno, circa l'attendibilità della stessa, l'amministratore giudiziario, subentratogli nell'amministrazione dell'impresa a seguito di sequestro in materia di misure di prevenzione che indicava nelle dichiarazioni fiscali relative all'anno 2010, dati non veri per effetto della alterata contabilità, che determinavano una sottrazione all'imposizione di elementi attivi per oltre € 1.613.337,00, pari al 10% degli

elementi attivi indicati nelle dichiarazioni fiscali, con evasione IRES per € 229.961,00 ed IVA per oltre 322.651,40. Accertato il 28/09/2011.

2. Avverso la sentenza ha presentato ricorso l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, e ne ha chiesto l'annullamento per i seguenti motivi enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.:

2.1. Con il primo motivo deduce la violazione di cui all'art. 606 comma 1 lett. b) cod.proc.pen. in relazione all'art. 48 cod.pen. e art. 4 d.lgs n. 74 del 2000.

La sentenza impugnata avrebbe confermato la responsabilità penale del (omissis) solo ed esclusivamente su indagini di natura prettamente presuntiva. Le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo valere quali indizi, non valgono a costituire elementi di prova della commissione di un fatto di reato, dovendo il giudice valutare liberamente i dati di fatto unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della fattispecie criminosa. Tale principio vale altresì per la prova dell'ammontare dell'imposta evasa che può venire a sovrapporsi o entrare in contraddizione con quello di fatto operato dall'Agenzia delle entrate. Nel caso in esame, l'accertamento relativo al superamento della soglia di punibilità sarebbe frutto di accertamento presuntivo ovvero che il prezzo di vendita per i le vendite "in nero" sarebbe pari a quello applicato per le cessioni fiscalmente contabilizzate, criterio presuntivo non condiviso nel contraddittorio. Il superamento della soglia di punibilità sarebbe avvenuto in modo del tutto presuntivo ed opinabile e ciò partendo dal presupposto, aleatorio e presuntivo, che le operazioni non fatturate siano state eseguite allo stesso prezzo delle operazioni fatturate.

In secondo luogo, la motivazione sarebbe carente anche con riguardo all'elemento soggettivo del dolo specifico del reato, anch'esso argomentato su mere presunzioni.

2.2. Con il secondo motivo deduce la violazione di legge in relazione alla erronea applicazione della legge sostanziale in vigore al momento della commissione del fatto. Non avrebbe considerato la corte territoriale che a seguito delle modifiche legislative ad opera del d.lgs n. 158 del 2011, la previsione di cui all'art. 4 del d.lgs n. 74 del 2000, come modificata in punto soglie di punibilità sarebbe norma più favorevole e, dunque, applicabile anche ai fatti pregressi.



3. In udienza, il Procuratore generale ha chiesto l'inammissibilità del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso non è nel complesso ~~non~~ fondato sulla base delle seguenti ragioni.



5. Il primo motivo di ricorso non è fondato.

Sulla scorta dell'accertamento di fatto, insindacabile in questa sede, la sentenza impugnata, in continuità con quella del tribunale, ha ritenuto dimostrato sulla scorta del compendio probatorio, costituito dalle risultanze della verifica fiscale e del testimoniale, che l'imputato, quale legale rappresentante della società dal 2008 al 2010, aveva dato disposizione ai dipendenti, nel corso del 2010, al fine di evadere le imposte sul reddito e sul valore aggiunto, di effettuare vendite senza operare la relativa fatturazione, così alterando la contabilità sulla scorta della quale l'amministratore giudiziario aveva predisposto la relativa dichiarazione per l'anno di imposta 2010, e in tal modo lo aveva tratto in errore circa l'attendibilità delle scritture contabili, tant'è che questi, proprio basandosi sulla non veritiera contabilità, aveva indicato nelle relative dichiarazioni, elementi attivi inferiori a quelli effettivi con evasione di IRES per € 229.865,28 e Iva per € 322.581,75, sottraendo all'imposizione elementi attivi per € 1.612.908,74, superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

Nessun dubbio, neppure sollevato dalla difesa, sulla configurabilità della fattispecie di reato di dichiarazione infedele che è integrato, dopo le modifiche al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotte dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 158, dalle condotte di annotazione di componenti positivi del reddito in misura inferiore a quella reale (con superamento della soglia di evasione di imposta), di indebita riduzione dell'imponibile con l'indicazione di costi inesistenti (e non più fittizi), e di sottofatturazione; mentre non assume rilievo, nella valutazione sulla divergenza dei valori indicati, la mera violazione dei criteri di competenza e di inerenza di ricavi e di costi oggettivamente esistenti (Sez. 3, n. 30686 del 22/03/2017, Giannotte, Rv. 270294 - 01). Ne deriva che la ridisegnata fattispecie tipica del delitto ex articolo 4 d.lgs. n. 74 del 2000, si materializza: (1) nell'annotazione di componenti positivi del reddito per ammontare inferiore a quello reale (in sostanza, l'omessa annotazione di ricavi), (2) nell'indebita riduzione dell'imponibile tramite l'indicazione nella dichiarazione di costi inesistenti (e non più fittizi), ossia di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza in rerum natura e (3) nelle sottofatturazioni, ovvero all'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, in maniera da consentire all'emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati, atteso che il delitto di infedele dichiarazione ha natura residuale rispetto ai delitti di cui agli articoli 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 28226 del 09/02/2016, Disparra, Rv. 267409).

Il caso in esame appartiene all'ipotesi di indicazione di componenti positivi di reddito in misura inferiore a quella reale per effetto della vendita di beni senza fatturazione cioè "in nero".

Quanto al sollevato profilo di censura che si appunta sulla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa e del superamento della soglia di punibilità, la

sentenza impugnata è pervenuta attraverso un percorso argomentativo che è esente da profili di manifesta illogicità ed è corretto in diritto.

La sentenza impugnata non ha fatto ricorso alle presunzioni tributarie nella determinazione dell'imposta evasa.

Nel rammentare che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa (Sez. 3, n. 30890 del 23/06/2015, Cappellini, Rv. 264251 - 01), e che, in materia di reati tributari, il giudice penale, mentre non è vincolato dalle valutazioni compiute in sede di accertamento tributario, può tuttavia con adeguata motivazione apprezzare gli elementi induttivi in detta sede valorizzati per trarne elementi probatori, che ritenga idonei a sorreggere il suo convincimento obiettivo (Sez. 3, n. 28710 del 19/04/2017, P.G. in proc. Mantellini, Rv. 270476 - 01), la sentenza è pervenuta alla prova dell'imposta evasa attraverso un procedimento logico basato su dati di fatti obiettivi presenti in atti.

La sentenza impugnata ha dapprima applicato il metodo analitico-induttivo nella determinazione dei ricavi non fatturati per l'anno 2010, è, poi, pervenuta alla determinazione dell'imposta evasa attraverso un percorso logico argomentativo che, fondato su dati di fatto ricavati dagli elementi probatori, e dunque obiettivi, applicando il metodo analitico-deduttivo ha ritenuto congruo desumere la percentuale di ricarico sui beni venduti nel 2010, e non fatturati, dal ricarico medio ponderato delle vendite del triennio precedente, ed ha così calcolato il valore di ricarico medio ponderato su cui ha poi determinato l'imposta evasa.

Sotto il primo profilo, era risultato accertato che l'imputato aveva effettuato vendite "in nero" nel 2010 (testi (omissis)), che dall'accertamento della G. di F., nel corso della verifica fiscale operata e dall'esame dei bilanci, era stato accertato che al 31 dicembre 2010, risultavano rimanenze finali di valore inferiore di ben oltre € 870.000 e ricavi di € 236.483,00, poiché non erano state effettuate vendite sottocosto e non aveva, la società, subito furti, i giudici del merito, previa determinazione della media ponderata del valore dei ricarico per il triennio precedente, pari a 112,40%, hanno calcolato l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione e, conseguentemente, la relativa imposta evasa, determinata quanto all'IRES per € 229.961,00 e quanto all'Iva per € 322.651,00, nonché l'ammontare di elementi attivi sottratti all'imposizione per € 1.613.257 superiore al 10% degli elementi attivi indicati in dichiarazione (cfr pag. 7).

Nel pervenire alla conferma della decisione di condanna, la corte territoriale si è attenuta al principio costantemente affermato nella giurisprudenza di

legittimità, in materia di reati tributari secondo cui il giudice penale ai fini della prova del reato, può fare legittimamente ricorso agli accertamenti condotti dalla Guardia di Finanza o dall'ufficio finanziario, anche ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, pur dovendo il proprio esame estendersi a valutare ogni altro eventuale indizio acquisito in quanto l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che detti elementi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori e, siccome dette presunzioni hanno il valore di un indizio, esse, per assurgere a dignità di prova, devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti (Sez. 3, n. 30890 del 23/06/2015, Cappellini, Rv. 264251 - 01), e con motivazione puntuale, aderente al dato probatorio e con motivazione esente da profili di illogicità manifesta ha ricostruito l'ammontare di ricavi, derivanti dalle vendite in nero, sottratti all'imposizione fiscale e correlatamente l'ammontare delle imposte evase superiore, per entrambe le imposte, alla soglia di punibilità.

Il ricorso massivo e diffuso, nel 2010, a vendite senza contabilizzazione e fatturazione, e l'assoluta inattendibilità della contabilità così formata dall'imputato, sono elementi da cui i giudici del merito hanno argomentato la sussistenza del dolo del reato, avendo l'imputato, secondo i giudici, agito, con l'imporre ai propri dipendenti le vendite in nero, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, e nella consapevolezza del superamento delle relative soglie tenuto conto della sistematicità di tali vendite.

6. Il secondo motivo di ricorso non è fondato.

Il reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000, come delineato a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 4, comma primo, lett. a), D.Lgs. n. 158 del 2015, si pone in continuità normativa con la fattispecie previgente ed è più favorevole all'imputato, avendo la nuova disciplina innalzato le soglie di punibilità (Sez. 3, n. 40317 del 26/04/2016, Merlo, Rv. 267789 - 01), così individuate, specificando che deve ricorrere la congiunta condizione che:

a) l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquanta, b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni.

Dunque, il primo profilo di censura secondo cui i giudici avrebbero applicato una norma di diritto che *ratione temporis* non poteva essere applicata, appare

infondato. Ma non solo, tenuto conto dell'innalzamento delle soglie di punibilità per effetto del D.Lgs. n. 158 del 2015, nel caso in esame risultano superate le nuove e più favorevoli soglie di punibilità, sia quanto all'IRES che all'IVA. Seppur la motivazione della sentenza ritenga irrilevante indagare quali soglie di punibilità abbia preso in esame il Tribunale, motivazione che non è corretta dovendosi applicare la norma più favorevole anche ai fatti pregressi e così, eventualmente, assolvere l'imputato nel caso di mancato superamento della nuove e più favorevoli soglie di punibilità, non di meno la sentenza impugnata ha rilevato che erano superate, nel caso in esame, le nuove e più favorevoli soglie di punibilità, da cui la possibilità della Corte di cassazione di correggere la motivazione che non conduce all'annullamento della sentenza.

7. Il ricorso va rigettato e il ricorrente condannato al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 10/11/2020

Il Consigliere estensore
Emanuela Gai

Il Presidente
Luca Ramacci

