



35399-21

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

ACR

Composta da:

LUCA RAMACCI

- Presidente -

Sent. n. sez. 855/2021

ANGELO MATTEO SOCCI

UP - 19/04/2021

GIANNI FILIPPO REYNAUD

R.G.N. 42993/2019

ANTONIO CORBO

PAOLO BERNAZZANI

- Relatore -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) nato a (omissis)

(omissis) nato a (omissis)

(omissis) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 08/04/2019 della CORTE APPELLO di PERUGIA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere PAOLO BERNAZZANI;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
VALENTINA MANUALI

che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio

Ricorso trattato ex art. 23, comma 8, del D.L. n. 137/2020

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza in data 8.4.2019, la Corte d'appello di Perugia, in parziale riforma della sentenza emessa in data 21.6.2018 dal Tribunale della medesima città, rideterminava in mesi otto di reclusione la pena inflitta agli imputati (omissis), quali componenti del c.d.a. della (omissis), in ordine alla residua condotta di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA per l'anno d'imposta 2010 loro ascritta al capo 2); la medesima sentenza assolveva i predetti imputati dal reato di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74/2000 loro ascritto al capo 3) per insussistenza del fatto e dichiarava non doversi procedere in ordine alla condotta residua di omessa presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2009, loro ascritta loro al capo 1), trattandosi di reato estinto per intervenuta prescrizione (la sentenza di primo grado aveva già assolto gli imputati dai reati di cui ai capi 1) e 2) limitatamente all'evasione delle imposte sui redditi, nonché del reati di cui ai capi 4) e 5) per insussistenza del fatto).

La Corte territoriale riduceva, altresì, ad anni uno la durata delle pene accessorie ex art. 12 d.lgs. n. 74/2000, con sospensione condizionale della pena per tutti gli imputati e conferma quanto alle restanti statuizioni.

2. La decisione si fondava sulle risultanze probatorie desumibili dalla deposizione dell'operante della G.d.F. in ordine alla ricostruzione del volume di affari attraverso l'esame delle fatture IVA di acquisto e di vendita e lo svolgimento di successivi controlli incrociati presso clienti e fornitori, da cui era emerso che una ventina di fatture risultavano "non dichiarate" per il 2010 e, ulteriormente, che la società disponeva di una sede in Todi solo ai fini dell'inoltro della corrispondenza, ma di fatto era domiciliata presso l'abitazione di (omissis) (omissis); quanto all'attribuzione del fatto a tutti e tre gli imputati la Corte valorizzava tale ultimo riferimento, dovendosi ritenere esistente solo "sulla carta" una effettiva ripartizione delle incombenze (lett. "delle deleghe") in seno all'organo di gestione ed amministrazione della società.

Concludeva l'impugnata decisione rideterminando la pena in base alla sanzione edittale prevista all'epoca dei fatti; la Corte confermava, inoltre, la già disposta confisca del profitto del reato tributario, essendo intervenuta al riguardo una precedente pronuncia di condanna seppur parziale, per i reati di cui ai capi 1) e 2), poi riformata per effetto di intervenuta prescrizione, sulla scorta del richiamo a Sez. U., n. 31617 del 26.6.2015.

3. Avverso tale decisione hanno proposto ricorso gli imputati, con atti di impugnazione distinti.

3.1. Il ricorso di (omissis) è affidato a tre motivi.

Con il primo di essi si deduce, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. a) e b), c.p.p., il vizio di incompetenza territoriale e di violazione e falsa applicazione degli artt. 25 Cost. e 18 d.lgs. n. 74/2000. Rileva il ricorrente che la competenza territoriale appartiene al giudice del domicilio fiscale del contribuente ex art. 18, comma 2, d.lgs. cit. e che, nella specie, emerge dagli atti processuali, ovvero dal capo d'imputazione nonché dall'atto costitutivo della società e dallo stesso p.v. di constatazione redatto dalla G.d.F. di Todi che la competenza, nella specie, andrebbe ravvisata non in capo all'a.g. di Perugia ma a quella di Spoleto.

3.2. Con il secondo motivo si deduce violazione della legge penale ex art. 606 lett. b) c.p.p., in riferimento all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000, travisamento dei fatti e delle risultanze, nonché, ex art. 606, lett. e) c.p.p., mancanza, insufficienza e contraddittorietà della motivazione; errore sul fatto; erronea ed ingiusta valutazione degli elementi di prova acquisiti al giudizio.

In particolare, premesso che il superamento della soglia minima di imposta evasa è elemento costitutivo necessario della fattispecie incriminatrice, la cui dimostrazione è a carico della pubblica accusa, si censura la violazione dell'art. 5 d.lgs. citato nonché la contraddittorietà, illogicità e lacunosità del ragionamento dimostrativo articolato della Corte territoriale laddove sono state ricondotte a reddito, sulla base di presunzioni valide unicamente per il diritto tributario, voci rilevate esclusivamente attraverso controlli incrociati da parte della G.d.F., senza alcuna verifica obiettiva né riscontro, con particolare riferimento all'assenza di accrediti corrispondenti alle fatture reperite presso terzi.

La sentenza gravata, inoltre, non accenna nemmeno alle modalità attraverso le quali è stata operata la ricostruzione della base imponibile: la Corte territoriale avrebbe dovuto superare il contrasto fra documentazione contabile della cooperativa e quella delle società terze, quantomeno verificando l'effettiva esistenza di rapporti sostanziali sottesi alle fatture reperite presso terzi e l'esistenza di una movimentazione finanziaria corrispondente, soprattutto in considerazione dell'assenza di verifiche sul conto corrente della società degli imputati - avendo il teste operante escluso di aver effettuato indagini finanziarie - ed alla luce del fatto che la difesa aveva prodotto estratti conto dimostrativi dell'assenza di pagamenti connessi alle predette fatture.

Ne deriva, secondo il ricorrente, il sostanziale appiattimento della sentenza impugnata sull'accertamento presuntivo ed affatto vincolante della G.d.F., non verificando né motivando sul superamento della soglia di punibilità, nonostante la formulazione di uno specifico motivo di appello.

3.3. Con il terzo motivo, la difesa deduce violazione dell'art. 5 d.lgs. n. 74/2000, travisamento dei fatti e delle risultanze, mancanza, insufficienza e contraddittorietà della motivazione sotto il profilo dell'accertamento

dell'elemento soggettivo del reato. Si lamenta che il dolo specifico di evasione è stato desunto dalla sentenza di primo grado, non integrata né emendata dalla Corte territoriale, dalle "concrete modalità della condotta", senza dare rilievo alla disorganizzazione amministrativa, di cui avrebbe dato atto la stessa G.d.F., che aveva comportato la omessa indicazione di poste contabili di segno non soltanto attivo ma anche passivo, fra l'altro dimostrata dall'assoluzione dal reato di cui al capo 3).

4. Il ricorso di (omissis) è affidato a quattro motivi, i primi tre dei quali ricalcano testualmente quelli formulati da (omissis), come sopra illustrati.

4.1. Il quarto motivo concerne, invece, la dedotta violazione dell'art. 5 d.lgs. citato, in combinato disposto con l'art. 27 Cost. e l'art. 40 c.p., nonché «travisamento dei fatti e delle circostanze» e mancanza, insufficienza e contraddittorietà della motivazione.

Si censura l'affermazione della responsabilità del ricorrente in quanto sostanzialmente priva di motivazione, avuto riguardo alla qualità, rivestita dal (omissis), di mero consigliere di amministrazione privo di deleghe e di poteri di rappresentanza societaria e non essendosi neppure dato conto del titolo - commissivo ovvero per omissione di controllo - della stessa.

5. Il ricorso di (omissis) è, infine, affidato a quattro motivi.

5.1. Il primo di essi veicola la censura di mancanza di motivazione in relazione ai motivi di appello con cui si invocava l'assoluzione del ricorrente da tutti i reati ascrittigli per non aver commesso il fatto o perché il fatto non costituisce reato. A fronte di motivi specifici di impugnazione, la sentenza di appello non ha esaminato né risposto in concreto alle contestazioni difensive e non ha fatto neppure rinvio alle argomentazioni del tribunale, in modo da far pensare ad una integrazione della motivazione.

Si tratta di censure relative, innanzitutto, al piano dell'elemento oggettivo, con riferimento alla carenza di qualifica soggettiva del (omissis), quale mero componente del c.d.a. senza deleghe né poteri di rappresentanza, il quale non aveva compiuto alcun atto causalmente rilevante ai fini che qui occupano; nonché al profilo soggettivo della fattispecie, avendo parimenti la difesa sottoposto a specifiche osservazioni critiche la motivazione sul punto del Tribunale (p. 12 e 13 atto di appello).

5.2. Con il secondo motivo, la difesa si duole della illogicità e contraddittorietà della motivazione in relazione alla conferma della condanna del (omissis) per il reato sub 2).

Pur nell'ipotesi di "doppia conforme", il giudice di secondo grado avrebbe dovuto dare adeguata e congrua risposta alle censure dell'appellante in modo da

rendere evidente il percorso argomentativo seguito nel ribadire le conclusioni raggiunte dalla sentenza di primo grado.

Invece, l'unico argomento speso per confutare le ragioni addotte a sostegno dell'atto di appello è il fatto che *"la società possedeva una sede in (omissis) ma solo per l'inoltro della corrispondenza, ma di fatto era domiciliata presso l'abitazione di (omissis) (...): ciò deve ritenersi decisivo anche ai fini dell'attribuzione dei fatti a tutti e tre gli imputati, dovendosi ritenere esistente solo "sulla carta" una effettiva ripartizione delle deleghe in seno all'Organo di gestione ed amministrazione della Società"*.

Si tratta di motivazione solo apparente o, comunque, di ragionamento illogico, trattandosi di circostanza inconferente e che non si vede come possa supportare l'affermazione di responsabilità del (omissis), attestando, all'opposto, come la sede sociale si trovasse presso l'abitazione dello stesso rappresentante legale che aveva compiuto tutti gli atti di gestione, ossia (omissis).

5.3. Con il terzo motivo, si censura ex art. 606 lett. b) ed e) c.p.p. l'erronea applicazione della legge in relazione alle valutazioni operate dai giudici di merito sulla sussistenza dell'elemento materiale e psicologico del reato contestato.

Sotto il primo profilo, la Corte territoriale si è limitata a fare apodittico rinvio alle risultanze del p.v. di accertamento senza operare alcuna autonoma valutazione né individuare elementi di riscontro. Ciò in violazione del principio secondo cui "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. (In motivazione, la Corte ha precisato che il riscontro può essere fornito o da distinti elementi di prova, o anche da altre presunzioni, purchè gravi, precise e concordanti)": cfr. Sez. 3, n. 30890 del 23/06/2015, Rv. 264251 - 01.

Quanto all'elemento soggettivo, si deduce, analogamente, che la Corte non ha fornito risposta alcuna alle doglianze difensive e, ove si ritenesse che tacitamente la decisione impugnata si sia riportata alla motivazione del Tribunale, le conseguenze non muterebbero, trattandosi di motivazione viziata, in quanto l'accertamento del dolo specifico non può ancorarsi al mero dato oggettivo delle concrete modalità della condotta, ossia al mero fatto materiale dell'inadempimento dell'obbligo dichiarativo. In tale ottica, la difesa evidenzia gli elementi a favore trascurati dall'organo giudicante (alla G.d.F. i dati erano stati forniti proprio dagli imputati, così consentendo, grazie alla loro collaborazione, i controlli incrociati; inoltre, a dimostrazione di una gestione contabile al limite negligente ma non certo tale da avvalorare l'esistenza di fatti dolosi, si registrava

la mancata esibizione di alcuni documenti in grado di attestare costi, quindi elementi negativi incidenti sull'imponibile asseritamente evaso).

5.4. Con il quarto motivo si deduce violazione di legge e carenza di motivazione in relazione all'invocato proscioglimento ex art. 131-bis c.p.

Secondo il ricorrente, sul punto si registra, in particolare, vera e propria carenza di motivazione, né è ipotizzabile una motivazione implicita, non essendo dato individuare il percorso argomentativo, essendo mancato ogni accertamento sia sull'entità dello scostamento dell'evasione dalla soglia di punibilità.

Il P.G. con requisitoria scritta ha concluso per l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. I ricorsi proposti sono fondati nei termini che seguono.

2. Il primo motivo relativo ai ricorsi di (omissis) e (omissis) concernente il dedotto vizio di all'incompetenza territoriale appare inammissibile. I ricorrenti, invero, non hanno dedotto né dimostrato di avere tempestivamente sollevato tale eccezione nei termini di cui all'art. 21, comma 2, c.p.p. e nemmeno hanno allegato allegano di avere proposto un conforme motivo di appello, a fronte del riepilogo dei motivi di impugnazione contenuto nella sentenza della Corte territoriale che non ne menziona l'esistenza.

3. Quanto agli altri motivi, essi possono essere esaminati congiuntamente in quanto convergenti sul nucleo essenziale della ricostruzione della fattispecie incriminatrice di cui al capo 2).

In via preliminare va, peraltro, rilevato che il ricorso proposto nell'interesse di (omissis) sembra voler estendere le proprie doglianze anche agli altri capi in modo inammissibile, in considerazione della pronuncia assolutoria di cui al capo 3) per insussistenza del fatto, che si unisce a quella di primo grado, confermata in appello, relativa ai reati sub 1) e 2) limitatamente all'evasione delle II.DD.; analogo discorso deve essere formulato quanto alla pronuncia di prescrizione della residua condotta sub 1), in difetto di applicabilità dell'art. 129 c.p.p., dovendo richiamare l'orientamento autorevolmente avallato dalle Sezioni unite di questa Corte secondo cui, «in presenza di una causa di estinzione del reato, il giudice è legittimato a pronunciare sentenza di assoluzione a norma dell'art. 129, comma secondo, cod. proc. pen. soltanto nei casi in cui le circostanze idonee ad escludere l'esistenza del fatto, la commissione del medesimo da parte dell'imputato e la sua rilevanza penale emergano dagli atti in modo assolutamente non contestabile, così che la valutazione che il giudice deve compiere al riguardo appartenga più al concetto di "constatazione", ossia di percezione "ictu oculi", che a quello di "apprezzamento" e sia quindi

incompatibile con qualsiasi necessità di accertamento o di approfondimento». (Sez. U, n. 35490 del 28/05/2009, Tettamanti, Rv. 244274 - 01).

3.1. Con specifico riferimento ai motivi afferenti l'elemento oggettivo del reato di cui al capo 2) ed in particolare il raggiungimento della soglia di rilevanza dell'evasione ai fini IVA (secondo motivo dei ricorsi di (omissis) e (omissis) (omissis); terzo motivo *in parte qua* del ricorso di (omissis)) può rilevarsi che, nella sua estrema sinteticità argomentativa, la decisione di appello ha fatto un esplicito riferimento alla deposizione del verbalizzante della G.d.F., il quale ha dichiarato che la ricostruzione del volume di affari era avvenuta attraverso l'esame delle fatture IVA di acquisto e di vendita e lo svolgimento di un successivo controllo incrociato presso clienti e fornitori ed ha specificato che circa una ventina di fatture non risultavano dichiarate (*rectius*, annotate in contabilità) per il 2010. La decisione di primo grado, sempre in relazione alla quantificazione del debito IVA evaso e, quindi, del superamento della soglia di rilevanza penale dell'evasione, puntualizza che la conclusione dell'impianto probatorio si fondava sui risultati dei riscontri esterni compiuti dagli accertatori della G.d.F. in ordine al fatto che la (omissis) , nel periodo in contestazione, aveva intrattenuto rapporti commerciali con altre società, individuate in concreto sulla base delle fatture esibite dagli stessi imputati in sede di accesso ai locali.

Sulla base dell'identificazione dei partner commerciali, si era, quindi, rilevato che tali società erano in possesso di «diverse ed ulteriori fatture emesse dalla (omissis) (omissis)», la cui emissione non trovava riscontro nel registro IVA a debito, peraltro non esibito agli operanti. Inoltre, i corrispondenti introiti non erano stati conteggiati ai fini della determinazione dell'imponibile relativo al periodo d'imposta, non essendo stati effettuati i necessari adempimenti dichiarativi ai fini IVA.

3.2. Ora, se, da un lato l'argomentazione ed il ragionamento dimostrativo dei giudici di merito riconduce il debito IVA e, quindi, l'imposta evasa alle risultanze dei documenti fiscalmente rilevanti rinvenuti presso le controparti delle operazioni commerciali imponibili che non erano state contabilizzate dalla cooperativa facente capo agli imputati, d'altro lato, tuttavia, la sentenza impugnata non individua l'entità concreta dell'evasione IVA e le concrete modalità di determinazione del superamento della soglia di punibilità (né, tantomeno, il capo di imputazione, che indica l'importo di 103.000 euro in riferimento alle sole imposte sui redditi), al pari di quella di primo grado; né, ancora, fornisce alcuna risposta alle deduzioni difensive in ordine all'assenza di verifiche in ordine all'esistenza o meno di movimentazioni finanziarie, ed in particolare di accrediti corrispondenti alle fatture reperite presso terzi: a tale proposito, va evidenziato che, a fronte della produzione difensiva di estratti

conto dimostrativi dell'assenza di pagamenti connessi alle predette fatture (aspetto sul quale è stato proposto uno specifico motivo di appello, come risulta dal riepilogo della sentenza), la Corte territoriale ha completamente omesso di motivare sulle ragioni in base alle quali ha comunque ritenuto le fatture rappresentative di operazioni commerciali effettive e, quindi, idonee a quantificare il tributo evaso in misura superiore alla soglia di rilevanza.

3.3. Analogamente, quanto alle censure concernenti il profilo dell'accertamento dell'elemento soggettivo del reato (terzo motivo, dei ricorsi di (omissis) e (omissis) ; terzo motivo *in parte qua* del ricorso (omissis)), si registra l'omissione di una autonoma motivazione da parte della sentenza di appello, che non ha effettuato il dovuto vaglio critico delle ragioni di censura, fornendo adeguata risposta alle specifiche obiezioni mosse avverso la decisione di primo grado, la quale aveva desunto il dolo dalla posizione rivestita nella struttura societaria, e, con particolare riferimento al dolo specifico, dalle concrete modalità della condotta.

4. Quanto alle censure attinenti la specifica posizione di (omissis) (quarto motivo del suo ricorso) e del (omissis) (secondo motivo di ricorso) nell'organigramma societario, avuto riguardo alla qualità, rivestita dai predetti, di consiglieri di amministrazione privi di deleghe e di poteri di rappresentanza societaria, va osservato che, mentre la sentenza di primo grado aveva specificato che l'obbligo di presentazione della dichiarazione fiscale nella specie gravava su tutti gli imputati «*in ragione della qualità di amministratori della società (omissis) dagli stessi rivestita a far data dalla costituzione della stessa, come attestato dalla visura camerale in atti e dall'assenza, nell'ambito dell'organizzazione societaria, di speciali deleghe che comportino una limitazione di responsabilità, con riferimento agli inadempimenti contestati, in capo a taluno di essi*», la sentenza di appello non solo ha trascurato ogni richiamo alle argomentazioni del tribunale, in modo da consentire una possibile integrazione della motivazione, ma ha adottato una propria diversa e contrastante trama argomentativa che appare illogica, oltre che di difficile interpretazione: l'unico argomento speso per confutare le ragioni addotte a sostegno dell'atto di appello è, invero, il fatto che "la società possedeva una sede in (omissis) ma solo per l'inoltro della corrispondenza, ma di fatto era domiciliata presso l'abitazione di (omissis) (omissis) (pag. 12 ver. trascr.): ciò deve ritenersi decisivo anche ai fini dell'attribuzione dei fatti a tutti e tre gli imputati, dovendosi ritenere esistente solo "sulla carta" una effettiva ripartizione delle deleghe in seno all'Organo di gestione ed amministrazione della Società".

In tale prospettiva, non emerge dalla decisione la ragione per la quale si possa supportare l'affermazione di responsabilità del (omissis) e di (omissis)

sulla base del fatto che la sede sociale si trovasse presso l'abitazione di (omissis) (omissis) (indicato nel ricorso (omissis) come il rappresentante legale ed il *dominus* che aveva compiuto tutti gli atti di gestione); inoltre, come rilevato dallo stesso P.G. nella propria requisitoria scritta, l'affermazione della Corte territoriale contraddice le conclusioni del Tribunale, in quanto sembra riconoscere l'esistenza di deleghe, per quanto solo formali e non effettive.

5. Infine, del tutto trascurato è il motivo relativo all'applicazione dell'art. 131 bis c.p. alla fattispecie in contestazione. Si tratta di un profilo, peraltro, destinato a restare assorbito dall'accoglimento di quello relativo alla mancata motivazione in ordine al superamento della soglia di punibilità.

6. Si impone, conclusivamente, l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio alla Corte d'appello di Firenze per nuovo giudizio.

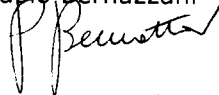
P.Q.M.

La Corte annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio alla Corte di appello di Firenze.

Così deciso in Roma, il 19/04/2021

Il consigliere estensore

Paplo Bernazzani



Il Presidente
Luca Ramacci

