



09983-22

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

Composta da

Grazia Lapalorcia

- Presidente -

Sent. n. sez. 162

Giovanni Liberati

- Relatore -

UP - 26/1/2022

Antonella Di Stasi

R.G.N. 32354/2021

Luca Semeraro

Stefano Corbetta

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 11/6/2021 della Corte d'appello di L'Aquila

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liberati;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Domenico Seccia, che ha concluso chiedendo di dichiarare l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 11 giugno 2021 la Corte d'appello di L'Aquila ha respinto l'impugnazione proposta dall'imputato nei confronti della sentenza del 2 dicembre 2020 del Tribunale di Avezzano con la quale (omissis) era stato condannato alla pena di un anno e quattro mesi di reclusione in relazione al reato di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 (ascrittogli per avere, quale amministratore della (omissis) S.r.l. e al fine di evadere le imposte sui redditi e quelle sul valore aggiunto, omesso di presentare le dichiarazioni Ires e Iva per l'anno 2011, pur avendo realizzato un volume d'affari di euro 1.237.970,00, così evadendo imposte per euro 97.821,00 per l'Ires ed euro 250.793,00 per l'Iva, superiori alle soglie di legge).

2. Avverso tale sentenza l'imputato ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

2.1. In primo luogo, ha lamentato la mancanza di motivazione in ordine alle censure formulate con i motivi d'appello, con i quali erano state eccepite l'infondatezza dell'affermazione del superamento delle soglie di rilevanza penale previste dall'art. 5 d.lgs. 74/2000, a causa della erroneità delle modalità di calcolo adottate (non essendo stati considerati, ai fini Iva, costi registrati, e ricostruendo solo parzialmente, ai fini Ires, i costi indicati nel partitario della società), e l'insussistenza del dolo di evasione, in quanto la Corte d'appello non aveva dato adeguata risposta a tali censure, essendosi limitata a richiamare la sentenza di primo grado, mentre le stesse assumevano rilievo in ordine all'effettivo superamento della soglia di punibilità, perché la corretta e completa considerazione di tali costi avrebbe determinato la riduzione della base imponibile e con essa anche della imposta evasa.

2.2. Con un secondo motivo ha lamentato la contraddittorietà della motivazione nella parte relativa alle modalità di calcolo dei costi considerati nella determinazione dell'ammontare delle imposte evase, in particolare di quanto dichiarato dal funzionario della Agenzia delle Entrate (omissis), il quale aveva riferito che nel corso della verifica fiscale relativa all'anno 2011 erano stati riconosciuti solamente i costi risultanti dai partitari che avevano trovato riscontro nella documentazione cartacea rinvenuta, ma tale dato era stato travisato da entrambe le sentenze di merito, nelle quali era stato affermato che erano stati considerati tutti i costi risultanti dai registri Iva e dai partitari, dunque anche i cosiddetti costi occulti.

2.3. Con un terzo motivo ha lamentato l'errata applicazione dell'art. 5 d.lgs. 74/2000, con riferimento all'art. 23 d.P.R. 633/73, a causa della mancata considerazione dei costi registrati ma non documentati dalle corrispondenti

fatture passive, in quanto i dati riportati nei registri avrebbero potuto essere verificati nell'ambito del sistema chiuso di rilevanza sovranazionale in cui è collocata l'Iva; anche ai fini Ires, inoltre, avrebbero dovuto essere considerati tutti i costi effettivamente registrati.

2.4. Infine, con il quarto motivo, ha denunciato un ulteriore vizio della motivazione, nella parte relativa alla affermazione della sussistenza del dolo di evasione, fondata sull'entità del superamento delle soglie di punibilità, frutto di una valutazione della Agenzia delle Entrate fondata sui criteri di accertamento del procedimento tributario, che non potevano certamente essere conosciuti dal ricorrente.

3. Con memoria del 10 gennaio 2021 il ricorrente ha ribadito la fondatezza dei primi tre motivi del proprio ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso, peraltro riproduttivo del primo e del terzo motivo d'appello, è, complessivamente, infondato.

2. Il primo motivo, relativo alla mancata o, comunque, insufficiente considerazione dei motivi d'appello, con il primo dei quali era stata lamentata l'errata determinazione dell'imposta evasa, a causa della incompleta considerazione dei costi d'impresa, non è fondato, in quanto la Corte d'appello, in accordo con il primo giudice, ha adeguatamente considerato il primo motivo d'appello, mediante il quale era stata lamentata, analogamente a quanto ora fatto con i primi tre motivi del ricorso per cassazione, la mancata considerazione di tutti i costi risultanti dalla contabilità, giacché ha sottolineato quanto emerso dalla verifica fiscale e dichiarato dal teste (omissis), in ordine alla determinazione della base imponibile e delle imposte evase.

Nella sentenza impugnata, infatti, si dà atto che l'Agenzia delle Entrate ha determinato il volume d'affari della società amministrata dal ricorrente nel 2011 in euro 1.237.970,00 e riconosciuto costi per euro 767.254,00, oltre che spese per il personale per euro 114.732,00, determinando la base imponibile a fini Ires nella differenza di euro 355.714,00 e quella a fini Iva in euro 1.237.970,00, sottolineando che per determinare l'imponibile Ires erano stati considerati anche i costi cosiddetti occulti (ossia non dimostrati) e che per determinare l'imponibile Iva non erano stati riconosciuti costi non giustificati dalla disponibilità delle corrispondenti fatture passive.

Si tratta di motivazione idonea a giustificare il rigetto del primo motivo d'appello, mediante il quale era stata lamentata la mancata considerazione di

tutti i costi risultanti dalla contabilità, avendo la Corte territoriale disatteso tale doglianza sottolineando la considerazione, a fini Ires, anche di costi non documentati, e l'impossibilità di considerare, a fini Iva, passività non documentate dalle copie delle fatture di acquisto, in tal modo fornendo risposta sufficiente ai rilievi sollevati con il primo motivo d'appello a proposito della mancata considerazione delle passività e della conseguente errata determinazione della base imponibile e dell'imposta evasa.

3. Il secondo motivo, mediante il quale è stato prospettato un vizio della motivazione, sempre in relazione alla determinazione delle imposte evase e al superamento delle soglie di punibilità, cui i giudici di merito sarebbero pervenuti travisando quando emerso dall'istruttoria, in particolare dalla deposizione del funzionario (omissis) dell'Agenzia delle Entrate, è infondato, non essendosi verificato alcun travisamento delle risultanze dell'istruttoria, in particolare della deposizione di tale testimone.

Va ricordato che si è in presenza di una doppia conforme statuizione di responsabilità, il che limita i poteri di rinnovata valutazione della Corte di legittimità, nel senso che, ai limiti conseguenti all'impossibilità per la Corte di Cassazione di procedere a una diversa lettura dei dati processuali o a una diversa interpretazione delle prove, perché è estraneo al giudizio di cassazione il controllo sulla correttezza della motivazione in rapporto ai dati probatori, si aggiunge l'ulteriore limite in forza del quale neppure potrebbe evocarsi il tema del travisamento della prova, a meno che il giudice di merito abbia fondato il proprio convincimento su una prova che non esiste o su un risultato di prova incontestabilmente diverso da quello reale.

Non è questo però il caso: il ricorrente, infatti, non lamenta che i giudici del merito abbiano fondato il proprio convincimento su una prova che non esiste o su un risultato di prova incontestabilmente diverso da quello reale, ma pretende una diversa lettura degli elementi probatori, laddove censura la determinazione dei costi d'impresa, fondata su quanto dichiarato dal teste (omissis) della Agenzia delle Entrate, la cui testimonianza è però stata correttamente intesa dai giudici di merito, che, come evidenziato, hanno dato atto della esistenza e della considerazione, a fini Ires, di costi occulti.

In tale affermazione non v'è alcun travisamento di quanto dichiarato dal suddetto teste (omissis), la cui deposizione è stata integralmente riportata nel corpo del ricorso, giacché questi dichiarò che in mancanza delle fatture i costi non erano stati riconosciuti in maniera piena e che a fronte di un volume d'affari di euro 1.237.970,00 erano stati riconosciuti costi documentati per euro 767.000,00 oltre a euro 114.000,00 per spese del personale, desunte dai modelli 770 che erano stati presentati, così determinando il reddito d'impresa a fini Ires

in euro 355.714,00, mentre l'imponibile Iva era stato determinato sulla base del volume d'affari, determinando l'imposta sul valore aggiunto dovuta tenendo conto solamente di quanto emergente dalle fatture passive rinvenute.

Tali dichiarazioni non sono state travisate dalla Corte d'appello che ha dato atto, conformemente a quanto dichiarato dal (omissis), della determinazione dell'imponibile Ires considerando costi documentati e costi occulti e di quello Iva considerando solamente l'Iva a debito risultante dalle fatture esibite. L'affermazione, contenuta a pag. 3 della sentenza impugnata, secondo cui i costi occulti considerati ai fini della determinazione dell'imponibile Ires sarebbero i "costi registrati nel registro delle fatture di acquisto, anche in assenza delle fatture stesse", pur errata, in quanto, secondo quanto riferito dal (omissis), ai fini della individuazione dei costi detraibili sono stati considerati solamente quelli documentati dalle fatture di acquisto rinvenute e quelli per il personale (desunti dai modelli 770, posto che in relazione a essi non devono essere emesse fatture), non ha determinato un travisamento del risultato di tale prova, perché, al di là dell'errore nella qualificazione del regime dei cosiddetti costi occulti a fini Ires (consistenti in quelli per il personale desunti dai modelli 770 e non in quelli derivanti da fatture registrate ma non rinvenute), la base imponibile, i costi, i redditi e l'imposta Ires sono stati determinati sulla base di quanto riferito dal (omissis) e in esatta aderenza a quanto da questi illustrato a proposito degli esiti dell'accertamento svolto, cosicché va escluso che il convincimento dei giudici di merito sia stato fondato su un risultato di prova diverso da quello reale, essendo invece basato proprio su esso, salva l'improprietà a proposito della qualificazione dei cosiddetti costi occulti rilevanti ai fini Ires, che però non ha inciso nella valutazione del risultato di prova, cosicché deve essere esclusa la sussistenza del vizio di motivazione denunciato.

4. Considerazioni analoghe possono essere svolte a proposito del terzo motivo, mediante il quale, prospettando una violazione degli artt. 5 d.lgs. 74/2000 e 23 d.P.R. 633/72, si contesta nuovamente la determinazione della base imponibile e dell'imposta evasa che ne deriva, lamentando ancora la mancata considerazione di tutti i costi risultanti dalla contabilità, la cui effettività avrebbe potuto essere accertata mediante controlli incrociati in ambito Iva (cioè, anche se ciò non è stato chiaramente esposto, nei confronti degli emittenti le fatture passive annotate nella contabilità dell'impresa amministrata dal ricorrente ma non rinvenute).

Ora, a prescindere dalla genericità di tale censura, che consiste nella mera allegazione della omissione di tale verifica, disgiunta dalla analisi dei costi che sarebbero stati indebitamente tralasciati, essa tende a criticare un accertamento di fatto, in ordine alla effettività dei costi e alla loro effettiva incidenza, che,

come evidenziato, è stato adeguatamente motivato dai giudici di merito, sulla base di quanto emerso dall'istruttoria svolta e applicando correttamente i criteri da seguire nella determinazione della base imponibile, posto che ai fini Iva possono essere considerate solamente le somme desumibili dalle fatture passive rinvenute (cfr. Sez. 3, n. 53980 del 16/07/2018, Tirozzi, Rv. 274564, secondo cui ai fini della configurabilità dei reati in materia di Iva, la determinazione della base imponibile, e della relativa imposta evasa, deve avvenire solo sulla base dei costi effettivamente documentati, non rilevando l'eventuale sussistenza di costi non documentati, mentre è possibile tenere conto di questi ultimi nelle ipotesi di reati concernenti le imposte dirette), non essendovi alcun obbligo a carico della amministrazione finanziaria di ricercarle presso gli emittenti (peraltro neppure indicati nel ricorso), con la conseguenza che i generici rilievi sollevati su tale punto risultano manifestamente infondati, alla luce della correttezza del criterio seguito dalla Agenzia delle Entrate e condiviso dai giudici di merito nella individuazione dell'imponibile Iva e nella determinazione della relativa imposta evasa.

5. Il quarto motivo, mediante il quale è stata denunciata l'illogicità della motivazione nella parte relativa alla affermazione della sussistenza del dolo di evasione, è manifestamente infondato.

La Corte d'appello, nel disattendere l'analogo motivo d'impugnazione, fondato anch'esso sulla errata individuazione dei costi d'impresa e della base imponibile, ha ribadito la consapevolezza del superamento della soglia di punibilità e della configurabilità del dolo di evasione, in considerazione dell'assunzione da parte del ricorrente della carica di amministratore dal giugno 2012 (cioè alcuni mesi prima della scadenza fiscale) e della entità del superamento della soglia di rilevanza penale (che, come già illustrato, è stata determinata correttamente): si tratta di considerazioni logiche, stante la necessaria riconducibilità della omissione contestata a finalità evasive, proprio in ragione dell'ammontare delle imposte non versate, che il ricorrente ha censurato in modo generico e sul piano della lettura degli elementi di prova, di cui ha proposto una lettura alternativa, dunque in modo non consentito nel giudizio di legittimità.

6. Il ricorso deve, dunque, essere rigettato, a cagione della infondatezza del primo e del secondo motivo di ricorso e della inammissibilità del terzo e del quarto.

Al rigetto del ricorso consegue, ex art. 616 cod. proc. pen., l'onere delle spese del procedimento.

P.Q.M.

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

Così deciso il 26/1/2022

Il Consigliere estensore

Giovanni Liberati



Il Presidente

Grazia Lapalorcia

