



35381-22

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

Composta da

Elisabetta Rosi - Presidente -
Claudio Cerroni - Relatore -
Giovanni Liberati
Ubalda Macrì
Fabio Zunica

Sent. n. sez. *408*
UP - 09/06/2022
R.G.N. 11528/2022

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da
(omissis)

avverso la sentenza del 19/02/2021 della Corte di Appello di Torino

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Claudio Cerroni;
lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Gianluigi Pratola, che ha concluso chiedendo che la Corte di Cassazione voglia rigettare il ricorso

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 19 febbraio 2021 la Corte di Appello di Torino ha confermato la sentenza del 15 giugno 2020 del Tribunale di Torino, in forza della quale (omissis), nella qualità di legale rappresentante della s.n.c.(omissis) poi divenuta s.r.l. (omissis) era stata condannata, con i doppi benefici e col riconoscimento delle attenuanti generiche e di quella di cui all'art. 13-bis d.lgs.10 marzo 2000, n. 74, alla pena di mesi sei di reclusione per il reato di cui all'art. 2 d.lgs. 74 del 2000 in relazione all'anno d'imposta 2011.

2. Avverso la predetta decisione è stato proposto ricorso per cassazione articolato su quattro motivi di impugnazione.

2.1. Col primo motivo la ricorrente, deducendo erronea applicazione di legge e vizio motivazionale in relazione alla norma di cui all'art. 13 d.lgs. 74 del 2000, ha osservato che la causa di non punibilità ivi prevista richiedeva che il ravvedimento operoso fosse avvenuto prima della conoscenza, da parte del contribuente stesso, di attività di accertamento amministrativo indirizzata nei propri confronti nella posizione di contribuente. In specie detta attività era stata invece diretta verso il distinto contribuente s.n.c. (omissis) (soggetto passivo d'imposta quanto ad Irap e Iva), mentre lo stesso ravvedimento operoso aveva preceduto la rubricazione del procedimento penale.

2.2. Col secondo motivo, in relazione ai medesimi vizi ed avuto riguardo all'art. 2 d.lgs. 74 cit., la ricorrente ha rilevato che l'evasione dei redditi era pacificamente determinata dalle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, e quindi non vi era coincidenza tra il soggetto che aveva redatto e presentato la dichiarazione (la società, debitrice di imposta quanto ad Irap ed Iva) e il soggetto che aveva beneficiato dell'evasione (il socio), per cui non poteva sussistere in capo a costui neppure il fine di evadere le imposte.

2.3. Col terzo motivo, quanto alla qualificazione della condotta, la ricorrente ha osservato che le dichiarazioni dei soci avrebbero potuto assumere rilevanza solamente con riferimento al reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. 74 del 2000. Ciò avrebbe comportato rilievo anche in ordine al mancato raggiungimento della soglia di punibilità, data la quantificazione in euro 140.000 della quota di maggiore base imponibile per ciascun socio.

2.4. Col quarto motivo infine, quanto alla violazione della norma di cui all'art. 649 cod. proc. pen., il ravvedimento operoso manteneva inalterata una sua connotazione penalistica e la sanzione tributaria di per sé era idonea a coprire il maggiore disvalore della condotta fraudolenta.

3. Il Procuratore generale ha concluso chiedendo che la Corte di Cassazione voglia rigettare il ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è infondato.

In via del tutto preliminare osserva la Corte che i motivi di ricorso possono essere esaminati prendendo in considerazione sia la motivazione della sentenza impugnata sia quella della sentenza di primo grado, e ciò in quanto i giudici di merito hanno adottato decisioni e percorsi motivazionali comuni, che possono essere valutati congiuntamente ai fini di una efficace ricostruzione della vicenda processuale e di una migliore comprensione delle censure del ricorrente.

Allorché infatti le sentenze di primo e secondo grado concordino, come in specie, nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento delle rispettive decisioni, la struttura motivazionale della sentenza di appello si salda con quella precedente per formare un unico complesso corpo argomentativo (*ex plurimis*, Sez. 1, n. 8868 del 26/06/2000, Sangiorgi, Rv. 216906; cfr. da ult. Sez. 5, n. 40005 del 07/03/2014, Lubrano Di Giugno, Rv. 260303), cui occorre far riferimento per giudicare della congruità della motivazione, integrando e completando quella adottata dal primo giudice le eventuali carenze di quella d'appello (Sez. 1, n. 1309 del 22/11/1993, dep. 1994, Scardaccione, Rv. 197250).

4.1. Ciò posto, ed in relazione al primo motivo di censura, l'invocata norma di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nel testo attualmente in vigore dal 25 dicembre 2019, prevede che *"i reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"*.

Ciò posto, se è ben vero che questa Corte si è già espressa nel senso di ritenere che la causa di non punibilità contemplata dall'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 11 del d.lgs. n. 158 del 2015, è applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento (Sez. 3, n. 40314 del 30/03/2016, Fregolent, Rv. 267807; cfr. altresì Sez. 3, n. 15237 del 01/02/2017, Volanti, Rv. 269653; Sez. 3, n. 30139 del 12/04/2017, Fregolent, Rv. 270464), analogamente va ritenuto, per identità di *ratio*, anche in relazione alla causa di non punibilità siccome introdotta – nei termini già richiamati – dall'art. 39, comma 1, lett. *q-bis* decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni nella legge 19 dicembre 2019, n. 157.

4.1.1. A questo proposito, peraltro, va osservato che è pacifico – come è stato ricordato dalla decisione del Tribunale di Torino - che nel corso del 2015 la s.r.l. (omissis) è stata sottoposta a verifica fiscale, proprio in ragione della segnalazione di fatturazioni per operazioni inesistenti risalenti al 2012 allorché la società operava nelle forme della società in nome collettivo, e che l'odierna ricorrente ne era sempre la legale rappresentante.

Al riguardo, ed in proposito i rilievi daranno risposta in larga misura anche al secondo motivo di gravame, l'autore del reato ha avuto – anteriormente alla

definizione amministrativa (in ordine alla quale non vi è questione) e proprio in forza del proprio ruolo - formale conoscenza dell'attività di accertamento amministrativo a carico della società proprio per l'ipotesi di fraudolenza nelle dichiarazioni (circostanza che, parimenti, non viene in sé contestata e che egualmente è ammessa dall'odierna ricorrente, anche in merito alla quantificazione degli elementi fittizi evidenziati nella dichiarazione, mentre la stessa condotta fraudolenta è comunque riconducibile al legale rappresentante, v. anche *infra*).

A questo proposito, ed in replica a specifica contestazione, è stato invero già osservato, da un lato, che la giurisprudenza civile di legittimità ha affermato che il maggior reddito operato in rettifica nei confronti della società di persone ed imputato al socio ai fini dell'Irpef, in proporzione della relativa quota di partecipazione, comporta anche l'applicazione allo stesso socio della sanzione - in quella fattispecie - per infedele dichiarazione prevista dalla legislazione tributaria (così, tra le altre, Sez. 5 civ., n. 16116 del 28/06/2017, Rv. 644702-01, e Sez. 5 civ., n. 21570 del 07/11/2005, Rv. 585141-01).

Sì che può affermarsi, anche con riferimento alle società in nome collettivo, che le stesse sono tenute a presentare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi, ma il risultato di esercizio deve essere imputato direttamente ai singoli soci, ovviamente ciascuno per la sua quota di partecipazione.

Infatti, questa Corte ha già recentemente altresì rilevato (Sez. 3, n. 31195 del 14/09/2020, Cuku ed altri, Rv. 280364), sempre con riferimento ai redditi ricollegabili a società di persone, e sia pure in relazione al reato di dichiarazione infedele della società anziché di dichiarazione fraudolenta, che l'art. 1, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, nell'elencare le definizioni dei termini e dei sintagmi impiegati dalla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, prevede, alla lett. c), che «per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società [...] nei casi previsti dalla legge», e, alla lett. f), che «per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione [...]».

In ragione di ciò, è stato così affermato che il fine di evasione caratterizzante il dolo specifico di cui all'art. 2 cit., si riferisce, in caso di società di persone, anche all'evasione dell'Irpef, atteso che la dichiarazione societaria deve avere ad oggetto anche tale imposta, fermo restando, peraltro, che, assoggettati al pagamento sono i singoli soci con riguardo alla rispettiva quota di partecipazione. Né, a fronte della presunzione tributaria secondo cui i redditi della società si riversano automaticamente sui singoli soci, è stato dimostrato che questi ultimi non abbiano, quanto al proprio reddito, detratto i costi fittizi discendenti dalla inesistenza delle operazioni (cfr., complessivamente in

motivazione ed anche per ulteriori riferimenti, Sez. 3, n. 6163 del 20/10/2020, dep. 2021, Gafà e altri, Rv. 281048).

4.1.2. Ciò posto, all'odierna ricorrente vanno ascritti i comportamenti fraudolenti, in merito ai quali non vi è stata contestazione di sorta né in relazione alle modalità evidenziate dai Giudici del merito né in ordine alla loro quantificazione; alla stessa va anche ascritto – alla stregua dei principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità tanto in sede civile che in sede penale – anche l'elemento soggettivo del reato, anche nella declinazione del dolo specifico. Allo stesso tempo la dichiarazione fraudolenta si sarebbe risolta in un vantaggio fiscale per l'imputata, parimenti a piena e legale conoscenza – in ragione della propria veste - degli accertamenti tributari dai quali sono emerse le condotte illecite. Mentre nella pendenza di detti conosciuti accertamenti, cui l'imputata prendeva parte *ex lege*, la stessa ha inteso definire la propria posizione.

Ancorché astrattamente applicabile a seguito della novella del 2019 e della lettura giurisprudenziale già fornita (v. *supra*), va confermato quindi quanto già osservato dalla Corte territoriale in ordine al difetto dei presupposti per il riconoscimento della causa di non punibilità siccome invocata in relazione all'art. 2 cit..

4.2. Per quanto appena osservato, deve intendersi senz'altro integrato anche il dolo specifico di evasione, ed in proposito si presenta del tutto congrua la motivazione complessivamente resa dal primo Giudice, che ha già appunto trovato conferma anche in altre occasioni di legittimità (v. *supra*).

4.3. Allo stesso tempo deve essere disatteso anche il terzo motivo di doglianza, proprio in ragione dei rilievi già svolti *sub* 4.1.1. circa l'elemento psicologico ascrivibile al socio di società di persone, che da un lato ritrae vantaggio proprio dalla condotta fraudolenta e che d'altro lato di detta condotta fraudolenta senz'altro risponde, anche in ragione della mancata distinzione – per quanto rileva - rispetto alla posizione sociale.

4.4. In relazione infine all'ultimo motivo di doglianza, è nozione ribadita che – a tutto concedere - non sussiste violazione del *ne bis in idem* convenzionale nel caso di applicazione, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale definitiva, di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale ai sensi dell'art. 4, Protocollo n. 7, CEDU, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema sanzionatorio e vengano salvaguardate le garanzie procedurali dirette ad assicurare la pienezza del contraddittorio, laddove la connessione temporale deve essere riferita al momento di avvio dei procedimenti e di

svolgimento degli stessi e non ai tempi di definizione, che possono anche non coincidere (cfr. Sez. 5, n. 31507 del 15/04/2021, Cremonini, Rv. 282038).

In specie, a prescindere da ogni approfondimento circa la natura sostanzialmente penale della sanzione irrogata, rimane il dato che l'avvio del presente procedimento penale è avvenuto nel 2017, in epoca prossima all'inizio e allo svolgimento dell'accertamento amministrativo (2015-2016), sì che deve confermarsi la sussistenza di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016.

Tanto più che, anche a prescindere dalle ampie agevolazioni riconosciute in sede di ravvedimento – sì che i palesati dubbi del Tribunale di Torino circa l'effettiva natura afflittiva delle sanzioni amministrative colà infine comminate non appaiono certamente illogici – in sede penale il comportamento dell'imputata ha ricevuto adeguato riscontro e ulteriore compensazione tramite l'inflizione di un trattamento sanzionatorio determinato nel minimo edittale, col riconoscimento ulteriore delle attenuanti generiche oltre che dei benefici di legge (generale e speciale) stante l'intervenuta definizione della vicenda amministrativa.

5. Alla stregua dei rilievi che precedono, l'impugnazione deve ritenersi pertanto complessivamente infondata, col rigetto del ricorso e la condanna altresì della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

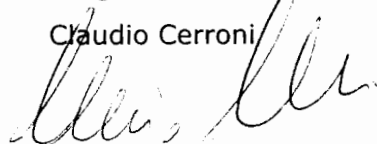
P.Q.M.

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

Così deciso in Roma il 09/06/2022

Il Consigliere estensore

Claudio Cerroni



Il Presidente

Elisabetta Rosi

