



**REPUBBLICA ITALIANA**  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

38872-22

Sent. n. 1913

UDIENZA PUBBLICA  
DEL  
15/09/2022

R.G.N. 20576/2022

*Acn*

Composta da

Giovanni Liberati	Presidente
Antonella Di Stasi	Relatore
Luca Semeraro	
Gianni Filippo Reynaud	
Fabio Zunica	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 21/01/2022 della Corte di appello di Torino

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Antonella Di Stasi;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Domenico Seccia, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio;  
udito per l'imputato l'avv. (omissis) , che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

*[Signature]*

## RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 21/01/2022, la Corte di appello di Torino, in parziale riforma della sentenza emessa in data 14.03.2017 dal Tribunale di Torino – che, per quanto rileva in questa sede, aveva dichiarato (omissis) responsabile dei reati di cui all'art. 2 d.lgs 74/2000 contestati ai capi 2) e 3) della rubrica-riqualificava i fatti di cui ai capi 2) e 3) nel reato di cui all'art. 3, comma 2, d.lgs 74/2000, dichiarava non doversi procedere nei confronti dell'imputato in relazione al capo 2) perché estinto il reato per prescrizione e rideterminava la pena per il residuo reato in anni uno di reclusione.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione (omissis) , a mezzo del difensore di fiducia, articolando cinque motivi di seguito enunciati.

Con il primo motivo deduce violazione degli artt. 516,522, 65, comma 2, cod.proc.pen., lamentando che la Corte territoriale aveva rigettato l'eccezione di nullità della sentenza di primo grado per difetto di correlazione tra l'accusa e la condanna; I Giudici di appello, con argomentazione contraddittoria, avevano ritenuto che l'equivocità della imputazione ("evadere le imposte sul reddito") andava risolta nel senso che l'imposta evasa doveva intendersi riferita all'IRES, perché, essendo il soggetto debitore di imposta una società a responsabilità limitata, si trattava di imposta che colpisce le persone giuridiche

Con il secondo motivo deduce vizio di motivazione in relazione all'art. 3 d.lgs 74/2000, lamentando che la Corte territoriale, pur correttamente riqualificando, non aveva motivato in ordine alla idoneità dei documenti di cui all'imputazione a generare una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e ad ostacolare gli accertamenti fiscali; neppure aveva chiarito se i documenti in questione erano materialmente o ideologicamente falsi.

Con il terzo motivo deduce vizio di motivazione in relazione all'art. 3 d.lgs 74/2000 ed all'art. 1 lett. b) d.lgs 74/2000, lamentando che la Corte territoriale, nel ritenere sussistente il reato, aveva confuso i concetti di debito, che non è una componente del reddito, e gli elementi passivi come definiti dall'art. 1 let. b) d.lgs 74/2000.

Con il quarto motivo deduce violazione degli artt. 3 d.lgs 74/2000 e 48 cod.pen., lamentando che la Corte territoriale aveva ritenuto provato lo schema dell'autore mediato in relazione al coimputato (omissis) sulla base non di una situazione di inganno ma di un mero suggerimento effettuato al predetto.

Con il quinto motivo deduce vizio di motivazione in relazione agli artt. 3 d.lgs 74/2000, 48 cod.pen. e 546 cod.proc.pen, evidenziando, in relazione a quanto già

dedotto al motivo che precede, la mancanza di motivazione in ordine alla induzione in errore rilevante ai fini dell'art. 48 cod.pen.

Chiede, pertanto, l'annullamento della sentenza impugnata.

3. La difesa del ricorrente ha chiesto, a norma dell'art. 23, comma 8, d.l n. 137 del 2020, conv. in l. n. 176/2020, la trattazione orale del ricorso.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il primo motivo di ricorso, avente natura preliminare rispetto alle ulteriori censure, è infondato.

Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte di legittimità, si ha violazione del principio di correlazione tra contestazione e fatto ritenuto in sentenza solo quando il fatto ritenuto in sentenza si trovi rispetto a quello contestato in rapporto di eterogeneità o di incompatibilità sostanziale, nel senso che si sia realizzata una vera e propria trasformazione, sostituzione o variazione dei contenuti essenziali dell'addebito. La verifica dell'osservanza del principio di correlazione va, invero, condotta in funzione della salvaguardia del diritto di difesa dell'imputato cui il principio stesso è ispirato. Ne consegue che la sua violazione è ravvisabile soltanto qualora la fattispecie concreta - che realizza l'ipotesi astratta prevista dal legislatore e che è esposta nel capo di imputazione- venga mutata nei suoi elementi essenziali in modo tale da determinare uno stravolgimento dell'originaria contestazione, onde emerga dagli atti che su di essa l'imputato non ha avuto modo di difendersi.

Sicché "non sussiste violazione del principio di correlazione della sentenza all'accusa contestata quando nella contestazione, considerata nella sua interezza, siano contenuti gli stessi elementi del fatto costitutivo del reato ritenuto in sentenza, in quanto l'immutazione si verifica solo nel caso in cui tra i due episodi ricorra un rapporto di eterogeneità o di incompatibilità sostanziale per essersi realizzata una vera e propria trasformazione, sostituzione o variazione dei contenuti essenziali dell'addebito nei confronti dell'imputato, posto, così, a sorpresa di fronte ad un fatto del tutto nuovo senza aver avuto nessun possibilità d'effettiva difesa" (cfr.sez.6 n. 35120 del 13.6.2003; Sez.6,n.17799 del 06/02/2014,Rv.260156; Sez.6, n.899 del 11/11/2014, dep.12/01/2015 ) Rv.261925); ne consegue, pertanto, l'affermazione che "si ha violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza solo se il fatto contestato sia mutato nei suoi elementi essenziali in modo tanto determinante da comportare un effettivo pregiudizio ai diritti della difesa" (cfr.sez.6 n.12156 del 5.3.2009; Sez.3, n.9916 del 12/11/2009, dep.11/03/2010, Rv.246226; Sez.6, n.6346 del 09/11/2012,

dep.08/02/2013, Rv.254888; Sez.6, n.899 del 11/11/2014, dep.12/01/2015, Rv.261925).

Ed è stato osservato, inoltre, che ai fini della valutazione di corrispondenza tra pronuncia e contestazione di cui all'art. 521 cod. proc. pen. deve tenersi conto non solo del fatto descritto in imputazione, ma anche di tutte le ulteriori risultanze probatorie portate a conoscenza dell'imputato e che hanno formato oggetto di sostanziale contestazione, sicché questi abbia avuto modo di esercitare le sue difese sul materiale probatorio posto a fondamento della decisione (Sez.6, n.47527 del 13/11/2013, Rv.257278).

Ciò posto, nel caso di specie non è ravvisabile alcuna sostanziale immutazione del fatto contestato o violazione del diritto di difesa, avendo il giudice di merito, con logiche argomentazioni, come tali non censurabili in questa sede, evidenziato che la diversità lessicale esistente, con riferimento all'indicazione dell'imposta evasa, tra l'imputazione descritta nell'atto di esercizio dell'azione (imposta sul reddito delle persone giuridiche) e quella contenuta nella sentenza impugnata (imposta sul reddito), non aveva avuto ripercussioni sull'esercizio del diritto di difesa, in considerazione del fatto che la esatta individuazione della debitrice tributaria - la Lessema, società a responsabilità limitata- rendeva evidente che l'imposta evasa era quella sul reddito delle persone giuridiche.

2. E', invece, fondato il secondo motivo di ricorso ed assorbente delle ulteriori censure proposte.

La Corte territoriale ha riqualificato le condotte di cui ai capi 2) e 3), contestate al ricorrente, come integranti il reato di cui all'art. 2 d.lgs 74/2000, nella diversa fattispecie delittuosa di cui all'art. 3 d.lgs 74/2000.

La Corte di appello ha richiamato la consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo cui ~~quella secondo cui~~ il reato di frode fiscale ex art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 è configurabile ogniqualvolta il contribuente, per effettuare una dichiarazione fraudolenta, si avvalga di fatture o altri documenti che attestino operazioni non realmente effettuate, non rilevando la circostanza che la falsità sia ideologica o materiale, distinguendosi la frode sanzionata dall'art. 2 da quella di cui al successivo art. 3 non per la natura del falso, ma per il rapporto di specialità reciproca esistente tra le condotte previste dagli art. 2 e 3, nel senso che a un nucleo comune, costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, si aggiungono in chiave specializzante, da un lato (art. 2), l'utilizzazione di fatture e documenti analoghi relativi a operazioni inesistenti e, dall'altro (art. 3), una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento, nonché la previsione di una soglia minima di punibilità (cfr. in termini, Sez.3, n.6360 del 25/10/2018, dep.11/02/2019, Rv.275698 - 01; Sez. 3, n. 9673 del 09/02/2011

Rv. 249613, Sez. 3, n. 2156 del 18/10/2011, dep. 2012, Rv. 251877 e Sez. 3, n. 46785 del 10/11/2011, Rv. 251621).

La dichiarazione fraudolenta sanzionata dall'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, si è sottolineato, è costruita dal legislatore come frode contabile alla quale deve associarsi un *quid pluris* non tipizzato ma necessariamente diverso dall'uso di fatture o altri documenti falsi, anche in senso materiale, e comunque caratterizzato dalla idoneità ad indurre in errore e a impedire il corretto accertamento della realtà contabile del soggetto che presenta la dichiarazione d'imposta.

La Corte territoriale, nel operare la riqualificazione delle condotte ai sensi dell'art. 3 d.lgs 74/2000, si è, però, limitata a richiamare i principi giuridici suesposti ed a elencare gli elementi costituiti del reato di cui all'art 3 d.lgs 74/2000 (nella formulazione della norma antecedente alla riforma ad opera del d.lgs 158/2015, in coerenza con la collocazione temporale delle condotte relative agli anni di imposta 2010 e 2011), senza, però, effettuare, con argomentazioni specifiche e correlate alla valutazione delle risultanze probatorie, la consequenziale e successiva valutazione in concreto dei fatti accertati, ritenendo integrato il reato con argomentazioni generiche ed assertive e, quindi, esprimendo una motivazione apparente.

Tale omissione motivazionale vizia l'atto decisorio ed impone l'annullamento con rinvio della sentenza, restando assorbite le ulteriori censure proposte.

3. La sentenza impugnata va, pertanto, annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Torino, affinché proceda a nuovo giudizio, tenendo conto dei rilievi suesposti.

**P.Q.M.**

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

Così deciso il 15/09/2022

Il Consigliere estensore

Antonella Di Stasi



Il Presidente

Giovanni Liberati

