



05580 23

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

Composta da

Giulio Sarno - Presidente -  
Vito Di Nicola - Relatore -  
Claudio Cerroni  
Gianni Filippo Reynaud  
Fabio Zunica

*Am*  
Sent. n. 1832 sez.  
UP - 08/11/2022  
R.G.N. 21023/2022

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis) (omissis) , (omissis)

avverso la sentenza del 15-06-2021 della Corte di appello di Bologna;

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso trattato ai sensi dell'art. 23, comma 8, D.L. n. 137 del 2020, senza trattazione orale;

udita la relazione del Consigliere Vito Di Nicola;

Letta la requisitoria del Procuratore generale, Francesca Costantini, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

## RITENUTO IN FATTO

1. E' impugnata la sentenza indicata in epigrafe con la quale la Corte d'appello di Bologna ha confermato quella emessa dal Tribunale della medesima città, che aveva condannato l'imputato, per la parte dell'imputazione concernente l'Iva, alla pena di anni uno di reclusione, applicando le pene accessorie, come da dispositivo, e ordinando la confisca diretta del danaro nella disponibilità dell'imputato, fino alla concorrenza con la somma di euro 80.278,00 ovvero, nel caso di incapienza del danaro, la confisca per equivalente dei beni dell'imputato, per valore corrispondenti alla stessa somma.

Al ricorrente si addebita il reato previsto e punito dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 perché, nella sua qualità di legale rappresentante (dal 04.02.2011 al 28.09.2015) della società (omissis) S.r.l. con sede legale in S (omissis), al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ometteva, pur essendovi obbligato, la presentazione del Modello Unico Società di Capitali per l'anno 2012, da cui derivava un maggior reddito accertato pari ad euro 296.083,00, un volume d'affari pari ad euro 1.162.598,00 ed una maggiore imposta dovuta ai fini IRES per euro 78.950,00 ed ai fini IVA pari ad euro 244.146,00. In Bologna, nell'anno 2013.

2. Il ricorso, presentato dal difensore di fiducia (avv. <sup>conf</sup> (omissis)), è affidato a quattro motivi, di seguito riassunti ai sensi dell'art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Con il primo motivo il ricorrente lamenta la violazione di legge e il vizio di motivazione su punti decisivi per il giudizio (art. 606, comma 1, lettere b) ed e), cod. proc. pen.).

Sostiene che, nella vicenda in esame, l'unico dato (probatorio) esistente era rappresentato dalla comunicazione annuale dei dati Iva.

Osserva tuttavia che detto documento, non consentiva - da solo - di quantificare l'entità della (eventuale) imposta dovuta, e conseguentemente ritenere che nel caso di specie fosse stata superata la soglia di rilevanza penale, e tanto sul rilievo decisivo, rappresentato con i motivi di appello e ignorato dalla Corte di merito, secondo cui attraverso quella comunicazione non andavano indicati: le operazioni di rettifica e conguaglio (per esempio, il calcolo definitivo del pro rata), oltre a altri dati sintetici relativi alle operazioni effettuate nel periodo; le compensazioni effettuate nell'anno d'imposta; il riporto del credito Iva relativo all'anno precedente; i rimborsi infrannuali richiesti nonché la parte del credito Iva relativo all'anno d'imposta che il contribuente intendeva richiedere a rimborso, con

VEN

la conseguenza che il saldo risultante dalla comunicazione Iva, quindi, non era confrontabile con quello che sarebbe stato determinato in sede di dichiarazione Iva.

Rileva che, nel corso dell'udienza del 05 aprile 2018, venne acquisita al fascicolo del dibattimento, su richiesta del ricorrente, copia del bilancio di esercizio della società <sup>(omissis)</sup> al 31 dicembre 2012, tant'è che quel documento venne fatto oggetto di domande specifiche al funzionario della Agenzia delle Entrate.

A questo proposito il ricorrente, allegando il relativo verbale al ricorso, osserva che il teste (a pag. 11 del verbale) riconobbe che l'anno 2012 si era chiuso con una perdita di esercizio, sicché alcuna imposta, per quell'anno, era dovuta.

Deduce da ciò che, su tale elemento di prova, le due sentenze di merito non si sarebbero affatto confrontate, con la conseguenza che non sarebbe corretta in diritto, l'affermazione secondo la quale l'imputato non avrebbe offerto elementi probatori attraverso i quali confutare il valore economico emergente dalla Comunicazione annuale dati iva presentata per l'anno 2012, e tanto perché non solo il deposito, agli atti di causa, del bilancio 2012 sconfesserebbe tale assunto, ma anche perché sussisteva una presunzione legale in forza della quale il ricorrente non avrebbe dovuto indicare, nella comunicazione annuale dati Iva, elementi "a suo favore".

Ad avviso del ricorrente, neppure sarebbe corretto, come ha sottolineato la sentenza impugnata (che avrebbe fatto proprio, a tale proposito, il giudizio espresso nel provvedimento di primo grado), desumere dal (contestato) silenzio dell'imputato, un riscontro positivo alla tesi d'accusa.

2.2. Con il secondo motivo il ricorrente deduce l'illogicità della motivazione laddove ha ritenuto sussistente l'elemento psicologico di reato (art. 606, comma 1, lettera e), cod. proc. pen.).

Osserva come, per l'integrazione dell'elemento soggettivo del reato con particolare riferimento al dolo specifico di evasione, sia indispensabile la prova certa non solo in ordine alla rappresentazione e volizione della omessa dichiarazione ma anche della consapevolezza di essersi superata la soglia di punibilità e tanto proprio per potersi dire ottenuta la prova (certa) che il contribuente volesse perseguire il fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Pertanto, una volta accertata l'inaffidabilità delle presunzioni dello "spesometro" circa l'ammontare dell'I.V.A. non dichiarata, sarebbe del tutto illogica la motivazione della sentenza impugnata laddove ricava la prova del commesso reato proprio sulla comunicazione I.V.A. inoltrata dall'imputato, elemento che, al più, negherebbe proprio quella preordinazione che deve

accompagnare il reato di omessa presentazione della dichiarazione (reato omissivo proprio), rispetto alla finalità di evasione.

Il ricorrente non poteva conoscere, alla data di inoltro della comunicazione annuale dati iva, quale fosse l'entità del debito tributario, se penalmente rilevante a meno.

Ed il bilancio di esercizio 2012 "chiusosi" con perdita avvalorerebbe la tesi difensiva circa l'assenza dell'elemento soggettivo del reato, atteso che, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità riportata nel ricorso, la prova del dolo di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione, non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo, né da una *culpa in vigilando* sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento anti-doveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale.

2.3. Con il terzo motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione di legge e vizio di motivazione con riferimento alla disposta confisca (art. 606, comma 1, lettere b) ed e), cod. proc. pen.).

Dopo aver riportato nel ricorso i principi affermati sul punto dalla giurisprudenza di legittimità, il ricorrente assume che, identificandosi il profitto del reato tributario *de quo*, nel risparmio di spesa di cui la società aveva beneficiato, la misura ablativa doveva essere disposta, nella forma della confisca diretta, nei confronti della persona giuridica beneficiaria del profitto, allorquando detto profitto e/o i beni direttamente riconducibili ad esso fossero rimasti nella disponibilità della persona giuridica medesima.

Osserva come alcuna indagine risulti essere stata esperita in merito a tale decisivo profilo, incorrendo pertanto la sentenza impugnata nei vizi di violazione di legge e di motivazione denunciati.

2.4. Con il quarto motivo il ricorrente prospetta la violazione di legge e il vizio di motivazione (art. 606, comma 1, lettere b) ed e), cod. proc. pen.) in relazione al complessivo trattamento sanzionatorio, anche con riferimento alla mancata concessione delle attenuanti generiche.

Premette che la sentenza impugnata avrebbe valorizzato la gravità dei fatti per confermare la mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche e negare un più benevolo trattamento sanzionatorio, sottolineando, al pari della sentenza di primo grado, la mancanza di elementi favorevoli.

Osserva come la sentenza di merito appaia se non altro "disonica" rispetto al giudizio espresso dal requirente e dal Giudice per le indagini preliminari che avevano, all'esito della conclusione della fase investigativa, rispettivamente

VCH

richiesto ed accolto, l'emissione del decreto penale di condanna, ritenendo che i fatti non fossero di eccessiva gravità, tanto da ritenersi congrua una risposta sanzionatoria "contenuta" in termini monetari e non detentivi, e che il ricorrente fosse meritevole della concessione delle circostanze attenuanti generiche.

In mancanza di diversi elementi, emersi nel corso dei (due) giudizi di merito, che potessero giustificare un trattamento sanzionatorio molto più severo e il conseguente diniego delle attenuanti generiche, la sentenza impugnata sarebbe incorsa nei vizi di violazione di legge e di motivazione denunciati, non potendosi ritenere che la scelta dell'imputato di richiedere un giudizio di merito per sostenere le sue ragioni potesse giustificare la sanzione comminata e il diniego di concessione delle attenuanti generiche, posto che il comportamento processuale dell'imputato non si è caratterizzato per comportamenti ostruzionistici né dilatori, tesi ad impedire l'accertamento del fatto, sicché la diversa valutazione - in negativo - della intera vicenda avrebbe imposto una pur minima motivazione.

3. Il Procuratore generale ha concluso per l'inammissibilità del ricorso sul rilievo che il primo motivo reitera doglianze motivatamente disattese dalla Corte di appello che ha chiarito, con motivazione logica ed ampia, le ragioni per le quali dovesse escludersi il carattere induttivo dell'accertamento (p. 3-4) sicché le censure sul punto si presentano meramente reiterative e non individuano il vizio motivazionale dedotto.

*JK*

Il secondo e il terzo motivo sono, ad avviso del P.G., inammissibili in quanto propongono doglianze dedotte per la prima volta in sede di legittimità.

Quanto alle invocate circostanze attenuanti generiche (quarto motivo), il P.G., dopo aver ricordato che la loro concessione deve essere fondata sull'accertamento di situazioni (nel caso di specie mancanti) idonee a giustificare un trattamento di speciale benevolenza in favore dell'imputato, ha osservato che nulla al riguardo sarebbe stato specificamente dedotto dal ricorrente, mentre semmai la Corte territoriale avrebbe non illogicamente motivato il diniego in ragione della gravità della condotta e dell'ingente imposta evasa.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso è parzialmente fondato sulla base del quarto motivo nei limiti di seguito precisati.

Il primo motivo è invece infondato ed il secondo e il terzo sono inammissibili.

2. Partendo dall'esame del primo motivo, la Corte d'appello ha ricordato che il Tribunale aveva fondato l'accertamento dell'ammontare della imposta evasa sulla base del contenuto di documentazione inviata all'Agenzia dell'entrate dalla stessa la società: la Comunicazione Annuale Dati IVA per l'anno 2012.

L'inoltro di detto documento da parte dell'imputato all'Agenzia delle entrate (in conformità a quanto previsto dall'art. 8-bis del decreto n. 322 del 1988) e il suo contenuto (che indica un ammontare IVA dovuta pari a euro 80.278,00, che supera le soglie di punibilità) non erano contestati dalla difesa e furono illustrati e provati dalle dichiarazioni rese dal teste <sup>(omissi</sup> (omissis) (funzionario dell'Agenzia dell'entrate che svolse le indagini) nonché dal contenuto dell'avviso di accertamento dell'Agenzia dell'entrate acquisito al fascicolo del giudizio di primo grado. Come detto, sulla base di tale comunicazione il giudice di primo grado aveva determinato l'ammontare dovuto, ai fini dell'imposta indiretta, nella somma indicata dal documento, in assenza di alcuna prova (neppure dedotta) in merito a variazioni di tale importo (dovute a crediti di imposta dell'anno precedente, rimborsi richiesti, versamenti infrannuali ecc.).

La Corte emiliana ha riconosciuto che la comunicazione Iva, prevista dal d.P.R. n. 322 del 1998, art. 8-bis, introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 9, è finalizzata ad adempiere agli obblighi comunitari di cui all'art. 22, paragrafo 4, della Direttiva CEE n. 77/388 del 17/05/1977, e non è atto equipollente (né sostitutivo) della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi ed IVA tuttavia ha ritenuto che essa "presentata in via telematica, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, entro il mese di febbraio di ciascun anno" contiene i "dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita all'anno solare precedente". ven

La Corte di merito ha spiegato che la comunicazione prevista dalla disposizione citata, infatti, è sostitutiva delle dichiarazioni periodiche Iva infrannuali ed assolve allo scopo di fornire all'amministrazione finanziaria i dati Iva sintetici "che costituiscono una prima base di calcolo per la determinazione delle risorse proprie che lo Stato deve versare al bilancio comunitario", sicché tali dati non possono ritenersi oggetto di una ricostruzione "induttiva" da parte dell'erario; la indicazione degli importi dovuti a titolo di Iva, effettuata direttamente dall'interessato, in assenza di specifiche indicazioni da parte del contribuente che attestino l'avvenuta modifica degli importi dichiarati per fatti modificativi successivi specificamente indicati e dimostrati, deve ritenersi veritiera e costituisce mezzo di prova idoneo a dimostrare l'ammontare dell'imposta indiretta evasa.

Nel giungere a tale conclusione la Corte d'appello, correttamente e in conformità a quanto ritenuto dal giudice di primo grado, ha sostanzialmente

considerato la comunicazione Iva, prevista dal d.P.R. n. 322 del 1998, art. 8-bis, come una dichiarazione di scienza, proveniente dallo stesso contribuente e che, pur non costituendo titolo dell'obbligazione tributaria, conteneva dati comunicati al fisco dall'interessato stesso.

Detti dati potevano ovviamente essere, *cognita causa*, modificati o emendati dallo stesso contribuente, il quale tuttavia, come risulta dalle sentenze di merito, richiesto di fornire la pertinente documentazione, non ha ottemperato.

Conseguentemente, l'imposta evasa non è stata calcolata, per quanto attiene all'addebito penale, presuntivamente ma sulla base di quanto dichiarato dallo stesso ricorrente il quale, in assenza di comprovate e contrarie indicazioni attestanti l'avvenuta modifica degli importi dichiarati dovuti ad errori o ad altre cause, deve ritenersi veritiera e costituisce mezzo di prova idoneo a dimostrare l'ammontare dell'imposta evasa, soprattutto nel caso, come nella specie, di inottemperanza alla presentazione della documentazione contabile espressamente richiesta dall'amministrazione finanziaria.

Le deduzioni sollevate con il motivo di ricorso sono, per il resto, inammissibili perché reiterano doglianze respinte, con logica e adeguata motivazione, dalla Corte territoriale.

VCH

3. Il secondo e il terzo motivo sono inammissibili in quanto, con il ricorso per cassazione, sono state dedotte per la prima volta questioni sulle quali il giudice di appello ha correttamente omesso di pronunciare, perché non devolute specificamente alla sua cognizione (Sez. 3, n. 16610 del 24/01/2017, Costa, Rv. 269632 - 01), come risulta anche dal testo della sentenza impugnata, dedicata al riepilogo dei motivi di ricorso, senza che il ricorrente abbia proceduto alle necessarie contestazioni in proposito (Sez. 2, n. 9028 del 05/11/2013, dep. 2014, Carrieri, Rv. 259066 - 01).

4. E', invece, fondato il quarto motivo.

La Corte d'appello non ha concesso le attenuanti generiche, stimando grave la condotta posta in essere dall'imputato desunta, in particolare, dall'ingente importo della imposta evasa nonché assente qualsiasi elemento positivo di valutazione per concederle.

Il ricorrente obietta che, in ordine alla medesima imputazione, fu emesso un decreto penale di condanna, seguito da opposizione.

Osserva la Corte che, nei rapporti fra decreto penale di condanna e sentenza conclusiva del giudizio conseguente ad opposizione, il giudice può, con tutta evidenza, infliggere all'imputato, con la sentenza di condanna, una pena più grave

di quella fissata nel decreto e revocare benefici (art. 464, comma 4, cod. proc. pen.), ma nel farlo deve dimostrare, con accurata motivazione e senza il ricorso a clausole di stile, di aver tenuto conto dei criteri direttivi indicati nell'art. 133 cod. pen. per la determinazione della pena, dovendosi evitare che la *reformatio in pejus* divenga una sanzione atipica per l'esercizio di un diritto del condannato, e pertanto non può fondare la propria decisione sulla gravità del reato, gravità affermata, nella specie, apoditticamente, atteso che, per lo stesso fatto, non solo erano state concesse le attenuanti generiche ma erano state applicate anche le sanzioni sostitutive e, nel giudizio di opposizione, l'imputato era stato assolto da una delle imputazioni originariamente elevate; né affermare l'insussistenza circa l'esistenza di elementi positivi di valutazione, in presenza di un motivo di appello indicativo, secondo il ricorrente, di ragioni sufficienti per ottenerle.

5. Sulla base delle precedenti considerazioni, la sentenza impugnata va annullata con rinvio limitatamente al punto concernente le attenuanti generiche.

Il ricorso va rigettato nel resto.

#### **P.Q.M.**

Annulla la sentenza impugnata limitatamente alla pronuncia sulle attenuanti generiche con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di appello di Bologna.

Rigetta il ricorso nel resto.

Così deciso il 08/11/2022

Il Consigliere estensore

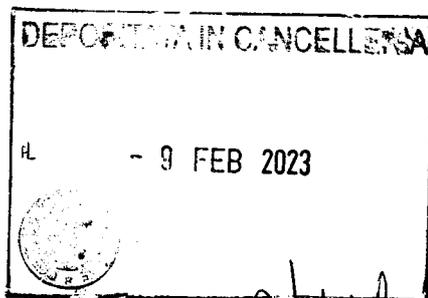
Vito Di Nicola

*Vito Di Nicola*

Il Presidente

Giulio Sarno

*Giulio Sarno*



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

*Luana Mariani*