



10149-23

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

Composta da

Gastone Andreazza - Presidente -

Angelo Matteo Socci

Giovanni Liberati - Relatore -

Alessandro Maria Andronio

Fabio Zunica

Sent. n. sez. 239

UP - 1/2/2023

R.G.N. 34027/2022

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) (omissis) (omissis) ato a (omissis)

avverso la sentenza del 19/11/2021 della Corte d'appello di Messina

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

udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liberati;

lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Marilia Di Nardo, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 19 novembre 2021 la Corte d'appello di Messina, provvedendo sulla impugnazione proposta dall'imputato, ha confermato la sentenza del 18 febbraio 2021 con la quale il Tribunale di Barcellona Pozzo di Gotto aveva condannato , (omissis) (omissis) (omissis) alla pena di un anno e sei mesi di reclusione in relazione al reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 (ascrittogli perché, quale legale rappresentante della (omissis) (omissis) s.r.l. al fine di evadere le imposte sui redditi per euro 71.582,83 e sul valore aggiunto per euro 57.389,18, non presentava entro il 29 dicembre 2016, pur essendovi obbligato, la dichiarazione dei redditi 2016 relativa al periodo d'imposta 2015; in F (omissis) , il 30 dicembre 2016).

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

2.1. Con il primo motivo ha denunciato la inosservanza, o erronea applicazione, dell'art. 95 T.U.I.R., perché i giudici di merito, ritenendo la documentazione contabile prodotta dall'imputato e il modello 770 relativo ai sostituti d'imposta non sufficienti a dimostrare l'esistenza del costo lavoro prospettato a sua difesa dall'imputato medesimo, avevano considerato corretto il calcolo dell'i.r.e.s. evasa compiuto in sede di verifica tributaria, benché eseguito erroneamente, senza dedurre dai ricavi il suddetto costo lavoro, anche se sufficientemente dimostrato.

2.2. Con il secondo motivo ha lamentato la manifesta illogicità della motivazione per travisamento della prova. La Corte territoriale, travisando la prova in ordine all'effettivo sostenimento del costo lavoro da parte della società amministrata dall'imputato, da un lato aveva affermato che la Guardia di Finanza aveva tenuto conto, per il calcolo della base imponibile ai fini i.r.e.s., di tutti gli elementi negativi di reddito, e, dall'altro, aveva riconosciuto che la ricostruzione del reddito d'impresa era stata eseguita prendendo in considerazione solo quegli elementi passivi derivanti dalle fatture di acquisto, e non anche il costo ^{del} lavoro risultante dal prospetto paghe e dal modello 770 prodotti. Peraltro, il vizio sarebbe ancora più rilevante considerando che, se si fosse tenuto conto dell'ingente costo lavoro sostenuto dalla (omissis) (omissis) nel periodo d'imposta in esame, l'i.r.e.s. evasa per l'annualità in contestazione sarebbe certamente risultata inferiore alla soglia di punibilità di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, con la conseguenza che una corretta determinazione del reddito d'impresa avrebbe dovuto condurre a escludere la punibilità della condotta omissiva addebitata al ricorrente.

2.3. Con il terzo motivo ha denunciato la inosservanza, o erronea applicazione, dell'art. 74, comma 4, d.P.R. 633/1972. Nel corso dell'accertamento fiscale, non

tenendo conto del particolare regime previsto da detta disposizione per gli autotrasportatori in conto terzi - che consente di annotare le fatture di vendita nel trimestre successivo a quello di emissione -, sarebbe stata erroneamente calcolata l'iva evasa per l'anno 2015 sulla base delle fatture emesse nell'anno medesimo, e non - come sarebbe stato corretto, in base alla normativa tributaria - considerando soltanto le fatture annotate nell'anno di riferimento, tenendo conto, pertanto, di quelle emesse nell'ultimo trimestre del 2014 (perché annotate nel primo trimestre del 2015) ed escludendo quelle emesse nell'ultimo trimestre del 2015 (perché annotate nel primo trimestre del 2016). L'imposta calcolata per l'anno 2015 non corrisponderebbe, dunque, a quella effettivamente evasa in tale anno dalla (omissis) (omissis) con conseguente violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

2.4. Con il quarto motivo si lamenta la manifesta illogicità della motivazione nella parte in cui la Corte territoriale ha affermato che, se i verbalizzanti avessero applicato al calcolo dell'iva evasa il regime di cui all'art. 74, comma 4, D.P.R. 633/1972, l'importo della imposta evasa risultante sarebbe stato superiore a quello calcolato dalla Guardia di Finanza. Con il medesimo motivo il ricorrente lamenta il vizio di motivazione nella parte in cui la Corte d'appello ha ritenuto onere dell'imputato, a seguito della notifica dell'avviso ex art. 415 *bis* cod. proc. pen., estrarre copia delle fatture attive e passive al fine di approntare adeguatamente la propria difesa. Peraltro, la mancanza della documentazione contabile nel fascicolo del dibattimento avrebbe inciso non solo sul diritto di difesa dell'imputato, ma anche sulla opportunità per i giudici di merito di vagliare la veridicità di quanto relazionato dai verbalizzanti.

2.5. Con il quinto motivo si lamenta l'inosservanza o erronea applicazione dell'art. 530, comma 2, cod. proc. pen., poiché la responsabilità dell'imputato non sarebbe stata provata al di là di ogni ragionevole dubbio, tenendo conto della contraddittorietà della prova che il medesimo avesse commesso il fatto. Quanto all'i.r.e.s., la difesa aveva fornito prova della non colpevolezza dell'imputato; quanto all'iva, l'applicazione del regime di cui all'art. 74, comma 4, D.P.R. 633/1972 avrebbe consentito di calcolare l'imposta evasa per un importo inferiore alla soglia di punibilità.

2.6. Con il sesto motivo si denuncia la inosservanza o erronea applicazione dell'art. 131 *bis* cod. pen., e il difetto di motivazione del provvedimento impugnato, laddove la causa di non punibilità prevista da detta disposizione è stata ritenuta non applicabile. Poiché la soglia di punibilità in relazione all'i.r.e.s. non è stata superata e, quanto all'iva, la medesima soglia di punibilità sarebbe stata superata - tenendo conto del calcolo effettuato dai verbalizzanti - di poco più di settemila euro, la Corte territoriale avrebbe dovuto ragionevolmente applicare al caso di specie la causa di non punibilità di cui all'art. 131 *bis* cod. pen.

2.7. Con il settimo motivo si deduce la violazione di legge penale e il vizio di motivazione quanto al mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche. La Corte territoriale, con motivazione insufficiente, ha escluso l'applicabilità al ricorrente di tali circostanze attenuanti non tenendo conto del comportamento collaborativo dallo stesso nel corso delle indagini.

3. Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso, evidenziando che il ricorrente, reiterando le osservazioni proposte in sede di appello e sulle quali la Corte territoriale si era adeguatamente pronunciata, ha sollecitato una più favorevole disamina dei fatti, non consentita in sede di legittimità. La Corte territoriale avrebbe, inoltre, dato conto, con compiuta motivazione, delle ragioni alla base della propria decisione, sia quanto alla valutazione avente ad oggetto i costi deducibili – la cui esistenza non è stata provata dal ricorrente –, sia quanto alla mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche e al mancato riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 131 *bis* cod. pen.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è, complessivamente, infondato.

2. Il primo motivo, con il quale il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 95 T.U.I.R., per avere i giudici di merito ritenuto non deducibile dal reddito d'impresa l'importo del costo lavoro sostenuto nell'anno d'imposta in contestazione, è manifestamente infondato. Si tratta, infatti, di doglianza già formulata con l'atto di appello e in relazione alla quale la Corte territoriale si è pronunciata con motivazione che, richiamando quanto già affermato sul punto dal Tribunale in primo grado, appare sufficiente e non manifestamente illogica.

In occasione del controllo fiscale eseguito con riferimento agli anni di imposta 2014 e 2015 nei confronti della (omissis) (omissis) s.r.l., amministrata dal ricorrente, era stata rilevata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2015. Era quindi stato eseguito un controllo analitico sulla documentazione esibita dall'imputato e, sulla scorta di quest'ultima, venivano ricostruite le voci attive e passive del reddito ai fini del calcolo delle imposte evase. Quanto agli elementi negativi di reddito, venivano considerati integralmente i costi risultanti dalle fatture di acquisto esibite dal ricorrente, desumibili dalle annotazioni effettuate sul registro delle fatture e, pertanto, adeguatamente documentati, sebbene non dichiarati.

Quanto ai costi da lavoro dipendente - elementi negativi di cui la difesa lamenta la mancata considerazione in sede di determinazione dell'imposta dovuta -, la Corte territoriale ha escluso che si tratti di elementi negativi di cui si sarebbe

potuto tener conto, ai fini della loro deducibilità, nel calcolo dell'importo della imposta evasa, a causa della loro mancata dimostrazione, non essendo sufficienti a tal fine i documenti prodotti dall'imputato. Si tratta di valutazione che non contrasta con il dettato di cui all'art. 95 T.U.I.R., che non contiene alcuna indicazione in merito alla deducibilità di costi non contabilizzati e, soprattutto, ai criteri da seguire per ritenerli dimostrati o meno. Peraltro, la conclusione cui giunge la Corte d'appello si pone in linea con quell'orientamento di legittimità in base al quale occorre tener conto dei costi non contabilizzati solo in presenza (quanto meno) di allegazioni fattuali da cui desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza (Sez. 3, Sentenza n. 37094 del 29/05/2015, Granata, Rv. 265160; Sez. 3, Sentenza n. 53907 del 01/06/2016, Caterina, Rv. 268717; v. anche Sez. 3, n. 37131 del 09/04/2013, Siracusa, Rv. 257678). Non si può ritenere che abbiano rilievo dirimente a tal fine il riepilogo delle buste paga e dei contributi relativo al periodo da gennaio a dicembre 2015 e il modello 770 dei sostituti d'imposta richiamati dal ricorrente, perché - come affermato dal Tribunale e ribadito dalla Corte d'appello -, il primo è un documento meramente interno e predisposto dallo stesso imputato, mentre dal secondo non è possibile ricavare con certezza l'esistenza di lavoratori dipendenti, il loro numero, le loro generalità e, soprattutto, gli importi sostenuti a titolo di costi da lavoro. Pertanto, con valutazione non manifestamente illogica la Corte territoriale ha ritenuto non provata l'esistenza dei costi lavoro ai fini della loro deducibilità, stante la mancata esibizione da parte dell'imputato, in sede di controllo fiscale, di schede contabili, del libro unico del lavoro o di regolari bilanci di esercizio; di documenti, in altre parole, che avrebbero consentito di rilevare con sufficiente grado di certezza l'effettivo sostenimento dei costi lavoro da parte dell'impresa.

Poiché, dunque, la valutazione delle risultanze probatorie effettuata dalla Corte territoriale è sorretta da motivazione idonea e non manifestamente illogica, la censura con cui il ricorrente propone una lettura alternativa dei dati probatori a disposizione del giudice - e da questi adeguatamente valutati - deve ritenersi non consentita e il relativo motivo di ricorso inammissibile.

3. Il secondo motivo, con il quale l'imputato lamenta la illogicità della motivazione per travisamento della prova, nella parte in cui il giudice di seconde cure ha affermato di aver considerato tutti gli elementi negativi di reddito al fine del calcolo dell'i.r.e.s. evasa, salvo poi dare atto che risultavano esclusi da tale computo i costi lavoro, è manifestamente infondato.

Premesso che non è consentita in sede di legittimità alcuna rivalutazione di elementi probatori - quali, nel caso di specie, le testimonianze dei verbalizzanti escussi in sede dibattimentale - opportunamente vagliati nel corso del giudizio di merito, si deve osservare che, con motivazione immune da illogicità di sorta,

tantomeno manifeste, la Corte d'appello ha adeguatamente dato atto della circostanza che la ricostruzione del reddito d'impresa era stata effettuata tenendo conto degli elementi positivi e negativi a disposizione della Guardia di Finanza. Quanto agli elementi negativi, la ragione per la quale non sono stati dedotti i costi lavoro si evince chiaramente dalla motivazione della sentenza impugnata, ed è legata alla constatazione – compiuta, come evidenziato, in modo non manifestamente illogico dai giudici di merito – della impossibilità di attribuire valore probatorio certo a quei documenti che l'imputato ha esibito in sede di controllo fiscale, e che la difesa ha infondatamente affermato essere idonei a provare i costi da lavoro dipendente. Poiché, dunque, la sentenza impugnata risulta adeguatamente motivata sul punto, il motivo di ricorso con cui viene denunciata la illogicità della motivazione sul punto non può che ritenersi inammissibile, in quanto non consentito.

4. Il terzo motivo, con cui il ricorrente lamenta la inosservanza dell'art. 74, comma 4, D.P.R. 633/1972 e la conseguente violazione del principio di capacità contributiva, non è fondato.

La difesa ha omesso di richiamare, sia nell'atto di appello, sia nel ricorso per cassazione, elementi dai quali risulti che l'imputato si trovi nelle condizioni che legittimano l'applicazione dell'art. 74, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, e ha omesso, altresì, di operare un ricalcolo dell'iva dovuta, secondo il criterio a suo dire applicabile, in modo da dimostrare il mancato superamento della soglia di punibilità, o comunque una diminuzione dell'evasione effettiva rispetto a quella contestata.

Anche a prescindere da tali, assorbenti, considerazioni in punto di prospettazione, deve in ogni caso rilevarsi, sul piano giuridico, che, come già chiarito nella sentenza n. 553 del 2023 (Sez. 3, n. 553 del 16 dicembre 2022, dep. 2023, Fruscella, non ancora massimata), l'esercizio della facoltà di annotare le fatture emesse entro il trimestre solare successivo a quello di emissione, come consentito dall'art. 74, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, dipende esclusivamente dalla volontà del contribuente che presenti la dichiarazione di liquidazione periodica; volontà che non risulta essere stata espressa nel caso di specie. Si tratta, infatti, di una facoltà di cui si può anche decidere di non godere e la cui previsione normativa non esclude in ogni caso la necessità di presentare la dichiarazione fiscale, in mancanza della quale la facoltà stessa non può evidentemente essere esercitata.

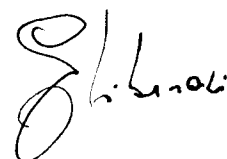
Risulta, pertanto, immune da vizi logici o giuridici la valutazione della Corte territoriale, che ha ritenuto corretto il calcolo dell'iva effettuato in sede di verifica fiscale, nel corso della quale l'ammontare dell'iva dovuta e non versata è stato determinato tenendo conto di tutte le fatture emesse nell'anno 2015, escludendo

dal computo quelle emesse nell'ultimo trimestre del 2014 e nel primo trimestre del 2016 perché relative ad annualità di imposta diverse da quella in contestazione, in assenza di qualsiasi allegazione, nonché prova, circa l'applicabilità del regime di favore di cui all'art. 74, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 citato.

5. Il quarto motivo di ricorso non è fondato con riferimento a entrambe le doglianze con il medesimo sollevate.

La prima - con cui il ricorrente lamenta la illogicità della motivazione nella parte in cui la Corte territoriale ha ritenuto che, qualora fosse stato applicato al caso di specie il regime di cui all'art. 74, comma 4, D.P.R. 633/1972, l'importo dell'imposta evasa avrebbe subito un aumento, anziché una riduzione - è inammissibile, non essendo stati allegati, né, tantomeno, dimostrati, come già evidenziato a proposito del motivo precedente, i presupposti per poter applicare tale regime, con la conseguente mancanza di pertinenza dei rilievi sollevati dal ricorrente, non essendo in discussione l'applicabilità del criterio di determinazione dell'imposta dovuta sulla base di tale regime speciale.

La seconda doglianza sollevata con il quarto motivo di ricorso - relativa al vizio di motivazione nella parte in cui la Corte territoriale ha ritenuto non sussistente la violazione del diritto di difesa con riferimento alla mancata produzione in giudizio da parte del pubblico ministero delle fatture acquisite dalla Guardia di Finanza - è manifestamente infondata. Con motivazione congrua e immune da vizi logici, la Corte d'appello ha affermato che, a seguito della notifica dell'avviso di conclusione delle indagini preliminari *ex art. 415 bis* cod. proc. pen., l'imputato e il suo difensore avrebbero potuto prendere visione ed estrarre copia della documentazione relativa alle indagini espletate dalla Guardia di Finanza, qualora ne avessero avuto interesse. Poiché il ricorrente è stato posto nelle condizioni di esaminare i documenti su cui si è fondata la ricostruzione degli importi delle imposte evase, e ha avuto l'opportunità di interloquire su tale aspetto nelle diverse fasi di merito, non è riscontrabile alcuna violazione del diritto di difesa. Inoltre, alcun rilievo dirimente può attribuirsi alla affermazione difensiva in base alla quale la circostanza che la documentazione contabile non fosse presente nel fascicolo del dibattimento avrebbe inciso negativamente sulla possibilità per i giudicanti di vagliare la veridicità di quanto relazionato dai verbalizzanti. Si tratta di affermazione generica e, soprattutto, ipotetica, non supportata da rilievi concretamente dimostrativi della circostanza denunciata dal ricorrente, né, tantomeno, delle conseguenze che ne sarebbero derivate.



6. Il quinto motivo, con cui il ricorrente lamenta la inosservanza dell'art. 530, comma 2, cod. proc. pen., per non essere stata la responsabilità dell'imputato provata al di là di ogni ragionevole dubbio, è manifestamente infondato.

A seguito di una disamina adeguata delle risultanze probatorie disponibili, il Tribunale di Barcellona Pozzo di Gotto – con sentenza confermata in secondo grado - ha ritenuto pienamente integrata la condotta di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000, e ciò alla luce della mancata presentazione da parte del ricorrente della dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2015 e del superamento delle soglie di punibilità previste dalla legge sia quanto all'i.r.e.s. sia per l'iva e non versate, circostanze entrambe ritenute dimostrate. La Corte territoriale ha, poi, ritenuto di confermare la sentenza di condanna di primo grado a seguito di una valutazione dei dati probatori sorretta da motivazione non manifestamente illogica; la censura con cui la difesa ha inteso prospettare una ricostruzione dei fatti alternativa e più favorevole all'imputato è pertanto inammissibile in questa sede, in quanto fondata su una non consentita rilettura delle risultanze istruttorie.

7. Il sesto motivo, con cui il ricorrente lamenta il difetto di motivazione e la violazione di disposizioni di legge penale con riferimento al mancato riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 131 *bis* cod. pen., è manifestamente infondato.

È opportuno ricordare che, ai fini dell'esclusione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, è da ritenersi adeguata la motivazione che dia conto dell'assenza di uno soltanto dei presupposti richiesti dall'art. 131 *bis* cod. pen., il quale viene ritenuto decisivo (Sez. 3, n. 34151 del 18/06/2018, Foglietta, Rv. 273678; Sez. 7, Ordinanza n. 10481 del 19/01/2022, Deplano, Rv. 283044). Nel caso di specie, l'elemento ritenuto decisivo dalla Corte d'appello è stato quello relativo all'importo delle imposte evase, giudicato rilevante, e per questo motivo tale da non consentire di qualificare il fatto come tenue ai fini del riconoscimento della causa di non punibilità. Tale valutazione, adeguatamente motivata, non è sindacabile sul piano delle valutazioni di merito nel giudizio di legittimità, tanto più se la contestazione avviene, come nel caso in esame, con motivo che, prospettando ancora una volta una ricostruzione dell'importo di i.r.e.s. evasa diversa e alternativa rispetto a quella effettuata dalla Guardia di Finanza e ritenuta corretta dai giudici di primo e secondo grado, propone una rilettura non consentita di dati probatori valutati dalla Corte d'appello con motivazione non manifestamente illogica.

8. Il settimo motivo di ricorso, con cui l'imputato lamenta la violazione di legge e il vizio di motivazione quanto alla mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche, è anch'esso manifestamente infondato.



Secondo un consolidato orientamento di legittimità, nel motivare il diniego della concessione delle attenuanti generiche, non è necessario che il giudice prenda in considerazione tutti gli elementi favorevoli o sfavorevoli dedotti dalle parti o rilevabili dagli atti, essendo sufficiente che egli faccia riferimento a quelli ritenuti decisivi o comunque rilevanti, rimanendo tutti gli altri disattesi o superati da tale valutazione (Sez. 6, Sentenza n. 34364 del 16/06/2010, Rv. 248244; Sez. 3, Sentenza n. 28535 del 19/03/2014, Rv. 259899). Nel caso in esame la Corte d'appello ha escluso la riconoscibilità delle circostanze attenuanti generiche, non ravvisando elementi positivamente apprezzabili ai fini della concessione delle medesime, ed osservando che non è sufficiente, a tal fine, il solo stato di incensuratezza dell'imputato. La motivazione della Corte territoriale sul punto è sufficiente e non censurabile con motivo di ricorso che, non precisando in che termini l'imputato avrebbe tenuto una condotta collaborativa con gli organi inquirenti, è generico e, dunque, manifestamente infondato.

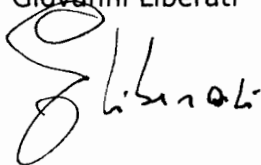
9. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, a cagione della infondatezza del terzo motivo e della manifesta infondatezza del primo, secondo, quarto, quinto, sesto e settimo motivo.

Al rigetto del ricorso consegue la condanna al pagamento delle spese del procedimento.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.
Così deciso il 1/2/2023

Il Consigliere estensore
Giovanni Liberati



Il Presidente
Gastone Andreazza

