massimario

11558-23

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Elisabetta	Rosi	- Presidente -	Sent. n. sez. 1967
Claudio	Cerroni	- Relatore -	UP – 24/11/2022
Emanuela	Gai		R.G.N. 25601/2022
Ubalda	Macrì		
Alessandro M.	Andronio		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) (omissis) (omissis) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 18/03/2022 della Corte di Appello di Milano

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 Domenico A.R. Seccia, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 18 marzo 2022 la Corte di Appello di Milano ha confermato la sentenza del 23 febbraio 2021 del Tribunale di Pavia, in forza della quale (omissis) (omissis) (omissis) nella qualità di legale rappresentante della s.r.l. (omissis) (omissis) era stato condannato alla pena di anni uno mesi due di reclusione per il reato di cui all'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 relativamente agli anni d'imposta 2013 e 2014, con confisca per equivalente fino a concorrenza di euro 561.882,43.

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

2.1. Col primo motivo il ricorrente, allegando erronea applicazione della legge penale e vizio motivazionale in relazione alla sussistenza del reato di omessa dichiarazione, ha anzitutto richiamato il metodo induttivo – analitico cui era ricorsa la Guardia di finanza al fine di ricostruire il reddito imponibile della società (omissis) (omissis) in tesi fondato su documentazione societaria non contestata, dalla quale non si evinceva quanto sostenuto dalla difesa circa l'effettività delle perdite su crediti in ragione dei mancati pagamenti da parte dei clienti. Al contrario, come dedotto con l'atto di appello, gli operanti avevano commesso numerosi errori in relazione agli elementi positivi e negativi di reddito, dal momento che, al contrario, gli ingenti costi di esercizio avevano comportato rilevante perdita economica e una conseguente perdita fiscale.

Ciò posto, la sentenza impugnata – che aveva disatteso la deposizione della commercialista (omissis) in quanto fondata su bozze di bilancio e su documentazione inidonea, rispetto a quanto ricostruito dagli operanti sulla base dei dati reperiti – aveva errato quanto all'applicazione del principio di cassa e non di competenza, applicabile alle società di capitali come quella rappresentata dal ricorrente; nonché in ordine ai conteggi delle note di credito e alla determinazione dei costi per il personale.

In generale, peraltro, andavano smentite le affermazioni secondo cui le bozze di bilancio fossero fondate su documentazione non idonea, dal momento che i dati di bilancio erano stati ricavati dalle scritture contabili sulle quali le registrazioni erano state correttamente eseguite, come si evinceva dall'analitica indicazione dei costi del personale nonché dall'indicazione delle svalutazioni sui crediti. In realtà i ricavi accertati coincidevano con quanto indicato nelle bozze di bilancio, e ulteriore documentazione avrebbe solamente comportato un aumento dei costi.

Era stata quindi la difesa a produrre dati oggettivi in luogo degli errori degli operanti, e le perdite di esercizio in realtà abbattevano completamente la base imponibile.

2.2. Col secondo motivo il ricorrente ha lamentato l'illogicità manifesta della sentenza quanto all'omessa rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale. Per un verso la motivazione doveva ritenersi apodittica, non spiegando le ragioni dell'inutilità di detto richiesto incombente (i prospetti della dottoressa (omissis) erano stati infatti compilati dopo l'esame testimoniale in primo grado), e dall'altro tale documentazione era stata ritenuta non sufficientemente chiara e probante. La norma di cui all'art. 603, comma 1, cod. proc. pen. era appunto applicabile in ipotesi siffatte.

2.3. Col terzo motivo è stata allegata l'illogicità manifesta della sentenza in relazione alla regola di giudizio del ragionevole dubbio.

In particolare, doveva ritenersi sufficiente che la tesi antagonista rispetto a quella della pubblica accusa non fosse meramente congetturale, ed anzi i dati processuali davano conto della tesi alternativa, quanto alle perdite ed ai mancati incassi.

D'altronde, quanto all'illogicità della motivazione, doveva ritenersi che anche la ricostruzione della Guardia di finanza era stata compiuta con dati parziali e quindi col metodo induttivo, e la tesi alternativa trovava ampio supporto documentale e dichiarativo negli atti processuali.

2.4. Col quarto motivo, quanto alla sussistenza dell'elemento soggettivo, la sentenza impugnata aveva riconosciuto che il (omissis) non era comunque il reale amministratore della società, sostenendo peraltro che lo stesso imputato dovesse comunque rispondere in ragione della sua posizione formale. In tal modo vi sarebbe stata compatibilità del dolo specifico di evasione col dolo eventuale, dal momento che sarebbe stato accettato il rischio connesso alla carica formalmente ricoperta.

Al contrario doveva invece ritenersi che la peculiare finalità sottesa al dolo specifico risultava incompatibile con la mera accettazione del rischio, ed invero il mero prestanome in tanto poteva rispondere in concorso con l'amministratore di fatto in quanto ne avesse condiviso il medesimo elemento soggettivo.

In specie la sentenza impugnata aveva ritenuto responsabile il ricorrente sulla base del solo dolo eventuale e sulla considerazione che egli avrebbe conosciuto, o avrebbe dovuto conoscere, compiti e responsabilità dell'amministratore di società. Mentre in concreto, data la situazione della società, mai avrebbe potuto accettare il rischio di commettere il reato di omessa dichiarazione fiscale.

Al riguardo veniva semmai richiesta la devoluzione della questione alle Sezioni Unite, in relazione alla compatibilità tra dolo specifico e dolo eventuale.

2.5. Col quinto motivo infine, quanto alla ritenuta recidiva infra-quinquennale, la Corte territoriale, confermando la sentenza del primo Giudice, aveva omesso ogni motivazione specifica sul punto, limitandosi a sostenere che l'imputato meritava una sanzione più grave in quanto soggetto incline a sottrarsi ai doveri di carattere latamente tributario. Nulla invece era stato verificato, se e in che misura la pregressa condanna avesse funzionato come comportamento criminogeno.

3. Il Procuratore generale ha concluso nel senso dell'inammissibilità del ricorso.

4. La difesa ha depositato memoria.

CONSIDERATO IN DIRITTO

5. Il ricorso è infondato.

5.1. In relazione al primo profilo di doglianza, che in ogni caso è sostanzialmente replicato anche nel secondo e nel terzo motivo (sì che la relativa trattazione rimane necessariamente pressoché unitaria), va anzitutto ricordato che sono precluse al giudice di legittimità la rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione impugnata e l'autonoma adozione di nuovi e diversi parametri di ricostruzione e valutazione dei fatti, indicati dal ricorrente come maggiormente plausibili o dotati di una migliore capacità esplicativa rispetto a quelli adottati dal giudice del merito (da ult. Sez. 6, n. 5465 del 04/11/2020, dep. 2021, F., Rv. 280601).

In proposito non possono che condividersi i rilievi del Procuratore generale, secondo il quale "*nel ricorso ci si limita, in modo del tutto generico, a prospettare una diversa lettura degli atti processuali come tale del tutto inidonea ad integrare il vizio di travisamento della prova che ricorre solo quando si introduce nella motivazione un'informazione rilevante che non esiste nel processo o quando si omette la valutazione di una prova decisiva ai fini della pronuncia...,inesistente nell'ambito di esame del ricorso*".

In particolare, infatti, le contestazioni concernenti emissione ed incasso di fatture degli anni 2013 e 2014, ricavi di vendite immobiliari, sovrapposizioni di fatture e di note di credito, costi del personale postulano un diretto contatto col materiale istruttorio, laddove la ricostruzione operata dai Giudici del merito si pone nell'alveo della non manifesta illogicità anche in ragione del percorso argomentativo, in esito alla valorizzazione dei dati oggettivi ricavabili dall'indagine documentale della Guardia di Finanza rispetto alle incerte risultanze difensive, che hanno tratto le mosse da mere bozze di bilancio e dall'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali. Tanto più che (v. anche *infra*) la verifica fiscale non si era compiuta con metodo induttivo bensì, appunto, in esito ad accertamenti documentali nei termini ampiamente descritti.

Il motivo, quindi, non può essere accolto.

5.2. In ordine al secondo motivo di censura, è nozione comune che la rinnovazione dell'istruttoria nel giudizio di appello, attesa la presunzione di completezza dell'istruttoria espletata in primo grado, è un istituto di carattere eccezionale, al quale può farsi ricorso esclusivamente allorché il giudice ritenga, nella sua discrezionalità, di non poter decidere allo stato degli atti (Sez. U, n. 12602 del 17/12/2015, dep. 2016, Ricci, Rv. 266820). In specie la Corte territoriale non ha affatto sostenuto che i dati probatori già acquisiti fossero incerti ovvero che l'incombente richiesto fosse decisivo nel senso di eliminare le eventuali incertezze (cfr. in proposito Sez. 5, n. 112 del 30/09/2021, dep. 2022,

Martucci, Rv. 282728). Al contrario, nel ribadire l'inutilità della prova richiesta - in quanto la teste sarebbe stata chiamata a deporre in un tempo ancor più lontano dai fatti - il Giudice d'appello ha così confermato la completezza dell'attività svolta e la possibilità quindi di decidere allo stato degli atti.

5.3. In relazione al terzo motivo di censura, il principio secondo cui la condanna può essere pronunciata solo se l'imputato risulta colpevole al là di ogni ragionevole dubbio implica, in caso di prospettazione di un'alternativa ricostruzione dei fatti, che siano individuati gli elementi di conferma dell'ipotesi ricostruttiva accolta, e su cui è fondata la condanna in modo da far risultare la non razionalità del dubbio derivante dalla prospettazione alternativa, non potendo detto dubbio fondarsi su un'ipotesi del tutto congetturale, seppure plausibile (Sez. 4, n. 22257 del 25/03/2014, Guernelli e altri, Rv. 259204; Sez. 3, n. 5602 del 21/01/2021, P., Rv. 281647).

Al riguardo, la sentenza impugnata – al pari della prima decisione – ha osservato che l'accertamento operato dai militari della Guardia di Finanza si era fondato su elementi concreti e sulla documentazione acquisita (tra l'altro analiticamente elencata a pag. 6 della sentenza del Tribunale di Pavia), mentre le doglianze di parte ricorrente trovavano la loro base in "bozze" di bilancio che, in quanto tali e per definizione, non potevano assurgere a plausibile ipotesi alternativa, tenuto altresì conto dell'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali per gli anni in contestazione.

In proposito, invero, va ricordato anzitutto che, in tema di reati tributari, per il principio di atipicità dei mezzi di prova nel processo penale, di cui è espressione l'art. 189 cod. proc. pen., il giudice può avvalersi dell'accertamento induttivo, compiuto mediante gli studi di settore dagli Uffici finanziari, per la determinazione dell'imposta dovuta, ferma restando l'autonoma valutazione degli elementi emersi secondo i criteri generali previsti dall'art. 192, comma 1, cod. proc. pen. (Sez. 3, n. 36207 del 17/04/2019, Menegoli, Rv. 277581; cfr. anche Sez. 3, n. 40992 del 14/05/2013, Ottaiano, Rv. 257619). In ogni caso, poi, non poteva neppure definirsi come "induttivo" l'accertamento compiuto nei riguardi della società rappresentata dal (omissis) n quanto le operazioni attive e passive erano state ricostruite invero sulla scorta di quanto rinvenuto nella sede sociale (fatture, registri Iva, libri giornale, documenti del personale). Tutto ciò a fronte di "bozze", di generici riferimenti a perdite dovute a clienti, di non meglio chiarite oscurità societarie, di difficoltà asserite nei recuperi delle posizioni creditorie anche se nulla in merito era emerso dalle carte sociali. Va da sé che – alla stregua dei richiamati principi – il dubbio non poteva considerarsi ragionevole.

5.4. Per quanto concerne il quarto motivo di doglianza, va anzitutto ricordato 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, sì che 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 Giunno, 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).

5.4.1. In tal senso, il ricorrente ha impostato la propria difesa assumendo l'incompatibilità, nella persona del prestanome, degli elementi soggettivi del dolo specifico di evasione col dolo eventuale, in relazione all'accettazione del rischio connesso all'assunzione della mera carica societaria.

Il ragionamento è mal posto. Entrambe le decisioni di merito hanno infatti espressamente escluso che l'odierno ricorrente rivestisse la veste del mero prestanome.

Al contrario, tanto il Tribunale quanto la Corte territoriale hanno osservato che egli non poteva essere considerato un *extraneus*, invero rivestendo un ruolo operativo all'interno della società, come confermato dalla stessa commercialista della (omissis) (omissis) la quale si rapportava proprio ed anche col (omissis) in relazione all'invio di documentazione e alla ventilata predisposizione dei bilanci.

Ciò posto, con riguardo alla violazione delle norme tributarie sussiste l'obbligo giuridico dell'amministratore di diritto di adempiere agli obblighi fiscali (ad es. Sez. 3, n. 2570 del 28/09/2018, dep. 2019, Marni, Rv. 275830; Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015, Biffi, Rv. 264971).

5.4.2. In ogni caso, poi, è insegnamento ripetuto che nel delitto di omessa dichiarazione, previsto dall'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il superamento della soglia rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa ha natura di elemento costitutivo del reato e, come tale, deve formare oggetto di rappresentazione e volizione, anche a titolo di dolo eventuale, da parte dell'agente (Sez. 3, n. 7000 del 23/11/2017, dep. 2018, Venturini, Rv. 272578; da ult. Sez. 3, n. 40355 del 28/09/2022, Rosseeva, non mass.).

Al riguardo, infatti, ed ai fini della sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, è così necessaria la rappresentazione e volizione della omessa dichiarazione e del superamento della soglia di punibilità e il dolo specifico di evasione in quanto il contribuente deve perseguire il "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto". Il fine di evasione non ricomprende anche la consapevolezza del superamento della soglia di punibilità; tale ultimo elemento, infatti, al pari degli altri elementi costituitivi del reato, deve essere oggetto di

semplice previsione e volizione da parte dell'agente e, quindi, rientra nel dolo generico che deve sorreggere la condotta tipica, sia nella forma del dolo diretto che in quella del dolo eventuale.

Il dolo è specifico quando la norma incriminatrice richiede, oltre alla coscienza e volontà del fatto materiale, che il soggetto agisca prendendo di mira un fine particolare ed ulteriore, che è previsto come elemento soggettivo costitutivo della fattispecie legale, ma che si pone oltre il fatto materiale tipico, onde il conseguimento di tale fine non è necessario per la consumazione del reato. In tal senso la soglia di punibilità ha natura di elemento costitutivo del fatto di reato, contribuendo la stessa a definirne il disvalore (in tal senso, Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, non mass. sul punto; Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, dep. 2016, Vanni, Rv. 265938) e, come tale, deve essere oggetto di rappresentazione e volizione, anche eventuale, del fatto materiale da parte del soggetto agente, il quale deve avere la consapevolezza che le somme evase superino la soglia di punibilità (così, complessivamente, in motivazione, Sez. 3, n. 7000 cit.).

5.4.3. Per il reato di omessa dichiarazione ex art. 5, cit., la prova del dolo specifico di evasione 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 (Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015, Porzio, Rv. 265087).

5.4.4. In tal senso del tutto correttamente il primo Giudice – dopo avere appunto escluso che il (omissis) avesse un ruolo di mero prestanome – ha ravvisato l'esistenza dell'elemento soggettivo del dolo di evasione nel forte scostamento dalla soglia di punibilità (Ires pari ad euro 243.324,51 nell'anno d'imposta 2013 e pari a quasi 205.000 euro nell'anno 2014, dove l'Iva evasa superava 114.000 euro), nella piena consapevolezza dell'andamento societario e nella conoscenza della situazione contabile, come attestato proprio dalle dichiarazioni della teste (omissis), commercialista della società.

D'altronde questa Corte ha invero osservato che la prova del dolo specifico di evasione può essere altresì desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta (Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016, V., Rv. 267022).

Tutto ciò altresì ricordando che, in tema di omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte del professionista a ciò incaricato, la prova del dolo specifico in capo al contribuente può desumersi anche dal

comportamento successivo del mancato pagamento delle imposte dovute e non dichiarate, dimostrativo della volontà preordinata di non presentare la dichiarazione (Sez. 3, n. 16469 del 28/02/2020, Veruari, Rv. 278966), essendo tale condotta successiva dimostrativa della volontà del ricorrente di non presentare la dichiarazione, in quanto preordinata al mancato versamento successivo delle imposte. Laddove la dichiarazione tributaria rappresenta infatti un momento essenziale del procedimento di accertamento del tributo, anzi l'obbligo di presentazione della dichiarazione rappresenta il momento di partecipazione del contribuente alla fase di accertamento.

In tal modo, il mancato assolvimento dell'obbligo dichiarativo, non manifestando al Fisco la capacità contributiva e non indicando l'ammontare delle imposte dovute in relazione all'anno di imposta, integra quell'offesa al bene giuridico oggetto di tutela penale, che rende punibile il comportamento omissivo del contribuente-imputato a prescindere ed indipendentemente dalla condotta - successiva - del medesimo, consistente nel mancato pagamento delle imposte dovute ma non dichiarate, il quale può rivestire valenza penale ad altri fini, ma non priva certo di rilevanza penale il mancato assolvimento dell'obbligo dichiarativo.

A fronte dunque del mancato assolvimento dell'obbligo dichiarativo, la condotta successiva è comportamento che ben può essere valorizzato in chiave soggettiva, ricavando dal medesimo la prova del dolo originario di evasione connesso alla mancata presentazione della dichiarazione fiscale, quale *condicio sine qua non* del mancato adempimento del successivo obbligo di versamento (cfr., in motivazione, Sez. 3 n. 16469 cit.).

5.5. In relazione invece alla ritenuta recidiva, intesa quale elemento sintomatico di un'accentuata pericolosità sociale del prevenuto, e non come fattore meramente descrittivo dell'esistenza di precedenti penali per delitto a carico dell'imputato, la valutazione del giudice non può fondarsi esclusivamente sulla gravità dei fatti e sull'arco temporale in cui questi risultano consumati, essendo egli tenuto ad esaminare in concreto, in base ai criteri di cui all'art. 133 cod. pen., il rapporto esistente tra il fatto per cui si procede e le precedenti condanne, verificando se ed in quale misura la pregressa condotta criminosa sia indicativa di una perdurante inclinazione al delitto, che abbia influito quale fattore criminogeno per la commissione del reato *sub iudice* (Sez. 3, n. 33299 del 16/11/2016, dep. 2017, Del Chicca, Rv. 270419). E' compito invero del giudice quello di verificare in concreto se la reiterazione dell'illecito sia sintomo effettivo di riprovevolezza della condotta e di pericolosità del suo autore, avuto riguardo alla natura dei reati, al tipo di devianza di cui essi sono il segno, alla qualità e al grado di offensività dei comportamenti, alla distanza temporale tra i fatti e al livello di omogeneità esistente tra loro, all'eventuale occasionalità della

ricaduta e a ogni altro parametro individualizzante significativo della personalità del reo e del grado di colpevolezza, al di là del mero e indifferenziato riscontro formale dell'esistenza di precedenti penali (cfr. altresì Sez. U, n. 35738 del 27/05/2010, Calibè e altro, Rv. 247838). Ed in proposito la Corte territoriale ha evocato il pregresso decreto penale, con la conseguente condanna per omesso versamento di contributi previdenziali; ne ha sottolineato la continuità concettuale, nella ritrosia tributaria, con gli illeciti contestati nel presente giudizio; ha dato conto che non vi è ragione per ritenere la mera occasionalità nella ricaduta nel delitto (tra l'altro, per quanto possa valere, vi è altresì progressione criminosa nella commissione dei reati). In definitiva la motivazione somministrata ha colto positivamente gli estremi del contestato aggravamento, posto in equivalenza peraltro con le riconosciute attenuanti generiche.

6. La complessiva infondatezza dell'impugnazione non può quindi che comportare il rigetto del ricorso, con la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

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

Così deciso in Roma il 24/11/2022

Il Consigliere estensore
Claudio Cerroni

Il Presidente
Elisabetta Rosi

DEPOSITATA IN CANCELLERIA
2 0 MAR 2023
IL FUNZIONARIO