



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

12160-17

Luca Ramacci - Presidente -  
Chiara Graziosi  
Gastone Andreazza - Relatore -  
Andrea Gentili  
Enrico Mengoni

*ACM*  
Sent. n. sez. 3887  
UP - 15/12/2016  
R.G.N. 35121/2016

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da :

Scanu Piero Paolo, n. a Burcei il 02/01/1964;

avverso la sentenza del 13/07/2016 della Corte d'Appello di Cagliari;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Gastone Andreazza;

udite le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale F. Baldi, che ha concluso per la proposizione della questione di legittimità costituzionale;

## RITENUTO IN FATTO

1. Scanu Piero Paolo ha proposto ricorso nei confronti della sentenza della Corte d'appello di Cagliari in epigrafe di conferma della sentenza del Tribunale di Oristano di condanna per il reato di cui all'art. 5 del d. lgs. n. 74 2000 in relazione all'omessa presentazione, quale Presidente *pro tempore* del circolo "Aics i Caraibi", delle dichiarazioni relative alle imposte Iva e sui redditi per gli anni dal 2007 al 2010, dichiarando estinto il reato relativo all'anno 2006, limitatamente all'imposta sui redditi, per prescrizione.

2. Con un primo motivo lamenta la violazione dell'art. 157 cod. pen.; nonostante la Corte d'appello abbia affermato che il reato relativo al periodo d'imposta 2007 si prescrive in data 17/09/2016, in realtà lo stesso risultava già prescritto in data 13/07/2016 essendo il periodo di sospensione per adesione del difensore all'astensione dalle pubbliche udienze stato inferiore rispetto a quello indicato dai giudici di appello e non essendo, quanto all'Iva, possibile applicare il prolungamento del termine di prescrizione giacché nella specie, contrariamente a quanto ritenuto dalla Corte territoriale, non si verserebbe in ipotesi di frode di gravi dimensioni con conseguente non prolungabilità dei termini secondo i principi affermati dalla sentenza "Taricco" della Corte di Giustizia U.E.

3. Con un secondo motivo lamenta la mancata applicazione delle circostanze attenuanti generiche essendosi l'imputato reso da subito disponibile a presentare la documentazione richiesta, ivi compreso il libro soci, non potendo avere influenza la mera esistenza di precedenti penali, tanto più ove di risalente periodo; rileva inoltre come all'imputato, atteso il momento di commissione dei fatti, dovesse essere applicata la disciplina sanzionatoria anteriore alla riforma del 2011 in quanto più favorevole.

4. Con un terzo motivo lamenta la violazione dell'art. 5 del d. lgs. n. 74 del 2000 e del d.P.R. n. 235 del 2001.

In particolare, essendo il circolo Aics di cui l'imputato era legale rappresentante un circolo non-profit, non vi era obbligo di richiedere l'attribuzione del numero di partita Iva e di effettuare le relative dichiarazioni laddove, come nella specie, si era accertato che le prestazioni di servizi erano rese ai soli associati non rilevando in senso contrario la presenza di un bar all'interno del locale potendo

essere vendute bevande agli stessi soci. In ogni caso nulla dalla sentenza è emerso circa la determinazione degli utili imponibili ai fini della determinazione dell'imposta non potendosi peraltro tenere conto nel processo penale delle presunzioni tributarie aventi un valore meramente indiziario.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. E' anzitutto infondato il terzo motivo, in realtà prioritario sotto il profilo logico, volto a contestare che l'imputato fosse tenuto alla presentazione delle dichiarazioni Iva e dei redditi.

La sentenza impugnata ha infatti diffusamente posto in rilievo, alle pagg. 12- 15, sulla base del compendio probatorio acquisito, le ragioni indicative della effettiva natura commerciale dell'attività svolta a dispetto della mera autoqualificazione come associazione *no profit* del circolo in oggetto asseritamente esercente attività in favore dei soli soci, essenzialmente richiamando, dopo avere individuato i criteri da seguire per la valutazione dell'attività, l'entità enorme dei costi di gestione del bar, del tutto abnorme rispetto alla previsione statutaria di un servizio "accessorio" di mescita interno, la presenza di dieci intrattenitrici straniere, diversamente non giustificabile, l'esposizione di un listino prezzi, comprensivi tra l'altro di un fortissimo rincaro, il costante e ingente approvvigionamento di bevande e infine il carattere di abitudine del servizio offerto. Quanto poi alle doglianze in ordine alla irrilevanza delle presunzioni tributarie, la sentenza ha ricordato come gli accertamenti svolti abbiano in realtà valorizzato elementi tutt'altro che presuntivi quali la meticolosa e analitica verifica dei prezzi praticati per le bevande, le somme derivanti dagli apparecchi di intrattenimento installati, il prezzo dei servizi delle intrattenitrici, i costi di esercizio rilevati dalle fatture dei fornitori.

Sicché, in definitiva, insindacabile la motivazione congrua e logica adottata al riguardo dalla Corte territoriale, il motivo deve essere rigettato.

2. E' infondato anche il secondo motivo, anch'esso pregiudiziale rispetto al primo, avendo correttamente la Corte, quanto alla esclusione delle circostanze attenuanti generiche, ritenuto recessivo il comportamento collaborativo dell'imputato in sede di accertamento rispetto alla reiterazione del fatto per vari anni d'imposta e ai numerosi precedenti penali, sia pure non recenti; e del resto, questa Corte ha in più occasioni affermato che 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, ma è sufficiente che egli faccia riferimento a quelli ritenuti decisivi o comunque rilevanti, rimanendo tutti gli altri disattesi o superati da tale valutazione (Sez.3, n. 28535 del 19/03/2014, dep. 03/07/2014, Lule, Rv. 259899).

**3. E' invece fondato il primo motivo di ricorso.**

La sentenza impugnata ha ritenuto prescritto il reato di omessa dichiarazione relativa al periodo di imposta 2006 solo con riguardo alle imposte dirette e non anche con riguardo all'Iva giacché, con riferimento a quest'ultima, dovrebbe tenersi conto del fatto che, come già affermato da Sez. 3, n. 2210 del 17/09/2015, dep. 20/01/2016, Pennacchini, Rv. 266121, in ipotesi consistenti in condotte fraudolente che comportino, in concreto, l'evasione in misura "grave" di tributi IVA, le disposizioni in materia di prescrizione di cui agli artt. 160, comma 3, ultima parte, e 161, comma 2, cod. pen., devono essere disapplicate - in quanto in contrasto con gli obblighi comunitari imposti agli Stati membri dall'art. 325, paragrafi 1 e 2, del T.F.U.E., in considerazione di quanto affermato nella sentenza della Corte di giustizia, Grande Sezione, 8 settembre 2015, C-105/14, Taricco - trovando invece applicazione, in tali casi, la più rigorosa disciplina già prevista nell'ordinamento per i delitti di cui all'art. 51, comma 3-bis e 3-quater, cod. proc. pen., secondo cui il termine ordinario di prescrizione ricomincia a decorrere dopo ogni atto interruttivo. Sicché, nella specie, il termine di prescrizione, iniziato a decorrere in data 30/12/07 (dovendo tenersi conto dei novanta giorni di cui all'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000), e sospeso dal 21/03/2014 al 09/06/2014, non maturerebbe prima del 21/03/2020.

Ritiene tuttavia il collegio che, a prescindere dalla questione dell'applicabilità di tali principi con riferimento a condotte, come quelle di specie, poste in essere anteriormente alla adozione della pronuncia della Corte di giustizia sopra ricordata in ragione del possibile conflitto in particolare con i principi costituzionali dell'art. 25, comma 2, nonché degli artt. 3, 11, 27, comma 3, e 101, comma 2, Cost., che ha portato successivamente questa stessa Corte di legittimità a sollevare dinanzi alla Corte costituzionale questione di legittimità dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130, che ordina l'esecuzione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, come modificato dall'art. 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 (TFUE), nella parte che impone di applicare l'art. 325, § 1 e 2, T.F.U.E., (v. ordinanze Sez. 3, n. 28346 del 30/03/2016, dep. 08/07/2016, Cestari e altri, Rv. 267259, e n. 33538 del 31/03/2016, dep. 01/08/2016, Adami e altri), difetterebbe in ogni caso, nella specie, il

presupposto cui il peculiare computo di prescrizione è stato, nella giurisprudenza della Corte di giustizia, condizionato, ovvero la presenza della caratteristica di "gravità" della frode (ciò che, tra l'altro renderebbe non rilevante, nella specie, la questione di legittimità costituzionale già sollevata da questa Corte).

Ai fini dell'individuazione di tale nozione va anzitutto chiarito che, come già ritenuto da questa Corte successivamente alla rimessione della questione di legittimità costituzionale appena ricordata (Sez. 3, n. 44584 del 07/06/2016, dep. 24/10/2016, Puteo e altri, *non massimata*), nel concetto di "frode" grave, suscettibile di ledere gli interessi finanziari dell'Unione europea, devono ritenersi incluse, nella prospettiva dell'ordinamento penale italiano, non soltanto le fattispecie che contengono il requisito della fraudolenza nella descrizione della norma penale - come nel caso degli artt. 2, 3 e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000 -, ma anche le altre fattispecie che, pur non richiamando espressamente tale connotato della condotta, siano comunque dirette all'evasione dell'IVA. Da un lato, diversamente opinando, si otterrebbe una irragionevole disparità di trattamento in relazione a condotte comunque poste in essere al medesimo fine illecito, e, dall'altro, proprio nelle operazioni fraudolente più complesse ed articolate e dunque maggiormente insidiose per il bene giuridico tutelato, le singole condotte, pur astrattamente ascrivibili alla tipicità di fattispecie penali prive del requisito espresso della fraudolenza - come quelle di cui agli artt. 5, 8, e 10 ter del d.lgs. 74/2000 -, rappresentano a ben vedere la modalità truffaldina dell'operazione; sarebbe intrinsecamente irragionevole, dunque, si è affermato sempre nella richiamata decisione, disapplicare le norme viziate da "illegittimità comunitaria", in relazione alle sole fattispecie connotate dal requisito espresso della fraudolenza, e non disapplicarle nelle fattispecie, strettamente connesse sotto il profilo fattuale, ed indispensabili per la configurazione del meccanismo frodatario, non connotate dal medesimo requisito.

Ad ulteriore conforto sovviene poi l'argomento rappresentato dalla definizione di "frode" rilevante nell'ordinamento sovranazionale: al riguardo, già l'art. 325 TFUE, già richiamato dalla Corte di Lussemburgo quale norma di diritto primario fondante l'obbligo di disapplicazione, sancisce che *"L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione (...)"*; ne deriva che se l'art. 325 TFUE rappresenta la base legale dell'obbligo di disapplicazione sancito dalla Corte di Giustizia, esso non può che avere ad oggetto non solo la frode, strettamente intesa, ma anche, appunto, le altre attività illegali ad essa equiparate. Né può sfuggire che la Corte di Lussemburgo ha affermato il principio in discussione con riferimento ad una "frode carosello" nella quale erano contestate, altresì, fattispecie penali prive del

requisito espresso della frode nella descrizione normativa. Si è aggiunto come la nozione di "frode" sia poi specificamente definita dall'art. 1 della Convenzione PIF come *"qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa (...) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale [dell'Unione] o dei bilanci gestiti [dall'Unione] o per conto di essa"*, norma che viene richiamata dalla stessa sentenza *Taricco* a proposito dell'irrilevanza del fatto che l'IVA non venga riscossa direttamente per conto dell'Unione (§ 41).

Non dovrebbe dunque residuare dubbio quanto al fatto che, nella specie, caratterizzata dalla artificiosa attribuzione al circolo in oggetto, da parte dello Statuto dell'associazione "I Caraibi", di finalità di tipo sportivo-ricreativo in contrasto con l'effettiva attività di somministrazione al pubblico di bevande alcoliche e analcoliche e di locale per intrattenimento notturno, la condotta, culminata nella omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ed Iva per più anni di imposta, possa essere qualificata come di frode nel senso appena sopra ricordato.

Ciò posto, quanto al necessario requisito di gravità della frode, la già richiamata ordinanza di Sez. 3, n. 28346 del 30/03/2016, dep. 08/07/2016, Cestari e altri, Rv. 267259, con cui è stata sollevata questione di legittimità costituzionale, ha richiamato, quale parametro di valutazione, l'art. 2, par. 1, della Convenzione Pif (altresì menzionata dalla sentenza *Taricco*, al § 6), che, dopo avere previsto che «ogni Stato membro prende le misure necessarie affinché le condotte di cui all'articolo 1 nonché la complicità, l'istigazione o il tentativo relativi alle condotte descritte all'articolo 1, paragrafo 1, siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno, nei casi di frode grave, pene privative della libertà che possono comportare l'estradizione», ha specificato doversi intendersi quale frode grave «qualsiasi frode riguardante un importo minimo da determinare in ciascuno Stato membro. Tale importo minimo non può essere superiore a euro 50.000 [...]».

Tuttavia, proprio per il particolare contesto di quell'ordinanza, pronunciata da questa sezione nell'ambito di un procedimento per una frode che aveva determinato «evasioni fiscali per milioni di euro», il superamento dell'importo di euro 50.000,00 non può essere ritenuto di per sé solo idoneo, in mancanza di una precisa determinazione in tal senso da parte del giudice comunitario, a connotare la gravità della frode (v. la già citata Sez. 3, n. 44584 del 07/06/2016, dep. 24/10/2016, Puteo e altri, *non massimata* nonché, sostanzialmente, anche Sez. 4, n. 7914 del 25/01/2016, dep. 26/02/2016, Tormenti, Rv. 266078).

Sicché, si è aggiunto, il più attendibile parametro oggettivo per la determinazione della gravità della frode nell'ordinamento italiano deve essere in definitiva rappresentato dal complesso dei criteri per la determinazione della gravità del reato contenuti nel primo comma dell'art. 133 cod. pen., che fa riferimento non solo alla gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa (n. 2), ma anche alla natura, alla specie, ai mezzi, all'oggetto, al tempo, al luogo e, più in generale, alle modalità dell'azione (n. 1), nonché all'elemento soggettivo (n. 3). Ne consegue che, ove non si sia in presenza di un danno già di rilevantissima gravità, quali quelli oggetto dei procedimenti in cui sono state pronunciate le sopra richiamate ordinanze di questa sezione, per milioni di euro, appaiono necessari, per connotare la gravità, ulteriori elementi, quali in particolare l'organizzazione posta in essere, la partecipazione di più soggetti al fatto, l'utilizzazione di "cartlere" o società-schermo, l'interposizione di una pluralità di soggetti, l'esistenza di un contesto associativo criminale.

Nelle ordinanze di questa sezione e nella sentenza di Sez. 4, 25 gennaio 2016, n. 7914, sopra richiamate, si è poi rilevato, quanto al secondo requisito individuato dalla Corte di Giustizia quale presupposto della disapplicazione delle norme sul prolungamento del termine di prescrizione, ovvero il "*numero considerevole di casi di frode grave*" che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, che lo stesso, del tutto indeterminato, deve essere valutato non in astratto, ovvero con riferimento all'integralità dei procedimenti pendenti dinanzi alle autorità giudiziarie italiane (giacché lo stesso implicherebbe una prognosi di natura statistica che esula dai limiti cognitivi e valutativi del giudice, necessariamente circoscritti ai fatti di causa), bensì, in concreto, con riferimento alle fattispecie oggetto del singolo giudizio, potendosi ritenere sufficiente anche una singola frode solo qualora questa sia di rilevantissima gravità.

Sicché, nell'applicare tale requisito nel caso concreto, il giudice dovrà considerare il numero e la gravità dei diversi episodi di frode per i quali si procede, nonché il contesto complessivo e le ragioni di connessione fra gli stessi.

Va infine qui aggiunto che, in presenza di fattispecie contrassegnate da soglie di punibilità come nella specie rapportate all'entità dell'imposta evasa, la individuazione della gravità della frode non potrà non tenere conto di detta soglia, da considerarsi quale indice della ritenuta assenza di offensività, da parte del legislatore, nelle evasioni di importo inferiore.

E' per tale ragione, infatti, che, sempre nell'ambito dei reati tributari, questa Corte ha condivisibilmente enunciato che ai fini dell'applicazione della causa di non punibilità della "particolare tenuità del fatto", prevista dall'art. 131 *bis* cod. pen., deve muoversi, nel considerare l'importo evaso, dalla soglia di punibilità

fissata dal legislatore sicché, con riferimento al reato di cui all'art. 10 *ter*, la speciale tenuità è stata ritenuta coincidente, per il profilo quantitativo, con un ammontare vicinissimo alla soglia stessa, fissata, in quel caso, a 250.000 euro (Sez. 3, n. 13218 del 20/11/2015, dep. 01/04/2016, Reggiani Viani, Rv. 266570; ancor prima, Sez. 3, n. 40775 del 05/05/2015, dep. 12/10/2015, Falconieri, Rv. 265079).

In particolare si è osservato espressamente che il grado di offensività che dà luogo a sanzione penale è già stato valutato dal legislatore nella determinazione, appunto, della soglia di punibilità. Sicché una analogo metodologia di computo non può non essere osservata anche, evidentemente, ai fini di valutare la gravità della frode ai fini del prolungamento dei termini di prescrizione.

Né il fatto che la gravità debba essere rapportata, nell'impostazione della Corte di giustizia, alla lesione degli interessi finanziari dell'Unione europea potrebbe consentire di prescindere dalla valutazione di offensività in tal senso effettuata dal legislatore interno in sede penale, in conformità necessaria con il principio di legalità.

Ciò posto, quindi, nella specie, il requisito della gravità non appare in concreto ricorrere giacché la omessa dichiarazione per l'anno d'imposta 2006 oggetto di addebito ha determinato una evasione Iva pari ad euro 141.915,00 euro e quindi, tenuto conto della soglia di punibilità di 50.000 euro (nella specie applicabile in quanto più favorevole rispetto a quella, più bassa, prevista al momento del fatto), di un indice quantitativo di gravità pari ad euro 91.915,00 a fronte di fattispecie nella quale non si rilevano condotte denotanti una spiccata capacità criminale o una particolare organizzazione di mezzi o la partecipazione di più soggetti o l'interposizione fittizia di più società nelle singole operazioni; anche le altre evasioni di imposta Iva contestate, di cui deve tenersi conto per effetto di quanto già detto sopra in ordine al criterio del numero considerevole di frodi, non appaiono mai (segnatamente per l'anno 2007) superare l'importo di euro 131.403,10 (da cui deve sempre sottrarsi il *quantum* contenuto nella soglia di punibilità).

Ne consegue che, con riferimento appunto al reato di omessa dichiarazione Iva per l'anno 2006, essendo il termine di prescrizione nella specie applicabile pari ad anni sette e mesi sei, lo stesso, tenuto conto del *dies a quo* già menzionato del 30/12/2007 e della sospensione dal 21/03/2014 al 09/06/2014, è maturato in data 17/09/2015.

Parimenti, una volta ritenuto adottabile il computo di prescrizione prolungato secondo i criteri ordinari, risulta altresì prescritta, in data 17/09/2016, la condotta di omessa dichiarazione relativa all'Iva per l'anno 2007; è poi



prescritta, alla medesima data, anche la condotta di omessa dichiarazione relativa alle imposte dirette sempre per l'anno 2007.

In conclusione, la sentenza impugnata deve essere annullata senza rinvio quanto alla omessa dichiarazione Iva per l'anno 2006 e alle omesse dichiarazioni Iva e imposte dirette per l'anno 2007 essendo i relativi reati estinti per prescrizione; a ciò consegue il rinvio, per la rideterminazione della pena (non operabile da questa Corte in ragione della avvenuta individuazione della pena base con riferimento alla omessa dichiarazione per l'anno 2007, oggi estinta), ad altra sezione della Corte d'Appello di Cagliari con rigetto, quanto al resto, del ricorso.

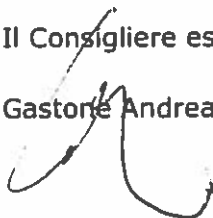
**P.Q.M.**

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente all'anno di imposta 2006 relativo all'Iva e all'anno di imposta 2007 relativo ad Iva ed imposte dirette perché estinti i relativi reati per prescrizione. Rinvia ad altra sezione della Corte d'Appello di Cagliari per la rideterminazione della pena. Rigetta, nel resto, il ricorso.

Così deciso il 15 dicembre 2016.

Il Consigliere estensore

Gastone Andrezza



Il Presidente

Luca Ramacci

