

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

GASTONE ANDREAZZA	- Presidente -	Sent. n. sez. 1470/2025
ALDO ACETO	- Relatore -	UP - 14/10/2025
GIOVANNI LIBERATI		R.G.N. 18359/2025
GIUSEPPE NOVIELLO		
GIOVANNI GIORGIANNI		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

[REDACTED] nato a [REDACTED] il [REDACTED]

avverso la sentenza del 07/11/2024 della Corte d'appello di Bologna

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Aldo Aceto;
lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
generale Cinzia Paraspoto che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. [REDACTED] ricorre per l'annullamento della sentenza del 7 novembre 2024 della Corte di appello di Bologna che ha confermato la condanna alla pena (principale) di due anni e otto mesi di reclusione (oltre pene accessorie) irrogata con sentenza del 23 novembre 2023 del Tribunale di Parma, pronunciata a seguito di giudizio abbreviato e da lui impugnata, per il reato di cui agli artt. 81, secondo comma, cod. pen., 5 d.lgs. n. 74 del 2000, a lui

ascritto perché, quale legale rappresentante della società [REDACTED] S.r.l., al fine di evadere le imposte sul reddito, non aveva presentato, essendovi obbligato, le dichiarazioni della società relative agli anni di imposta 2013-2015.

1.1. Con il primo motivo deduce l'inosservanza e l'erronea applicazione dell'art. 533 cod. proc. pen. per la violazione, con riferimento al calcolo dell'imposta evasa, del principio dell'oltre ogni ragionevole dubbio e per l'erronea applicazione nel processo penale dei principi del processo tributario nonché per l'erronea applicazione della legge penale sostanziale in tema di dolo specifico.

Lamenta l'illogicità e l'insufficienza della motivazione che, in base al solo dato cartolare del PVC, ricostruisce in modo deduttivo il presunto volume degli affari (e, di conseguenza, del reddito imponibile e dell'imposta evasa) senza ulteriori approfondimenti sul dolo specifico.

La verifica fiscale, afferma, è viziata dalla mancata partecipazione del ricorrente avendo essa riguardato altre società ([REDACTED] Spa, Consorzio [REDACTED] Srl) sicché egli non ha potuto, già in sede amministrativa, introdurre le proprie difese e si è trovato catapultato nel processo penale senza possibilità di difendersi e di chiarire e spiegare le incongruenze rilevate a carico della propria società, né di indicare i costi sostenuti per la produzione del reddito. La Guardia di Finanza, infatti, una volta emersi gli indizi di reato a suo carico si è limitata a trasmettere gli atti al pubblico ministero senza procedere a redigere un autonomo processo verbale di constatazione nei suoi confronti. La mancanza di un PVC redatto a carico del ricorrente non consente di comprendere i motivi della mancata presentazione delle dichiarazioni. Il PVC indicato nella sentenza è certamente utilizzabile ma solo nei confronti delle società a carico delle quali è stato redatto. Inoltre, le somme indicate nel PVC poi trasmesso alla [REDACTED] S.r.l. sono diverse da quelle indicate nella rubrica.

La Corte di appello si è, altresì, limitata a presumere il dolo specifico, senza provarlo affatto. Nè il Tribunale, né la Corte di appello hanno compiuto alcuna autonoma valutazione sulle concrete possibilità del ricorrente di adempiere alle disposizioni fiscali prima dell'avvio del procedimento penale.

1.2. Con il secondo motivo deduce la prescrizione maturata il 30 settembre 2024 del reato relativo all'anno di imposta 2013.

1.3. Con il terzo motivo deduce l'inosservanza e l'erronea applicazione degli artt. 62-bis e 163 cod. pen. in relazione alla mancata applicazione delle circostanze attenuanti generiche e alla mancata concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena oggi possibile grazie alla prescrizione del reato commesso nel 2014.

CONSIDERATO IN DIRITTO

2.Il ricorso è complessivamente infondato.

3.Il primo motivo è generico e manifestamente infondato.

3.1.Dalla lettura della sentenza impugnata risulta che il reddito di impresa e la conseguente imposta evasa è stata determinata nel seguente modo: a) con riferimento all'anno 2013, dalla differenza tra le operazioni attive e quelle passive come desunte dalla comunicazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai ricavi e ai costi; b) con riferimento all'anno 2014, dall'esame, ancora una volta, della dichiarazione Iva nonché dai dati estratti dal sistema VIES ed, in particolare, dalla differenza tra ricavi per operazioni attive Iva e acquisti intracomunitari e tra operazioni passive Iva e acquisti intracomunitari; c) con riferimento all'anno di imposta 2015 dall'analisi dello spesometro. In tal modo - afferma la Corte di appello - i dati utilizzati provengono direttamente dal ricorrente o comunque sono frutto di operazioni comunicate da persone che con questi avevano avuto rapporti commerciali. Il presente giudizio, affermano i Giudici distrettuali, ha messo l'imputato in condizione di superare le lacune difensive del procedimento amministrativo tributario ma né in primo grado, né in appello egli ha fornito elementi idonei a dubitare della correttezza del procedimento di accertamento delle imposte evase. Il dolo specifico di evasione, aggiungono, è desumibile dal mancato pagamento postumo dell'imposta e dalla reiterazione della condotta.

3.2.Il ricorrente si duole del fatto che il PVC utilizzato a fini decisori in sede penale era relativo ad una verifica fiscale condotta nei confronti di altre società e che era viziato dalla mancata instaurazione del contraddittorio nei suoi confronti.

3.3.Il rilievo è assolutamente infondato.

3.4.Le eventuali patologie che affliggono, in sede tributaria, gli atti, i procedimenti e i provvedimenti con i quali viene esercitata la pretesa erariale non hanno alcuna rilevanza in sede penale, stante il dovere del giudice penale di risolvere autonomamente ogni questione dalla quale dipende l'applicazione della legge penale (art. 2 cod. proc. pen.) essendogli rimessi l'accertamento e la determinazione dell'imposta evasa senza alcuna pregiudiziale, in ossequio al principio di autonomia del processo penale rispetto a quello amministrativo, sancito dall'art. 20 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Sez. 3, n. 26527 del 11/04/2024, Gobbo, Rv. 286792 - 02, secondo cui l'accordo conciliativo concluso tra il contribuente e l'ufficio ai sensi dell'art. 48 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non vincola il giudice penale). Spetta, dunque, esclusivamente al

giudice penale il compito di determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta e non versata, suscettibile dapprima di sequestro e, poi, di confisca, in base a una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dal giudice tributario, non essendo configurabile, come detto, alcuna pregiudiziale tributaria (Sez. 3, n. 50157 del 27/09/2018, Fiusco, Rv. 275439 - 01; Sez. 3, n. 36396 del 18/05/2011, Mariutti, Rv. 251280 - 01; Sez. 3, n. 21213 del 26/02/2008, De Cicco, Rv. 239984 - 01).

3.5.Ne è stato tratto l'insegnamento che, ai fini della configurabilità del delitto di omessa presentazione di dichiarazione Iva (art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000), è rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario (Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014, Agresti, Rv. 260389 - 01; Sez. 3, n. 37335 del 15/07/2014, Buonocore, Rv. 260188 - 01).

3.6.Si è altresì precisato che, in materia di omessa dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto, è rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra l'I.V.A. risultante dalle fatture emesse e l'I.V.A. detraibile sulla base delle fatture ricevute, mediante una verifica che sia volta a privilegiare il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, che non può, pertanto, ritenersi inficiata dal difetto di allegazione di eventuali fatture passive incombente sull'imputato (Sez. 3, n. 35579 del 06/06/2017, Manessi, Rv. 271303 - 01).

3.7.Ed invero, le patologie dell'avviso di accertamento si esauriscono nell'ambito del rapporto giuridico tributario e non incidono sulla attitudine dell'atto a veicolare nel processo penale le informazioni che se ne possono trarre (Sez. 3, n. 36491 del 26/06/2019, Villa, Rv. 276702 - 01; Sez. 3, n. 35294 del 12/04/2016, Satta, Rv. 267544 - 01). Si è così affermato che, ai fini dell'integrazione dei reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rispettivamente in tema di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e dell'IVA, è sufficiente il consapevole inadempimento, da parte del contribuente, dell'obbligazione tributaria così come risultante dalle dichiarazioni annuali dal medesimo presentate, non essendo necessario che egli sia preventivamente messo a conoscenza della pretesa avanzata dagli organi accertatori in sede amministrativa né che detta pretesa abbia un positivo riconoscimento, attesa l'autonomia del procedimento penale dal procedimento e

dal processo tributario (Sez. 3, n. 35786 del 15/02/2017, Furneri, Rv. 270728 - 01).

3.8.Nel merito della determinazione dell'imposta e dell'imponibile e dell'accertamento del dolo, le deduzioni difensive sono assolutamente generiche e inammissibilmente fattuali. La Corte di appello ha indicato con chiarezza le informazioni utilizzate ai fini della decisione e le relative fonti, sicché delle due l'una: o i Giudici di merito hanno travisato i dati (ma questa deduzione non è stata proposta), oppure i dati sono coerenti con quanto accertato dalla Guardia di Finanza e con i documenti acquisiti. Ogni indicazione del materiale istruttorio anche in senso critico rispetto non tanto al governo probatorio che ne è stato fatto, quanto alla corretta percezione del suo contenuto (per esempio la diversità delle somme oggetto di evasione rispetto a quelle indicate nel capo di imputazione) non è ammessa in sede di legittimità in assenza di esplicita, chiara e corretta (anche sul piano degli adempimenti formali) deduzione di travisamento del dato.

3.9.Quanto al dolo specifico del reato, la Corte di appello ha fatto buon governo del principio più volte affermato dalla Corte di cassazione secondo il quale, in tema di omessa dichiarazione, la mera consapevolezza dell'entità dell'imposta evasa non è sufficiente a provare la sussistenza del dolo specifico, richiesto per la configurabilità del reato, essendo necessario, a tal fine, che ricorrono elementi ulteriori, quali il mancato pagamento postumo di tale imposta in tempi ragionevoli o la reiterazione dell'omissione per più anni, dai quali possa essere tratta la convinzione che l'omissione sia finalizzata all'evasione (Sez. 3, n. 44170 del 04/07/2023, Marra, Rv. 285221 - 01; Sez. 3, n. 26979 dell'11/06/2025, Oppio, non mass.; Sez. 3, n. 26654 del 18/03/2025, Cinti, non mass.; Sez. 3, n. 26404 del 24/06/2025, Rinzullo, non mass.).

3.10.Nel resto, le deduzioni difensive sono generiche perché sostanzialmente ripetitive del gravame di appello ed in tal senso inammissibili per mancanza di specificità.

4.Il secondo motivo è infondato.

4.1.Costituisce principio consolidato della giurisprudenza di legittimità quello secondo il quale, il termine di prescrizione del reato di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, decorre dal novantesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale (Sez. 3, n. 36387 del 12/06/2019, Litardi, Rv. 276884 - 01; Sez. 3, n. 48578 del 19/07/2016, Pasquali, Rv. 268189 - 01; Sez. 4, n. 24961 del 03/03/2016, Villabuona, Rv. 267229 - 01; Sez. 3, n. 17120 del 20/01/2015, Nicosi, Rv. 263251 - 01).

4.2.Si tratta di indirizzo che il Collegio condivide e al quale intende dare continuità, essendo rimasto isolato il contrario principio affermato da Sez. 7, n. 25421 del 15 luglio 2021, non mass., che ha solo sostenuto la non perseguitabilità del reato fino allo scadere del novantesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine stabilito per la presentazione, con conseguente sterilizzazione della pretesa penale fino a quel giorno e l'impossibilità di far decorrere la prescrizione da un momento anteriore.

5.Il terzo motivo è generico e manifestamente infondato.

5.1.La Corte di appello ha negato l'applicazione delle circostanze attenuanti generiche in considerazione dell'assenza di positivi elementi di valutazione, mai dedotti dal ricorrente, a fronte della entità dell'imposta evasa, dell'intensità del dolo e del precedente specifico.

5.2.È noto 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, Lule, Rv. 259899; Sez. 6, n. 34364 del 16/06/2010, Giovane, Rv. 248244; Sez. 2, n. 2285 del 11/10/2004, Alba, Rv. 230691; Sez. 1, n. 12496 del 21/09/1999, Guglielmi, Rv. 214570). Si tratta di un giudizio di fatto, la cui motivazione è insindacabile in sede di legittimità, purché sia non contraddittoria e dia conto, anche richiamandoli, degli elementi, tra quelli indicati nell'art. 133 cod. pen., considerati preponderanti ai fini della concessione o dell'esclusione (Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Pettinelli, Rv. 271269).

5.3.Del resto, la applicazione delle circostanze attenuanti generiche non è un diritto con il cui mancato riconoscimento il giudice di merito si deve misurare poiché, non diversamente da quelle "tipizzate", la loro attitudine ad attenuare la pena si deve fondare su fatti concreti. Il loro diniego può essere legittimamente giustificato con l'assenza di elementi o circostanze di segno positivo, a maggior ragione dopo la modifica dell'art. 62 bis, disposta con il D.L. 23 maggio 2008, n. 92, convertito con modifiche nella legge 24 luglio 2008, n. 125, per effetto della quale, ai fini della concessione della diminuente non è più sufficiente lo stato di incensuratezza dell'imputato (Sez. 1, n. 39566 del 16/02/2017, Starace, Rv. 270986; Sez. 3, n. 44071 del 25/09/2014, Papini, Rv. 260610; Sez. 1, n. 3529 del 22/09/2013, Stelitano, Rv. 195339).

5.4.Non costituiva infine specifico motivo di appello la mancata concessione della sospensione condizionale della pena.

6.La non manifesta infondatezza del secondo motivo giova alla corretta instaurazione del rapporto di impugnazione e alla rilevazione d'ufficio della prescrizione maturata prima della data odierna.

In assenza di sospensioni rilevanti ai sensi dell'art. 159 cod. pen., considerato che per i reati di cui agli articoli da 2 a 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 i termini di prescrizione sono elevati di un terzo (art. 17, comma 1-bis, d.lgs. n. 74 del 2000), il reato commesso il 30/12/2014 è estinto per prescrizione il 30/12/2024.

Ne consegue che la sentenza impugnata deve essere annullata senza rinvio limitatamente all'anno di imposta 2013 perché il relativo delitto è estinto per prescrizione. Trattandosi del delitto più grave tra quelli posti in continuazione, altra Sezione della Corte di appello di Bologna provvederà alla rideterminazione del trattamento sanzionatorio e della confisca relativa ai residui delitti, oggi non estinti per prescrizione, non trovando applicazione l'art. 578-bis cod. proc. pen. introdotto successivamente alla consumazione del reato prescritto (Sez. U, n. 4145 del 29/09/2022, dep. 2023, Esposito, Rv. 284209 - 01).

Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile nel resto, con conseguente irrevocabilità dell'affermazione della penale responsabilità del ricorrente per i residui reati.

P.Q.M.

Annnulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente all'anno di imposta 2013 perché il corrispondente reato e' estinto per prescrizione e rinvia ad altra Sezione della Corte di appello di Bologna relativamente alla rideterminazione del trattamento sanzionatorio e della confisca.

Dichiara inammissibile nel resto il ricorso.

Così deciso in Roma, il 14/10/2025.

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto

Il Presidente

Gastone Andreazza