

Penale Sent. Sez. 3 Num. 53980 Anno 2018

Presidente: DI NICOLA VITO

Relatore: ANDRONIO ALESSANDRO MARIA

Data Udiienza: 16/07/2018

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

avverso la sentenza del 24/01/2018 della CORTE APPELLO di MILANO

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSANDRO MARIA ANDRONIO;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore GIULIO ROMANO

che ha concluso chiedendo

Il Proc. Gen. conclude per il rigetto

udito il difensore

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

R

RITENUTO IN FATTO

1. - Con sentenza del 24 gennaio 2018, la Corte d'appello di Milano ha parzialmente riformato la sentenza del 15 giugno 2016 del Tribunale di Milano, che aveva condannato l'imputato, per il reato di cui agli artt. 81, secondo comma, cod. pen., e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 perché, in qualità di legale rappresentante della s.c.r.l., al fine di evadere l'IVA, aveva ommesso di presentare, pur essendone obbligato, la dichiarazione annuale relativa a tale imposta per gli anni 2008 e 2009. Il Tribunale aveva invece assolto l'imputato per l'omessa dichiarazione IRES, concernente le stesse annualità. La Corte d'appello di Milano ha dichiarato non doversi procedere per intervenuta prescrizione con riferimento all'annualità IVA 2008 ed ha confermato nel resto la sentenza impugnata, rideterminando la pena per il reato residuo.

2. - Avverso la sentenza l'imputato ha proposto, tramite il difensore, ricorso per cassazione, chiedendone l'annullamento.

2.1. - Con un primo motivo di doglianza, si prospettano vizi della motivazione in relazione alla responsabilità penale, sul rilievo che la Corte d'appello avrebbe erroneamente confermato la sentenza di primo grado nel punto in cui, pur avendo assolto l'imputato per il reato concernente l'omessa dichiarazione IRES per la sussistenza di costi fattuali di cui non sarebbe stato possibile affermare con certezza l'inesistenza, aveva contraddittoriamente condannato lo stesso per l'omessa dichiarazione ai fini IVA, pur avendo la difesa addotto la sussistenza dei medesimi costi valutati positivamente per l'esclusione del reato concernente l'imposta sui redditi delle società.

2.2. - Con un secondo motivo di ricorso, strettamente connesso al primo, si censurano la violazione di legge e il vizio di motivazione con riferimento all'omessa disamina della consulenza tecnica della difesa con riferimento al reato concernente l'omessa dichiarazione IVA. La sentenza impugnata avrebbe errato nel non considerare le risultanze della consulenza tecnica di parte - che aveva dimostrato l'insussistenza del reato di omessa dichiarazione IVA, stante la detraibilità dei costi sostenuti dalla società, come provati in dibattimento - contravvenendo, in tal modo, al principio giurisprudenziale secondo cui, nell'ambito dei reati tributari, deve ritenersi prevalente il dato fattuale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario, ben potendo la verifica effettuata dal giudice penale entrare in contrasto con l'accertamento fiscale.

2.3. - Con un terzo motivo di ricorso, si deducono vizi di motivazione in ordine alle doglianze difensive volte a sostenere che l'imputato era estraneo ai fatti, essendo invece responsabile il commercialista della società, dott. _____, resosi irreperibile a seguito dell'omissione. In particolare, la Corte territoriale avrebbe apoditticamente richiamato la statuizione dei giudici di primo grado sul punto, senza valutare le specifiche doglianze

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

difensive proposte con l'atto d'appello: i giudici del gravame non avrebbero spiegato perché si dovesse ritenere irrilevante la sussistenza di una delega che autorizzava il commercialista al compimento degli adempimenti fiscali per la società autorizzata; non avrebbero compiuto alcuna valutazione in ordine al contributo oggettivo e soggettivo fornito dall'imputato nel reato contestato; avrebbero presunto il dolo da un comportamento ordinario, quale l'affidamento della contabilità ad un professionista del settore; non avrebbero considerato che, secondo quanto riferito dalla teste ..., l'imputato retribuiva regolarmente il commercialista e riceveva dallo stesso frequenti rassicurazioni in ordine agli adempimenti fiscali di cui era incaricato; avrebbero screditato sul punto la stessa teste ... il cui testimonio che per tutti gli ulteriori profili su cui aveva riferito era stata ritenuta attendibile; e, infine, non avrebbero considerato che l'improvvisa sparizione del dott. ... aveva reso materialmente impossibile per il ... provvedere agli adempimenti obbligatori, stante l'impossibilità di entrare in possesso di tutta la documentazione nella disponibilità del commercialista. Ulteriori rilievi riguardano il fatto che la Corte territoriale avrebbe dato per acclarata la sussistenza di un'imposta di rilievo da versare, salvo poi concordare sul risultato negativo degli esercizi in contestazione.

2.4. - Con un ulteriore motivo di ricorso, si deducono vizi della motivazione con riferimento alla ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico in capo all'imputato. La Corte d'appello avrebbe completamente omesso di rispondere alle doglianze volte a sostenere che l'imputato aveva agito in modo incolpevole o quanto più negligente, ma sicuramente non sollecitato dal fine di evadere le imposte.

2.5. - Con un quinto motivo di ricorso, si censurano la violazione di legge e il vizio di motivazione in ordine al mancato riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 131 *bis* cod. pen. In particolare, secondo la difesa, la Corte territoriale avrebbe erroneamente negato il riconoscimento della predetta causa di non punibilità sulla base della non "sporadicità della condotta" e dell'"entità dell'imposta evasa", elementi entrambi illogici, vista l'unicità della vicenda e la detraibilità dell'IVA oggetto dell'addebito.

2.6. - Con un ulteriore motivo di ricorso, si contesta la determinazione della sanzione ex art. 133 cod. pen. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la Corte d'appello non avrebbe speso alcun argomento con riferimento alla determinazione del trattamento sanzionatorio, laddove, il notevole ridimensionamento delle contestazioni a seguito dell'istruzione dibattimentale e l'incensuratezza dell'imputato l'avrebbero dovuta persuadere a contenere la sanzione irrogata nel minimo edittale.

2.7. - Con un settimo motivo, si contesta la mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche, sul rilievo che i giudici del gravame non avrebbero tenuto in considerazione le emergenze processuali e le doglianze d'appello, e soprattutto non avrebbero valorizzato il comportamento processuale dell'imputato, che non si sarebbe mai

sottratto al contraddittorio con le autorità, così fornendo un contributo fattivo al processo, sia con la sua presenza sia con la nomina di un consulente tecnico per la ricostruzione dell'accaduto. Al tempo stesso, i giudici del gravame avrebbero erroneamente valorizzato l'assenza di respiscenza da parte dell'imputato e la scarsa verosimiglianza del narrato dello stesso, senza considerare da un lato che le attenuanti generiche non possono rappresentare un 'premio' per l'ammissione degli addebiti, e dall'altro che la tesi dell'imputato, riscontrata dalla teste Pavenello e dalla consulenza tecnica in atti, era stata accolta dal primo giudice che, infatti, aveva assolto il Tirozzi dalle contestazioni in materia di IRES.

2.8. - Con un ulteriore motivo di ricorso si censura il vizio di motivazione e la violazione di legge con riferimento al mancato riconoscimento della circostanza di cui al primo comma dell'art. 114 cod. pen. Si sostiene che a Corte Territoriale avrebbe completamente omesso di rispondere alle doglianze volte ad evidenziare il comprovato e preponderante ruolo svolto nella vicenda dal commercialista .

2.9. - Si censura, poi, la rideterminazione della pena a seguito del proscioglimento dell'imputato dalla contestazione relativa all'anno di imposta 2008. Secondo la prospettazione difensiva, la Corte d'appello nel prendere atto dell'intervenuta prescrizione di uno dei reati in contestazione, avrebbe ridotto di tre mesi la pena della reclusione, senza spiegare l'iter logico-giuridico seguito.

2.10. - Con un ultimo motivo di ricorso, si lamenta la mancanza di motivazione con riferimento alla richiesta di correzione di errore materiale di cui all'art. 130 cod. proc. pen, sollevata dalla difesa con riferimento ad una discrepanza letterale della prima sentenza, che a pag. 8 aveva erroneamente indicato quale data della sentenza il 15 maggio 2016, e non, come corretto, il 15 giugno 2016.

CONSIDERATO IN DIRITTO

3. - Il ricorso è infondato.

3.1. - Il primo motivo di ricorso - riferito alla mancata considerazione della sussistenza di costi fattuali detraibili anche in relazione all'IVA - è infondato.

Del tutto correttamente i giudici di primo e secondo grado affermano che la sussistenza di costi effettivi non documentati può esplicare effetti sulla determinazione della base imponibile e conseguentemente sulla determinazione dell'imposta, solo con riferimento ai reati concernenti le imposte dirette e non con riferimento all'IVA. *Quest'ultima imposta, infatti, è collocata in un sistema chiuso di rilevanza sovranazionale che può funzionare solo attraverso la specifica tracciabilità di tutte le fatture, attive e passive, emesse nei traffici commerciali, a nulla rilevando l'eventuale ed ipotetica sussistenza di costi effettivi non registrati che, in quanto tali non possono esplicare alcun effetto sulla determinazione della base imponibile e, conseguentemente sulla*

quantificazione dell'imposta evasa; con la conseguenza che l'accertamento del reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 non può prescindere dall'allegazione documentale dei costi sostenuti. Infatti, la giurisprudenza richiamata dalla difesa – secondo cui il giudice penale deve compiere una valutazione che prescinda dal mero dato formale emerso nel corso dell'accertamento tributario, valorizzando il dato fattuale formatosi nel corso del processo (ex plurimis Sez. 3, n. 53907 del 01/06/2016; Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014; Sez. 3, n. 37131 del 09/04/2013) – non intende scorporare l'accertamento dell'evasione IVA dal dato documentale delle fatture emesse, ma intende neutralizzare il rischio di un'eventuale 'pregiudiziale di carattere fiscale' e dunque escludere che il giudice penale sia vincolato alle risultanze emerse in sede tributaria, ben potendo, al contrario, svolgere egli stesso una nuova analisi, del tutto autonoma rispetto al dato formale cristallizzato in sede tributaria, attraverso la quale valorizzare eventuali documenti che l'imputato non aveva, per qualsiasi ragione, presentato durante l'accertamento fiscale, ma può presentare in sede penale. Per questa ragione è più che legittima la statuizione del giudice di merito che valorizzi eventuali costi non documentati con riferimento alle imposte dirette – non vincolate al rispetto di stringenti oneri documentali, la cui mancanza ne impedirebbe il funzionamento intrinseco – e, contemporaneamente, escluda la rilevanza di tali costi, non certificati dalle fatture emesse, per i reati in materia IVA. Bene hanno fatto, pertanto, il Tribunale e la Corte d'appello di Milano ad escludere la sussistenza del reato con riferimento al reato concernente l'IRES, a fronte della prova dichiarativa e della consulenza tecnica circa la sussistenza di eventuali costi sostenuti dall'impresa, e a confermare, invece, la sussistenza del reato IVA, vista l'assenza di qualsivoglia prova documentale circa l'effettività dei costi asseriti.

3.2. – Il secondo motivo di ricorso – con cui si censura l'omessa valutazione della consulenza tecnica di parte per il reato concernente l'IVA – è anch'esso infondato, in forza di quanto già osservato *sub* 3.1., da cui consegue che tanto la prova dichiarativa, quanto la consulenza tecnica che siano dirette ad accertare l'eventuale sussistenza di costi effettivi sostenuti dall'impresa, possono trovare spazio nel processo penale solo con riferimento a reati fiscali concernenti le imposte dirette, le quali, come già sottolineato, non sono soggette a specifici obblighi di documentazione e, conseguentemente, consentono un accertamento fattuale fondato su elementi diversi dall'emissione di fatture passive. Le prove dichiarative e la consulenza tecnica non trovano spazio, invece, con riferimento ai reati in materia di IVA che, come già abbondantemente precisato, non possono prescindere dall'allegazione documentale degli eventuali costi sostenuti e, conseguentemente non consentono di valorizzare elementi empirici, non certificati, ricostruiti tramite prova diversa dalle fatture comprovanti l'esistenza di un credito di imposta. Correttamente, dunque, i giudici del merito hanno valorizzato le risultanze della

consulenza tecnica con riferimento al reato IRES e ne hanno escluso la rilevanza con riferimento al reato IVA, stante la totale assenza di fatture che potessero certificare i costi sostenuti.

3.3. – Il terzo motivo di ricorso – volto a sostenere l'esclusiva responsabilità del commercialista della società per il reato contestato – è inammissibile, perché consiste nella mera riproposizione di doglienze già esaminate e motivatamente disattese dai giudici di merito. E risulta, comunque, del tutto logica e coerente la valutazione della sentenza impugnata, secondo cui l'eventuale (e neppure accertata) delega attribuita al commercialista per l'adempimento degli oneri contabili e fiscali dell'azienda non esonera l'imprenditore dal predetto adempimento, perché quest'ultimo resta comunque il soggetto direttamente onerato dell'obbligo di provvedere al pagamento delle relative imposte. *L'obbligo annuale di presentazione della dichiarazione fiscale non può, infatti, essere oggetto di delega di funzioni perché non integra un'attività duratura e continuativa attribuita alla gestione e al controllo di altro soggetto che agisce sotto la superiore vigilanza dell'imprenditore (circostanza che avviene, ad esempio, in materia di sicurezza sul lavoro), ma, al contrario, integra un adempimento unico e specifico che resta, pertanto, in capo al solo titolare dell'obbligo e dunque al rappresentante legale della società.* Non per altro, la fattispecie di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 integra un reato omissivo proprio di cui, appunto, risponde il solo soggetto titolare dell'obbligo di presentazione della dichiarazione (*ex plurimis* Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015; Sez. 3, n. 9163 del 29/10/2009). Quest'ultimo non sarà dunque scriminato nel caso – come quello di specie – in cui il professionista delegato alla gestione della contabilità aziendale non presenti la dichiarazione obbligatoria, dovendo egli stesso controllare l'operato del commercialista e, ove necessario, provvedere in tal senso.

3.4. – Parimenti inammissibile – perché ripetitivo di doglienze già proposte – è il quarto motivo di ricorso, con cui si censura il vizio di motivazione con riferimento all'accertamento del dolo specifico richiesto dall'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000. Deve in ogni caso rilevarsi che la Corte d'appello ha fornito sul punto una motivazione pienamente logica e coerente, perché ha valorizzato dati oggettivi e dirimenti – quali il cospicuo ammontare dell'imposta evasa (notevolmente superiore rispetto alla soglia di punibilità vigente), la protrazione per oltre tre esercizi dell'inottemperanza e la qualità di 'evasore totale' della società rappresentata dall'imputato anche per l'anno 2010 e dunque per un esercizio ulteriore rispetto a quelli in imputazione – nel pieno rispetto del principio giurisprudenziale secondo cui in tema di reati tributari, la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, può essere desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente

alla piena consapevolezza da parte del soggetto obbligato dell'ammontare dell'imposta dovuta (*ex plurimis* Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016).

3.5. - Manifestamente infondato è anche il motivo di ricorso *sub* 2.5., con cui si censura il mancato riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 131 *bis* cod. pen. A prescindere dall'assoluta genericità dei rilievi difensivi sul punto, si ritiene pienamente condivisibile la statuizione della Corte d'appello che ha ritenuto insussistente la predetta causa di non punibilità sulla base di elementi correttamente ritenuti rilevanti in senso contrario, quali la non sporadicità della condotta, desumibile dalla protrazione prolungata delle omissioni in esame, e, soprattutto l'ammontare dell'imposta evasa che esclude senza alcun dubbio l'integrazione di un fatto tenue. Deve oltretutto ricordarsi, che, in tema di reati tributari la discrezionalità del giudice di merito con riferimento alla possibilità di applicare il disposto del 131 *bis* cod. pen., risulta fortemente limitata, dal momento che la gravità del fatto contestato è già stata valutata in astratto dal legislatore attraverso la predisposizione di specifiche soglie di punibilità, sicché il fatto può essere ritenuto concretamente tenue e dunque meritevole dell'applicazione della causa di non punibilità, solo quando l'ammontare dell'imposta evasa sia vicinissimo alla soglia di non punibilità predeterminata dal legislatore (*ex plurimis* Sez. 3, n. 13218 del 20/11/2015; Sez. 3, n. 40774 del 05/05/2015). Tale circostanza non è certo sussistente nel caso di specie ove l'imposta evasa per l'unica contestazione per la quale ancora si procede, è quantificata in € 477.773,00.

3.6. - Inammissibile è anche il motivo di ricorso *sub* 2.6., con cui si censura il mancato contenimento della sanzione nel minimo edittale previsto per il reato contestato. A tale proposito, si rileva che - contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa - la sanzione applicata all'imputato - un anno di reclusione - coincide con il minimo edittale allora previsto dall'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, e - come correttamente osservato dalla Corte territoriale - non è ulteriormente riducibile, stante il mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche. Perciò, alcun vizio di motivazione è riscontrabile nella sentenza impugnata, pienamente rispettosa del principio secondo cui nel caso in cui venga irrogata inferiore alla media edittale, l'obbligo di motivazione del giudice si attenua; di talché è sufficiente il richiamo al criterio di adeguatezza della pena, nel quale sono impliciti gli elementi di cui all'art. 133 cod. pen. (*ex plurimis* Sez. 2, n. 28852 del 08/05/2013; Sez. 1, n. 24213 del 13/03/2013).

3.7. - Inammissibile è anche il motivo di ricorso con cui si censura il mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche. A tale proposito, deve ricordarsi che, nel motivare il diniego della concessione delle attenuanti generiche, non è necessario che il giudice preda 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 (*ex plurimis* Sez. 3, n. 28535 del 19/03/2014; Sez. 2, n. 2285 del 11/10/2004). Nel caso di specie si condivide pienamente la statuizione, ben argomentata, della Corte d'appello che ha ritenuto di negare la concessione del beneficio sulla base di elementi dirimenti e assorbenti rispetto a qualsiasi profilo di senso contrario, quali l'assenza di respiscenza da parte dell'imputato e la condotta processuale dello stesso, che ha insistentemente proposto tesi di scarsa verosimiglianza. Orbene, a tale proposito si rileva che - contrariamente a quanto statuito dalla difesa - il riferimento dei giudici del merito alla scarsa verosimiglianza non riguarda l'eventuale sussistenza di costi fattuali sostenuti dall'azienda, né, tanto meno l'effettiva esistenza di un commercialista delegato alla gestione della contabilità aziendale, quanto invece l'impossibilità, di fatto accertata, che l'imputato non si sia accorto, per bene tre esercizi fiscali, di non pagare alcuna imposta. Tale elemento, unito all'assenza di qualsivoglia elemento positivo di giudizio, giustifica pienamente il mancato riconoscimento delle circostanze in parola.

3.8. - Manifestamente infondato è anche il motivo di ricorso con cui si censura il mancato riconoscimento della circostanza attenuante di cui all'art. 114, primo comma, cod. pen. Nessuna lacuna motivazionale è riscontrabile sul punto, dal momento che l'applicazione del primo comma dell'art. 114 cod. pen., è esclusa *ex lege*. Infatti, la circostanza attenuante di avere prestato un contributo minimo nel fatto realizzato ex art. 110 o 113 cod. pen., prevede, per l'appunto, che gli imputati abbiano agito in concorso tra loro. Sicché la circostanza in questione non può mai applicarsi al di fuori delle ipotesi di concorso di persone nel reato. Ma nel caso di specie all'imputato non è stato condannato in concorso con altro soggetto, né l'art. 110 cod. è stato contestato in imputazione.

3.9. - Inammissibile è, altresì, il motivo di ricorso *sub* 2.9, con cui si censura l'assenza di motivazione in ordine al ridimensionamento della pena a seguito del proscioglimento da uno dei reati posti in continuazione. Contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa, infatti, i giudici del gravame hanno accuratamente motivato sul punto, individuando in mesi tre di reclusione la pena prevista per il reato posto in continuazione e venuto meno per intervenuta prescrizione e, dunque ridimensionando la sanzione, originariamente fissata in anni 1 e mesi 3 di reclusione.

4. - Il ricorso, conseguentemente, deve essere rigettato, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali. Quanto, infine, alla correzione dell'errore materiale ex art. 130 cod. proc. pen., la stessa deve essere disposta, non determinando in ogni caso l'annullamento della sentenza sul punto - e, dunque, non incidendo sulla già rilevata soccombenza totale del ricorrente - nel senso che, alla pag. 8 di questa, il riferimento alla data di pronuncia della sentenza "15.5.2016" deve intendersi sostituito con "15.6.2016".

P.Q.M.

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

Dispone la correzione dell'errore materiale contenuto alla pagina 8 della sentenza pronunciata del Tribunale di Milano n. 8404 del 15/06/2016, nel senso che il riferimento alla data di pronuncia della sentenza "15.5.2016" deve intendersi sostituito con "15.6.2016". Manda alla cancelleria per gli adempimenti di sua competenza.

Così deciso in Roma, il 16 luglio 2018.