



05424-20

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

Composta da

Gastone Andreazza - Presidente -
Donatella Galterio
Andrea Gentili
Stefano Corbetta - Relatore -
Gianni Filippo Reynaud

Sent. n. 3898
UP - 22/11/2019
R.G.N. 33908/2019

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 18/04/2018 della Corte di appello di Roma

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Sante Spinaci, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio per essere il reato estinto per prescrizione;
udito il difensore dell'imputato, avv. (omissis) del foro di Latina e avv. (omissis) del foro di Foggia, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, in parziale riforma della pronuncia resa dal Tribunale di Roma e appellata dall'imputato, la Corte di appello di Roma, previa rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale con il conferimento di supplemento di perizia contabile, assolveva (omissis) dal delitto di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 relativamente all'anno di imposta 2010, contestato al capo B), perché il fatto non sussiste, e, per l'effetto, riduceva a un anno di reclusione la pena inflitta e a 319.702,63 euro la somma oggetto di confisca, nel resto confermando la pronuncia di primo grado, che aveva affermato la penale responsabilità dell'imputato per il delitto di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 relativamente all'anno di imposta 2009, contestato al capo A).

2. Avverso l'indicata sentenza, l'imputato, tramite i difensori di fiducia, propone ricorso per cassazione, affidato a sei motivi.

2.1. Con il primo motivo si deduce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. c) cod. proc. pen. in relazione agli artt. 230, 468, 508 e 178, comma 1, lett. c) cod. proc. pen. Il ricorrente censura l'ordinanza pronunciata il 21/03/2018, con cui la Corte territoriale non ha ammesso né l'esame del consulente della difesa, né l'acquisizione della relativa relazione, con ciò violando il diritto del contraddittorio, avendo il consulente svolto un ruolo attivo dell'intera fase peritale, ciò che comporterebbe la nullità della sentenza.

2.2. Con il secondo e il terzo motivo, esposti congiuntamente, si eccepisce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e) cod. proc. pen. in relazione agli artt. 62-bis, 63, 81, 133 e 322-ter cod. pen. Ad avviso del ricorrente, la Corte territoriale, dopo aver assolto l'imputato dal reato di cui al capo B), che il Tribunale aveva indicato come più grave, avrebbe illogicamente rideterminato la pena per il reato di cui al capo A) semplicemente eliminando l'aumento per la continuazione, e quindi senza tener conto né del fatto che si tratta della violazione meno grave, né della rideterminazione, in senso più favorevole all'imputato, dell'ammontare dell'imposta evasa, né delle riconosciute attenuanti generiche.

2.3. Con il quarto e il quinto motivo, dedotti congiuntamente, si lamenta la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e) cod. proc. pen. in relazione all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000. Il ricorrente censura la sentenza nella parte in cui, seguendo la prospettazione del perito, ha quantificato, con riferimento all'anno di imposta 2009, i costi convenzionali forfettariamente determinati nella misura di 336.262,61 euro, sul presupposto che comprendessero quelli relativi al

personale dipendente (stipendi, contributi, adeguamento tfr, ecc.), con la conseguente rideterminazione dell'imposta evasa in 164.402,24 euro; viceversa, nel caso di pieno riconoscimento dei costi forfettari nella misura di 608.566 euro, già riconosciuti dall'Agenzia delle Entrate in sede di accertamento con adesione, l'entità dell'imposta evasa ammonta a 89.520, un importo inferiore alla soglia di punibilità prevista dall'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000. A tal proposito, la Corte territoriale non solo avrebbe richiamato categorie inconferenti, quali l'utile civilistico ex art. 2425 cod. civ., ma non avrebbe fornito una adeguata spiegazione al rilievo difensivo secondo cui tale indebito scorporo avrebbe comportato un'irragionevole discrasia di costi tra due anni di esercizio consecutivo (2009 e 2010), evento non riconducibile alla fisiologia dell'attività di impresa, stante l'entità della somma, che non troverebbe spiegazione in costi di gestione pressoché omogenei.

Sotto altro profilo, il ricorrente evidenzia come l'ammontare dei ricavi sottratti a tassazione sia stato calcolato in 325.527 euro, pari alla differenza tra il reddito rettificato dal perito, pari a 562.999 euro, e quello dichiarato dalla società, pari a 237.469; orbene, rapportando tale maggior reddito, frutto dei soli ricavi non dichiarati, ai ricavi complessivi del 2009, pari a 10.971,525,91 euro, la percentuale di ricavi sottratti si attesta al 2,97%, inferiore alla soglia del 10% richiesta dall'art. 4, comma 1, lett. b) d.lgs. n. 74 del 2000.

2.4. Con il sesto motivo si censura la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. e) cod. proc. pen. Nel solco tracciato dai motivi precedentemente esposti, il ricorrente lamenta l'illogicità della motivazione in riferimento alla determinazione dei costi relativamente al 2009, in quanto il quadro RF dell'atto di adesione indica alla voce RF 55 il "totale variazioni in diminuzione (maggiori costi relativi a maggiori ricavi)", con ciò intendendosi non già i costi in quanto tali, ma quelli maggiori connessi ai maggiori ricavi ipotizzati dall'Ufficio.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato per i motivi di seguito indicati.

2. Il primo motivo è fondato.

3. La scansione processuale può essere così ricostruita.

3.1. In accoglimento dell'istanza ex art. 603 cod. proc. pen. avanzata dalla difesa, all'udienza del 23/10/2017 la Corte d'appello disponeva la rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale con un supplemento di perizia, conferendo l'incarico al dott. ^(omissis), che aveva svolto tale incombenza nel giudizio di primo

grado, al quale veniva conferito l'incarico all'udienza del 01/12/2017, nel corso della quale la difesa confermava, quale proprio consulente, il dott. Vittorio Postiglione.

3.2. All'udienza del 21/03/2018 il perito, chiamato a rendere l'esame, dichiarava di aver avuto conoscenza solo in quella data della consulenza di parte, depositata il 19/03/2018; la Corte territoriale, pertanto, dichiarava inutilizzabile la consulenza di parte, in relazione alla quale non era stata disposta la rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale, sul presupposto che la rinnovazione della perizia non implica anche la rinnovazione dell'esame del consulente di parte.

La difesa dell'imputato avanzava perciò istanza di rinnovazione dibattimentale con riferimento all'assunzione del proprio consulente, richiesta in relazione alla quale la Corte riservava ogni decisione all'esito della discussione.

L'esame del consulente non aveva luogo, avendone la Corte territoriale, in assenza di un provvedimento espresso di rigetto, ritenuto implicitamente la superfluità.

4. Così ricostruita la vicenda processuale, va ricordato che la rinnovazione dell'istruzione dibattimentale disposta nel giudizio di appello, anche a seguito di rito abbreviato, implica il diritto delle parti all'ammissione della prova contraria, per tale dovendosi intendere quella diretta a contrastare o a mostrare sotto una diversa prospettiva lo stesso fatto oggetto della prova assunta d'ufficio, o comunque ad illuminare aspetti di tale fatto rimasti oscuri o ambigui all'esito della nuova acquisizione, salvo che non si tratti di profili manifestamente superflui o irrilevanti (Sez. 6, n. 15912 del 28/01/2015 - dep. 16/04/2015, Palermita e altro, Rv. 263120). Si è inoltre affermato che la rinnovazione dell'istruzione dibattimentale nel giudizio di appello implica, a norma dell'art. 495, comma primo, cod. proc. pen., che, a fronte dell'ammissione di prove a carico, l'imputato ha diritto all'ammissione delle prove a discarico sui fatti costituenti oggetto delle prime, nel rispetto dei parametri previsti dagli artt. 190 e 190 bis cod. proc. pen., con esclusione, quindi, delle sole prove vietate dalla legge o manifestamente superflue o irrilevanti (Sez. 6, n. 8700 del 21/01/2013 - dep. 21/02/2013, Leonardo e altri, Rv. 254585).

Sotto diverso profilo, deve essere rilevato che il termine perentorio per il deposito della lista dei testimoni è stabilito, a pena di inammissibilità, dall'art. 468, comma primo, soltanto per la prova diretta e non anche per quella contraria, giacché diversamente, il diritto alla controprova che costituisce espressione fondamentale del diritto di difesa, ne risulterebbe vanificato (Sez. 5,

n. 2815 del 12/11/2013 - dep. 21/01/2014, Cambi, Rv. 258878; Sez. 5, n. 9606 del 03/11/2011 - dep. 13/03/2012, Cazzador, Rv. 252158).

Da tale ricostruzione si è conseguentemente affermato il principio, che il Collegio condivide e a cui intende dare continuità, secondo cui, in tema di perizia disposta in sede rinnovazione dell'istruzione dibattimentale nel giudizio di appello, il diritto all'ammissione del consulente tecnico a prova contraria non deve essere esercitato entro un termine previsto a pena di decadenza e non è subordinato alla precedente nomina in sede di conferimento dell'incarico peritale ex art. 225 cod. proc. pen., ma solo alla condizione che la richiesta venga effettuata prima della chiusura dell'istruttoria oggetto di rinnovazione dibattimentale (Sez. 6, n. 40750 del 05/07/2016 - dep. 29/09/2016, Marotta, Rv. 268152).

Ancora, va richiamato il principio secondo cui il giudice, dopo l'esame del perito, è tenuto ad integrare il contraddittorio con l'esame del consulente tecnico dell'imputato qualora questi abbia assunto iniziative di sollecitazione e di contestazione rispetto all'attività peritale ed ai relativi esiti (Sez. 1, n. 54492 del 05/04/2017 - dep. 04/12/2017, P.G. in proc. Perillo, Rv. 271899).

5. Nel caso in esame, le Corte di appello ha disatteso i principi ora richiamati, sicché la mancata audizione del consulente di parte, dopo la rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale con l'esame del perito, e la dichiarazione di inutilizzabilità della consulenza da costui redatta hanno comportato la violazione del diritto alla controprova in merito ai temi oggetto della perizia d'ufficio, ciò che si riverbera sulla sentenza impugnata, la quale ha recepito gli esiti della perizia.

6. Parimenti fondati sono i motivi quarto, il quinto e il sesto motivo, con cui a vario titolo, la sussistenza dell'elemento materiale del reato.

7. Va ricordato che, per espressa previsione contenuta nella stessa norma incriminatrice, l'indicazione nelle dichiarazioni di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi inesistenti è penalmente rilevante alla duplice congiunta condizione che: a) l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni.

8. Va premesso che, come si è detto, la Corte di appello ha rinnovato l'istruttoria dibattimentale con un supplemento di perizia allo scopo di aggiornare, integrare e completare gli accertamenti già compiuti dinanzi al Tribunale, in considerazione, come pacificamente emerso nel giudizio di primo grado, della "sostanziale inattendibilità del complessivo sistema di rilevazione contabile della società sottoposta ad accertamento" (p. 4 della sentenza impugnata); va inoltre evidenziato come, a seguito del disposto supplemento peritale, l'imputato sia stato assolto dal reato di cui al capo A) perché l'imposta evasa è risultata sotto soglia.

9. Nel caso di specie, anche ammettendo che, sulla base di quanto ritenuto in sentenza, la soglia di punibilità sia stata superata di circa 14.000 euro con riferimento all'IRES, si osserva che la Corte territoriale in nessun punto della motivazione affronta la questione relativa al soddisfacimento dell'ulteriore condizione prevista dal comma 1, lett. b) dell'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 per la sussistenza del reato.

In altri termini, dalla motivazione della sentenza impugnata - che si sofferma in maniera analitica sulla quantificazione dei costi (p. 8-9) - non emerge - nemmeno indirettamente - alcuna indicazione per poter affermare che, oltre al superamento della soglia con riguardo all'IRES, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni.

Né, ovviamente, elementi utili si possono desumere dal capo di imputazione, il quale è stato formulato sulla base di accertamenti ritenuti inattendibili, prova ne è che, come detto, l'imputato è stato assolto dal reato di cui al capo B) perché l'imposta evasa - indicata nel capo di imputazione in 1.134.406 euro quanto all'IRES, e in 539.918,18 euro quanto all'IVA - è risultata inferiore alla soglia di 150.000 euro.

10. Il secondo e il terzo motivo sono fondati.

10.1. Come emerge dalla sentenza di primo grado (p. 9), il Tribunale aveva assunto quale violazione più grave quella concernente il reato di cui al capo B), per la quale era stata inflitta la pena di un anno e sei mesi di reclusione, ridotta a un anno per l'applicazione delle circostanze attenuanti generiche e infine aumentata ex art. 81 cpv cod. pen. di tre mesi per il reato di cui al capo A).

La Corte di appello ha assolto l'^(omissis) dal delitto di cui capo B) perché il fatto non sussiste, non essendo superata la soglia di legge, e ha rideterminato la pena per il delitto di cui al capo A), pur essendo la contenzione fortemente

ridimensionata rispetto a quella originaria, semplicemente eliminando quella porzione inflitta dal Tribunale per la continuazione.

10.2. La motivazione è perciò manifestamente illogica, perché la Corte territoriale ha lasciato inalterata la pena base, nonostante fosse stata determinata in relazione al più grave reato di cui al capo B), per il quale è intervenuta assoluzione, e senza considerare che, per effetto del supplemento di perizia, la stessa contestazione di cui al capo A) era stata ridimensionata, essendo la soglia di legge superata per solo quattordicimila euro.

Conseguentemente, la pena per il reato di cui al capo A) – sia perché meno grave rispetto al reato di cui al capo B) come ritenuto dal Tribunale, sia perché l'importo dell'imposta evasa era stato ricalcolato *in melius* – avrebbe dovuto essere inferiore a un anno di reclusione (considerando che il p.m. non aveva impugnato la sentenza di primo grado).

11. Per i motivi sin qui indicati, la sentenza dovrebbe perciò essere annullata con rinvio per emendare i vizi sopra censurati.

Nondimeno, essendo nel frattempo maturata la prescrizione del reato, trova applicazione il principio secondo cui, in presenza di una causa di estinzione del reato, non sono rilevabili in sede di legittimità vizi di motivazione della sentenza impugnata in quanto il giudice del rinvio avrebbe comunque l'obbligo di procedere immediatamente alla declaratoria della causa estintiva (Sez. U, n. 35490 del 28/05/2009, Tettamanti, Rv. 244275).

12. La sentenza impugnata deve perciò essere annullata senza rinvio per essere il reato estinto per intervenuta prescrizione; conseguentemente, si dispone l'eliminazione della disposta confisca.

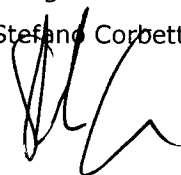
P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata per essere il reato estinto per prescrizione. Elimina la confisca.

Così deciso il 22/11/2019.

Il Consigliere estensore

Stefano Corbetta



Il Presidente

Gastone Andreatza

