Penale Sent. Sez. 4 Num. 39482 Anno 2022
Presidente: CIAMPI FRANCESCO MARIA
Relatore: RICCI ANNA LUISA ANGELA
Data Udienza: 14/09/2022

SENTENZA

sul ricorso proposto da:
IRRERA RENATO nato a MESSINA il 22/07/1958

avverso la sentenza del 22/06/2021 della CORTE APPELLO di REGGIO CALABRIA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ANNA LUISA ANGELA RICCI;

udito il Procuratore Generale Ministero, in persona del Sostituto Procuratore LUIGI ORSI

che ha chiesto il rigetto del ricorso

udito il difensore, avv. GULLINO ALBERTO del foro di MESSINA in difesa di IRRERA RENATO

che ha chiesto l'accoglimento del ricorso

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

RITENUTO IN FATTO

1. La Corte d'appello di Reggio Calabria, decidendo in sede di rinvio a seguito di annullamento da parte della Corte di Cassazione, ha confermato la sentenza del Tribunale di Messina del 15 luglio 2016, che aveva condannato Renato Irrera in ordine al reato di cui all'art. 5 D.Lgs 10 marzo 2000 n. 74, commesso in Messina e accertato con processo verbale di contestazione del 4 luglio 2013, alla pena di anni 1 di reclusione.

1.1. Il processo ha ad oggetto la mancata presentazione da parte di Irrera, nella qualità di legale rappresentante della CO. GEST.IR s.r.l., al fine di evadere le imposte IRES ed IVA, pur essendovi obbligato, in relazione all'anno di imposta 2011, delle relative dichiarazioni con realizzazione di un'evasione IRES di euro 1.510.067,73 e di un'evasione IVA di euro 230.303,61.

1.2 La vicenda processuale può essere ricostruita nel modo seguente. Irrera era stato condannato con sentenza del Tribunale di Messina del 15 luglio 2016, confermata dalla Corte di Appello di Messina con sentenza del 17 dicembre 2018. La Corte di Cassazione Terza Sezione Penale in data 11 giugno 2019 aveva annullato la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio alla Corte di Appello di Reggio Calabria, rilevando l'assenza di motivazione in ordine all'elemento soggettivo del reato. La Corte di Appello di Reggio Calabria ha confermato la sentenza di condanna ritenendo raggiunta anche la provo del dolo specifico del reato contestato.

2. L' imputato ha proposto ricorso, a mezzo dei difensori, formulando due motivi.

2.1. Con il primo motivo ha dedotto la violazione di legge e mancanza, illogicità e contraddittorietà della motivazione in relazione alla configurabilità del delitto di omessa dichiarazione. La difesa lamenta che la sentenza impugnata non si sarebbe uniformata alla pronuncia rescindente della Cassazione per ciò che concerne le questioni di diritto con essa decise, ed in particolare al rilievo per cui 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 ed al rilievo per cui il dolo specifico è integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte e dalla consapevolezza che alla inadempienza dell'obbligo di dichiarazione sia corrisposta una evasione dell'imposta superiore alla soglia di punibilità stabilita. La Corte di Appello ha ritenuto di poter individuare la prova certa del dolo specifico di evasione in un

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

insieme di indizi che sarebbero invece, ad avviso della difesa, privi di capacità dimostrativa. In particolare l'argomento per cui un imprenditore esperto (perché ultracinquantenne e a capo di una società costituita nel 2001) che aveva realizzato profitti per oltre 6 milioni di euro non poteva ignorare il proprio obbligo di provvedere alle dichiarazioni sarebbe manifestamente illogico: sia in astratto, in quanto anche un soggetto ultracinquantenne potrebbe essersi dedicato da poco tempo ad un determinato settore, sia in concreto in quanto la società era stata costituita nel 2001, ovvero quando l'imputato aveva già 43 anni. Inoltre il dato del profitto per oltre 6 milioni di euro sarebbe stato travisato, posto che sia il giudice di primo grado, sia l'Agenzia delle Entrate in sede di accertamento per adesione, avevano quantificato per l'anno 2011 un utile di esercizio di 28.861,00 euro. L'affermazione per cui Irrera non poteva ignorare il proprio obbligo di provvedere alla dichiarazione dei redditi è parimenti manifestamente illogica e dimostra comunque solo il dato oggettivo della violazione dell'obbligo dichiarativo ritenuto insufficiente dalla corte rescindente. I restanti elementi indiziari individuati dalla corte di Appello, ovvero l'entità notevole delle imposte evase, l'omessa presentazione di dichiarazioni relative a più imposte, l'emersione di plurimi rilievi fiscali nel corso della verifica del 4 luglio 2013 e la mancata presa di distanza dal commercialista che non aveva presentato la dichiarazione, non valgono - ad avviso dei difensori- a superare la prova positiva in atti della insussistenza del dolo, rappresentata dalla presentazione del modello IVA in data 29 febbraio 2012 (cioè prima della scadenza del termine per le dichiarazioni e prima della verifica fiscale del 4 luglio 2013) e dalla emissione dei documenti fiscali relativi alla vendita di n. 42 immobili sul cui ricavato, detratti i costi di esercizio, la Guardia di Finanza aveva determinato in fase di accertamento l'imposta IRES e IVA evasa. Proprio la presentazione del modello Iva e l'emissione e la registrazione dei documenti fiscali relativi agli immobili venduti, rendendo possibile l'individuazione della somma sulla quale calcolare l'importo dell'imposta dovuta, dimostrano che l'intenzione dell'imputato non era quella di evadere. A fronte di tali argomenti la Corte di Appello illogicamente e apoditticamente aveva affermato che la presentazione del modello Iva relativa al medesimo anno, trattandosi di distinto adempimento fiscale, non valeva ad escludere il dolo specifico inerente l'omessa dichiarazione e che i documenti fiscali per la vendita degli immobili non potevano essere omessi, trattandosi di atti pubblici rogati presso un notaio e oggetto di registrazione all'Agenzia delle entrate: in proposito la difesa evidenzia che era illogico ipotizzare che l'imputato avesse l'intenzione di evadere le imposte omettendo di dichiarare redditi che erano già a conoscenza del Fisco.

2.2 Con il secondo motivo ha dedotto la violazione di legge ed il vizio di motivazione in ordine alla applicazione dell'art. 12 bis D.Lvo 74/2000 in relazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

all'art. 240 cod. pen. La Corte avrebbe omesso di considerare che la norma indicata prevede che la confisca non possa operare per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro e che soltanto il mancato versamento, quale violazione dell'impegno, legittima la confisca. L'interpretazione della Corte di Appello secondo la quale la non operatività della confisca vi sarebbe solo per la parte che il contribuente ha versato all'erario sarebbe incompatibile con il significato letterale e con il testo della norma che intende valorizzare gli impegni che il contribuente sottoscrive con erario, purché presi nelle forme tipizzate dalla legge.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

2. Il primo motivo è manifestamente infondato.

2.1.E' principio pacifico nella giurisprudenza di legittimità che ai fini della sussistenza del dolo specifico di evasione nel delitto di cui all'art. 5 Dlgs n. 74/2000 non sia sufficiente la mera omissione delle dichiarazioni, ma occorra provare la finalizzazione di tali omissioni alla evasione (ex plurimis, Sez. 3, 37856 del 18/06/2015, Porzio, Rv. 265087).

La prova del dolo nella fattispecie in esame sconta le difficoltà tipiche dell'accertamento di fatti che non sono accadimenti materiali esterni, ma puramenti interni e che, in quanto tali, devono essere desunti indirettamente. La ricostruzione della volontà del soggetto è procedimento che passa attraverso la considerazione di tutte le circostanze esteriori che possono essere espressioni di atteggiamenti psichici o comunque accompagnarli e attraverso l'inferire da tali circostanze l'esistenza di una volizione, sulla base delle comuni regole di esperienza, rapportate al caso concreto.

Con riferimento al reato in esame, dunque, il giudice dovrà prendere in esame la ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi del fatto che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale. In tal senso sono stati considerati, fra gli altri, elementi rilevanti a dimostrare il dolo specifico di evasione:
- il 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);

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- l'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);
- il complesso dei rapporti tra amministratore di diritto e l'amministratore di fatto, nell'ambito dei quali assumono decisiva valenza la macroscopica illegalità dell'attività svolta e la consapevolezza di tale illegalità (*Sez.* 3 n. 2570 del 28/09/2018, dep. 2019, Marni, Rv. 275830)

2.2. La Corte di Appello nel caso in esame ha fatto buon governo di tali principi. Dopo che la Corte di Cassazione aveva censurato la motivazione della Corte di Appello di Messina in punto prova del dolo specifico di evasione delle imposte, sul rilievo che non era sufficiente a tale fine la considerazione che "difficilmente" la condotta omissiva avrebbe potuto avere finalità diverse da quelle previste dalla norma, ha ravvisato tale prova in una pluralità di indizi, ritenuti gravi, precisi e concordanti, quali:

-la condizione soggettiva dell'imputato, esperto imprenditore (ultracinquantenne al momento dei fatti, mentre la società era stata costituita nel 2001), legale rappresentante e amministratore unico di una importante società dedita alla costruzione di un vasto complesso immobiliare, la cui vendita aveva fruttato nell'anno di imposta in considerazione un totale di 6 milioni di euro di profitti;

- l'entità notevole delle imposte evase pari nel complesso a oltre 334.000 euro, ampiamente superiore alla soglia di punibilità prevista dalla legge;

- la mancanza di credibile giustificazione dell'omissione delle dichiarazioni da parte di Irrera sia in sede di verifiche fiscali (ove riservava le deduzioni) sia nel corso del giudizio davanti: in particolare egli aveva affermato che l'omissione era addebitabile al commercialista dott. Parisi solo con i motivi di appello, senza peraltro chiedere l'audizione dello stesso Parisi o di altri testi a conferma. L'affidamento da parte di Irrera della difesa tecnica allo stesso Parisi, laddove realmente l'omissione fosse stata a lui addebitabile, sarebbe inverosimile. Le e- mail che Irrera e Parisi si erano scambiati non valevano a suffragare la tesi difensiva, in quanto non erano riferite alle dichiarazioni fiscali oggetto del processo, né contenevano alcun sollecito per la presentazione delle stesse (invero con la mail del 19 novembre 2012 Irrera si era limitato a chiedere alla segretaria dello studio di fargli sapere "le posizione non chiare e le fatture corrispondenti da chiarire"; con la mail del 18 dicembre 2012 Irrera aveva chiesto a Parisi "cosa devo fare e cosa ti serve" ed in pari data Parisi aveva risposto che lo avrebbe chiamato e che aveva lavorato "fino a ieri sera solo per la scadenza di giorno 17 di contributi dipendenti e IMU" ; con la mail dell'8 novembre 2012 Irrera aveva

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

chiesto a Parsi di inviare al Credito italiano copia dell'ultimo bilancio 2011 e con un ultima).

La Corte di Appello ha osservato, infine, che la presentazione del modello Iva era distinto adempimento fiscale e che l'emissione dei documenti fiscali relativi alla vendita degli immobili non poteva essere omessa, trattandosi di atti pubblici rogati presso un notaio ed oggetto di registrazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

2.3. Contrariamente a quanto sostenuto nel ricorso, dunque, il percorso argomentativo adottato dai giudici di merito è congruo, coerente con i dati di fatto esposti e non manifestamente illogico. Dovendosi la prova del dolo specifico desumere necessariamente da elementi di fatto indicativi dell'atteggiamento interiore del soggetto agente, la Corte ha analizzato i dati emersi nel corso dell'istruttoria e ne ha tratto un giudizio inferenziale che, in quanto fondato su massime di esperienza non illogiche, non può essere censurato in questa sede. Anche le ragioni per cui la Corte ha ritenuto l' irrilevanza della presentazione da parte dell'imputato del modello Iva e della emissione e registrazione dei documenti fiscali relativi agli immobili venduti, a fronte del compendio probatorio illustrato composto di diversi elementi, sono state esaurientemente spiegate dai giudici con motivazione logica e come tale non censurabile.

3. Il secondo motivo relativo alla inosservanza o erronea applicazione dell'art. 12 bis del D.lvo n. 74/2000 è manifestamente infondato.

Alla dedotta inoperatività della confisca in relazione alle somme oggetto di accertamento con adesione che l'imputato si era impegnato a versare all'erario, la Corte di Appello ha replicato che la previsione di cui all'art 12 bis comma 2 D.Lvo 74/2000, secondo la quale la confisca diretta o per equivalente non opera per la parte del profitto o del prezzo del reato che il contribuente si impegna versare all'erario anche in presenza di sequestro, va intesa nel senso che, per la parte coperta da tale impegno, la confisca può comunque essere adottata nonostante l'accordo rateale intervenuto, ma non è eseguibile producendo i suoi effetti solo al verificarsi del mancato pagamento del debito. Si tratta di soluzione interpretativa coerente con il consolidato orientamento di legittimità per il quale l'operatività delle confisca cessa solo per effetto dell'integrale pagamento del debito e non già per il semplice impegno in tale senso, posto che l'impegno non elimina in radice il pericolo di una dispersione dei beni, costituendo l'inadempimento una opzione non auspicabile, ma certamente possibile (sez 3 n. 18034 del 015/02/2019, Castiglioni, RV 275951). Nel caso di specie è intervenuto solo accordo di adesione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, senza che sia stata allegata la prova del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

pagamento neanche parziale del debito erariale cui dovrebbe corrispondere una riduzione della confisca, in applicazione del principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa. La Corte territoriale non avrebbe potuto, indi, disporre la caducazione della misura ablatoria, sicché correttamente la confisca è stata conservata sino all'integrale effettivo pagamento del *quantum* evaso (tale soluzione è stata ritenuta corretta in un caso analogo da sez 3 n. 28488 del 10/09/2020, D' Angela, Rv 280014)

4. Alla dichiarazione di inammissibilità del ricorso segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della cassa delle ammende.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della cassa delle ammende.

Deciso il 14 settembre 2022

Il Consigliere est. Il Presidente

Anna Ricci Francesco Maria Ciampi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale