

Penale Sent. Sez. 3 Num. 11997 Anno 2022

Presidente: PETRUZZELLIS ANNA

Relatore: DI NICOLA VITO

Data Udienza: 25/02/2022

SENTENZA

sul ricorso proposto da

Mauri Pietro, nato a Napoli il 28-05-1968

avverso la sentenza del 09-07-2021 della Corte di appello di Napoli

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi trattati ai sensi dell'art. 23, comma 8, del D.L. n. 137 del 2020;

udita la relazione del Consigliere Vito Di Nicola;

Letta la requisitoria del Procuratore Generale, Gianluigi Pratola, che ha concluso per l'annullamento con rinvio dell'impugnata sentenza limitatamente all'omessa motivazione in ordine alla sospensione condizionale della pena.

RITENUTO IN FATTO

1. Pietro Mauri ricorre per la cassazione della sentenza in data 9 luglio 2021 con la quale la Corte di appello di Napoli ha confermato quella emessa in data 12 luglio 2019 dal Tribunale della stessa città, che aveva condannato il ricorrente, limitatamente all'anno di imposta 2010, alla pena di anni uno di reclusione per il reato di cui all'art. art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 perché, in qualità di legale rappresentante della gas Tim s.r.l. ometteva di presentare, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, la dichiarazione annuale relativa all'imposta per l'anno 2010, essendo l'imposta evasa superiore ad euro 50.000 e precisamente:

Iva evasa pari ad euro 216.161,00 per l'anno 2010;

Ires evasa pari ad euro 396.795,00 per l'anno 2010.

In Napoli il 30.12.2011.

2. Il ricorso, presentato dal difensore di fiducia dell'imputato, è affidato a due motivi.

2.1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia l'omessa, l'insufficiente e la contraddittoria motivazione (art. 606, comma 1, lettera e), cod. proc. pen.) circa la sussistenza del dolo specifico.

Lamenta, in particolare, che la sussistenza dell'elemento psicologico del reato sia stata dedotta esclusivamente sulla scorta della violazione dell'obbligo dichiarativo, senza alcuna indagine in ordine alla effettiva volontà del ricorrente di porre in essere la condotta evasiva.

Osserva come - dai documenti denominati "Dati Riepilogativi della ricevuta del contribuente", acquisiti agli atti del dibattimento, ed allegati al ricorso - risultasse che il ricorrente ebbe a comunicare all'Agenzia delle Entrate quale fosse il volume di affari della propria società, Gas TIM s.r.l., per gli anni 2009 e 2010, derivando da ciò un'imposta inferiore alla soglia di punibilità prevista per il reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, con la conseguenza che, alla luce di tale circostanza, la prova in ordine alla sussistenza dell'elemento psicologico del reato contestato non poteva essere desunta dal mero dato oggettivo della omessa dichiarazione, potendo residuare a suo carico un rimprovero per l'esclusiva violazione della legge tributaria ma non anche di quella penale.

Richiamando, a questo proposito, la giurisprudenza di legittimità, il ricorrente evidenzia che la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione, deriva dalla ricorrenza di elementi fattuali idonei a dimostrare che

il soggetto obbligato abbia consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale.

Aggiunge come, nel caso di specie, gli elementi fattuali dimostrativi del dolo siano stati mal interpretati, in quanto proprio una corretta valutazione di tali elementi avrebbe dovuto escludere la sussistenza dell'elemento soggettivo, avuto anche riguardo alla circostanza che il ricorrente ebbe a presentare proprio all'Agenzia delle Entrate la comunicazione ex art. 8-bis del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ponendo perciò in essere una condotta diametralmente opposta a quella tesa a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento.

Pertanto, la prova in ordine al fatto che il ricorrente avesse piena contezza che l'ammontare dell'imposta dovuta non avrebbe superato la soglia di punibilità, nel caso in cui avesse inviato anche la dichiarazione, è costituita proprio dal fatto che il predetto ebbe ad effettuare le comunicazioni ex art. 8-bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n.322, nelle quali le imposte dovute erano assolutamente determinate.

In definitiva, le Sentenze emesse dai Giudici di merito appaiono sfortunate di qualsiasi supporto probatorio e sarebbero contraddette dagli stessi atti che dovrebbero supportarle.

Nella specie, la Corte territoriale, a fronte di un motivo di gravame specifico, ha reso una motivazione meramente apparente, limitandosi a richiamare regole di esperienza senza analizzare specifici elementi fattuali emergenti dagli atti, omettendo di considerare che, quand'anche fosse stata presentata anche la dichiarazione, l'evasione delle imposte non avrebbe superato le soglie di rilevanza penale.

La Corte di merito, non avendo preso in considerazione le predette e decisive circostanze, sarebbe incorsa nel vizio di motivazione denunciato.

2.2. Con il secondo motivo il ricorrente deduce il vizio di motivazione (art. 606, comma 1, lettera e), cod. proc. pen.) in ordine al mancato riconoscimento del beneficio della sospensione condizionale della pena.

Osserva come, dalla motivazione della sentenza impugnata, non si comprendano quali siano le circostanze valorizzate dalle decisioni di merito che possano aver giustificato un giudizio negativo sulla successiva astensione dalla commissione di ulteriori reati da parte del ricorrente, laddove, invece, gli elementi acquisiti (un solo precedente per una ipotesi colposa, per altro risalente all'anno 1999, giovane età dello stesso, qualificazione del fatto in termini di lieve entità, determinazione della pena in misura distante dal massimo edittale, e attestata al di sotto del minimo edittale) avrebbero consentito, in assenza di serie indicazioni di segno contrario e in una valutazione complessiva dei parametri ex art. 133 cod. pen., il riconoscimento della sospensione condizionale della pena.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato, per quanto di ragione, sulla base del secondo motivo.

Il primo motivo è invece inammissibile per manifesta infondatezza, perché aspecifico e, in parte, non consentito.

2. Il ricorrente contesta la sussistenza del dolo specifico che è richiesto per l'integrazione della fattispecie incriminatrice di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000.

I Giudici di merito hanno ritenuto irrilevante, ai fini dell'integrazione dell'elemento soggettivo del reato, il fatto che il ricorrente avesse effettuato le comunicazioni di cui all'art. 8-bis del d.P.R. n. 322 del 1998.

Al cospetto di una doglianza formulata con i motivi di appello, con la quale si lamentava che detta comunicazione, siccome esplicativa del volume d'affari (peraltro ai soli fini IVA e non anche ai fini IRES), fosse rivelatrice dell'assenza del dolo specifico, il ricorrente, con una vera e propria *mutatio libelli*, articola il motivo di ricorso per cassazione, introducendo, per la prima volta, la circostanza che detta comunicazione contenesse l'indicazione di un volume d'affari dal quale fosse desumibile il mancato superamento della soglia di punibilità richiesta per l'integrazione del delitto di omessa presentazione della dichiarazione fiscale, neppure prendendo specifica posizione, per altro, in ordine alla *ratio decidendi* declinata dal Tribunale, richiamata dalla Corte d'appello, secondo cui trattavasi di una comunicazione contenente dati provvisori soggetti a modifica nonché a rettifica da parte del contribuente e, in ogni caso, del tutto non sovrapponibile alla dichiarazione fiscale.

Ne consegue come il motivo di ricorso, oltre che aspecifico, esuli, anche per queste ragioni, dal perimetro assegnato al sindacato di legittimità dal comb. disp. degli artt. 606, comma 3, e 609, comma 2, cod. proc. pen.

La censura è comunque manifestamente infondata.

I Giudici di merito hanno correttamente richiamato il principio, che il Collegio condivide e a cui intende dare continuità, secondo il quale è configurabile la responsabilità del contribuente per il delitto di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, anche quando lo stesso abbia regolarmente provveduto alla comunicazione IVA, prevista dall'art. 8-bis del d.P.R. n. 322 del 1998, poiché si tratta di adempimenti non equipollenti e che rispondono a diverse finalità (Sez. 3, n. 7135 del 17/12/2020, dep. 2021, Raso, Rv. 281323; Sez. 3, n. 44433 del 01/10/2013, Scrivano, Rv. 257377).

L'art. 8-bis, comma 1, d.P.R. n. 322 del 1998 dispone, infatti, che "*Fermi restando gli obblighi previsti dall'art. 3 relativamente alla dichiarazione unificata e*

dall'art. 8 relativamente alla dichiarazione I.V.A. annuale e ferma restando la rilevanza attribuita alle suddette dichiarazioni anche ai fini sanzionatori, il contribuente presenta in via telematica, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, entro il mese di febbraio di ciascun anno, una comunicazione dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita all'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. La comunicazione è presentata anche dai contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili".

Dal chiaro tenore testuale della norma, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto di fissare il principio della non equipollenza della comunicazione IVA, da effettuarsi entro il mese di febbraio di ciascun anno, con la dichiarazione annuale dell'imposta, evidenziando come l'art. 8-bis, comma 1, faccia salvi gli effetti sanzionatori, tra cui evidentemente quelli penali, comminati per l'omessa dichiarazione.

E' stato infatti precisato come la comunicazione prevista dalla disposizione citata sia sostitutiva delle dichiarazioni periodiche IVA infrannuali assolvendo allo scopo di fornire all'amministrazione finanziaria i dati IVA sintetici, che costituiscono una prima base di calcolo per la determinazione delle risorse proprie che lo Stato deve versare al bilancio comunitario. Si tratta perciò di una comunicazione che non interferisce affatto con la dichiarazione dei redditi e la cui presentazione non incide affatto sugli elementi oggettivi e soggettivi previsti dal delitto di cui all'art.5 d.lgs. n. 74 del 2000.

E' il caso di precisare che, in tutti i reati che richiedono per l'integrazione della fattispecie l'elemento intenzionale, il dolo non può mai ritenersi *in re ipsa*, con la conseguenza che esso deve essere sempre provato dall'accusa.

Tuttavia, siccome il processo volitivo si risolve nell'accertamento di un fatto psichico e siccome il dolo richiede, oltre alla previsione dell'evento, la prova, anche nella forma eventuale, di un atteggiamento psichico che manifesti adesione all'evento preveduto e voluto, l'indagine, in ordine alla sua esistenza, deve essere svolta sulla base di dati sintomatici, con la conseguenza che, secondo un risalente e condivisibile orientamento della giurisprudenza di legittimità, sempre perciò presente nell'insegnamento, il problema dell'accertamento del dolo consiste, fondamentalmente, nel prendere in considerazione tutte le circostanze esteriori del fatto che in qualche modo possano essere espressione dell'atteggiamento psicologico dell'agente e nell'inferire, unicamente dall'esistenza di tali circostanze, l'esistenza di una rappresentazione e di una volizione del fatto stesso, sulla base delle comuni regole di esperienza, procedendo, cioè, ad una estensione analogica al caso concreto dell'*id quod plerumque accidit*, semperché, naturalmente, le circostanze del caso si specie, o alcune di esse, non lascino ragionevolmente

supporre una deviazione del modo in cui vanno normalmente le cose della vita (Sez. 1, n. 7287 del 14/02/1985, Spiga, Rv. 170166 - 01).

Nel caso in esame, per come risulta dal testo della sentenza impugnata, il ricorrente ha ommesso di presentare entrambe le dichiarazioni fiscali (IRES ed IVA) per due anni consecutivi, superando, per l'anno di riferimento (2010), in modo consistente la soglia di punibilità (oltre quattro volte l'IVA, per euro 216.161,00 e oltre sette volte l'IRES, per euro 396.795,00), cosicché correttamente i giudici di merito hanno ritenuto la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato contestato, ovvero della finalità di evasione dell'imposta sui redditi e sul valore aggiunto, non avendo ravvisato logicamente altre motivazioni, oltre a quella evasiva, della condotta di omessa dichiarazione.

3. È invece fondato il secondo motivo di ricorso perché, al cospetto di una doglianza specifica con la quale il ricorrente censurava la sentenza di primo grado con riferimento alla mancata concessione della sospensione condizionale della pena, la Corte di merito, pur avendo dato atto della censura sollevata con i motivi di appello, ha completamente ommesso di motivare sul punto.

4. Sulla base delle precedenti considerazioni, la sentenza impugnata deve essere annullata, limitatamente alla omessa pronuncia sulla concedibilità della sospensione condizionale della pena, con rinvio ad altra sezione della Corte d'appello di Napoli.

Il ricorso va dichiarato inammissibile nel resto, conseguendo da ciò l'irrevocabilità dell'affermazione di responsabilità.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata, limitatamente alla sospensione condizionale della pena, con rinvio per nuovo giudizio sul punto ad altra sezione della Corte di appello di Napoli.

Dichiara inammissibile nel resto il ricorso e definitivo l'accertamento di responsabilità.

Così deciso il 25/02/2022