

Cass. pen., Sez. III, Sent., (data ud. 19/11/2024) 08/01/2025, n. 526

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Violazioni tributarie

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

Composta da

Dott. - Presidente

Dott. - Relatore

Dott. - Consigliere

Dott. - Consigliere

Dott. - Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

A.A. nato a M il (Omissis)

avverso la sentenza del 03/10/2023 della Corte d'Appello di Salerno

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale , che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. A.A. ricorre per l'annullamento della sentenza del 3 ottobre 2023 della Corte di appello di Salerno che, rigettando la sua impugnazione, ha confermato la condanna alla pena di un anno e sei mesi di reclusione irrogata con sentenza del 27 settembre 2022 del locale Tribunale per il reato di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000 a lui ascritto perché, quale erede di B.B., già legale rappresentante della

: Srl unipersonale, nonché quale persona designata alla custodia della documentazione relativa allo stato attivo e passivo della società sulla quale - si afferma - incombeva il dovere di adempiere gli obblighi sorti in capo al contribuente, al fine di evadere le imposte dirette, ometteva di presentare la relativa dichiarazione per l'anno 2015 evadendo tali imposte per un ammontare (quantificato in primo grado) pari ad Euro 155.346 (a fronte del maggior importo inizialmente indicato nella rubrica).

1.1. Con il primo motivo deduce l'erronea applicazione dell'art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000 nonché la carenza, la manifesta illogicità e la contraddittorietà intrinseca ed estrinseca della motivazione in relazione alla questione relativa al superamento della soglia di punibilità, avuto riguardo

all'accertamento con adesione del 9 marzo 2022 in conseguenza del quale l'imposta dovuta a fini IRES è stata rideterminata in Euro 29.135,00.

Lamenta che la Corte di appello non ha colto il senso della doglianza sollevata in sede di gravame non venendo affatto in rilievo la applicazione delle cause di non punibilità indicate dall'art. 13 D.Lgs. n. 74 del 2000, mai invocate, bensì il mancato superamento della soglia di punibilità derivante dal contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate. La Corte di appello non ha dunque motivato sul punto. Per quanto il giudice penale possa autonomamente stabilire l'ammontare dell'imposta evasa, ciò nondimeno non può fare a meno di confrontarsi con quello stabilito dall'Agenzia delle Entrate a seguito del contraddittorio con il contribuente, dovendo dare conto delle ragioni per le quali ritenga maggiormente persuasiva l'originaria quantificazione dell'imposta dovuta.

1.2. Con il secondo motivo deduce l'erronea applicazione dell'art. 2939 cod. civ. nonché la carenza, la manifesta illogicità e la contraddittorietà intrinseca ed estrinseca della motivazione in relazione alla questione relativa alla attribuzione alla sua persona della qualifica di amministratore di fatto della società, essendo stati valorizzati indici (l'essere il marito della contribuente, l'aver accettato l'eredità con beneficio di inventario, l'esser stato nominato custode della documentazione contabile della società quando, peraltro, la stessa era ormai inattiva da anni, l'essersi professato a conoscenza delle vicende della compagine sociale) tutt'altro che sintomatici del concreto esercizio di poteri gestori. Deduce, in aggiunta, il travisamento dell'atto notarile registrato il 26 maggio 2016 il quale non conteneva la nomina di custode della documentazione societaria, bensì dei documenti concernenti lo stato attivo e passivo dell'eredità trattandosi, appunto, di un inventario dei beni. Peraltro, aggiunge, la società era cessata proprio a seguito della morte della moglie, a riprova della effettiva gestione di quest'ultima e del mancato subentro nella stessa da parte del ricorrente.

1.3. Con il terzo motivo deduce l'erronea applicazione dell'art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000 nonché la carenza, la manifesta illogicità e la contraddittorietà intrinseca ed estrinseca della motivazione in relazione alla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato considerato che il ricorrente ha effettuato l'accertamento con adesione e che il reato stesso è stato commesso in relazione ad una sola annualità.

Motivi della decisione

2. Il ricorso è fondato.

3. Dalla lettura della sentenza di primo grado emerge che: a) il 22 ottobre 2018 era stata avviata una verifica fiscale nei confronti della società Srl unipersonale della quale il ricorrente risultava essere persona designata alla formale custodia della documentazione relativa allo stato attivo e passivo della società stessa a seguito della morte della legale rappresentante, nonché coniuge, B.B., occorsa nel 2016; b) la verifica aveva interessato gli anni di imposta 2015-2016; c) nel corso dei controlli era stata fornita solo la documentazione relativa all'anno di imposta 2015, posto che la società non aveva operato nel 2016 dopo il decesso della donna; d) dalla verifica era emerso che la società non aveva presentato per i predetti anni di imposta nessuna delle dichiarazioni ai fini IRES, IVA ed IRAP e che i ricavi non dichiarati per l'anno di imposta 2015 erano pari ad Euro 931.810,00; e) le dichiarazioni avrebbero dovuto essere presentate anche per l'anno d'imposta 2016 perché la società, pur non operativa, era comunque attiva non essendo mai stata formalmente dichiarata la cessazione dell'attività; f) i ricavi erano stati calcolati con metodo analitico-induttivo: individuati gli elementi attivi non dichiarati (Euro 931.810,00) sono stati sottratti i costi relativi agli acquisti, anche se non dichiarati (Euro 200.000,00), ottenendo l'imponibile di Euro 731.000,00 sul quale sono state applicate le aliquote relative a ciascuna delle imposte non pagate (Euro 201.249,00 a titolo di IRES; Euro 57.000,00 a titolo di IVA); g) il ricorrente aveva instaurato il contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate che si era concluso con l'atto di adesione tramite il quale, mediante una diversa metodologia, erano state accertate le imposte evase nella minor misura di Euro 155.346,00 per l'IRES e 32.461,00 per l'IVA, con riduzione dell'IRES, a seguito dell'adesione, ad Euro 29.315,00; in particolare, erano stati ridotti i ricavi nella

misura di Euro 651.890 e aumentati i costi fino a Euro 542.000; h) delle sedici rate concordate con l'Agenzia ne era stata intanto versata una.

3.1. Secondo il Tribunale, fermo restando l'obbligo della dichiarazione, tenuto alla sua presentazione era l'odierno ricorrente in quanto erede e gestore di fatto della società nonché responsabile e formale custode della contabilità attiva e passiva che aveva agito nella consapevolezza dell'ammontare non esiguo delle imposte dovute e con volontà di non pagarle.

3.2. Nel confermare la sentenza di primo grado, la Corte di appello ha sostenuto che: a) l'adesione all'accertamento, poiché intervenuta dopo che l'imputato aveva avuto formale conoscenza dell'attività ispettiva, esclude la causa di non punibilità di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 74 del 2000 né consente la riduzione dell'imposta evasa; b) quando al ruolo gestorio della società, l'imputato è il marito della precedente amministratrice, ne ha accettato l'eredità, sia pure con beneficio di inventario, ha offerto agli accertatori la documentazione contabile della quale era custode, professandosi a conoscenza delle vicende della società.

3. Tanto premesso, il primo motivo è fondato.

3.1. L'accertamento con adesione è un istituto deflattivo del contenzioso tributario che consente di rideterminare la pretesa erariale nel contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria. Disciplinato dagli artt. 5, 6, 12 D.Lgs. n. 218 del 1997, offre al contribuente la possibilità di definire le imposte dovute in fase precontenziosa in contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria. L'accertamento definito con adesione, infatti, non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio (art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 218 del 1997).

3.2. L'accertamento con adesione è diverso dal ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 472 del 1997 che costituisce, invece, istituto di carattere generale che consente al contribuente di sanare la propria posizione regolarizzando errori od omissioni o pagando tardivamente il tributo, sempre che, medio tempore, la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore abbia avuto formale conoscenza.

3.3. Diversamente dal ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione non costituisce causa di non punibilità del delitto di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000, nemmeno se il contribuente abbia, in ipotesi, pagato l'intero debito ridefinito con l'Agenzia delle Entrate, tanto più che l'accertamento con adesione presuppone la conoscenza dell'iniziativa erariale che osta in termini assoluti all'applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74 del 2000.

3.4. L'integrale pagamento del debito erariale, anche se rimodulato a seguito dell'accertamento con adesione, costituisce invece fatto che attenua la pena ai sensi dell'art. 13-bis D.Lgs. n. 74 del 2000.

3.5. Tuttavia, la questione posta dal ricorrente in appello (alla quale la Corte territoriale non ha sostanzialmente fornito risposta) è diversa perché non riguarda la punibilità del delitto tributario perfetto in ogni suo aspetto, bensì l'incidenza dell'imposta ridefinita a seguito di accertamento con adesione sulla verifica del superamento della soglia di punibilità prevista dall'art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000.

Il tema riguardava la sussistenza del reato (costituendone la soglia di punibilità un elemento materiale), non le vicende relative alla sua (sola) punibilità.

3.6. Secondo l'orientamento della Corte di cassazione, che il Collegio intende ribadire e al quale vuole dare continuità, il giudice non è vincolato, nella determinazione del profitto confiscabile, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente anche se, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario, occorre che risultino concreti

elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'originaria quantificazione dell'imposta dovuta (Sez. 3, n. 29091 del 04/04/2019, Nugo, Rv. 276756-03; Sez. 3, n. 5640 del 02/12/2011, dep. 2012, Manco, Rv. 251892-01), ciò sul rilievo che, in materia di reati tributari, spetta 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 alcuna pregiudiziale tributaria (Sez. 3, n. 50157 del 27/09/2018, Fiusco, Rv. 275439-01).

3.7. Il giudice penale non può ignorare le ragioni della rimodulazione della pretesa tributaria, a maggior ragione quando tale rimodulazione sia frutto del contraddittorio precontenzioso dell'Amministrazione Finanziaria con il contribuente.

3.8. Nel caso di specie, la Corte di appello si è limitata ad affermare che l'accertamento con adesione non può condurre alla pronuncia assolutoria ma ha eluso la questione devoluta, relativa, come detto, alla verifica dell'effettivo superamento della soglia di punibilità essendo l'imposta evasa accertata nel contraddittorio con il contribuente inferiore ad Euro 50.000,00. Nulla impediva alla Corte di appello di disattendere l'accertamento con adesione, a condizione, però, che ne desse argomentata e persuasiva spiegazione, condizione che non si è verificata.

4. Anche il secondo motivo è fondato.

4.1. Secondo l'insegnamento della Corte di cassazione, in tema di reati tributari, ai fini della attribuzione ad un soggetto della qualifica di amministratore "di fatto" non occorre l'esercizio di "tutti" i poteri tipici dell'organo di gestione, ma è necessaria una significativa e continua attività gestoria, svolta cioè in modo non episodico od occasionale (Sez. 3, n. 22108 del 19/12/2014, dep. 2015, Berni, Rv. 264009-01); ciò sul rilievo che la nozione di amministratore di fatto, introdotta dall'art. 2639 cod. civ. postula l'esercizio in modo continuativo e significativo dei poteri tipici inerenti alla qualifica od alla funzione; nondimeno, "significatività" e "continuità" non comportano necessariamente l'esercizio di "tutti" i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico od occasionale (Sez. 2, n. 36556 del 24/05/2022, Desiata, Rv. 283850-01; Sez. 5, n. 35346 del 20/06/2013, Tarantino, Rv. 256534-01; Sez. 5, n. 43388 del 17/10/2005, Carboni, Rv. 232456-01; Sez. 5, n. 22413 del 14/04/2003, Sidoli, Rv. 224948-01). È stato al riguardo precisato che, ai fini dell'attribuzione della qualifica di amministratore "di fatto", è necessaria la presenza di elementi sintomatici dell'inserimento organico del soggetto con funzioni direttive in qualsiasi fase della sequenza organizzativa, produttiva o commerciale dell'attività della società, quali i rapporti con i dipendenti, i fornitori o i clienti ovvero in qualunque settore gestionale di detta attività, sia esso aziendale, produttivo, amministrativo, contrattuale o disciplinare ed il relativo accertamento costituisce oggetto di una valutazione di fatto insindacabile in sede di legittimità, ove sostenuta da congrua e logica motivazione (Sez. 5, n. 45134 del 27/06/2019, Rv. 277540-01; Sez. 5, n. 8479 del 28/11/2016, Rv. 269101-01; Sez. 5, n. 35346 del 2013, cit.).

4.2. Gli elementi indicati dalla Corte di appello a sostegno della gestione di fatto della società legalmente amministrata dalla defunta moglie del ricorrente sono insufficienti.

4.3. In termini generali, alla luce dei principi sopra indicati, nemmeno la tenuta della contabilità costituisce, di per sé, atto gestorio dell'ente. Quando questa Corte ha ritenuto non irragionevole desumere l'amministrazione di fatto dall'attività manipolatoria (e non, dunque, dalla semplice tenuta) dei bilanci e della contabilità, ha tuttavia precisato che l'imputato, in quel caso, aveva prestato determinate garanzie personali alle banche, mostrando così un concreto e diretto interesse nella conduzione della società e del concreto esercizio di un ruolo gestorio, confermato peraltro da testimonianze di dipendenti e fornitori (Sez. 3, n. 22413 del 2003, cit.). Nemmeno la tenuta della contabilità in un contesto familiare-societario ristretto può costituire argomento persuasivo; si tratta,

a ben vedere, di dato neutro che può valere, al più, a ritenere la consapevolezza della gestione altrui. Peraltro, nel caso di specie, non vi è nemmeno prova della tenuta della contabilità, essendosi il ricorrente limitato a consegnarla agli accertatori quale custode della stessa nominato a seguito della morte della moglie. Il ricorrente deduce, sul punto, il travisamento dell'atto notarile registrato il 26 maggio 2016 il quale non conteneva la nomina di custode della documentazione societaria, bensì dei documenti concernenti lo stato attivo e passivo dell'eredità trattandosi, appunto, di un inventario dei beni. L'argomento di per sé non è decisivo (lo verificherà comunque il giudice rescissorio) perché quand'anche si accertasse che oggetto della custodia fosse effettivamente la contabilità della società, tale argomento non proverebbe la gestione della società.

4.4. Né costituiscono argomenti validi l'esser marito della legale rappresentante della società e l'essersi professato a conoscenza delle vicende della società posto che tale conoscenza può derivare proprio dalla circostanza dell'essere coniuge della amministratrice e non dall'indimostrato esercizio di poteri gestori.

4.5. Peraltro, il dato della gestione societaria di fatto da parte dell'odierno ricorrente sconta, sul piano logico, la necessità del confronto con la circostanza che a seguito del decesso della moglie, occorso il 12 febbraio 2016, la società era rimasta inattiva nell'anno di imposta 2016. Ciò non esclude affatto che il ricorrente possa aver co-gestito la società finché la moglie era viva e, tuttavia, la oggettiva discontinuità nella gestione dell'attività costituisce argomento del tutto negletto in sede di merito.

5. È fondato anche il terzo motivo.

5.1. Effettivamente la Corte di appello non affronta l'argomento relativo all'elemento soggettivo del reato relativamente tanto al dolo specifico di evasione quanto alla consapevolezza del superamento della soglia di punibilità, argomento, quest'ultimo, che si salda con quello oggetto del primo motivo.

5.2. Non v'è dubbio che il fine di evasione qualifica penalmente la condotta di omessa presentazione della dichiarazione fiscale; ove venga accertata un'imposta effettivamente dovuta superiore a quella dichiarata (o non dichiarata affatto) e/o componenti positive di reddito inferiori a quelle effettive o elementi passivi fittizi, l'indagine non avrebbe verificato altro che alcuni degli elementi costitutivi del reato di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 74 del 2000, quelli che qualificano, sul piano oggettivo, l'offesa degli interessi erariali e giustificano (ma non esauriscono) la rilevanza penale della condotta. Tale indagine, tuttavia, non assorbe quella relativa all'accertamento del dolo specifico di evasione che nei reati dichiarativi puniti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 concorre a tipizzare la condotta. Altrimenti si corre il rischio di identificare il dolo specifico di evasione con la pura e semplice consapevolezza dell'obbligo dichiarativo, della sua violazione, dell'entità dell'imposta non dichiarata. Un'operazione dogmaticamente errata che trasformerebbe il dolo specifico di evasione nella generica volontà di non dichiarare al Fisco l'imposta dovuta, con l'ulteriore inaccettabile conseguenza di assorbire tutti i reati in materia dichiarativa negli indistinti illeciti amministrativi di cui agli artt. 1, comma 2, e 5, comma 4, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 441 e di far sostanzialmente resuscitare la contravvenzione di omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, già prevista dall'abrogato art. 1, comma 1, D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con legge 7 agosto 1982, n. 516, che questa Corte ha già affermato non essere in continuità normativa con l'art. 5, D.Lgs. n. 74 del 2000, anche e proprio per la necessità del dolo specifico di evasione, in precedenza non richiesto (Sez. U, n. 35 del 13/12/2000, Sagone, Rv. 217374).

5.3. Il reato è illecito di modo; il dolo di evasione è volontà di evasione dell'imposta mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale tributario. Se per il legislatore penale tributario nemmeno l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, o le false rappresentazioni contabili e i mezzi fraudolenti per impedire l'accertamento delle imposte, sono sufficienti ad attribuire penale rilevanza alle condotte di cui agli artt. 2 e 3, D.Lgs. n. 74 del 2000, essendo necessario il fine di evasione, a maggior ragione il "dolo di omissione" non solo non può essere ritenuto sufficiente a integrare, sul

piano soggettivo, il reato di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 74 del 2000, ma nemmeno può essere confuso con il dolo di evasione. La volontà omissiva prova la consapevolezza della sussistenza dell'obbligazione tributaria e del suo oggetto, e dunque di uno o alcuni degli elementi costitutivi della fattispecie, non prova il fine ulteriore della condotta. Il dolo di evasione esprime l'autentico disvalore penale della condotta e restituisce alla fattispecie la sua funzione selettiva di condotte offensive ad un grado non ulteriormente tollerabile del medesimo bene tutelato anche a livello amministrativo. L'inviolabilità della libertà personale costituisce il metro di misura della rilevanza penale di condotte che potrebbero essere sanzionate in altro modo. Al legislatore penale non interessa il recupero del gettito fiscale ma della persona (art. 27 Cost.). Il dolo specifico di evasione, per la sua forte carica intenzionale, segna il punto di frattura più grave tra l'atteggiamento antidoveroso dell'autore del fatto illecito, l'ordinamento giudico ed il bene protetto, un punto di non ritorno che giustifica il sacrificio della inviolabilità della libertà personale in considerazione del livello di aggressione al bene e della funzione rieducativa della pena. È proprio questo scopo che nei reati in materia di dichiarazioni fiscali giustifica, rispetto agli omologhi illeciti amministrativi, la reazione punitiva dello Stato e ne spiega la rilevanza penale che si giustifica solo in costanza di condotte poste in essere nella deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo. Non si può di conseguenza ritenere sufficiente, ai fini della prova del dolo specifico, la mera consapevolezza dell'entità dell'imposta evasa; l'entità dell'imposta evasa costituisce solo uno degli elementi del fatto tipico, la cui consapevolezza potrebbe, al più, giustificare un addebito a titolo di dolo generico, non di certo di dolo specifico che richiede un *quid pluris* rispetto alla mera consapevolezza dell'oggetto dell'omissione. Tale dato può essere certamente valorizzato insieme con altri dai quali possa essere tratta la convinzione che l'omissione era finalizzata all'evasione dell'imposta: il mancato pagamento postumo dell'imposta evasa, in tempi naturalmente ragionevoli e non, per esempio, a distanza di anni, può certamente essere preso in considerazione; così come può essere utilmente valutata la reiterazione dell'omissione per più anni di imposta o, come nel caso di specie, il disinteresse rispetto alle richieste e verifiche tributarie. In ultima analisi deve essere ripudiato un metodo di accertamento del dolo che si risolve nella (indiretta) affermazione del *dolus in re ipsa* (così, in motivazione, Sez. 3, n. 44170 del 04/07/2023, Marra, Rv. 285221-01; Sez. 3, n. 43809 del 24/10/2014, dep. 2015, Gabbana).

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio alla Corte di appello di Napoli.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 19 novembre 2024.

Depositata in Cancelleria l'8 gennaio 2025.