

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 55485 Anno 2018**

**Presidente: ROSI ELISABETTA**

**Relatore: SCARCELLA ALESSIO**

**Data Udienza: 16/10/2018**

### **SENTENZA**

sui ricorsi proposti da:

PUGLISI FRANCESCO nato a CATANIA il 28/11/1965

PUGLISI LUCIANO nato a CATANIA il 07/06/1972

avverso la sentenza del 09/11/2017 della CORTE APPELLO di CATANIA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale PAOLO CANEVELLI, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio della sentenza perché i reati sono estinti per prescrizione;

udito il difensore, Avv. M. Veneziano, che si è riportato ai motivi di ricorso, chiedendone l'accoglimento;





## RITENUTO IN FATTO

**1.** Con sentenza 9.11.2017, la Corte d'appello di Catania, in parziale riforma della sentenza del tribunale di Catania 12.11.2014, appellata da Puglisi Francesco e Puglisi Luciano, assolveva il primo dal reato ascrittogli limitatamente alla dichiarazione annuale relativa all'anno 2007 per insussistenza del fatto, dichiarando n.d.p. nei confronti del medesimo in ordine al reato ascrittogli, limitatamente alla dichiarazione annuale relativa all'anno 2008, in quanto estinto per prescrizione, rideterminando, per l'effetto, la pena nei confronti del Puglisi Francesco per la residua imputazione in 8 mesi di reclusione, e confermando nel resto l'appellata sentenza che aveva riconosciuto il Puglisi Francesco colpevole del reato di dichiarazione infedele (art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000) in relazione al periodo di imposta 2009 per aver, quale legale rappresentante e socio della *s.n.c. Trasporti di Puglisi Francesco e Luciano*, indicato nella predetta dichiarazione elementi passivi fittizi per l'importo di € 854.157,38, con imposta evasa pari ad € 179.607,00 a titolo di IRPEF e di € 159.189,91 a titolo di IVA nonché, il Puglisi Luciano, colpevole del medesimo reato, quale socio della società predetta, per aver indicato nella dichiarazione annuale relativa all'anno 2009 elementi passivi fittizi per l'importo di € 854.157,38, con imposta evasa pari ad € 181.373,00 a titolo di IRPEF; inoltre il Puglisi Francesco è stato riconosciuto colpevole sempre del reato di dichiarazione infedele, in relazione al periodo di imposta 2009, per aver indicato nella dichiarazione annuale elementi passivi fittizi con maggiore imposta da corrispondere accertata per il 2009 in € 292.427,00.

**2.** Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione il difensore di fiducia iscritto all'Albo speciale previsto dall'art. 613, cod. proc. pen., articolando un unico, articolato, motivo, di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

**2.1.** Deduce, con tale motivo, violazione di legge e vizio di motivazione in relazione agli artt. 125, comma terzo, c.p.p., 546, comma 1, lett. e), c.p.p., 2 c.p., 1 e 4, d. lgs. n. 74 del 2000.

Premessa la modifica normativa che ha interessato il reato di dichiarazione infedele a seguito della novella attuata con il d. lgs. n. 158 del 2015, sostengono i ricorrenti che la motivazione della Corte d'appello non solo sarebbe censurabile per vizio motivazionale, ma non avrebbe applicato gli elementi nuovi e specializzanti previsti dalla "novella"; in sintesi, si contesta che i giudici di appello avreb-

bero dovuto preliminarmente affrontare il problema se il reato per cui è intervenuta condanna sia ancora considerato come tale dalla legge, in ragione dei nuovi elementi normativi; in sostanza, per stabilire la portata del fenomeno successorio, i giudici avrebbero dovuto porre a confronto la vecchia e la nuova fattispecie incriminatrice, e non limitarsi a valutare il fatto in concreto, pervenendo alla conclusione di una non condivisibile continuità normativa; la nuova incriminazione, osservando i ricorrenti, pur ponendosi in continuità normativa con la previgente fattispecie, incidendo sul fatto tipico ha ritagliato una porzione di fatto eliminandone la rilevanza penale in termini di tipicità della condotta, in assenza di comportamenti fraudolenti, simulatori e artificiosi; in particolare, di rilievo sarebbe il testuale riconoscimento dell'estraneità dal fatto tipico delle violazioni di determinati criteri espressamente indicati dal comma 1 bis, la cui esistenza peraltro escluderebbe la tipicità del fatto; nel caso di specie, si sostiene, l'esistenza di elementi passivi reali risulterebbe provata dal fatto che agli attuali ricorrenti non è stata contestata una condotta elusiva specifica che rivesta rilevanza penale, essendo infatti stato accertato che si trattava di elementi passivi oggettivamente esistenti, riguardanti la non inerenza e la non deducibilità dei costi dal reddito di impresa, indicati in bilancio e negli altri documenti fiscali acquisiti; la condotta posta in essere si risolverebbe quindi in un falso ideologico consumato nella sola dichiarazione, priva di quei connotati d'insidiosità da escludere alla luce della novella del 2015, con la conseguenza che la sentenza merita annullamento per non essere il fatto più previsto dalla legge come reato; analogamente, sotto il profilo del dolo specifico, si sostiene che la motivazione della sentenza si appalesa meramente apparente, essendo infatti necessario dimostrare che la condotta non solo determini in concreto un'evasione di imposta, ma occorre anche motivare sulla destinazione finalistica a tale scopo della condotta, motivazione nella specie mancante.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

**3.** Il congiunto ricorso è inammissibile.

**4.** È inammissibile sia per manifesta infondatezza sia perché generico per specificità, atteso che non tiene conto delle ragioni esposte dai giudici di primo grado e di appello a confutazione, in particolare, delle identiche doglianze esposte nei motivi di appello. Deve quindi essere fatta applicazione del principio, già affermato da questa Corte, secondo cui è inammissibile il ricorso per cassazione fondato su motivi non specifici, ossia generici ed indeterminati, che ripropongono le stesse ragioni già esaminate e ritenute infondate dal giudice del gravame o che risultano

carenti della necessaria correlazione tra le argomentazioni riportate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione (Sez. 4, n. 18826 del 09/02/2012 - dep. 16/05/2012, Pezzo, Rv. 253849).

**5.** Il ricorso si appalesa, peraltro, manifestamente infondato.

Ed infatti, i giudici di appello indicano compiutamente le ragioni per le quali hanno ritenuto di dover disattendere l'identica tesi difensiva, replicata in sede di ricorso per cassazione, circa la insussistenza del reato sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo; hanno invero ricordato i giudici di appello che militari della GdF avevano effettuato un controllo di coerenza esterna rivolto al riscontro dei rapporti economico – finanziari intercorsi tra la società amministrata dal Puglisi Francesco e di cui l'imputato Luciano Puglisi era socio, negli anni 2005/2011, con la società *Di Prima s.r.l.*; in particolare, il primo, richiesto dai militari, aveva esibito la sola contabilità relativa agli anni 2010/2011 adducendo che la contabilità relativa agli anni precedenti era andata perduta in quanto conservata all'interno della propria autovettura che era stata rubata, emergendo peraltro in maniera singolare che la data della denuncia di furto coincideva con quella dell'accesso della GdF, ossia il 25.02.2011

Orbene, quanto al periodo di imposta 2009, la ricostruzione contabile era stata eseguita dalla GdF sulla base della documentazione fiscale esibita dalla parte ed in particolare della documentazione del lavoro, dei bilanci di esercizio e dei modelli dichiarativi, delle fatture passive esibite, della documentazione bancaria, dei registri dei cespiti ammortizzabili; era stato quindi sulla base di tali atti possibile accertare che a fronte di costi indicati nel conto economico per € 1.641.182,43, ne erano stati documentati attraverso la documentazione fiscale esibita solo per € 638.962,69, risultando dunque non documentati costi per € 810.999,38; inoltre erano state rilevate variazioni in diminuzione non giustificate per € 43.158,00, sicchè in definitiva risultavano € 854.157,38 di componenti negativi di reddito indebitamente dedotti; aggiungendo a tale somma il reddito di impresa lordo dichiarato pari ad € 27.943,00, si perveniva alla somma di € 882.100,38, quale reddito di impresa che avrebbe dovuto essere dichiarato, che, suddiviso tra i due soci, ammontava ad € 441.050,19.

Valutando le dichiarazioni dei redditi presentate per l'anno di imposta 2009, il Puglisi Francesco risultava aver evaso IRPEF per € 179.607,00 e il Puglisi Luciano per € 181.373,00; quanto all'IVA, dal PVC era emerso che a fronte di IVA dichiarata per € 292.427,00 su € 1.470.556,00 del totale acquisti, era stata invece documentata IVA per € 133.237,19 su acquisti per € 677.875,07, con la conseguenza

che l'IVA sottratta ammontava ad € 159.189,81; i giudici di appello, peraltro correttamente davano altresì atto che la somma di € 292.427,00 indicata dall'Agenzia delle entrate e riportata in uno dei capi di imputazione ascritti al Puglisi Francesco, era la somma dichiarata da quest'ultimo e non quella accertata dalla GdF sulla base della documentazione acquisita, donde l'erroneità di tale riferimento contenuta nel capo di imputazione.

**6.** In base a tale ricostruzione, operata su dati oggettivi, i giudici di appello pervenivano quindi alla conclusione, valutati i fatti alla luce della novella del 2015, che per il periodo di imposta 2009 era stata superata la soglia di punibilità di € 150.000,00, sussistendo anche la seconda delle condizioni prevista dall'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000, ovvero l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione risultava superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

Quanto, poi, all'elemento soggettivo, i giudici rilevano come gli elementi acquisiti conclamassero il dolo specifico richiesto; anzitutto, per essere singolare il fatto che le scritture contabili della società fossero state tutte conservate all'interno del bagagliaio di una vettura e che questa fosse stata rubata lo stesso giorno dell'accesso della GdF presso gli uffici della società; ancora, per essere singolare la circostanza che di tale contabilità non fosse stata tenuta una copia informatica, a differenza delle annualità successive a quelle contestate. Appariva, quindi, per i giudici di appello, che, anche in considerazione della notevole discrasia tra quanto dichiarato e quanto induttivamente accertato, i due imputati perseguissero il fine di evadere le imposte.

**7.** Orbene, al cospetto di tale apparato argomentativo, le doglianze dei ricorrenti appaiono del tutto prive di pregio; ed invero, le censure difensive (sulla sussistenza dell'elemento oggettivo quanto di quello soggettivo del reato di dichiarazione infedele), oltre che essere state adeguatamente confutate dalla Corte d'appello con motivazione immune dai denunciati vizi, collidono non solo con le chiare argomentazioni confutative offerte dalla Corte territoriale, ma, soprattutto, ancora una volta, più che prospettare reali censure in diritto o vizi motivazionali, si risolvono nel "dissenso" sulla ricostruzione dei fatti e sulla valutazione delle emergenze processuali svolta dai giudici di merito, operazione vietata in sede di legittimità, attingendo la sentenza impugnata e tacciandola per presunti vizi di violazione di legge o di motivazione, che, lungi dal potersi qualificare come tali, in realtà propongono una doglianza non suscettibile di sindacato da parte di questa Corte; deve, sul punto, ribadirsi infatti che il controllo di legittimità operato dalla Corte di



cassazione non deve stabilire se la decisione di merito proponga effettivamente la migliore possibile ricostruzione dei fatti, ne' deve condividerne la giustificazione, ma deve limitarsi a verificare se tale giustificazione sia compatibile con il senso comune e con i limiti di una plausibile opinabilità di apprezzamento (v., tra le tante: Sez. 5, n. 1004 del 30/11/1999 - dep. 31/01/2000, Moro, Rv. 215745).

E, sotto tale profilo, la motivazione non può certo dirsi mancante, contraddittoria o manifestamente illogica, nel senso inteso dalla giurisprudenza di questa Corte, ossia nella frattura logica evidente tra una premessa, o più premesse nel caso di sillogismo, e le conseguenze che se ne traggono (Sez. 1, n. 9539 del 12/05/1999 - dep. 23/07/1999, Commisso ed altri, Rv. 215132). In definitiva, dunque, i ricorrenti, sotto l'apparente censura del vizio di violazione di legge o motivazionale, in realtà tentano di chiedere a questa Corte di sostituire la propria valutazione a quella, operata dai giudici territoriali, da essi non condivisa; ciò che si risolve, dunque, come detto, nella manifestazione del dissenso di questi ultimi, più che nella prospettazione di un reale vizio di violazione di legge o motivazionale.

Deve, quindi, essere ribadito che il controllo di legittimità sulla correttezza della motivazione non consente alla Corte di cassazione di sostituire la propria valutazione a quella dei giudici di merito in ordine alla ricostruzione storica della vicenda ed all'attendibilità delle fonti di prova, e tanto meno di accedere agli atti, non specificamente indicati nei motivi di ricorso, secondo quanto previsto dall'art. 606, primo comma, lett. e) cod. proc. pen. come novellato dalla L. n. 46 del 2006, al fine di verificare la carenza o la illogicità della motivazione (Sez. 1, n. 20038 del 09/05/2006 - dep. 13/06/2006, P.M. in proc. Matera, Rv. 233783).

**8.** Né, peraltro, sono fondate le censure di violazione di legge; quanto all'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000, infatti, pur essendo corrette in astratto le considerazioni in diritto svolte dai ricorrenti circa l'intervenuto mutamento della fattispecie di dichiarazione infedele a seguito della novella operata dal d. lgs. n. 158 del 2015, le stesse non trovano alcun riscontro in relazione al fatto concreto; ed infatti, i giudici hanno correttamente operato una valutazione comparativa non solo in astratto tra le due fattispecie incriminatrici, ante e post novella (come si desume dalla lettura della sentenza a pag. 5, ove si fa riferimento alla questione relativa alla soglia di punibilità a seguito del d. lgs. n. 158 del 2015), ma hanno anche verificato se la condotta posta in essere dai due ricorrenti potesse rientrare nella nuova fattispecie, pervenendo a giudizio affermativo.

**9.** Sul punto, è sufficiente rilevare come dalla motivazione della sentenza impugnata emerge che gli elementi passivi indicati non fossero fittizi ma inesistenti, in

quanto dei costi indicati nel conto economico, per un ammontare di oltre un milione e seicentomila euro, i ricorrenti erano riusciti a documentarne meno della metà, ossia costi per un ammontare pari a poco più di 630.000€, essendo quindi evidente una non documentazione di costi per oltre 810.000€; analogamente, erano risultate variazioni in diminuzione non giustificate per oltre 43.000€.

Ed allora trova applicazione il principio, già affermato da questa Corte, che il reato di dichiarazione infedele è integrato, dopo le modifiche al D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotte dal D.lgs. 5 agosto 2015, n. 158, oltre che dalla condotta di annotazione di componenti positivi del reddito in misura inferiore a quella reale (con superamento della soglia di evasione di imposta), anche dalle condotte di indebita riduzione dell'imponibile con l'indicazione di costi inesistenti (e non più fittizi), come nel caso di specie, e di sottofatturazione, non assumendo rilievo, nella valutazione sulla divergenza dei valori indicati, la sola mera violazione dei criteri di competenza e di inerenza di ricavi e di costi oggettivamente esistenti (Sez. 3, n. 30686 del 22/03/2017 - dep. 20/06/2017, Giannotte, Rv. 270294).

E, nella specie, era stata accertata l'inesistenza (e non la mera fittizietà) di costi per € 810.999,38, attesa la mancanza di qualsiasi documentazione a sostegno della loro oggettiva esistenza. Si tratta, dunque, di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza *in rerum natura*, con conseguente indebita riduzione dell'imponibile. Quanto sopra determina la corretta integrazione della fattispecie contestata (art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000), atteso che ove tali componenti negative inesistenti fossero state documentate da fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, ciò avrebbe determinato la configurabilità del diverso reato ex art. 2, d.lgs. n. 74/2000.

**10.** Quanto, poi, all'elemento psicologico del reato, i giudici hanno desunto indiziariamente la sussistenza del dolo specifico sulla base degli elementi dianzi descritti, facendo coerente applicazione del principio secondo cui, anche in presenza di reati a dolo specifico, la sussistenza della cosciente e volontaria direzione finalistica dell'atto (nella specie, il fine di evadere le imposte), può essere desunto anche da una pluralità di indizi quanto questi siano gravi, precisi e concordanti (v., per un'applicazione di tale principio: Sez. 6, n. 10917 del 17/09/1992 - dep. 12/11/1992, Maggiorani ed altro, Rv. 192880; Sez. 3, n. 12537 del 29/01/2015 - dep. 25/03/2015, R, Rv. 263000).

**11.** L'inammissibilità dei motivi rende irrilevante l'intervenuto decorso integrale del termine di prescrizione dei reati contestati alla data del 27.03.2018, atteso che

la sentenza d'appello era intervenuta in data antecedente (9.11.2017); trova infatti applicazione il principio secondo cui l'inammissibilità del ricorso per cassazione dovuta alla manifesta infondatezza dei motivi non consente il formarsi di un valido rapporto di impugnazione e preclude, pertanto, la possibilità di rilevare e dichiarare le cause di non punibilità a norma dell'art. 129 cod. proc. pen. (Nella specie la prescrizione del reato maturata successivamente alla sentenza impugnata con il ricorso: Sez. U, n. 32 del 22/11/2000 - dep. 21/12/2000, D. L, Rv. 217266).

**12.** Alla dichiarazione di inammissibilità dei ricorsi segue la condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese processuali, nonché, in mancanza di elementi atti ad escludere la colpa nella determinazione della causa di inammissibilità, al versamento della somma, ritenuta adeguata, di Euro 2.000,00 ciascuno in favore della Cassa delle ammende.

**P.Q.M.**

La Corte dichiara inammissibili i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali e al versamento della somma di duemila euro ciascuno a favore della Cassa delle ammende.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 16 ottobre 2018