

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 26575 Anno 2021**

**Presidente: ANDREAZZA GASTONE**

**Relatore: REYNAUD GIANNI FILIPPO**

**Data Udiienza: 21/04/2021**

### **SENTENZA**

sul ricorso proposto da  
Martini Valter, nato a Rovereto il 06/02/1954

avverso la sentenza del 29/01/2020 della Corte di appello di Trento

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Gianni Filippo Reynaud;  
lette le richieste scritte trasmesse dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto  
Procuratore generale Paola Mastroberardino, ai sensi dell'art. 23, comma 8, d.l.  
28 ottobre 2020, n. 137, conv., con modiff., dalla l. 18 dicembre 2020, n. 176,  
che ha concluso chiedendo dichiararsi l'inammissibilità del ricorso;  
letta memoria di replica e conclusioni presentata nell'interesse del ricorrente  
dall'avv. Andrea Tomasi, il quale ha insistito per l'accoglimento delle conclusioni  
del ricorso.

## RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 29 gennaio 2020, la Corte di appello di Trento, accogliendo il gravame proposto dal pubblico ministero avverso la sentenza che in primo grado aveva assolto Martini Valter dai reati di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, perché il fatto non costituisce reato, ne ha affermato la penale responsabilità per entrambi i reati, riuniti nel vincolo della continuazione, condannandolo alla pena, condizionalmente sospesa, di anni uno e mesi nove di reclusione. L'accusa si riferisce all'emissione di una fattura per operazioni parzialmente inesistenti, emessa da una società amministrata dall'imputato in favore di altra società, dal medesimo sempre amministrata, che l'aveva indicata nella dichiarazione annuale delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Con successiva ordinanza emessa in data 3 giugno 2020, la Corte territoriale ha disposto la correzione della sentenza, applicando all'imputato le pene accessorie di cui all'art. 12 d.lgs. 74/2000 e disponendo la confisca per equivalente delle somme, dei valori e dei beni dell'imputato o nella sua disponibilità sino alla concorrenza del profitto del reato, quantificato in euro 220.100,79.

2. Avverso la sentenza e l'ordinanza, a mezzo del difensore fiduciario, Martini Valter ha proposto ricorso per cassazione, articolando tre motivi.

2.1. Con il primo si lamentano violazione degli artt. 2 e 8 d.lgs. 74/2000, nonché vizio di motivazione e nullità della sentenza per violazione degli artt. 603, comma 3-bis e 533, comma 1, cod. proc. pen.

Ci si duole, in particolare, del ribaltamento dell'esito assolutorio del giudizio di primo grado in assenza di rinnovazione istruttoria della testimonianza del testimone d'accusa e della deposizione del consulente tecnico della difesa ed in mancanza di una motivazione rafforzata che potesse supportare l'affermazione della penale responsabilità al di là di ogni ragionevole dubbio. Le dichiarazioni del consulente tecnico della difesa – il quale aveva argomentato l'effettività e la natura dei rapporti commerciali tra le due società, aventi la stessa compagine societaria e appartenenti al medesimo gruppo, che avevano giustificato l'emissione della fattura oggetto di contestazione - erano state travisate o non considerate, essendosi valorizzate esclusivamente le dichiarazioni del funzionario dell'Agenzia delle Entrate. Diversamente da quanto illogicamente argomentato nella sentenza impugnata, quella di primo grado non aveva considerato le due società come se fossero un unico soggetto fiscale, ma aveva riconosciuto che l'operazione – giustificabile anche alla luce della "teoria dei vantaggi compensativi" tra società infragruppo – non aveva arrecato alcun danno o pericolo per l'Erario. Si era semplicemente trasferito un credito d'imposta IVA da una società all'altra, le quali,

nel quinquennio, avevano richiesto l'una il fallimento e l'altra l'ammissione al concordato preventivo, non avendo la società utilizzatrice della fattura mai richiesto il rimborso dell'IVA, sicché costituiva un mero "processo alle intenzioni" il fine di rimborso argomentato nella sentenza impugnata.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso si lamentano violazione della legge penale e dell'art. 597, comma 5, cod. proc. pen. e vizio di assoluta mancanza della motivazione in ordine <sup>al</sup> mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche ed alla misura dell'aumento di pena determinato a titolo di continuazione.

2.3. Con il terzo motivo di ricorso si deducono violazione dell'art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000 e vizio di motivazione dell'ordinanza di correzione impugnata nella parte concernente la disposta confisca dei beni dell'imputato. La Corte territoriale non aveva valutato quanto ampiamente dimostrato in sede di giudizio circa l'assenza di alcun danno per l'Erario, e, correlativamente, di alcun profitto illecito, essendo peraltro intervenuto un accertamento per adesione con il curatore fallimentare della società utilizzatrice della fattura che aveva portato allo stralcio del credito IVA derivante dall'operazione contestata - e anche della somma concordata a titolo di sanzioni ed interessi - rispetto al maggior credito d'imposta vantato dalla società.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Com'è noto, ancor prima che fosse introdotto nel corpo dell'art. 603 cod. proc. pen. il disposto di cui al comma 3-*bis*, della cui inosservanza con il primo motivo il ricorrente si duole, nella giurisprudenza di questa Corte si è affermato l'orientamento secondo cui la previsione contenuta nell'art. 6, par. 3, lett. d), CEDU, relativa al diritto dell'imputato di esaminare o fare esaminare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico, come definito dalla giurisprudenza consolidata della Corte di Strasburgo - che costituisce parametro interpretativo delle norme processuali interne - implica che il giudice di appello, investito della impugnazione del pubblico ministero avverso la sentenza di assoluzione di primo grado, anche se emessa all'esito del giudizio abbreviato, con cui si adduca una erronea valutazione delle prove dichiarative, non può riformare la sentenza impugnata, affermando la responsabilità penale dell'imputato, senza avere proceduto, anche d'ufficio, ai sensi dell'art. 603, comma terzo, cod. proc. pen., a rinnovare l'istruzione dibattimentale attraverso l'esame dei soggetti che abbiano reso dichiarazioni sui fatti del processo, ritenute decisive ai fini del giudizio assolutorio di primo grado (Sez. U, n. 27620 del 28/04/2016, Dasgupta, Rv. 267487, che ha confermato il prevalente orientamento di legittimità

Ry

formatosi dopo la nota pronuncia della Corte EDU 5 luglio 2011, Dan c. Repubblica della Moldavia: v., ex plurimis, Sez. 6, n. 47722 del 06/10/2015, Arcone e aa., Rv. 265879; Sez. 5, n. 6403 del 16/09/2014, dep. 2015, Preite e a., Rv. 262674; Sez. 5, n. 16975 del 12/02/2014, Sirsi, Rv. 259843). Si è conseguentemente affermato che, in tali casi, laddove non abbia luogo la rinnovazione dell'istruzione, è affetta da vizio di motivazione ex art. 606, comma primo, lett. e), cod. proc. pen., per mancato rispetto del canone di giudizio "al di là di ogni ragionevole dubbio", di cui all'art. 533, comma primo, cod. proc. pen., la sentenza di appello che, su impugnazione del pubblico ministero, affermi la responsabilità dell'imputato, in riforma di una sentenza assolutoria, operando una diversa valutazione di prove dichiarative ritenute decisive, delle quali non sia stata disposta la rinnovazione a norma dell'art. 603, comma terzo, cod. proc. pen. (Sez. U, n. 27620 del 28/04/2016, Dasgupta, Rv. 267492).

La richiamata sentenza Dasgupta afferma altresì che costituiscono prove decisive al fine della valutazione della necessità di procedere alla rinnovazione della istruzione dibattimentale quelle che, sulla base della sentenza di primo grado, hanno determinato, o anche soltanto contribuito a determinare, l'assoluzione e che, pur in presenza di altre fonti probatorie di diversa natura, se espunte dal complesso materiale probatorio, si rivelano potenzialmente idonee ad incidere sull'esito del giudizio, nonché quelle che, pur ritenute dal primo giudice di scarso o nullo valore, siano, invece, nella prospettiva dell'appellante, rilevanti - da sole o insieme ad altri elementi di prova - ai fini dell'esito della condanna (Sez. U, n. 27620 del 28/04/2016, Dasgupta, Rv. 267491).

2. Secondo la giurisprudenza di legittimità successiva, il giudice d'appello che intenda procedere alla *reformatio in peius* di una sentenza assolutoria di primo grado, emessa all'esito di giudizio ordinario o abbreviato non ha tuttavia l'obbligo di rinnovare la prova dichiarativa decisiva qualora emerga che la lettura della prova compiuta dal primo giudice sia stata travisata per omissione, invenzione o falsificazione (Sez. U, n. 18620 del 19/01/2017, Patalano, Rv. 269786), tale obbligo sussistendo soltanto quando si tratti di valutazione "differente" della prova dichiarativa e non di mero "travisamento" di essa, caso quest'ultimo in cui si può pervenire al giudizio di colpevolezza senza necessità di rinnovazione delle prove dichiarative (Sez. 6, n. 35899 del 30/05/2017, Forini, Rv. 270546, resa con riguardo ad una vicenda ove la prova dichiarativa utilizzata per la riforma della sentenza in grado d'appello non era stata in primo grado considerata dal giudice, incorso in travisamento per omissione). Già in precedenza, sulla stessa linea, si era affermato che in tema di valutazione della prova, il giudice di appello che intenda riformare *in peius* la sentenza assolutoria di primo grado non ha l'obbligo



di disporre la rinnovazione di una prova dichiarativa ritenuta decisiva allorché si limiti a valorizzare integralmente una deposizione solo parzialmente considerata - per una svista, una dimenticanza o un vero e proprio "salto logico" - da parte del primo giudice (Sez. 2, n. 54717 del 01/12/2016, Ciardo e aa., Rv. 268826).

Il diverso apprezzamento di una dichiarazione ritenuta decisiva ricorre anche nel caso in cui non si sia proceduto a valutare diversamente l'attendibilità del dichiarante, quanto, piuttosto, a dare una differente interpretazione del significato delle sue dichiarazioni (Sez. 3, n. 24306 del 19/01/2017, I., Rv. 270630).

Per contro, non sussiste l'obbligo di procedere alla rinnovazione della prova testimoniale decisiva per la riforma in appello dell'assoluzione, quando la deposizione è valutata in maniera del tutto identica sotto il profilo contenutistico, ma il suo significato probatorio viene diversamente apprezzato nel rapporto con le altre prove (Sez. 3, n. 19958 del 21/09/2016, dep. 2017, Chiri, Rv. 269782), magari nell'ambito di una valutazione organica, globale ed unitaria degli ulteriori elementi indiziari a carico (esterni alle dichiarazioni), erroneamente considerati in maniera atomistica dalla decisione del primo giudice (Sez. 2, n. 3917 del 13/09/2016, dep. 2017, Fazi, Rv. 269592) ovvero affatto considerati (Sez. 5, n. 45847 del 28/06/2016, Colombo, Rv. 268470). Si è ulteriormente precisato che nel caso di condanna in appello, non sussiste l'obbligo di rinnovazione dell'istruzione dibattimentale quando l'attendibilità della deposizione sia valutata in maniera del tutto identica dal giudice di appello, il quale si limita a procedere ad un diverso apprezzamento del complessivo compendio probatorio ovvero ad una diversa interpretazione della fattispecie incriminatrice (Sez. 5, n. 33272 del 28/03/2017, Carosella, Rv. 270471), come pure qualora non vengano messi in dubbio la credibilità dei testi o il contenuto delle loro deposizioni, ma la decisione in sede di gravame sia invece fondata solo su una diversa valutazione del medesimo materiale probatorio utilizzato in primo grado (Sez. 5, n. 53415 del 18/06/2018, Boggi, Rv. 274593) e, più in generale, qualora il giudice abbia riformato la sentenza assolutoria di primo grado non già in base al diverso apprezzamento di una prova dichiarativa, bensì all'esito della differente interpretazione della fattispecie concreta, fondata su una complessiva valutazione dell'intero compendio probatorio (Sez. 5, n. 42746 del 09/05/2017, Fazzini, Rv. 271012). Tantomeno occorre procedere alla rinnovazione dibattimentale della prova nel caso di riforma della sentenza di assoluzione fondata non già sulla base di un diverso apprezzamento dell'attendibilità di una dichiarazione ritenuta decisiva, ma in forza della rivalutazione di un compendio probatorio di carattere documentale (Sez. 3, n. 31949 del 20/09/2016, dep. 2017, Felice, Rv. 270632; Sez. 2, n. 53594 del 16/11/2017, Piano, Rv. 271694), ovvero in base alla valorizzazione delle intercettazioni telefoniche, quasi ignorate dal giudice di primo



grado, rispetto alle quali le prove dichiarative sono state ritenute di marginale rilevanza (Sez. 6, n. 49067 del 21/09/2017, Bertolini, Rv. 271503).

3. L'orientamento giurisprudenziale sopra delineato è stato sostanzialmente recepito dalla recente legge 23 giugno 2017, n. 103, che, con l'art. 1, comma 58, ha introdotto un nuovo comma nella disposizione relativa alla rinnovazione dell'istruzione dibattimentale nel giudizio di secondo grado, statuendo che «nel caso di appello del pubblico ministero contro una sentenza di proscioglimento per motivi attinenti alla valutazione della prova dichiarativa, il giudice dispone la rinnovazione dell'istruzione dibattimentale» (art. 603, comma 3-bis, cod. proc. pen.). La citata disposizione, peraltro, non contiene elementi distonici rispetto alle linee interpretative elaborate dalla giurisprudenza in precedenza formatasi quali più sopra riepilogate (per analoghe considerazioni v., in motivazione, Sez. U, n. 14800 del 21/12/2017, dep. 2018, Troise, Rv. 272430).

4. Alla luce di tali chiare – ed univoche – affermazioni di principio, il primo motivo ricorso è infondato con riguardo alla doglianza sulla mancata rinnovazione istruttoria.

4.1. In ricorso si afferma essere pacifico che le due società "avessero in corso un progetto imprenditoriale e rapporti economici effettivi" e ciò è attestato anche dalla sentenza impugnata, oltre che dai capi di imputazione, posto che la prestazione oggettivamente inesistente portata dalla fattura oggetto di addebito si riferisce esclusivamente all'importo di 1.048.099 euro di imponibile e IVA per 220.100,79 euro, riferito alla anticipata fatturazione di canoni di locazione, vale a dire al pagamento di prestazioni obbligatorie insussistenti perché non (ancora) fruite. La sentenza impugnata (pag. 5) attesta che questa circostanza – emergente sia dall'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, sia dalla testimonianza resa in giudizio dal suo funzionario – non è stata contestata dal consulente tecnico della difesa, sicché sulla ricostruzione in fatto non vi erano questioni che imponessero la rinnovazione istruttoria. Questa conclusione non viene specificamente censurata in ricorso.

4.2. Ciò posto, osserva il Collegio che il *revirement* dell'epilogo del giudizio assolutorio intervenuto in primo grado – che, non a caso, non poggiava sull'insussistenza oggettiva del fatto (evidentemente ritenuto provato anche dal tribunale), bensì sull'insussistenza dell'elemento soggettivo – dipende dalla diversa valutazione data dai due giudici di merito rispetto al dolo specifico di evasione: in primo grado escluso sul rilievo (ripreso in ricorso) che non vi era stato alcun danno erariale e si era trattato di un semplice trasferimento di credito IVA da un soggetto all'altro; in secondo grado affermato sul differente rilievo che la

società utilizzatrice avrebbe potuto successivamente utilizzarlo per compensare (e, quindi, non pagare) le imposte dovute.

La *ratio decidendi* della diversa conclusione, dunque, non poggia su una differente valutazione di prove dichiarative afferenti alla ricostruzione dei fatti – come detto, pacifici – bensì sulla loro interpretazione ai fini della prova del dolo specifico richiesto dai reati contestati: alla luce dei principi di diritto sopra esposti, dunque, non s'imponeva alcuna rinnovazione istruttoria ex art. 603, comma 3-bis, cod. proc. pen.

5. Venendo all'ulteriore profilo, concernente la logicità della motivazione della sentenza impugnata e la sua natura "rafforzata" rispetto alla sentenza di primo grado, occorre ribadire, in diritto, che il giudice di appello che riformi totalmente la decisione di primo grado ha l'obbligo di delineare le linee portanti del proprio, alternativo, ragionamento probatorio e di confutare specificamente i più rilevanti argomenti della motivazione della prima sentenza, dando conto delle ragioni della relativa incompletezza o incoerenza e non può, invece, limitarsi ad imporre la propria valutazione del compendio probatorio perché preferibile a quella coltivata nel provvedimento impugnato (cfr. Sez. 6, n. 10130 del 20/01/2015, Marsili, Rv. 262907; Sez. 6, n. 39911 del 04/06/2014, Scuto e a., Rv. 261589; Sez. 5, n. 8361 del 17/01/2013, Rastegar, Rv. 254638).

Ciò premesso, deve osservarsi che la sentenza di primo grado ha escluso il dolo per entrambi i reati ascritti osservando che la finalità dell'operazione era quella di far figurare un incremento del bilancio della società emittente la fattura – la CM di Martini Lionello e C. Snc – "per ragioni di equilibrio contabile agli occhi dei creditori", essendosi trattato di una operazione "neutra" sul piano fiscale, che non aveva comportato minori gettiti all'Erario.

La sentenza impugnata ha invece ritenuto che il fine di evasione, per entrambi i reati, si ricavava proprio dallo spostamento del debito IVA da una società all'altra, essendo irrilevante che la società utilizzatrice della fattura non avesse mai chiesto il rimborso del credito IVA, avendolo riportato annualmente nella contabilità "al fine di evitarne la prescrizione e di goderne una volta (*che,*) decorsi cinque anni, quando l'Agenzia delle Entrate non avrebbe più potuto effettuare controlli".

5.1. Questa valutazione, reputa il Collegio, è sorretta da maggiore persuasività rispetto a quella, contraria, fatta dal primo giudice, il quale non ha spiegato perché – se davvero fosse stata quella dal medesimo ricostruita la vera finalità dell'operazione – la C.M. Distribuzioni Srl abbia indicato tale fattura nelle proprie dichiarazioni fiscali, riportando poi annualmente il credito IVA, ben sapendo l'amministratore che si trattava di credito non spettante.

5.1.1. Con riguardo al reato di cui all'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, va ribadito che il dolo specifico costituito dal fine di evadere le imposte, che concorre ad integrare il delitto e sussiste anche quando ad esso si affianchi una distinta ed autonoma finalità extraevasiva non perseguita dall'agente in via esclusiva, rientra nel potere di accertamento riservato al giudice di merito, che, se adeguatamente e logicamente motivato, è incensurabile in sede di legittimità (Sez. 3, n. 27112 del 19/02/2015, Forlani, Rv. 264390). Detto elemento soggettivo deve sussistere al momento della consumazione del reato, coincidente con la presentazione o la trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, e non, invece, in quello, antecedente, dell'annotazione in contabilità della fattura falsa (Sez. 3, n. 37848 del 29/03/2017, Ferrario, Rv. 271044). Posto, dunque, che la sentenza impugnata attesta di come la C.M. Distribuzione Srl abbia inserito la fattura per operazioni (parzialmente) inesistenti nella propria dichiarazione fiscale e abbia riportato annualmente in contabilità il relativo (falso) credito IVA al fine di evitarne la prescrizione e di goderne in futuro, la motivazione circa il dolo specifico di evasione non può dirsi illogica ed è "rafforzata" rispetto a quella della sentenza di primo grado, che, invece, non considera in alcun modo questo dato di fatto, limitandosi a rilevare come il rimborso non si sia mai concretizzato (evidentemente, per la diminuzione dei ricavi che ha poi condotto alla declaratoria di fallimento della società).

5.1.2. Anche per il reato di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000 è richiesto il dolo specifico, essendo necessario che l'emittente delle fatture si proponga il fine di consentire a terzi l'evasione dell'imposte sui redditi o sul valore aggiunto (Sez. 3, n. 39359 del 24/09/2008, Biffi, Rv. 241040). Laddove la condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti abbia uno scopo diverso da quello di favorire l'evasione fiscale di terzi il reato non si configura (Sez. 3, n. 17525 del 17/03/2010, Mura, Rv. 246991, relativa ad emissione di fatture per prestazioni effettuate da terza persona onde consentire a quest'ultima l'abusivo esercizio della professione di odontoiatra). In linea teorica, il fine di consentire ad una società del "gruppo" di poter esibire ai creditori un bilancio contabile in equilibrio, riconoscendo alla stessa – e magari pure pagando, come sembra nella specie avvenuto – prestazioni non dovute potrebbe dunque spiegare l'emissione di fatture per operazioni inesistenti senza che la condotta abbia invece come finalità quella di consentire al destinatario l'evasione d'imposte. Ma laddove – come nella specie – la persona fisica che abbia agito per i due soggetti (emittente e destinatario della fattura) coincida, è del tutto logico ritenere che sia stata animata da un unico movente, essendo per contro manifestamente illogico ipotizzare uno "sdoppiamento" di finalità a seconda che si guardi la vicenda *ex latere* emittente





ovvero *ex latere* destinatario. Quando, dunque, Valter Martini, quale amministratore della Martini Lionello e C. Snc ha emesso la fattura per operazioni (parzialmente) inesistenti a favore della C.M. Distribuzione Srl, ottenendone il pagamento, già si prefigurava l'utilizzo di quella fattura da parte della società destinataria, parimenti da lui amministrata, allo scopo di evadere le imposte sulla stessa gravanti. Che, poi – come allega il ricorrente – la società sia nel quinquennio stata dichiarata fallita è circostanza irrilevante, trattandosi di evento successivo che non incide (né lo si è allegato) sulla sussistenza del dolo al momento di commissione delle condotte.

Al riguardo è poi appena il caso di rilevare – trattandosi di circostanza non contestata – che, per consolidato orientamento interpretativo, in tema di reati tributari, la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non si applica al soggetto che cumuli in sé la qualità di emittente e quella di amministratore della società utilizzatrice delle medesime fatture per operazioni inesistenti (Sez. 3, n. 34021 del 29/10/2020, Rossinelli, Rv. 280370; Sez. 3, n. 5434 del 25/10/2016, dep. 2017, Ferrari, Rv. 269279; Sez. 3, n. 19025 del 20/12/2012, dep. 2013, Cetti Serbelloni, Rv. 255396).

6. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile, in parte perché proposto per ragioni non consentite e in parte per manifesta infondatezza.

6.1. Con riguardo all'omessa motivazione sul mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, dalle conclusioni delle parti rassegnate nel giudizio d'appello quali trascritte in sentenza non emerge che, sia pur in via subordinata, la difesa avesse effettuato quella richiesta in sede di discussione, e nello stesso ricorso (pag. 21) si riconosce che la sollecitazione difensiva sul punto viene per la prima volta effettuata nel giudizio di legittimità. Tenendo anche conto dell'orientamento di recente avallato dalle Sezioni unite di questa Corte con riguardo all'analoga questione concernente l'omessa motivazione circa il mancato esercizio del potere-dovere di applicazione del beneficio della sospensione condizionale della pena non richiesto dall'imputato nel corso del giudizio di merito (Sez. U, n. 22533 del 25/10/2018, dep. 2019, Salerno, Rv. 275376), va ribadito che il mancato esercizio del potere-dovere del giudice di appello di applicare d'ufficio una o più circostanze attenuanti, non accompagnato da alcuna motivazione, non può costituire motivo di ricorso in cassazione per violazione di legge o difetto di motivazione, qualora l'imputato, nell'atto di appello o almeno in sede di conclusioni del relativo giudizio, non abbia formulato una richiesta specifica, con preciso riferimento a dati di fatto astrattamente idonei all'accoglimento della stessa, rispetto alla quale il giudice debba confrontarsi con

la redazione di una puntuale motivazione (Sez. 3, n. 10085 del 21/11/2019, dep. 2020, G., Rv. 279063-02).

6.2. Quanto alla pena, il giudice d'appello ha applicato il minimo edittale per il reato più grave e praticato un contenutissimo aumento a titolo di continuazione, sicché anche con riguardo a questo secondo aspetto non era necessario alcun particolare onere motivazionale, posto che in tal caso – trattandosi di aumento ben lontano da quello medio che si sarebbe potuto effettuare ai sensi dell'art. 81 cod. pen. – la determinazione equitativa del trattamento sanzionatorio contiene un implicito riferimento agli elementi di cui all'art. 133 cod. pen. (cfr., quanto all'analogia questione della determinazione della pena, Sez. 4, n. 46412 del 05/11/2015, Scaramozzino, Rv. 265283; Sez. 4, n. 21294 del 20/03/2013, Serratore, Rv. 256197).

7. E' invece fondato il terzo motivo di ricorso, relativo alla disposta confisca per equivalente del profitto del reato di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000.

In tema di reati tributari, il profitto del reato confiscabile è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, essendo indifferente se l'imposta evasa, in concreto, sia stata non pagata o portata a credito dal contribuente (Sez. 3, n. 1657 del 27/09/2018, dep. 2019, Di Giambattista, Rv. 275474). L'evasione di un'imposta, tuttavia, è dato indefettibile per poter affermare che un profitto illecito vi è stato, non essendo invece sufficiente che, a fronte di un credito IVA non spettante – maturato per l'indicazione nella dichiarazione di una fattura per operazioni inesistenti ed eventualmente fruibile in futuro – lo stesso non sia mai stato in concreto utilizzato per evitare il pagamento di imposte dovute.

Anche a prescindere dalle specifiche contestazioni contenute in ricorso circa la sopravvenuta definizione del contenzioso fiscale al riguardo, senza che l'Erario abbia in concreto subito danni – contestazioni che non soddisfano il principio di autosufficienza del ricorso, in quanto riferite a fatti non risultanti dalle sentenze di merito, né da atti del processo fatti oggetto di travisamento e allegati al ricorso al fine di consentire l'apprezzamento al Collegio – dalla sentenza impugnata (pag. 6) sembra ricavarsi che il credito IVA risultante dalla fraudolenta dichiarazione presentata nel 2012 dalla C.M. Distribuzione Srl non sia stato utilizzato. Questo rilievo rende dunque manifestamente illogica la statuizione sulla disposta confisca adottata con l'ordinanza, integrativa della sentenza, emessa ai sensi dell'art. 130 cod. proc. pen. in data 3 giugno 2020, la quale non contiene al proposito alcuna argomentazione che giustifichi la statuizione.

La sentenza impugnata va pertanto annullata sul punto, con rinvio alla Corte di appello di Trento, sezione distaccata di Bolzano.

Il ricorso va invece rigettato nel resto.

**P.Q.M.**

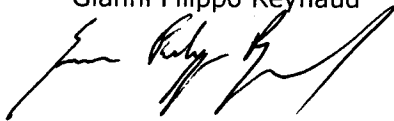
Annulla la sentenza impugnata limitatamente alla statuizione relativa alla confisca e rinvia sul punto alla Corte di appello di Trento, sezione distaccata di Bolzano.

Rigetta nel resto il ricorso.

Così deciso il 21 aprile 2021

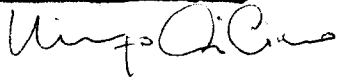
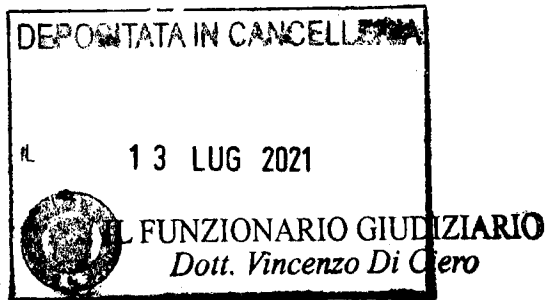
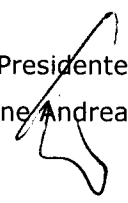
Il Consigliere estensore

Gianni Filippo Reynaud



Il Presidente

Gastone Andreatza



Corte di Cassazione - copia non ufficiale