



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Depositata in Cancelleria oggi

Numero di raccolta generale 38503/2025

Roma, lì, 27/11/2025

Composta da

ALDO ACETO

- Presidente -

Sent. n. sez. 1407/2025

EMANUELA GAI

UP - 01/10/2025

ALESSIO SCARCELLA

- Relatore -

R.G.N. 17377/2025

UBALDA MACRI'

ALESSANDRO MARIA ANDRONIO

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

██████████ nato a ██████ il ██████

avverso la sentenza del 27/06/2024 della Corte d'appello di Napoli

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Alessio Scarcella;

letta la requisitoria scritta del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Francesca Costantini che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

letta la memoria di replica alla requisitoria del Procuratore Generale, depositata dai difensori di fiducia del ricorrente, Avv. ██████████ ed Avv. ██████████

██████████ con cui si insiste nell'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 27 giugno 2024, la Corte d'appello di Napoli confermava la sentenza emessa in data 21 novembre 2022 dal Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, appellata da ██████████ che lo aveva riconosciuto colpevole del reato omessa dichiarazione IVA (art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000), relativamente al periodo di imposta 2012, evadendo la relativa imposta per un ammontare superiore alla soglia di punibilità normativamente prevista, condannandolo alla pena di 1 anno di reclusione, oltre alle pene accessorie di legge e disponendo la confisca del profitto del reato fino a concorrenza dell'imposta evasa, riconoscendo il beneficio della sospensione condizionale della pena



subordinata alla prestazione di attività non retribuita a favore della collettività per una durata pari alla pena principale inflitta.

2. Avverso tale provvedimento ha proposto ricorso per cassazione [REDACTED] a mezzo dei due difensori di fiducia, articolando cinque motivi, di seguito sommariamente enunciati ex art. 173, disp. att. cod. proc. pen. nei limiti strettamente necessari per la motivazione.

2.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di violazione di legge ed il correlato vizio di motivazione in relazione agli artt. 5, d. lgs. n. 74 del 2000 e 192, 530, 533 e 546, cod. proc. pen., quanto al superamento della soglia di punibilità.

In sintesi, osserva la difesa come l'imposta sul valore aggiunto evasa è stata determinata sulla base di un accertamento tributario di tipo induttivo extracontabile, ai sensi dell'articolo 39, comma 2, lett. A) e D-bis) del DPR n. 600 del 1973. Dunque, l'ufficio finanziario, prescindendo dall'esame della documentazione contabile e da altri possibili tipi di accertamento, ha ricostruito il reddito imponibile in via presuntiva sulla base delle risultanze dello spesometro. Aggiunge la difesa che, nel proporre appello contro la sentenza di primo grado, si censurava il fatto che il tribunale aveva ritenuto il superamento della soglia di punibilità di cui al reato ex articolo 5 d. lgs. n. 74 del 2000, recependo acriticamente il ragionamento presuntivo dell'ente impositore, compendiato nell'avviso di accertamento richiamato in sentenza, che aveva calcolato il reddito imponibile sulla base delle risultanze dello spesometro, senza esplorare ed approfondire l'elemento costitutivo del reato alla luce di un'autonoma verifica e di dati oggettivi di riscontro. Si era altresì censurata un'inammissibile inversione dell'onere della prova, stante riferimento alla mancata prova contraria dell'interessato prima e durante il processo. Si erano, in particolare, richiamati i costanti principi giurisprudenziali secondo i quali il giudice non può far ricorso alle presunzioni tributarie semplici, in sede di processo penale, le quali, comportando l'inversione dell'onere della prova, sovvertono alla radice il principio della presunzione di innocenza dell'imputato. In conclusione, ricorda la difesa, l'indagine che il giudice penale deve compiere, deve essere volta all'accertamento autonomo e diretto degli elementi costitutivi del reato, secondo i canoni propri del processo penale. In sostanza, la difesa aveva eccepito in sede di appello l'assenza di qualsiasi altro elemento di riscontro, essendosi l'ufficio finanziario limitato a rilevare il mero elenco delle operazioni attive e passive come risultanti dallo spesometro, senza procedere ad alcuna verifica di ulteriori elementi oggettivi, che avrebbe invece potuto acquisire attraverso i questionari, l'esame della contabilità aziendale o attraverso accertamenti bancari. Solo tali accertamenti avrebbero potuto riscontrare la reale consistenza del dato, se solo si pensi ai limiti cui



soggiace lo spesometro, ovvero la trasmissione telematica del dato tratto dalla fattura *ab origine* cartacea, che il soggetto IVA avrebbe potuto anche non trasmettere all'agenzia delle entrate o trasmettere in misura non corrispondente a quella reale, ed il limite dell'importo per le altre operazioni non soggette a fatturazione. Diversamente, si osserva in ricorso, i giudici di appello hanno rigettato la censura motivando *per relationem*, limitandosi a richiamare le argomentazioni del primo giudice ed omettendo di considerarle deduzioni difensive. In sostanza, come si legge in sentenza, si è ritenuto che le valutazioni contenute nella sentenza appellata, proprio perché aderenti agli elementi di prova acquisiti ed accurate nella valutazione del significato probatorio di questi elementi, fossero pienamente condivisibili, offrendo per gran parte già risposta alle critiche mosse con l'atto di impugnazione. Si tratterebbe di affermazione censurabile in quanto la sentenza di primo grado non dà conto del valore probatorio che assume ai fini della prova della consumazione del reato l'acquisizione in dibattimento del risultato dell'accertamento induttivo per la ricostruzione dell'imposta evasa svolto dall'agenzia delle entrate in sede amministrativa. La motivazione sul punto sarebbe apparente, in quanto il tribunale si è limitato a sostenere che i dati riportati nell'avviso di accertamento redatto dall'agenzia delle entrate e ripresi dal teste ■■■■ appaiono attendibili in quanto ricavati dal già menzionato spesometro ove sono confluite tutte le fatture emesse da soggetti che hanno avuto rapporti commerciali con la società amministrata dall'imputato nel periodo di riferimento, e che, correttamente, nel computare il medesimo imponibile si sarebbe altresì tenuto conto delle operazioni passive poste in essere. Si tratterebbe di una motivazione apparente, in quanto i giudici di appello non avrebbero esplicitato la valutazione dell'accertamento induttivo a livello probatorio e la specifica autonoma valutazione degli elementi in esso contenuti, comparandoli con altri dati eventualmente acquisiti. Non sarebbe stato esplicitato il percorso logico per il quale lo spesometro sarebbe una prova significativa ed attendibile dell'esistenza e dell'ammontare della materia imponibile evasa, risolvendosi la motivazione in un apodittico richiamo a tale unico elemento dell'accertamento tributario, che è sì uno strumento idoneo a fondare un accertamento tributario, ma giammai da solo un accertamento della responsabilità penale, trattandosi di un elemento di indagine per stabilire se vi sia stata evasione e se questa abbia superato le soglie di punibilità, valorizzabile ai fini di prova nei limiti indicati dall'articolo 192 cod. proc. pen. Richiamata la giurisprudenza penale sul valore probatorio dell'accertamento induttivo in questione, si osserva in ricorso come il rigore metodologico professato dalla sentenza impugnata nell'accertamento dell'imposta evasa non sarebbe stato accompagnato dalla verifica di elementi oggettivi di riscontro rispetto alle emergenze dello spesometro. Tutte le pronunce



dei giudici di legittimità sull'utilizzo dello spesometro ai fini della ricostruzione dell'imposta evasa riconoscono la valenza probatoria del dato risultante dall'applicativo solo laddove è riscontrato, quantomeno, con l'invio di questionari ai clienti della società e fornitori, richiamando a sostegno una nutrita serie di decisioni di questa Corte riportate nelle pagine da 7 a 10 del ricorso. Né varrebbe a sorreggere il dato indiziario costituito dalle risultanze dello spesometro, peraltro, il mero richiamo alle dichiarazioni dei testi qualificati, il cui apporto si sarebbe limitato alla illustrazione della determinazione dell'imponibile imposta evasa sulla base dell'accertamento induttivo seguito, né il silenzio serbato dal contribuente in sede di contraddittorio con l'amministrazione finanziaria prima, ed in sede penale successivamente. La Corte d'appello non avrebbe dunque dimostrato di aver criticamente esaminato e valutato i contenuti della motivazione della sentenza di primo grado facendoli propri all'esito di un'accurata analisi, conformemente all'orientamento espresso dalle Sezioni Unite "Primavera", in tema di motivazione *per relationem* di un provvedimento giudiziario. Né è idonea a colmare tale omissione un'ulteriore argomentazione offerta dalla Corte d'appello secondo cui le risultanze dell'applicativo spesometro "integrato" non costituiscono presunzioni, bensì dati tratti dalle fatture attive e passive comunicate dai soggetti fiscali, in qualità di cessionari-committenti o cedenti-prestatori. Si tratterebbe di una motivazione che elude la premessa sul valore probatorio dell'accertamento induttivo condotto in sede tributaria e sul necessario vaglio critico anche degli elementi su cui lo stesso si fonda, nonché basata su una circostanza probatoria inesistente agli atti processuali, atteso che l'ente accertatore non procedeva ad integrare le risultanze dello spesometro con altri accertamenti, da cui l'applicazione al caso di specie dello spesometro integrato. In definitiva, la Corte d'appello avrebbe inteso attribuire un'autonoma valenza probatoria qualificata ai dati tratti dallo spesometro in quanto tale, laddove gli stessi in ambito penale rappresentano dati iniziali utilizzabili dal giudice di merito, a condizione che proceda ad un'autonoma verifica della loro attendibilità probatoria unitamente ad altri elementi di riscontro, che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa. L'argomentazione dei giudici d'appello mostra pertanto un cedimento logico proprio laddove ritiene autosufficienti fini di prova le risultanze dello spesometro, in assenza di una concreta esplicitazione del loro contenuto descrittivo e probatorio ed in assenza di ulteriori elementi di riscontro.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di motivazione sotto il profilo del travisamento probatorio quanto all'applicativo "spesometro integrato".

In sintesi, si sostiene che, nel caso in esame, si sarebbe in presenza di un travisamento probatorio, avendo la Corte territoriale introdotto per la prima volta come oggetto di valutazione nella motivazione del provvedimento di appello il dato



probatorio dello spesometro "integrato", non esistente agli atti processuali e nella motivazione della sentenza di primo grado. La motivazione dei giudici di appello (secondo cui le risultanze dell'applicativo spesometro "integrato" non costituiscono presunzioni, bensì dati tratti dalle fatture attive e passive comunicate dai soggetti fiscali, in qualità di cessionari-committenti o cedenti-prestatori) non sarebbe affatto aderente alle risultanze istruttorie che la Corte ha travisato facendo assurgere l'applicativo spesometro puro, utilizzato nel caso di specie, a spesometro integrato. L'Agenzia delle entrate, infatti, nel caso di specie, avrebbe fatto uso del solo elenco clienti e fornitori, come risultante all'anagrafe tributaria e riportato alle pagine da 4 a 6 dell'avviso di accertamento, ove sono state trasfuse le tabelle risultanti dall'applicativo che contengono la sola indicazione del codice fiscale di controparte, della sua denominazione, del numero di operazioni intrattenute, dell'imponibile e dell'imposta. Nella diversa applicazione dello spesometro integrato, invece, ai clienti e ai fornitori viene inviato un questionario per mezzo del quale specificare e fornire all'ente accertatore le fatture, più i documenti di trasporto, l'oggetto dell'operazione, la registrazione in contabilità e le modalità di pagamento. Tale circostanza fattuale, erroneamente travisata dalla Corte d'appello, non è per la difesa di poco rilievo, sia in considerazione del fatto che la decisione della Corte d'appello si fonda quasi esclusivamente su di essa, sia per il fatto che la Corte d'appello si sarebbe certamente determinata diversamente qualora avesse avuto una corretta percezione di questo dato. La Corte di appello, dunque, avrebbe dovuto rilevare che l'unico elemento fondante la determinazione dell'imposta evasa è un mero elenco di operazioni commerciali non riscontrate né dai questionari, né dalle fatture, né dalla contabilità e né dalla documentazione bancaria, inidoneo ad assurgere a spesometro integrato ed a prova.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, il vizio di motivazione in relazione agli artt. 192, cod. proc. pen. e 5, d. lgs. n. 74 del 2000.

In sintesi, l'elaborato della Corte napoletana avrebbe la forma della cosiddetta sentenza motivata *per relationem*; le argomentazioni riprodotte in sentenza, anche se vengono indicate come risposte alle residue censure proposte con l'atto di impugnazione, costituirebbero di fatto una mera trascrizione in forma sintetica di quelle contenute nella sentenza di primo grado. Peraltro, vi sarebbe anche un errore laddove la Corte qualifica come spesometro "integrato" il metodo con il quale è stata accertata l'imposta evasa, laddove il primo giudice non avrebbe mai qualificato le modalità sottese all'accertamento operato dal dipendente dell'agenzia delle entrate, teste [REDACTED] come spesometro integrato. Secondo la difesa, la Corte d'appello, ricorrendo alla motivazione *per relationem*, non avrebbe ottemperato all'obbligo motivazionale, in quanto le carenze argomentative del primo giudice non troverebbero alcuna soluzione nella sentenza



impugnata. Considerati i numerosi temi tecnici in tema di accertamento e di evasione fiscale, rilevati con i motivi di impugnazione, apparirebbe dunque censurabile il ricorso alla motivazione *per relationem*, in quanto con i motivi di appello si erano contestate le modalità di accertamento dell'evasione IVA, ritenute frutto di operazioni aritmetiche che non consentivano di raggiungere quel grado di certezza richiesto per legittimare l'irrogazione di una sanzione penale. Nei motivi d'appello si erano, infatti, evidenziati specifici vuoti dell'indagine svolta dall'Agenzia delle entrate, come il mancato invio del questionario clienti dell'impresa, o che, ancora, dai contenuti del prospetto riepilogativo delle fatture non fosse possibile verificare se dette fatture all'epoca erano state regolarmente pagate dai clienti o, ancora, l'assenza di una corretta valutazione del reddito e della società attraverso l'acquisizione dei movimenti bancari, come la mancata valutazione dei costi derivanti dal possesso di beni registrati, che incidevano sulla liquidità della società. Tali elementi o risultano essere stati completamente ignorati ovvero affrontati con estrema superficialità, e liquidati con frasi di stile che non tengono neppure conto delle risultanze processuali. Le censure, in particolare, si appuntano su quella parte della sentenza nella quale la Corte d'appello precisa che, per la determinazione della base imponibile, si sarebbe tenuto conto sia delle operazioni attive che di quelle passive, e che non appariva dirimente l'omessa effettuazione degli accertamenti bancari per verificare se all'emissione delle fatture fosse conseguito l'effettivo pagamento del relativo importo in quanto, si legge in sentenza, l'IVA addebitata va dichiarata e pagata a prescindere dall'avvenuto saldo della fattura con la quale è stata liquidata. In sostanza, il presupposto ideologico su cui fonda il proprio convincimento la Corte d'appello sarebbe da considerarsi superato, in quanto assimila l'accertamento tributario con quello processuale penale laddove, in quest'ultimo, non hanno rilevanza probatoria le presunzioni che lasciano spazio alla formulazione di un giudizio di ragionevole dubbio sulla colpevolezza dell'agente. Mancherebbe, dunque, una corretta applicazione dei principi processuali relativi alla valutazione della prova ai sensi dell'articolo 192 cod. proc. pen. che impone al giudice di valutare i risultati acquisiti e di dar conto dell'*iter* logico utilizzato nella disamina del quadro probatorio. In merito alle fatture emesse, la Corte d'appello avrebbe ritenuto irrilevante ai fini della sussistenza del reato la circostanza se le stesse fossero state pagate ovvero inevasi, ritenendo che l'IVA addebitata doveva essere dichiarata e pagata, a prescindere dall'avvenuto saldo della fattura per cui è stata liquidata. Questo giudizio, che si basa sulla presunzione del pagamento della fattura, sarebbe frutto di un orientamento giurisprudenziale superato in quanto volto ad un eccessivo ed ingiustificato rigore nella valutazione della condotta omissiva, in presenza di circostanze idonee ad escludere la colpevolezza dell'agente. In particolare, questa



presunzione non contemplerebbe il caso in cui vi sia un'emissione di fatture antecedente al pagamento del corrispettivo, esponendo il contribuente all'obbligo di versare l'imposta senza poter dedurre il mancato pagamento nell'eventuale sconto bancario. Recentemente numerose sono state le pronunce della Corte di cassazione che hanno temperato l'originario rigore interpretativo, rilevando se il mancato versamento dell'IVA sia dipeso dal mancato incasso, occorrendo verificare la sussistenza del dolo della condotta omissiva. D'altronde, lo stesso legislatore è recentemente intervenuto con il d. lgs. n. 87 del 2024 sull'articolo 13, comma 3-bis, del d. lgs. n. 74 del 2000 inserendo un'ulteriore causa di non punibilità, ossia che "I reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto". In sostanza, la novella legislativa avrebbe addirittura potenziato le garanzie del contribuente anche in sede tributaria. Si aggiunge, inoltre, che con i motivi d'appello la difesa, oltre a sottolineare che non vi fosse prova che le fatture emesse fossero state all'epoca regolarmente pagate, indicava l'assenza dell'accertamento bancario attraverso cui sarebbe stato agevole verificare la sussistenza della liquidità dell'impresa. Errano, peraltro, i giudici nel ritenere influenti i movimenti bancari per l'accertamento sulla colpevolezza dell'agente. Quanto, poi, alla valutazione del silenzio dell'imputato, ritenuto un elemento avente una significazione indiziante poiché non avrebbe prodotto allegazioni fattuali e da cui desumere l'esistenza di costi non contabilizzati, si tratterebbe di un'argomentazione censurabile poiché i giudici, nel tentativo di dare forza a questo assunto, avrebbero riportato delle massime giurisprudenziali che, tuttavia, non sarebbero idonee a sostenere quanto affermato, offrendo anzi un valido contributo alle tesi difensive. Agli atti, infatti, vi sarebbero i documenti e i verbali di esecuzione del sequestro operato nella fase delle indagini preliminari che danno conto, sia della carenza di liquidità dell'impresa che dei costi non contabilizzati. In definitiva, l'imputato non doveva far acquisire altri documenti per provare l'esistenza in termini di certezza di costi deducibili non contabilizzati, in quanto tali documenti erano già stati acquisiti e dovevano essere oggetto di verifica da parte dei giudici. Tale prova non sarebbe stata vagliata nonostante nei motivi d'appello fosse stata espressamente richiamata per evidenziare il vuoto nel quadro probatorio.

2.4. Deduce, con il quarto motivo, il vizio di violazione di legge ed il correlato vizio di motivazione in relazione all'art. 62-*bis*, cod. pen., per la mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche.

In sintesi, si sostiene che la decisione della Corte d'appello di non riconoscere le circostanze attenuanti generiche non sarebbe sorretta da una



motivazione corretta. I giudici d'appello hanno ritenuto non presenti elementi favorevoli positivamente valutabili ai fini del riconoscimento delle predette attenuanti, laddove invece il ricorrente avrebbe dedotto la sussistenza di plurimi e specifici elementi favorevoli tali da consentire un ridimensionamento dell'intera vicenda in termini di non particolare gravità della condotta e personalità non allarmante (il discostamento dalla soglia di punibilità sarebbe pari a poco più di 17.000 €; il ricorrente non avrebbe mai opposto condotte ostruzionistiche o dilatorie ed ha mostrato personalità remissiva, come sarebbe dimostrato dall'unico precedente per un fatto di modesto allarme sociale, assai risalente nel tempo; per l'anno in contestazione, il ricorrente non solo avrebbe presentato il modello 770, ma avrebbe pagato oltre 100.000 € a titolo di retribuzione, dimostrando dunque di aver provveduto a versare le retribuzioni ai dipendenti senza sacrificarli, ma sacrificando solo se stesso omettendo la presentazione della a cui egli era tenuto). Queste ragioni non sarebbero state esaminate dalla Corte d'appello che avrebbe, invece, fondato il diniego sulla valutazione non solo del discostamento dalla soglia, ma anche dell'importo tutto non versato a titolo di IVA, nonostante lo stesso non rilevi quale circostanza del reato. Il legislatore, infatti, ha inteso introdurre la soglia di punibilità per il reato di omessa dichiarazione e ha, in tal modo, connotato di irrilevanza l'omesso versamento nella sua interezza. Si tratterebbe, dunque, di un elemento estraneo al reato per espressa volontà del legislatore, il quale non può assumere rilievo ai fini del riconoscimento o meno delle attenuanti generiche.

2.5. Deduce, infine, con il quinto ed ultimo motivo, il vizio di violazione di legge e correlato vizio di motivazione in relazione all'art. 131-*bis*, cod. pen., per la mancata concessione della causa di non punibilità del fatto di particolare tenuità.

In sintesi, si osserva come la Corte d'appello ha negato la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto motivando che l'importo non versato a titolo di IVA è di circa il 35% superiore alla soglia di punibilità prevista dall'articolo 5 del d. lgs. n. 74 del 2000, il che colorerebbe il fatto in termini di notevole gravità. In questo modo, la Corte d'appello avrebbe fatto discendere dalla percentuale di superamento della soglia un automatismo rispetto alla gravità del reato che non è previsto dalla legge, erroneamente applicando l'articolo 131-bis cod. pen., ed omettendo una valutazione di tutte le circostanze della fattispecie concreta, in violazione del principio sancito dalle Sezioni Unite "Tushaj". Nel caso di specie, l'imposta evasa era pari a poco più di 17.000 € rispetto alla soglia di punibilità, dovendosi dunque fare riferimento solo all'importo destinato ad assumere rilievo alla luce della soglia di punibilità. Diversamente, la Corte ha calcolato l'entità dell'imposta evasa in percentuale al fine di raddoppiare il dato numerico e connotarlo in termini di rilevante discostamento dalla soglia, laddove, invece, la somma non versata è evidentemente non qualificabile come tale. La Corte



d'appello avrebbe invece dovuto valutare i restanti parametri del fatto nella loro interezza e rilevare non soltanto l'occasionalità della condotta, ma anche le modalità della stessa, caratterizzata da modesta entità, stante l'assenza di condotte impeditive, ostruzionistiche o dilatorie rispetto all'accertamento del fatto, che, in uno con l'assenza di precedenti penali di rilievo, avrebbe dovuto condurre a ritenere il fatto come connotato da minima offensività ed esiguità del danno.

3. È pervenuta requisitoria scritta in data 15 settembre 2025 del Procuratore Generale, con cui ha chiesto l'inammissibilità del ricorso.

Secondo il Procuratore Generale, sulla scorta di un accertamento di fatto, insindacabile in questa sede, la sentenza impugnata, in continuità con quella del Tribunale, ha ritenuto dimostrata la consumazione del reato sulla base del compendio probatorio costituito dalle fatture attive e passive comunicate dai soggetti fiscali in qualità di cessionari-committenti o cedenti-prestatori. Tali elementi, come evidenziato nella pronuncia impugnata, non hanno trovato alcuna smentita da parte del ricorrente che non ha fornito elementi idonei a suggerire una differente interpretazione dei dati contabili ricostruiti dalla P.G. essendo suo onere quantomeno l'indicazione dell'esistenza di spese o di operazioni passive idonee a quantificare l'imposta in misura inferiore alla soglia di punibilità. Il ricorso, anziché confrontarsi realmente con il contenuto della sentenza impugnata, si limita ad osservazioni generiche o a ribadire la tesi del tutto errata della declaratoria di responsabilità in base alle presunzioni tributarie che non tengono conto degli accertamenti documentali effettuati, su cui si fonda la verifica tributaria. Avuto riguardo al trattamento sanzionatorio le doglianze sono generiche avendo la Corte di appello evidenziato comunque la gravità del fatto considerato l'importo non pagato a titolo di Iva.

4. È pervenuta in data 18 settembre 2025 memoria difensiva di replica alla requisitoria del Procuratore Generale, con cui si insiste per l'accoglimento del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso, trattato cartolarmente in assenza di tempestive richieste di discussione orale, è inammissibile.

2. Il primo motivo è inammissibile.

2.1. La difesa sostiene che la soglia di punibilità del reato ex art. 5 d.lgs. 74/2000 (omessa dichiarazione) sarebbe stata ritenuta superata dal giudice di



merito esclusivamente sulla base di un accertamento induttivo extracontabile (art. 39, co. 2, lett. a) e d-bis), DPR 600/1973), fondato sulle rilevazioni dello "spesometro", senza adeguati riscontri oggettivi e con una inammissibile inversione dell'onere della prova. Si eccepisce, inoltre, che la Corte d'appello avrebbe motivato *per relationem* in modo apparente, aderendo acriticamente alla sentenza di primo grado e all'avviso di accertamento.

2.2. Vengono, anzitutto, in rilievo le disposizioni normative applicabili.

L'art. 5 d.lgs. 74/2000 punisce chi non presenta, pur obbligato, la dichiarazione annuale, quando l'imposta evasa (per ciascuna imposta) superi la soglia di € 50.000, soglia da verificarsi per singola imposta e non sommando imposte diverse. Tale principio è ribadito dalla Cassazione, che esige una verifica specifica sul superamento-soglia riferito a una singola imposta (es. IVA o imposte sui redditi). Con particolare riferimento al tema qui controverso, ad esempio, questa stessa Sezione (Sez. 3, n. 50758 del 09/11/2023, Mescolini, non mass.), ha ritenuto legittima la condanna penale per il delitto di omessa dichiarazione fondata sullo "spesometro". L'art. 39 d.P.R. n. 600/1973, in particolare, consente – in specifiche ipotesi, tra cui quella di omessa indicazione del reddito – di determinare il reddito "sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti", anche prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili e avvalendosi di presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza propri dell'accertamento "analitico". Quanto all'IVA, l'art. 54 d.P.R. 633/1972 ammette la rettifica sulla base di dati e notizie acquisiti, anche tramite anagrafe tributaria, e di presunzioni semplici (gravi, precise e concordanti). Il c.d. spesometro (art. 21 d.l. n. 78/2010) imponeva la comunicazione telematica dei dati delle fatture attive e passive (e, oltre soglia, delle operazioni senza fattura); dal 2017 è stato sostituito dall'invio dei dati fattura e poi, di fatto, soppiantato dalla fatturazione elettronica generalizzata.

2.3. Tanto premesso, è diritto vivente che nel processo penale il giudice può avvalersi delle risultanze degli accertamenti fiscali – anche induttivi – quali fonti di prova atipiche, fermo restando l'autonoma valutazione ex art. 192 cod. proc. pen. e l'assenza di ogni predeterminazione del peso probatorio. Questa stessa Sezione ha affermato, tra le altre, che: (i) non esiste alcun divieto normativo in tal senso; (ii) l'accertamento induttivo (anche tramite studi di settore) è utilizzabile in penale, come indizio da vagliare criticamente; (iii) l'eventuale giudicato tributario non spiega automatica incidenza nel penale, ma può essere valutato ex art. 238-bis cod. proc. pen. in compatibilità con le risultanze del processo (cfr., per tutte, la già cit. Sez. 3, n. 50758/2023). La giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto che i dati dello spesometro (oggi confluiti in sistemi informativi più evoluti) possono assumere valenza probatoria



nei reati tributari, specie ove corroborati da ulteriori riscontri (acquisizione delle fatture presso i destinatari, incrocio con operazioni passive/crediti IVA, ecc.). Si è, in particolare, ritenuta legittima la condanna per omessa dichiarazione fondata sullo spesometro corroborato dalla acquisizione delle fatture presso i destinatari (nel caso esaminato dalla già cit., Sez. 3, n. 50758/2023, il Collegio ha richiamato il principio dell'atipicità ex art. 189 cod. proc. pen. e l'onere di autonoma valutazione ai sensi dell'art. 192 cod. proc. pen.). Ancora, si è affermato che lo spesometro assume valenza probatoria per l'omessa dichiarazione IVA (Sez. 3, n. 39960 del 12/06/2019, Di, Rv. 276890 – 01, non mass. sul punto, che ha respinto le censure difensive volte a svalutarne l'attendibilità in assenza di specifiche deduzioni già nel merito). Il principio è stato ribadito in più pronunce (tra cui Sez. 3, n. 36207 del 17/04/2019, Menegoli, Rv. 277581 – 01; Sez. 3, n. 24811 del 28/04/2011, Rocco, Rv. 250647 – 01; Sez. 3, n. 40992 del 14/05/2013, Ottaiano, Rv. 257619 - 01), nelle quali si è sottolineato che i risultati degli accertamenti amministrativi – ivi compresi quelli fondati su banche dati come lo spesometro – possono concorrere a fondare il convincimento del giudice penale, purché sottoposti a vaglio critico unitamente ad altri elementi. Non esiste, dunque, un divieto in radice di utilizzare lo spesometro in penale; vale, semmai, la regola che esso non è prova legale e richiede la valutazione autonoma e, quando necessario, riscontri coerenti.

2.4. Quanto sopra, del resto, è del tutto compatibile anche con i principi desumibili dalla giurisprudenza sovranazionale.

La presunzione d'innocenza non impedisce l'uso di presunzioni o di indizi; vieta, però, che si determini una inversione dell'onere della prova o si faccia discendere la responsabilità penale da mere supposizioni. In materia IVA, la CGUE, con la sentenza 1° dicembre 2022 (causa C-512/21, Aquila Part) ha ribadito che spetta all'Amministrazione dimostrare elementi oggettivi della frode/irregolarità; il diniego o l'addebito non può basarsi su congetture o presunzioni non corroborate, dovendosi compiere una valutazione complessiva degli elementi raccolti secondo le regole probatorie nazionali. La Direttiva (UE) 2016/343 del 9 marzo 2016, sul rafforzamento di alcuni aspetti della presunzione di innocenza e del diritto di presenziare al processo nei procedimenti penali, conferma tali garanzie, imponendo che l'azione punitiva non trasmodi in automatismi lesivi della presunzione d'innocenza.

2.5. In questa cornice, la giurisprudenza di legittimità distingue correttamente tra regole tributarie sull'onere probatorio e regole penali: in sede penale non vige alcuna inversione dell'onere della prova; tuttavia, il giudice può utilizzare gli esiti dell'accertamento tributario come indizi e trarne argomenti di prova se (e nella misura in cui) li ritenga attendibili, alla luce delle massime di



esperienza e di eventuali riscontri (arg. ex Sez. 3, n. 14855 del 19/12/2011, dep. 2012, Malago', Rv. 252513 – 01).

2.6. Quanto alla motivazione *per relationem*, la stessa è ammissibile se – e solo se – il giudice d'appello dimostra di aver fatto propri i contenuti della decisione richiamata, esplicitando le ragioni della condivisione e confrontandosi con i motivi di gravame (requisiti fissati dalle Sezioni Unite - Sez. U, n. 17 del 21/06/2000, Primavera, Rv. 216664 – 01 -, poi costantemente richiamati). La Cassazione ha infatti più volte ribadito tali condizioni: ad es., Sez. 3, n. 4186 del 19/10/2016, dep. 2017, M., Rv. 269069 – 01, non mass. sul punto, che ha riconosciuto la legittimità della tecnica se vi è autonoma valutazione; ancora, si v. Sez. 3, n. 28786 del 16/05/2018, Pizzimenti ed altro, non mass., secondo cui la motivazione è apparente se il rinvio è a-critico e non si misurano le censure. Ne discende che la mera riproduzione delle argomentazioni di primo grado non basta; ma è pienamente legittimo il rinvio quando l'appello sia disatteso perché i giudici di secondo grado rendono palese l'adesione consapevole e ragionata alle valutazioni del primo giudice.

2.7. Tanto premesso in diritto, le censure, come anticipato, non hanno pregio.

Anzitutto, perché l'assunto difensivo secondo cui le presunzioni tributarie sarebbero inutilizzabili in sede penale sovverte il principio (consolidato) per cui il giudice può avvalersi degli accertamenti tributari – anche induttivi – come fonti indiziarie soggette al vaglio dell'art. 192 cod. proc. pen. (nessuna "prova legale", nessuna inversione dell'onere). Questa Corte, come anticipato, ha riconosciuto che le risultanze dello spesometro sono dati oggettivi di fatturazione comunicati dai soggetti IVA e possono concorrere a provare l'evasione o il superamento soglia, specie quando il giudice dia conto della coerenza dei flussi attivi/passivi e, ove necessario, del riscontro mediante acquisizione delle fatture presso i clienti/fornitori o altri incroci (ad es. anagrafe, conti, VIES; è quanto esplicitato, tra le altre, dalle già cit., Sez. 3, n. 50758/2023 e Sez. 3, n. 39960/2019).

Che il giudice valorizzi lo spesometro e l'accertamento induttivo non significa invertire l'onere probatorio: significa utilizzare elementi oggettivi amministrativi come indizi, integrandoli con i riscontri disponibili e spiegando perché li reputa attendibili oltre ogni ragionevole dubbio. È, per l'appunto, il metodo richiesto dalla CGUE (Aquila Part, C-512/21) e dall'art. 192 cod. proc. pen. Quanto all'asserita necessità di questionari/accertamenti bancari, osserva il Collegio come non esiste, in diritto, un canone rigido per cui lo spesometro varrebbe solo se "integrato" da questionari o accertamenti bancari: si tratta di strumenti di eventuale riscontro, utili ma non necessari in modo tassativo; è sufficiente che il giudice spieghi perché, nel caso concreto, la catena indiziaria



(spesometro, acquisizioni fatture, coerenza tra attivo e passivo, eventuali verifiche incrociate) sia univoca. La stessa giurisprudenza (Sez. 3, n. 50758/2023) che valorizza il riscontro tramite acquisizioni presso i destinatari, non esige però un vincolo formale di integrazione sempre e comunque. Quanto, infine, alla soglia di punibilità, la giurisprudenza ha chiarito che la soglia va calcolata per singola imposta; quindi, in un procedimento ex art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000, è sufficiente accertare che l’IVA evasa superi il limite, senza cumulo con le imposte sui redditi. Tale valutazione può essere compiuta sulla base degli esiti amministrativi (es. spesometro/accertamento), purché motivata secondo i canoni penali (si v., sul punto, Sez. 3, n. 26084 del 22/07/2020, La Morella, non mass.).

2.8. Nella specie i giudici di merito, dopo aver precisato di aver valutato la risultanze dell’applicativo spesometro “integrato”, hanno chiarito (a pag. 4) che, nella determinazione della base imponibile si è tenuto conto sia delle operazioni attive che di quelle passive; la quantificazione dell’imposta evasa è stata conseguentemente operata in percentuale sui ricavi detratti i costi, cioè, si legge in sentenza, sulla base di un calcolo matematico preciso e corretto, una volta individuate nei termini le grandezze in campo (ossia i ricavi ottenuti e le spese sostenute per produrre il fatturato).

2.9. Sulla dedotta “motivazione apparente *per relationem*”, poi, è ben vero che la motivazione *per relationem* è illegittima se si risolve in un rinvio apodittico e non affronta i motivi d’appello. Ma la regola fissata dalle Sezioni Unite “Primavera” e dalla successiva casistica giurisprudenziale richiamata è che il rinvio è legittimo quando il giudice d’appello dichiara espressamente di condividere le ragioni del primo giudice perché considerate coerenti con le prove acquisite, e mostri di aver valutato le censure difensive. In tal caso, non vi è motivazione apparente (*arg. ex* Sez. 2, n. 6358 del 28/01/2015, Evangelista, Rv. 262576 – 01). Nel tema specifico, è sufficiente che la Corte d’appello abbia: (i) ricostruito il percorso probatorio (spesometro + eventuali riscontri); (ii) dato conto della ragionevolezza della ricostruzione induttiva ai fini della soglia IVA; (iii) spiegato perché le obiezioni difensive (limiti dello spesometro, necessità di ulteriori controlli, ecc.) non scalfiscono la conclusività dell’insieme indiziario.

In tale assetto, la motivazione non è apparente, ma conforme ai canoni degli artt. 125 e 546 cod. proc. pen.

3. Il secondo motivo è manifestamente infondato.

3.1. La tesi difensiva sostiene che la Corte d’appello avrebbe travisato una prova documentale: nel motivare la decisione ha qualificato come risultanze dello spesometro “integrato” (inteso quale applicativo che, oltre alle comunicazioni IVA, incorpora i riscontri richiesti ai clienti/fornitori tramite questionari con allegazione



di fatture, DDT, oggetto dell'operazione, scritture contabili e modalità di pagamento) ciò che in atti era solo il mero "elenco clienti e fornitori" tratto dall'Anagrafe tributaria (cd. spesometro puro), ossia tabelle contenenti, per controparte, il codice fiscale/denominazione, numero di operazioni, imponibile e imposta, come riprodotte nell'avviso di accertamento (pp. 4-6). Si lamenta che la Corte territoriale abbia introdotto, per la prima volta in motivazione, un "dato probatorio" non esistente agli atti e decisivo ai fini del giudizio di responsabilità, con conseguente travisamento documentale e vizio motivazionale ex art. 606, lett. e), cod. proc. pen.

3.2. Preliminare è, anzitutto, l'inquadramento giuridico del vizio dedotto.

Ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., è deducibile il vizio di motivazione quando la mancanza, contraddittorietà o manifesta illogicità emergono dal testo del provvedimento o da "altri atti del processo specificamente indicati" nei motivi, apertura che consente di denunciare il travisamento della prova (utilizzo di un'informazione decisiva che non esiste agli atti o è diversa dal suo reale contenuto). Giurisprudenza di legittimità in tal senso ha puntualizzato che il travisamento ricorre se vi è "palese e non controvertibile difformità" tra l'atto e quanto il giudice afferma di trarne (Sez. 5, n. 8188 del 04/12/2017, dep. 2018, Grancini, Rv. 272406 – 01), purché il dato sia decisivo rispetto alla *ratio decidendi* della sentenza. Sull'oggetto del sindacato, la Corte ha chiarito che si tratta di errore "perceptivo" (non di merito valutativo) circa il contenuto oggettivo della prova: il giudice legge nella prova ciò che non c'è (oppure omette un contenuto certo), e la difformità deve risultare in modo immediato dagli atti specificamente indicati. A loro volta gli artt. 189 cod. proc. pen. (atipicità dei mezzi di prova) e art. 192 cod. proc. pen. (criteri di valutazione) consentono al giudice penale di utilizzare dati di provenienza amministrativo-tributaria, ferma l'autonoma valutazione e il divieto di automatismi presuntivi tipici del solo contenzioso fiscale. In giurisprudenza, in particolare, si afferma costantemente l'utilizzabilità in sede penale degli esiti di accertamenti tributari, purché valutati criticamente ex art. 192 cod. proc. pen. (cfr., da ultimo: Sez. 3, n. 50758 del 09/11/2023, Mescolini, non mass.). Infine, l'art. 21 del D.L. 78/2010 (come modificato dal D.L. 16/2012) ha imposto ai soggetti IVA di comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati di tutte le fatture attive e passive; l'adempimento ha alimentato l'anagrafe tributaria ed è stato, poi, evoluto nella "comunicazione dati fattura" e, con l'e-fattura, superato per le annualità successive, ma per gli anni di vigenza ha costituito base informativa primaria di controllo.

3.3. Tanto premesso, questa Corte qualifica come "travisamento della prova" l'errore perceptivo del giudice di merito in ordine al contenuto oggettivo della fonte di prova (p.es. documento o risultanza oggettiva), oppure l'utilizzazione



ai fini della decisione di un'informazione decisiva che non esiste agli atti", distinguendolo dall'errore valutativo (che attiene al "significato" probatorio della fonte e non è sindacabile in sede di legittimità se non nei ristretti confini della manifesta illogicità: si v., ad es., Sez. 6, n. 22253 del 07/07/2020, Ed Dahany, non mass.). La richiamata giurisprudenza di legittimità ha puntualizzato che il travisamento ricorre quando la lettura della prova sia affetta da errore "revocatorio" (per omissione, invenzione, falsificazione), e cioè quando il giudice affermi come esistente un contenuto diverso o inesistente rispetto a quello reale dell'atto. In tali ipotesi, la difformità "cade sul significante (documento), non sul significato (contenuto informativo)". Solo nelle ipotesi di "doppia conforme" (condanna di primo e secondo grado), il vizio di travisamento è deducibile in Cassazione solo se il giudice d'appello, nel rispondere ai motivi, richiama dati probatori non esaminati in primo grado, oppure se entrambi i giudici sono incorsi nel medesimo travisamento macroscopico; ciò impone al ricorrente un onere di specifica indicazione degli atti da cui il vizio risulta. Diversamente, si è chiarito che nell'ambito dei motivi di ricorso per cassazione, i vizi di travisamento della prova, consistenti nell'utilizzazione di un'informazione rilevante ma inesistente e nell'omessa valutazione di una prova decisiva, introdotti dalla novella codicistica della L. n. 46 del 2006, possono essere fatti valere nel caso in cui la decisione impugnata sia difforme da quella di primo grado, perché in caso di c.d. "doppia conforme" il limite del "devolutum" non può essere valicato, salvo il caso in cui il giudice dell'impugnazione, per superare le critiche mosse al provvedimento di primo grado, abbia individuato atti a contenuto probatorio mai prima presi in esame, ovvero dei quali abbia dato una diversa lettura (Sez. 2, n. 38788 del 09/11/2006, Levante, Rv. 235509 - 01). Nella parallela sede civile, si noti per completezza, le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. Sez. U., 05/03/2024, n. 5792, Rv. 670391 - 01) hanno recentemente ricostruito il perimetro del travisamento del contenuto oggettivo della prova distinguendo l'errore percettivo (rimedio tipico: revocazione) dall'errore sul "fatto probatorio" controverso (rimedio: ricorso ex art. 360 cod. proc. civ.). La pronuncia, pur civilistica, è utile a chiarire concettualmente cosa sia l'errore sul documento (e non sulla sua valutazione) anche ai nostri fini. Infine, va ricordato che per essere rilevante, il travisamento documentale deve riguardare un'informazione decisiva e deve emergere *ictu oculi* dall'atto specificamente indicato nel ricorso: il controllo di legittimità verifica che il contenuto dell'atto sia stato "veicolato senza travisamenti" nella decisione, non rivaluta il merito.

3.4. Ciò premesso sul vizio dedotto, può quindi essere esaminata la doglianza afferente al valore probatorio, in ambito penale, dei dati spesometro / "elenco clienti e fornitori".



La giurisprudenza di legittimità ammette l'utilizzabilità in sede penale degli esiti di accertamenti fiscali (anche induttivi), ferma l'autonoma valutazione ex art. 192 cod. proc. pen. e senza automatismi presuntivi. È stato chiarito che nessuna norma vieta al giudice penale di avvalersi delle risultanze degli accertamenti operati in sede tributaria (es. studi di settore, ricostruzioni analitiche/induttive), purché tali dati siano vagliati criticamente e, se necessario, corroborati (si v., la già cit. Sez. 3, n. 50578/2023). Specificamente, questa Corte ha riconosciuto valenza al cd. elenco clienti-fornitori (alimentato dalle comunicazioni "spesometro"), affermando che, specie in ipotesi di "evasore totale", esso può fungere da documento idoneo a trasferire sul prevenuto un onere di allegazione/controprova, stante l'illogicità di ritenere che una pluralità di terzi indichino costi/ricavi inesistenti verso lo stesso soggetto: non si tratta di trarre "presunzioni tributarie" in ambito penale, bensì di valutare una traccia documentale oggettiva secondo i canoni dell'art. 192 cod. proc. pen. (si v., in termini: Sez. 3, n. 14454 del 16/12/2016, dep. 2017, Manfrin, non mass.). Al contempo, la giurisprudenza valorizza la maggiore affidabilità di ricostruzioni fondate non solo sul mero flusso spesometro, ma anche su riscontri esterni (p.es. acquisizione delle fatture presso i destinatari, controlli incrociati bancari/contabili), che rafforzano la tenuta probatoria della contestazione (v. la già cit., Sez. 3, n. 50758/2023, che, in fattispecie di omessa dichiarazione/occultamento scritture, reputa corretta la condanna fondata su spesometro corroborato dai documenti acquisiti). Sul versante tributario di merito/legittimità civile (utile a definire il "cosa è" lo spesometro integrato), si rinviengono decisioni che reputano legittimo l'avviso di accertamento che, per ricostruire ricavi occulti, riporti stralci delle comunicazioni telematiche contenute nello spesometro integrato: la legittimità, tuttavia, presuppone che quanto richiamato sia riprodotto o allegato in motivazione, a garanzia del contraddittorio.

3.5. Richiamata l'esegesi giurisprudenziale, si pone tuttavia l'esigenza di affrontare il nodo centrale della questione posta dalla difesa, ossia quali ricadute processuali ha avuto il riferimento allo spesometro "integrato" laddove come nel caso di specie, l'accertamento induttivo, come emerge dall'avviso di accertamento allegato al ricorso, era fondato sullo spesometro "puro". Orbene, la prassi amministrativa e le ricostruzioni dottrinali/giurisprudenziali delineano lo spesometro come strumento normato dall'art. 21 D.L. 78/2010 di mera comunicazione dati fatture (poi evoluto), mentre la versione "integrata" indica, nella prassi accertativa, un arricchimento della base dati originaria mediante questionari ai terzi e acquisizioni documentali (fatture/DDT/contabilità), così da passare da una lista di operazioni a un *corpus* documentale idoneo a riscontro intrinseco ed estrinseco.



3.6. Nella specie, l'errore in cui è incorsa la Corte d'appello è del tutto irrilevante, atteso che si contesta al ricorrente l'omessa dichiarazione IVA e l'accusa si fonda esclusivamente sulle fatture emesse (euro 651.000,00) e sulle fatture ricevute (euro 431.288,00). Dunque, non rileva la circostanza che si sia trattato di accertamento basato sullo spesometro puro, piuttosto che sullo spesometro integrato.

Anche a voler ammettere, dunque, che la Corte d'appello abbia impropriamente qualificato come "spesometro integrato" un elenco CLIFO (spesometro "puro"), il dato resta neutro sul piano della tipicità penale: la prova dell'IVA evasa e del superamento della soglia non discende dalla qualificazione dell'applicativo, bensì dalle fatture (attive e passive) oggettivamente acquisite o comunque riprodotte nell'atto, cui deve essere riconosciuta piena utilizzabilità nel processo penale. Le fatture emesse (€ 651.000) e le fatture ricevute (€ 431.288) costituiscono documenti tipici del sistema IVA, dai quali si desume l'IVA a debito e l'IVA a credito secondo il meccanismo dettato dal d.P.R. 633/1972; ai fini del reato di omessa dichiarazione, la soglia si verifica sull'intera imposta dovuta (nel caso di dichiarazione mancante). Ne consegue che l'uso dello "spesometro" – quale che sia la versione – svolge, al più, la funzione di veicolo ricognitivo delle fatture: non introduce una presunzione legale, non sostituisce la prova documentale. Per assumere rilievo in sede di legittimità, il travisamento deve incidere decisamente sull'esito (tra le tante, da ultimo, Sez. 2, n. 43618 del 07/09/2023, Bigerna, non mass.).

3.7. Qui, l'ipotetico scambio tra "integrato" e "puro" non tocca la prova cardine (fatture) e non disarticola la motivazione: la Corte ha fondato il superamento della soglia sulla massa documentale delle operazioni (fatture attive/passive), non su mere inferenze. Mancano, pertanto, i presupposti qualitativi del vizio (difformità percettiva, decisività) e il ricorso tende, piuttosto, a sollecitare una rivalutazione del merito, inammissibile in questa sede. Si noti, peraltro, che anche sul versante tributario, l'uso dei dati CLIFO/spesometro è ritenuto legittimo a motivazione dell'atto, purché l'Ufficio allegghi o riproduca il contenuto essenziale dei documenti richiamati, sì da consentire pieno contraddittorio; in difetto, è vizio di motivazione. È noto il caso CTR Abruzzo (poi sfociato in Cass. civ., Sez. 6 – 5, n. 1134 del 20/01/2020, non mass.), n. 1134/2020 in cui la parziale riproduzione del CLIFO è stata ritenuta insufficiente, principio ribadito dalla Cassazione sul piano motivazionale.

Nel caso in esame, tuttavia, non si lamenta un *deficit* di allegazione ai fini difensivi, bensì un (preteso) errore terminologico privo di incidenza probatoria.

3.8. In merito, poi, alla quantificazione dell'IVA evasa, la stessa (per verificare la soglia) deve avvenire sottraendo all'IVA a debito quella a credito



emergente da fatture passive documentate; i costi non documentati non rilevano ai fini IVA. Tale criterio, di matrice interna, è coerente col principio di neutralità dell'IVA delineato dalla Corte di giustizia (in tema di operazioni "occultate", il corrispettivo ricostruito si intende IVA inclusa), confermando che la ricostruzione documentale della base imponibile e dell'imposta dovuta è il baricentro dell'accertamento. Del resto, pacifico è l'orientamento di questa Sezione secondo cui ai fini della configurabilità dei reati in materia di Iva, la determinazione della base imponibile, e della relativa imposta evasa, deve avvenire solo sulla base dei costi effettivamente documentati, non rilevando l'eventuale sussistenza di costi non documentati, mentre è possibile tenere conto di questi ultimi nelle ipotesi di reati concernenti le imposte dirette (da ultimo, si v., Sez. 3, n. 10389 del 20/11/2019, dep. 2020, Monciatta, non mass.).

3.9. In definitiva, il motivo, come proposto è inammissibile, laddove si consideri che la utilizzabilità dei risultati di accertamenti amministrativi non dipende dal "nome" dell'applicativo. In sede penale, vige l'atipicità dei mezzi di prova; ciò che conta è la tracciabilità del dato alle fatture e la verificabilità difensiva. In presenza di fatture attive/passive (qui esistenti e valorizzate), il riferimento allo "spesometro integrato" è neutralizzabile come mero *lapsus* descrittivo. L'evocato travisamento probatorio presuppone un errore percettivo su un dato decisivo tale da sovvertire il ragionamento.

Qui, invece, la *ratio* poggia sulle fatture; l'eventuale scambio tra strumenti informativi non incide sulla sussistenza dell'IVA dovuta né sulla soglia. Difetta, pertanto, la decisività del preteso travisamento. L'accertamento è stato svolto dalla Corte d'appello e nella prospettazione difensiva impostato come se l'omessa dichiarazione riguardasse imposte dirette. Al contrario, la richiamata giurisprudenza penale distingue: per l'IVA, rilevano solo costi/fatture passive documentati e l'imposta evasa si determina secondo le regole IVA; per le imposte dirette possono valere criteri differenti. La decisione dei giudici d'appello ha seguito l'approccio proprio dell'IVA, valorizzando le fatture e la differenza tra IVA a debito/credito; così facendo, ha accertato l'intera imposta dovuta ai fini dell'art. 5 (omessa dichiarazione), a prescindere dalla classificazione dell'applicativo. La soglia, infine, è per singola imposta (qui, l'IVA) e, in caso di omessa dichiarazione, rileva l'intera imposta dovuta (al netto di eventuali pre-versamenti). Poiché – come risulta dagli atti – la massa delle fatture attive a fronte delle passive comporta un debito IVA oltre soglia, la fattispecie è integrata: e ciò indipendentemente dallo specifico strumento informatico utilizzato per reperire le fatture.

4. Anche il terzo motivo è manifestamente infondato.



4.1. Nell'esegesi giurisprudenziale di questa Corte, la motivazione *per relationem* è legittima solo se: i) rinvia a un atto legittimo e logicamente congruo rispetto alla decisione da assumere; ii) attesta che il giudice ha preso cognizione del contenuto sostanziale dell'atto richiamato e vi aderisce criticamente; iii) l'atto richiamato sia conoscibile/ostensibile dall'interessato, sì da consentire contraddittorio e controllo in sede di impugnazione. È l'insegnamento consolidato della Cassazione (anche facendo proprio l'arresto delle Sezioni Unite: Sez. U, n. 17 del 21/06/2000, Primavera, Rv. 216664 - 01, ribadito, tra le altre, da Sez. 3, n. 4186 del 19/10/2016, dep. 2017, M., non mass. ed altre conformi). Una mera trascrizione – tanto più se "sintetica" – delle ragioni del primo giudice, senza effettivo confronto con i motivi di gravame, integra vizio motivazionale in violazione degli artt. 125, comma 3, e 546, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., oltre che dell'art. 111 Cost. (obbligo di "rendere ragione").

4.2. Su questo piano, la tesi difensiva è manifestamente infondata: se è ben vero che la Corte d'appello ha richiamato le *rationes decidendi* di primo grado, senza verificarne la tenuta alla luce delle specifiche censure, ciò tuttavia non è sufficiente per ritenere affetta da un *vulnus* motivazionale la sentenza impugnata.

Le plurime critiche difensive volte a far valere asserite mancanze valutative (metodo di accertamento dell'evasione IVA; omissione di accertamenti bancari; non verificabilità del pagamento delle fatture; mancata considerazione di costi non contabilizzati; atti di sequestro attestanti la crisi di liquidità), infatti, non tengono conto di quanto già illustrato nel precedente motivo, ossia, da un lato, che la documentalità dell'IVA impone che la prova si misuri con fatture e registri e, dall'altro, che la funzione nomofilattica di questa Corte ha chiarito che la grammatica degli strumenti conoscitivi (spesometro "puro" o "integrato") non è la sostanza della prova, quando la sostanza è nella traccia oggettiva delle operazioni. In questa prospettiva, come detto in precedenza, il "nome" dell'applicativo è accidente; l'essenza è nel documento fiscale che sorregge, in trasparenza, la ricostruzione dell'imposta. Pretendere di convertire l'incidente terminologico in vizio decisivo significa sovraccaricare il processo di una semantica dell'errore che non scalfisce – e non può scalfire – la logica probatoria dell'IVA, che resta, per sua natura, documentale e neutrale rispetto ai canali con cui l'Amministrazione (e il giudice) la intercettano. Da ciò, all'evidenza, ne discende che le pretese mancanze accertative dei giudici territoriali non hanno alcun rilievo una volta acquisita documentalmente la prova dell'evasione IVA in base agli importi di cui alle fatture attive/passive. Trattandosi di IVA è, infatti, irrilevante il pagamento della fattura.

4.3. Il reato di cui all'art. 5 è formale e omissivo: si perfeziona con la mancata presentazione della dichiarazione oltre il termine di legge, se l'imposta evasa supera la soglia. Non è richiesto, in particolare, che l'imposta sia stata



incassata o che la fattura sia stata pagata: ciò che rileva è l'obbligo dichiarativo e la quantificazione dell'imposta dovuta in base alle operazioni effettuate (arg. ex Sez. 3, n. 32241 del 02/07/2021, Zuffanelli, non mass.). L'IVA, del resto, è un'imposta indiretta che grava sul consumatore finale, ma il soggetto passivo è il cedente/prestatore, che deve dichiarare e versare l'imposta a prescindere dall'incasso. Quanto sopra è stato già affermato da questa stessa Sezione, che ha evidenziato come l'omessa dichiarazione configura un illecito indipendente dal reale incasso dell'imposta (Sez. 3, n. 32500 del 06/06/2018, Brancaleon, Rv. 273697 - 01; Sez. 3, n. 39177 del 24/09/2008, Bartolini, Rv. 241267 - 01). Conforme, del resto, la giurisprudenza più recente (si v., da ultimo, Sez. 3, n. 1813 dell'11/03/2025, De Salvia, non mass., secondo cui il reato sussiste anche in presenza di fatture false o operazioni inesistenti, poiché l'IVA esposta è comunque dovuta, essendo pertanto l'effettivo pagamento irrilevante; ancora, Sez. 3, n. 10233 del 24/10/2023, dep. 2024, Carelli, non mass., secondo cui l'obbligo dichiarativo permane anche per fatture non incassate ed il mancato pagamento non elimina il dovere di dichiarare).

4.4. Alla luce di quanto sopra, quindi, attesa la natura documentale della prova dell'evasione dell'IVA, del tutto irrilevante è poi il rilievo difensivo basato sulla valorizzazione del silenzio del ricorrente. Il silenzio non può costituire prova esclusiva di colpevolezza. Può assumere rilievo solo come elemento indiziario secondario, se corroborato da altri dati gravi, precisi e concordanti. Questa stessa Sezione (Sez. 3, n. 32027 del 17/05/2022, Lanconelli, non mass., proprio in relazione ad una violazione dell'art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000) ha ribadito che non è consentito desumere dal silenzio dell'imputato la prova del dolo o di fatti costitutivi del reato. Tuttavia, tale elemento, come detto, non inficia la sentenza impugnata, in quanto, pur astraendo dal silenzio del ricorrente, la prova dell'evasione dell'imposta era già stata acquisita in atti in base alle fatture emesse/ricevute.

4.5. E' infine manifestamente infondato il motivo laddove ritiene integrato il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000.

Il reato di omessa dichiarazione è omissivo proprio e richiede il dolo specifico di evasione: la volontà di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o IVA per importi superiori alla soglia (oggi € 50.000). Tale dolo si desume da indici oggettivi (entità dell'imposta evasa, durata dell'omissione, condotte preordinate: si v., tra le tante, in giurisprudenza: Sez. 3, n. 32241 del 02/07/2021, Zuffanelli, non mass.). La giurisprudenza è peraltro costante nel ritenere irrilevante la crisi di liquidità o il mancato incasso delle fatture: l'obbligo dichiarativo è formale e prescinde dalla disponibilità finanziaria (da ultimo, si v. Sez. 3, n. 18132 del 11/03/2025, De Salvia, non mass.). Non è configurabile una



causa di forza maggiore per difficoltà economiche, salvo eventi eccezionali che rendano impossibile anche la mera presentazione della dichiarazione (ipotesi residuale).

Peraltro, la difesa erra nel richiamare la novella di cui al d. lgs. n. 87 del 2024: la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 3-*bis*, d. lgs. n. 74 del 2000, non si estende all'art. 5, che tutela un bene giuridico diverso (trasparenza dichiarativa) rispetto agli artt. 10-bis e 10-ter (correttezza dei versamenti).

5. Anche il quarto motivo non sfugge al giudizio di inammissibilità.

5.1. Si contesta che la Corte d'appello avrebbe negato le attenuanti generiche sul presupposto: (i) dell'esiguità non significativa del "discostamento" dalla soglia di punibilità; e soprattutto (ii) dell'ammontare complessivo dell'IVA non versata, ritenuto indice di gravità, benché – secondo la tesi difensiva – tale dato sarebbe, per scelta legislativa, estraneo alla fattispecie, nella quale rileva solo il superamento della soglia. Il ricorrente aveva, per contro, dedotto molteplici elementi favorevoli (prossimità alla soglia, condotta non ostruzionistica, personalità non allarmante, unico precedente risalente, presentazione del Mod. 770, pagamento di oltre € 100.000 di retribuzioni).

5.2. Osserva il Collegio come le attenuanti generiche sono previste dall'art. 62-*bis* cod. pen.; il loro riconoscimento è rimesso alla discrezionalità del giudice, che deve ancorare la valutazione ai parametri dell'art. 133 cod. pen. (gravità del fatto e capacità a delinquere desunte, tra l'altro, da modalità dell'azione, entità del danno, intensità del dolo, condotta antecedente e susseguente). L'assenza di precedenti (*rectius*, l'incensuratezza) non basta, di per sé, a fondare il riconoscimento (arg. ex Sez. 5, n. 13072 del 28/02/2014, P.G. in proc. Scotto Di Clemente, Rv. 260576 – 01).

5.3. Per l'omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. 74/2000) è richiesto, "con riferimento a taluna delle singole imposte", il superamento della soglia di € 50.000 di imposta evasa. Resta distinta – anche se qui non rileva – l'attenuante speciale ex art. 13-bis d.lgs. 74/2000 (riduzione sino alla metà se, prima della chiusura del dibattimento, è estinto l'intero debito tributario), istituto diverso dalle generiche e oggettivamente ancorato al pagamento; la riforma del 2024 ha ampliato e scandito gli effetti della rateazione sull'*iter* processuale.

5.4. Ciò premesso, la giurisprudenza di questa Corte è costante: il diniego delle attenuanti generiche integra un giudizio di fatto, insindacabile in legittimità ove la motivazione non sia contraddittoria e dia conto, anche per rinvio, degli elementi di cui all'art. 133 cod. pen., ritenuti preponderanti (Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Pettinelli, Rv. 271269 – 01); non occorre confutare ogni deduzione



difensiva, ma è necessario confrontarsi con quelle specifiche e decisive prospettate dall'interessato (Sez. 6, n. 42688 del 24/09/2008, Caridi, Rv. 242419 – 01).

5.5. Con particolare riferimento al tema del rapporto tra attenuanti generiche e reati tributari, deve peraltro evidenziarsi come per i reati "a soglia", il superamento del limite integra la tipicità; ai fini dell'art. 5 (omessa dichiarazione), il superamento va riferito alternativamente a ciascuna imposta, senza cumulo fra IRPEF/IRES e IVA. Ciò attiene alla configurabilità del reato, non esaurisce la valutazione di gravità ai fini della pena (v., ad es., Sez. 5, n. 21638 del 03/02/2023, Pederiva ed altri, non mass.). In sede di commisurazione e di giudizio sulle attenuanti generiche, è legittimo valorizzare l'entità economica della condotta (imposta evasa o non versata "oltre soglia"), quale espressione del disvalore oggettivo e dell'intensità del dolo: si tratta di un parametro intrinseco alla gravità del reato e al danno erariale, rientrando a pieno titolo nei nn. 1-3 dell'art. 133 cod. pen. (modalità, oggetto/entità del danno, intensità del dolo).

Ne consegue che il fatto che la legge tipizzi una soglia minima non impedisce di considerare, *in peius* o *in melius*, quanto più incisivo sia, in concreto, lo scostamento (anche molto ampio) rispetto a tale soglia. Va però distinta la nozione di "imposta evasa" (rilevante sia per la soglia sia come parametro di gravità) dal generico "importo non versato": la giurisprudenza penale chiarisce che l'ammontare dell'imposta evasa si determina secondo regole proprie del giudizio penale (anche avvalendosi di accertamenti induttivi) e non coincide automaticamente con un qualsiasi "debito fiscale" amministrativo; occorre una verifica aderente ai criteri penal-tributari. Un diniego costruito sulla mera evocazione dell'"IVA non versata complessiva", se sganciata dalla puntuale quantificazione dell'"imposta evasa" in senso penalistico, è esposto a censura.

5.6. Nella specie, tuttavia, la Corte di appello ha ritenuto che non emergessero elementi positivi da valorizzare per mitigare il trattamento sanzionatorio, valorizzando anzi la gravità del fatto, con l'affermare che lo stesso, considerato l'importo non pagato a titolo di Iva e la distanza dello stesso dalla somma prevista, come soglia di punibilità del reato, risultava di notevole gravità.

Sul punto è sufficiente aggiungere che la vicinanza alla soglia non impone *ex se* il riconoscimento delle attenuanti generiche; è un elemento che il giudice può apprezzare in senso favorevole nel quadro dell'art. 133 cod. pen., ma non è decisivo né vincolante. Il sindacato di legittimità si arresta dinanzi a una motivazione coerente, come quella qui esaminata, che spieghi perché, a fronte di una prossimità alla soglia, altri indici (p.es. reiterazione, durata, intensità del dolo, mancato ravvedimento) siano ritenuti prevalenti.

5.7. Del resto, quelli evocati dalla difesa, non appaiono dirimenti in senso favorevole al reo.



Ciò vale, anzitutto, per la condotta non ostruzionistica e “personalità remissiva”. Tali elementi sono rilevanti e vanno valutati, ma non impongono l’esito favorevole: questa Corte reputa sufficiente che il giudice esponga gli indici reputati decisivi ai sensi dell’art. 133 cod. pen., potendo anche attribuire prevalenza a dati oggettivi (quantum economico, durata, reiterazione). La mancata disamina testuale di ogni profilo difensivo non determina vizio, purché quelli specificamente dedotti e pertinenti siano affrontati, come avvenuto nel caso in esame.

Ancora, quanto all’unico precedente “risalente” e di modesto allarme sociale, si osserva che l’incensuratezza o un modesto “carico” non vincolano al riconoscimento; dopo la novella del 2008, l’assenza di precedenti non basta più da sola a fondare le generiche.

Quanto alla presentazione del Mod. 770 ed al pagamento delle retribuzioni, si tratta di profili che possono avere rilievo difensivo sulla tipicità o sull’elemento oggettivo, non sono, però, elementi “vincolanti” per le attenuanti generiche. Infine, circa la crisi di liquidità, il pagamento dei salari e l’omissione verso l’Erario, quanto sopra non impedisce, in sede di commisurazione della pena o di riconoscimento delle attenuanti generiche, di considerare la gestione d’impresa (p.es. aver preservato i dipendenti) in senso eventualmente favorevole, ma il giudice, come avvenuto nel caso di specie, può legittimamente ritenere prevalente l’entità dell’omissione o la reiterazione.

In definitiva, dunque, la valorizzazione di due elementi (importo non pagato a titolo di IVA; distanza dello stesso dalla somma indicata *ex lege* come soglia di punibilità), non sono elementi “estranei” alla fattispecie. È vero che la soglia delimita la punibilità; ma l’importo complessivo oltre soglia non è “estraneo” all’illecito in sede di valutazione *ex art.* 133 cod. pen., e, quindi, anche per decidere sulle attenuanti generiche. Il dato economico complessivo descrive la gravità del fatto e la consistenza del pregiudizio per il bene giuridico, ed è dunque legittimamente impiegabile *contra* (come avvenuto nel caso di specie, di scostamento di ben 17.000 euro dalla soglia di punibilità) o *pro reo* (p.es. minima eccedenza rispetto alla soglia) nel giudizio di meritevolezza.

6. Infine, anche il quinto ed ultimo motivo è manifestamente infondato.

6.1. La tesi difensiva censura la decisione della Corte d’appello che ha negato la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 131-bis cod. pen.) in relazione al reato di omessa dichiarazione IVA (art. 5, d.lgs. 74/2000), motivando esclusivamente sul dato quantitativo dello scostamento dalla soglia di punibilità, pari a circa € 17.000 oltre i € 50.000, e ritenendo tale eccedenza indice di “notevole gravità” del fatto. Il punto è se un simile criterio automatico – basato su una percentuale di superamento ($\approx +34\%$) – sia conforme al diritto vivente,



che esige una valutazione complessiva del fatto storico (modalità della condotta, grado della colpevolezza, entità del danno/pericolo, condotta susseguente, non abitudine).

6.2. La giurisprudenza di questa Corte sul tema ha, anzitutto, affermato che l'art. 131-*bis* cod. pen. richiede una valutazione complessiva del fatto concreto, senza automatismi. Anche nei reati "a soglia", la particolare tenuità può essere riconosciuta se l'offesa è minima in concreto, pur essendo tipica in astratto (Sez. U, n. 13681 del 25/02/2016, Tushaj, Rv. 266589 - 01). Questa Corte ha dunque riconosciuto l'applicabilità della 131-*bis* cod. pen., anche ai reati dichiarativi "a soglia" (tra cui l'art. 5). In particolare, Sez. 3, n. 39835 del 27/09/2022, Palmaverdi, non mass. - caso proprio di omessa dichiarazione - conferma che non esiste alcun algoritmo numerico (es. "+10%") per negare la tenuità: anche con scostamento modesto ma non infinitesimale, è necessario motivare valutando tutti gli indici, fermo il riferimento al momento della consumazione quanto alla misura dell'"imposta evasa" (i pagamenti successivi non "riscrivono" retroattivamente l'offesa, ma - *post* Cartabia - rilevano come condotta susseguente).

La giurisprudenza ha sedimentato una clausola di stile: solo un superamento "in misura significativa" della soglia tende a precludere l'applicabilità dell'art. 131-*bis*, cod. pen.; se lo scostamento è di poco superiore, si deve espletare il giudizio concreto sugli altri parametri (si veda Sez. 3, n. 12384 del 29/01/2020, Miluzzi, non mass., in linea di principio; ancorché sovente richiamata in casi di violazione dell'art. 10-ter, d. lgs. n. 74 del 2000, la regola è di carattere generale per i reati "a soglia").

6.3. Il legislatore del 2024, con il d. lgs. n. 87 ha confermato la natura "indiziaria" dello scostamento. L'art. 13, comma 3-*ter*, d.lgs. 74/2000 parla di indici prevalenti (fra cui lo scostamento): non è un filtro automatico, ma un criterio-guida da combinare con modalità della condotta, colpevolezza, condotta susseguente e non abitudine. Un diniego solo sulla percentuale contraddirebbe il dato positivo vigente.

Tuttavia, osserva il Collegio, uno scostamento di circa il 34% non rientra fisiologicamente nel concetto di "vicinissimo" alla soglia; ciò lo rende indice negativo nel bilanciamento, legittimando il rigetto della richiesta, in quanto connota di gravità il fatto, parametro ex art. 133, cod. pen. preso in esame dalla Corte d'appello, senza che abbia rilievo il mancato esame degli altri elementi valorizzati dalla difesa del ricorrente.

Ed infatti, ai fini dell'applicabilità della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, prevista dall'art. 131-*bis* cod. pen., il giudizio sulla tenuità dell'offesa dev'essere effettuato con riferimento ai criteri di cui all'art. 133,



comma primo, cod. pen., ma non è necessaria la disamina di tutti gli elementi di valutazione previsti, essendo sufficiente l'indicazione di quelli ritenuti rilevanti (Sez. 7, n. 10481 del 19/01/2022, Deplano, Rv. 283044 - 01).

7. Non rileva, infine, la circostanza che, nelle more del giudizio, sia maturata la prescrizione del reato.

Avuto riguardo alla data di consumazione del reato (30.12.2013), è infatti decorso il termine massimo di prescrizione alla data del 30/12/2023, che, pur temendo conto delle sospensioni verificatesi nel corso del giudizio di merito (rinvio ud. 26/04/2024 al 24/05/2024 per legittimo impedimento del difensore; rinvio dell'ud. 24/05/2024 al 27/06/2024 su richiesta del difensore; rinvio dell'ud. 29/04/2021 al 16/12/2021 su richiesta del difensore), per complessivi gg. 293, è definitivamente maturato alla data del 18/10/2024.

L'inammissibilità del ricorso preclude tuttavia a questa Corte di rilevare la causa di estinzione del reato già maturata. L'inammissibilità del ricorso per cassazione dovuta alla manifesta infondatezza dei motivi non consente infatti 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, D., Rv. 217266 - 01).

8. Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro 3000 in favore della Cassa delle Ammende, non potendosi escludere profili di colpa nella sua proposizione.

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. Così deciso, il 01/10/2025

Il Consigliere estensore
Alessio Scarcella

Il Presidente
Aldo Aceto

