

Penale Sent. Sez. F Num. 32289 Anno 2026
Presidente: GUARDIANO ALFREDO
Relatore: BUCCA LORENZO ANTONIO
Data Udienza: 27/08/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Avella Francesco Paolo nato a Gragnano il 5/1/1975

avverso la sentenza del 17/12/2025 della CORTE APPELLO di Napoli

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Lorenzo Antonio Bucca;

uditi:

il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Federica Valentini che ha chiesto l'annullamento con rinvio limitatamente al trattamento sanzionatorio con rideterminazione della pena (motivo 3) e alla confisca (motivo 4) con trasmissione degli atti alla Corte d'appello di Napoli e rigetto nel resto;

l'avv.to Antonio De Martino, difensore di Avella, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 14 novembre 2024, il Tribunale di Torre Annunziata dichiarò Avella Francesco Paolo colpevole del reato di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP, ai sensi dell'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n.



74, nella qualità di amministratore e successivamente di liquidatore della Avella Company S.r.l., con riferimento agli anni d'imposta 2013 e 2014 – avendo dichiarato estinto per prescrizione il capo relativo all'anno d'imposta 2012- e lo condannò, unificati i reati ex art. 81 cod. pen. alla pena di anni uno e mesi cinque di reclusione, applicando le misure interdittive previste dall'art. 12 d.lgs. n. 74 del 2000 e disponendo la confisca diretta delle somme in sequestro nei limiti di euro 482.989,19, ovvero, in caso di impossibilità, dei beni nella disponibilità dell'imputato fino alla concorrenza del predetto profitto.

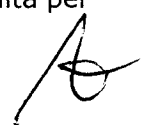
1.1 La contestazione originaria si fondava su un accertamento induttivo condotto dalla Guardia di finanza che aveva attribuito all'imputato un imponibile complessivo, per i tre anni d'imposta, di oltre 35 milioni di euro, mediante estensione della verifica a movimentazioni bancarie e conti correnti intestati o riferiti anche a soggetti terzi, familiari e società ritenute dalla difesa prive di collegamento con l'attività della Avella Company S.r.l. Nel corso del giudizio di primo grado era stata espletata una consulenza tecnica d'ufficio, affidata al dott. Petruzzellis, che aveva individuato una serie di "criticità metodologiche" nell'operato degli accertatori, rideterminando gli importi dell'imposta effettivamente evasa in misura assai inferiore rispetto all'accertamento iniziale, pur ritenendo comunque superata la soglia di punibilità per le annualità oggetto di condanna.

I dati numerici emergenti dalla perizia, che aveva evidenziato con riferimento a talune voci, errori di imputazione e attribuzioni a soggetti terzi che avevano artificialmente gonfiato le risultanze originarie, individuavano:

con riguardo all'annualità 2013, elementi attivi non dichiarati per euro 219.916,09, con una correlata IRES di euro 60.476,93 e IVA di euro 224.640,16;

con riguardo all'annualità 2014, elementi attivi per euro 256.963,82, con IRES di euro 70.665,05 e IVA di euro 127.207,05.

2. Con sentenza in data 17 dicembre 2025, la Corte d'appello di Napoli ha parzialmente riformato la pronuncia di primo grado, dichiarando estinto per prescrizione il reato relativo all'anno d'imposta 2013, rideterminando la pena per la residua annualità 2014 in un anno di reclusione e confermando nel resto le statuizioni di merito, ivi inclusa quella relativa alla confisca. Anche la Corte territoriale ha fondato la propria decisione sulle risultanze della consulenza tecnica d'ufficio, ritenendo che, pur corrette le inesattezze della Guardia di finanza, risultassero comunque superate le soglie di punibilità e sussistente l'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione; ha altresì rigettato le richieste difensive di assoluzione per carenza di dolo, di applicazione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis cod. pen.



3. Avverso la sentenza della Corte d'appello ha proposto ricorso per cassazione Avella, tramite il difensore, articolando i motivi di seguito esposti.

3.1 Con il primo motivo, si denuncia il vizio di motivazione per "l'omessa motivazione grafica" in ordine ai "motivi aggiunti tempestivamente depositati dalla difesa e successivamente ridepositati alla Corte territoriale". Si deduce che la sentenza impugnata non rechi "alcuna traccia grafica" in ordine agli argomenti difensivi, esposti con i motivi aggiunti, inerenti:

alla revoca della confisca della somma di € 285.117,09, avendo la difesa documentato, mediante il prospetto C della perizia, che detto importo era direttamente riferibile al reato contestato al capo 2) dell'imputazione, concernente l'annualità 2013, dichiarato estinto per prescrizione in appello;

l'impossibilità materiale di rateizzazione del debito tributario, avendo la difesa prodotto l'estratto del ruolo dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione aggiornato al 1° ottobre 2025, dal quale emergeva un'esposizione debitoria di circa euro 28.907.107,22 con ipotesi transattiva a circa euro 25.044.182,17, sostenendo che la quantificazione abnorme del debito - derivante dall'accertamento induttivo ritenuto metodologicamente errato - aveva reso concretamente impossibile la rateizzazione e, quindi, qualsiasi percorso di regolarizzazione tributaria.

L'omissione motivazionale viene censurata come strutturale e non meramente espositiva, poiché investirebbe temi centrali della decisione: la legittimità della confisca mantenuta a fronte del capo prescritto; l'incidenza della pretesa erariale esorbitante sull'elemento soggettivo.

3.2 Con il secondo motivo, si denuncia il vizio motivazionale per l' "omessa motivazione grafica del motivo di appello n. 3 richiamato pure nei motivi aggiunti". Il ricorrente lamenta che la Corte d'appello non abbia esaminato il motivo di gravame concernente l'applicazione del principio della legge più favorevole, con conseguente omessa verifica della corretta determinazione del trattamento sanzionatorio alla luce della successione di leggi penali nel tempo. La difesa espone che i fatti per cui si procede sono stati commessi nelle annualità 2013 e 2014, con relative scadenze dichiarative nel 2014 e nel 2015, per cui doveva trovare applicazione il trattamento sanzionatorio all'epoca vigente, più favorevole rispetto a quello introdotto dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, applicato dal Tribunale, che aveva determinato la pena base in anni due di reclusione. Si denuncia, quindi, che la Corte d'appello aveva ommesso l'esame della censura difensiva.

3.3 Con il terzo motivo, si denuncia, "ex art. 606 comma 1 lett. b cpp", l'erronea applicazione dell'art. 597, comma 3, cod. proc. pen. deducendosi che la Corte d'appello, pur in assenza di impugnazione del Pubblico Ministero, avrebbe irrogato una pena più grave di quella che avrebbe dovuto risultare da una corretta operazione di rideterminazione. La doglianza muove dalla constatazione che il Tribunale di Torre Annunziata aveva espressamente valorizzato, nella

determinazione del trattamento sanzionatorio, la circostanza che l'imputato presentasse una "capacità criminale non di particolare rilievo", il che avrebbe imposto, nella logica difensiva, la commisurazione della pena nel minimo edittale o in prossimità di esso. La Corte d'appello, invece, nel procedere alla rideterminazione della pena conseguente alla declaratoria di prescrizione del capo relativo al 2013, si sarebbe discostata dal minimo edittale senza che vi fosse stata impugnazione del Pubblico Ministero "evidenziando la gravità del fatto" e la reiterazione della condotta evasiva; in tal modo – secondo la prospettazione difensiva – il giudice di appello avrebbe violato il divieto di cui all'art. 597, comma 3, cod. proc. pen.

3.4 Con il quarto motivo, si denuncia la violazione di legge penale in relazione all'art. 578-bis cod. proc. pen. con riferimento alla mancata revoca della confisca riferita al reato dichiarato prescritto dalla Corte territoriale. Si deduce che la dichiarazione di prescrizione del reato relativo al 2013 avrebbe dovuto comportare, alla luce dei principi affermati dalle Sezioni Unite con sentenza n. 4145 del 31 gennaio 2023, la revoca della confisca della somma di euro 285.117,09, identificata dalla difesa come direttamente riferibile al reato estinto. La Corte, tuttavia, benché la questione fosse stata sollevata dalla difesa, aveva mantenuto la misura ablativa disposta dal Tribunale.

3.5 Con il quinto motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art. 131-bis cod. pen. e il vizio di motivazione, per avere la Corte d'appello escluso la particolare tenuità del fatto senza condurre una valutazione concreta e analitica dell'offesa arrecata al bene giuridico tutelato dalla norma, delle modalità della condotta e del comportamento susseguente al reato, limitandosi a richiamare in modo apodittico l'entità dell'imposta e l'abitudine della condotta.

Il ricorrente sviluppa la censura lungo quattro distinte direttrici:

a) l'entità del superamento della soglia: la perizia aveva rideterminato in misura drasticamente inferiore rispetto all'accertamento originario gli importi delle imposte effettivamente evase; secondo la difesa, tale ridimensionamento avrebbe imposto una valutazione più approfondita dello scostamento effettivo rispetto alla soglia di punibilità, poiché un lieve superamento della soglia non esclude di per sé l'applicabilità dell'istituto;

b) la condotta collaborativa susseguente: l'imputato aveva tenuto un comportamento processuale collaborativo, sottoponendosi ad esame, producendo 17 faldoni di documentazione contabile, contribuendo alla ricostruzione degli imponibili e manifestando disponibilità alla regolarizzazione ove correttamente quantificato il debito; tali elementi, espressamente rilevanti ai sensi del novellato art. 131-bis cod. pen., non sarebbero stati adeguatamente ponderati;

c) le difficoltà oggettive nella ricostruzione documentale: la Guardia di Finanza aveva concesso soli 15 giorni per la produzione della documentazione bancaria, mentre gli istituti di credito avevano fornito gli estratti conto molto tempo dopo;

d) la sussistenza della continuazione riconosciuta dal Tribunale: la reiterazione su più annualità d'imposta non configurerebbe un comportamento abituale nel senso tecnico-giuridico richiesto dalla norma, posto che si trattava di omissioni dichiarative riconducibili al medesimo disegno delittuoso.

3.6 Con il sesto motivo, si denuncia il vizio di motivazione in punto di elemento soggettivo del reato. Si sottolineano gli errori che sarebbero stati commessi dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate in sede di accertamento, che avrebbero esteso la verifica a conti correnti e movimentazioni intestati o riferiti a soggetti terzi, tra cui familiari e altre società, per poi attribuire tali redditi attivi all'imputato, per segnalare che il debito fiscale complessivo dell'ordine di euro 26 milioni oggetto di contestazione era stato poi drasticamente ridotto dalla consulenza tecnica d'ufficio a importi nell'ordine di alcune centinaia di migliaia di euro per le annualità rilevanti.

Dalla macroscopica discrepanza tra gli importi originariamente accertati e quelli rideterminati dal perito la difesa trae argomento per escludere – o quantomeno per porre seriamente in dubbio – la prova della piena consapevolezza del superamento della soglia penale da parte dell'imputato.

La censura viene ulteriormente sviluppata riportando stralci dell'esame dell'imputato e delle deposizioni rese da Aliperti Vincenzo e da Petrizzellis Giuseppe. Si assume, quindi, che la sentenza d'appello non avrebbe spiegato perché, nonostante il significativo ridimensionamento dell'accertamento e le criticità emerse in sede di indagini, dovesse comunque ritenersi dimostrato oltre ogni ragionevole dubbio il dolo specifico di evasione.

Si deduce altresì che senza "l'errore della GdF" che aveva determinato l'enorme debito iscritto a ruolo dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione – pari a circa euro 28.907.107,22 – "sicuramente in sig. Avella Francesco Paolo ...avrebbe tenuto un atteggiamento differente".

4. Il ricorrente, con atto pervenuto il 10/8/2026, ha proposto motivi nuovi. Con il primo motivo, si ribadisce che la Corte d'appello non aveva tenuto conto dei motivi aggiunti tempestivamente depositati e della documentazione a essi allegata, in particolare "della la lista delle cartelle esattoriali che non risultavano pagate...e riferibili alle somme di 26.000.000,00", che comprovava l'impossibilità di accedere all'istituto del ravvedimento operoso.

Con il secondo motivo, si deduce che la Corte d'appello aveva omissso la verifica del motivo aggiunto con cui si lamentava che l'ammontare del reddito vantato

dall'Erario, enormemente superiore a quello emerso dall'istruttoria dibattimentale, aveva impedito di accedere alla procedura di regolarizzazione.

Si chiede, inoltre, a questa Corte di sollevare la questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 13 e 13 bis d.lgs. 74/00, in relazione agli artt. 3 e 53 della Costituzione "nella parte in cui non prevede la possibilità di procedere alla regolarizzazione ovvero ad ottenere la circostanza attenuante ad effetto speciale quando

- con riguardo all'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/00 la parte abbia estinto mediante integrale pagamento degli importi dovuti anche dopo che l'autore abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche e l'impossibilità di procedere prima sia stata accertata con la Sentenza di primo grado e quindi dopo la chiusura del dibattimento di primo grado e la colpa sia dovuta ad errori di calcolo degli accertatori che rendevano impossibile procedere al pagamento integrale del debito;

- con riguardo all'art. 13bis, comma 1, d.lgs. 74/00 la parte abbia proceduto a rateizzare mediante integrale pagamento degli importi dovuti anche dopo che l'autore abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche e l'impossibilità di procedere prima sia stata accertata con la Sentenza di primo grado e quindi dopo la chiusura del dibattimento di primo grado e la colpa sia dovuta ad errori di calcolo degli accertatori che rendevano impossibile procedere alla rateizzazione del debito".

Con il terzo motivo nuovo, si ribadisce l'illegittimità della confisca disposta con riferimento al reato per il quale la Corte d'appello aveva adottato la declaratoria di prescrizione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato nei limiti di cui oltre.

2. Il ricorrente, con il primo motivo del ricorso e con il primo motivo nuovo, lamenta l'omessa considerazione dei motivi aggiunti proposti dinanzi alla Corte d'appello con atto in data 11 ottobre 2025, precisando che non si era tenuto conto della sua richiesta di revoca della confisca in relazione alla somma di € 285.117.09 per effetto dell'intervenuta prescrizione del reato contestato al capo 2) dell'imputazione e dell'impossibilità di rateizzazione del debito con l'erario a causa della pretesa esorbitante iscritta a ruolo dall'Agenzia delle Entrate.

3. Dall'esame dei motivi aggiunti al ricorso si rileva che con l'atto difensivo era stata chiesta la declaratoria di estinzione del reato più risalente per cui era

intervenuta condanna e, sia pure nel corpo del motivo, la revoca della confisca in relazione all'importo di € 285.117,09.

3.1 La confisca disposta in relazione al reato relativo all'anno d'imposta 2013 è, peraltro, oggetto anche del quarto motivo del ricorso e del terzo motivo nuovo che denunciano la violazione di legge e il difetto di motivazione in ordine alla mancata revoca della misura ablativa disposta in relazione al reato contestato al capo 2), per il quale è stata adottata la declaratoria d'improcedibilità per prescrizione dalla Corte territoriale.

Assume il ricorrente che la condotta integrante in reato era precedente all'introduzione dell'art. 578-bis c.p.p. per cui, seguendo l'insegnamento delle Sezioni unite, la Corte d'appello avrebbe dovuto revocare la confisca per l'importo di € 285.117,09.

3.2 È noto che l'art. 578-bis cod. proc. pen., introdotto dall'art. 6, comma 4, d.lgs. 01/03/2018, n. 21, che ha attribuito al giudice dell'impugnazione, nel dichiarare estinto per amnistia o per prescrizione il reato di cui sia stata accertata la responsabilità dell'imputato, il potere di decidere sull'impugnazione ai soli effetti della confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell'art. 240-bis cod. pen. e da altre disposizioni di legge, o della confisca prevista dall'art. 322-ter cod. pen., si applica anche alla confisca tributaria ex art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 20793 del 18/03/2021, Rotondi, Rv. 281342; Sez. 3, 34488 del 2/10/2025, Conforti).

3.3 Come precisato dalle Sezioni Unite, la norma, con riguardo alla confisca per equivalente e alle forme di confisca che presentino comunque una componente sanzionatoria, ha natura anche sostanziale e, pertanto, è inapplicabile in relazione ai fatti posti in essere prima della sua entrata in vigore (Sez. U, n. 4145 del 29/09/2022, dep. 2023, Esposito, Rv. 284209). In particolare, secondo le Sezioni unite, la disposizione di cui all'art. 578-bis cod. proc. pen. ha natura mista (processuale e sostanziale), in quanto non è una norma meramente ricognitiva di un principio esistente nell'ordinamento, sebbene non codificato, ma ha natura costitutiva in parte qua, perché attribuisce il potere, in precedenza precluso al giudice, di mantenere in vita una pena (la confisca per equivalente) che, anteriormente alla sua introduzione, non poteva, secondo il diritto vivente, in alcun modo essere applicata nel caso di declaratoria di estinzione del reato per prescrizione.

Alla luce dei principi innanzi esposti, è indubbio, come eccepito dalla difesa, che l'art. 578-bis cod. proc. pen. sia inapplicabile nel caso in esame, risultando il reato contestato al capo 2), dichiarato estinto per prescrizione dalla Corte di appello, giunto a consumazione in epoca antecedente alla entrata in vigore della norma.

3.4 Senonché l'inapplicabilità dell'art. 578-bis cod. proc. pen. riguarda la confisca per equivalente ma non alcuna incidenza sulla confisca diretta.

Non è controverso che il giudice, nel dichiarare l'estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può applicare, a norma dell'art. 240, secondo comma, n. 1, cod. pen., la confisca del prezzo del reato e, a norma dell'art. 322-ter cod. pen., la confisca del prezzo o del profitto del reato sempre che si tratti di confisca diretta e vi sia stata una precedente pronuncia di condanna, rispetto alla quale il giudizio di merito permanga inalterato quanto alla sussistenza del reato, alla responsabilità dell'imputato ed alla qualificazione del bene da confiscare come profitto o prezzo del reato (Sez. U., n. 15229 del 22/9/2022, Esposito, Rv 284209; Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264434 - 01).

Tale principio è stato ribadito con riferimento proprio alla confisca diretta disposta ai sensi dell'art. 12 bis d.lgs. 74/2000 in considerazione del fatto che tale misura colpisce il profitto del reato, ossia il vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata dalla commissione dell'illecito, per cui "stante la diversa natura di misura di sicurezza, può essere mantenuta, in caso di prescrizione del reato ma di accertamento degli elementi oggettivo e soggettivo di questo, trovando fondamento nell'art. 240 comma 2 n. 1 cod. pen." (Sez. 3, n. 20793 del 18/3/2021, Rotondi).

3.5 Venendo alla vicenda in esame, il Tribunale di Torre Annunziata ha disposto la "confisca diretta delle somme in sequestro nei confronti del solo Avella nei limiti di euro 482.989,19 ovvero, in caso di impossibilità, dei beni di cui Avella ha la disponibilità fino alla concorrenza del suddetto importo".

Il motivo di ricorso, esaurendosi nell'inapplicabilità dell'art. 578 bis cod. proc. pen. all'ipotesi delittuosa dichiarata prescritta dalla Corte d'appello, travolge, quindi, la confisca per equivalente ma non la confisca diretta disposta ex art. 12-bis d.lgs. 74/2000 che, come rilevato, può essere mantenuta anche in relazione a reati giunti a consumazione prima dell'entrata in vigore dell'art. 578-bis c.p.p.

Trovando riscontro nella sentenza di primo grado che l'ammontare dell'imposta evasa per l'anno 2013 è pari a quanto indicato dalla difesa, la sentenza impugnata va annullata senza rinvio nella parte in cui dispone la confisca per equivalente in relazione all'importo di € 285.117,09.

4. Altro argomento, dedotto con i motivi aggiunti che la Corte d'appello avrebbe pretermesso, è relativo all'impossibilità per Avella di accedere alla rateizzazione per effetto dell'entità esorbitante del credito reclamato dall'Agenzia delle Entrate.

L'esame dei motivi aggiunti rivela che con il primo motivo, con cui era stata contestata la sussistenza del dolo, era stato dedotto che l'Agenzia delle Entrate aveva iscritto a ruolo un importo sproporzionato rispetto al credito accertato dall'istruttoria dibattimentale così da impedire di accedere alla rateizzazione. Si sosteneva, infatti, che il dolo di evasione non sarebbe configurabile in quanto, "sicuramente il sig. Avella Francesco Paolo ...avrebbe avuto un atteggiamento

differente" se la pretesa dell'Agenzia delle Entrate fosse stata corrispondente a quanto accertato dal perito (pag. 32 dei motivi aggiunti).

Sennonché, l'argomento difensivo risulta preso in considerazione e disatteso dalla Corte territoriale che ha ancorato l'elemento soggettivo del reato all'entità dell'imposta evasa, superiore al doppio della soglia di punibilità, e all'omissione dall'obbligo dichiarativo per "tre anni di fila", rilevando al contempo, a confutazione dell'argomento che si assume pretermesso, che "non può farsi derivare l'assenza del dolo richiesto per il reato che si contesta da fatti postumi all'accertamento del reato in contestazione, o per meglio dire dall'esito della verifica- che aveva comunque accertato l'omessa dichiarazione dei redditi negli anni in contestazione, per qualsiasi cifra- né può giustificarsi l'omissione per l'impossibilità di rateizzare il debito fiscale".

Il motivo aggiunto che si assume pretermesso trova, quindi, nella motivazione contestata esplicita risposta così da non permettere di configurare il vizio di mancata motivazione contestato con il primo motivo del ricorso.

4.1 È vero, però, che nel corpo del motivo aggiunto, che si sviluppa per 36 pagine, sono, alla pag. 35, richiamati gli artt. 13 comma 2 e 13-bis comma 1 d.lgs. 74/2000 sostenendosi, alla pagina seguente, che, "se la GD.F. non avesse commesso gli errori evidenziati dal C.T.U. l'imputato- che solo con la sentenza è a conoscenza della cifra corretta che presuntivamente è stata evasa, ben poteva, invero, procedere alla rateizzazione con tutte le conseguenze giuridiche che ne conseguono".

Tali disposizioni, tuttavia, vengono richiamate non per richiedere l'applicazione della causa di non punibilità o l'applicazione dell'attenuante speciale, ma ai fini di dimostrare l'insussistenza del dolo. In altri termini, l'argomento difensivo pare essere il seguente: se l'Agenzia delle Entrate avesse avanzato richieste "giuste" l'imputato avrebbe potuto procedere alla rateizzazione così dimostrando la sua volontà di non evadere le tasse.

Sennonché le due norme non hanno alcuna attinenza con il punto della sentenza attinto dal motivo, ossia la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, avendo il legislatore della riforma inteso introdurre significative modifiche alla disciplina della rilevanza penale del pagamento del debito tributario, nell'intento, come osservato dalla miglior dottrina, da una parte, di confermare e implementare la marcata vocazione riscossiva che caratterizza il sistema penale tributario e, dall'altra, a tratteggiare il volto più comprensivo, in definitiva, più equo della ius criminale in campo fiscale.

Va, ancora, aggiunto che l'imputato ha presentato i modelli unici 2013, 2014 e 2015 sei giorni dopo l'inizio della verifica fiscale senza, peraltro, effettuare alcun versamento a seguito della presentazione, e che, come sottolineato dalla sentenza

d'appello, sul punto non contestata, era in possesso di "tutti i dati circa lo stato patrimoniale dell'impresa, utili per redigere la dichiarazione".

Non è dato, quindi, comprendere come l'errore commesso dagli accertatori avrebbe inciso sull'applicazione dell'art. 13 comma 2 d.lgs. 74/2000, che presuppone che la presentazione della dichiarazione e il ravvedimento operoso intervengano prima che l'agente abbia avuto conoscenza dell'attività accertativa.

Considerazioni del tutto analoghe possono essere svolte in relazione all' art. 13 bis che disciplina una circostanza attenuante il cui riconoscimento, peraltro, sino ai motivi aggiunti del 10 agosto 2026, non era stata richiesta dal ricorrente.

4.2 La lacuna argomentativa della sentenza impugnata in relazione all'argomento incentrato sulla impossibilità di accedere alla rateizzazione a causa dell'esorbitanza della pretesa erariale, quindi, a tutto voler concedere alla difesa, non giustifica l'annullamento della decisione risultando inidoneo a scalfire la tenuta logica del ragionamento probatorio attraverso cui la Corte territoriale ha desunto la sussistenza del dolo.

E' espressione di un consolidato orientamento di legittimità il principio secondo cui il vizio di motivazione che denunci la mancata risposta alle argomentazioni difensive può essere utilmente dedotto in Cassazione unicamente quando gli elementi trascurati o disattesi abbiano un chiaro ed inequivocabile carattere di decisività, nel senso che una loro adeguata valutazione avrebbe dovuto necessariamente portare, salvo intervento di ulteriori e diversi elementi di giudizio, ad una diversa pronuncia o quella che avrebbe intaccato la struttura portante della motivazione (cfr. Sez. 2, n. 37709 del 26/09/2012, Giarri, Rv. 253445; Sez. 5, n. 2916 del 13/12/2013, dep. 2014, Dall'Agnola, Rv. 257967-01; Sez. 6, n. 3724 del 25/11/2015, dep. 2016, Rv. 267723-01). In applicazione di questo principio, è stato quindi affermato che il mancato esame, da parte del giudice di secondo grado, di un motivo di appello non comporta l'annullamento della sentenza quando la censura, se esaminata, non sarebbe stata in astratto suscettibile di accoglimento, in quanto l'omessa motivazione sul punto non arreca alcun pregiudizio alla parte e, se trattasi di questione di diritto, all'omissione può porre rimedio, ai sensi dell'art. 619 cod. proc. pen., la Corte di cassazione quale giudice di legittimità (Sez. 3, n. 21029 del 03/02/2015, Dell'Utri, Rv. 263980 - 01; Sez. 2 - , n. 35949 del 20/06/2019, Liberati, Rv. 276745 - 01; Sez. 3, n. 46588 del 03/10/2019 Ud. (dep. 18/11/2019) Rv. 277281 - 01).

4.3 Il tema del dolo è ripreso dall'ultimo motivo del ricorso che denuncia la contraddittorietà della motivazione valorizzando, nuovamente, gli errori cui sarebbe incorsa la Guardia di Finanza nella determinazione dell'imposta evasa.

Il motivo è generico in quanto, nonostante il continuo richiamo a dichiarazioni dibattimentali, talvolta più volte riprodotte, non si confronta con la motivazione che contesta.

La Corte d'appello ha preso in considerazione non i valori ricostruiti dalla Guardia di Finanza ma quelli del perito e ha sottolineato, come già detto, che l'imputato era in possesso dei dati circa lo stato patrimoniale dell'impresa utili per redigere la dichiarazione, tant'è che i modelli unici SC 2013, 2014 e 2015 sono stati presentati sei giorni dopo l'apertura della verifica fiscale.

Gli errori della Guardia di Finanza e la documentazione resasi necessaria per confutare le conclusioni della verifica attengono a un momento successivo alla consumazione del reato e non intaccano il ragionamento inferenziale attraverso cui la Corte territoriale ha desunto la sussistenza del dolo specifico, ossia l'entità delle imposte evase, siccome determinate dal perito, e la reiterazione della violazione dell'obbligo dichiarativo per tre annualità.

Il dolo è stato, quindi, ricostruito sulla base di premesse che il ricorso non contesta e che non risultano contrastati da elementi di segno diverso.

Il dolo specifico, inoltre, deve sussistere al momento della scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione, potendo, la condotta successiva essere valutata sul piano probatorio per ricostruire retrospettivamente l'intenzione originaria.

Nel caso di specie, gli sforzi profusi dall'imputato per raccogliere la documentazione necessaria a confutare le conclusioni della Guardia di Finanza e l'impossibilità di far fronte al debito risultante dal verbale di accertamento, se valutati congiuntamente alle evidenze valorizzate dalla Corte territoriale, rendono tutt'altro che illogica (e certamente non manifestamente illogica) la conclusione che l'omessa presentazione delle dichiarazioni per tre anni consecutivi, con un'evasione, per l'anno d'imposta 2014, largamente superiore al doppio della soglia di punibilità, senza che negli anni successivi sia intervenuto alcun versamento, quanto meno nella misura dei debiti riconosciuti dalle dichiarazioni tardivamente presentate, fu determinata proprio dalla volontà di evadere le imposte.

5. Manifestamente infondato è il secondo motivo del ricorso che deduce la mancata risposta al terzo motivo di appello, che lamentava che il Tribunale aveva applicato la cornice edittale introdotta dalla legge 157/2019 e non quella vigente all'epoca di consumazione del reato.

La Corte d'appello, infatti, in punto di pena, riformando la sentenza appellata, che aveva determinato la pena base in anni due di reclusione, ha applicato il minimo edittale previsto dall'art. 5 nella formulazione vigente al momento di consumazione del reato, pari ad anni uno e mesi sei di reclusione, riducendolo in ragione di un terzo per le attenuanti generiche.

Per le ragioni appena esposte risulta inammissibile il terzo motivo del ricorso, che lamenta la violazione del divieto di cui all'art. 597 comma 3 cod. proc. pen., avendo la Corte d'appello riformato in senso favorevole all'imputato la pena inflitta

dal Tribunale, facendo coincidere la pena base con il minimo edittale e applicando in ragione di un terzo le attenuanti generiche.

6. Manifestamente infondato risulta anche il quinto motivo del ricorso che denuncia la violazione di legge in relazione alla mancata applicazione dell'art. 131 bis cod. proc. pen.

La Corte d'appello ha respinto la richiesta di applicazione dell'art. 131 bis cod. pen. valorizzando l'importo dell'imposta evasa e l'abitudine della condotta, rilevando che per tre anni consecutivi l'imputato aveva ommesso la presentazione delle dichiarazioni.

6.1 A tale percorso argomentativo il ricorso oppone una sequela di richiami giurisprudenziali, che, peraltro, avallano la conclusione contestata, senza individuare nel ragionamento dei giudici di merito incongruenze significative.

La distinzione fra "continuazione cd. sincronica e continuazione diacronica", cui fa riferimento il ricorso, depone in senso contrario alla tesi difensiva, venendo, nel caso in esame, in rilievo reati commessi a distanza di un anno uno dall'altro e non quella unitarietà del contesto che, secondo le Sezioni unite, connota la continuazione sincronica (Sez. U, n. 18891 del 27/01/2022, Ubaldi, Rv. 283064 - 01).

Si richiama, ancora, la giurisprudenza che impone di parametrare il disvalore della condotta non all'imposta evasa ma all'esuberanza rispetto al valore soglia, senza considerare che tale principio risulta correttamente applicato dalla Corte territoriale, che ha rilevato che l'imposta evasa superava il doppio della soglia di punibilità.

6.2 Va, poi, ricordato che il giudizio di particolare tenuità dell'offesa richiede un esito positivo della valutazione di tutte le componenti richieste per l'integrazione della fattispecie, sicché i criteri indicati nel primo comma dell'articolo 131-bis cod. pen. sono in realtà cumulativi per pervenire ad un giudizio di particolare tenuità dell'offesa ai fini del riconoscimento della causa di non punibilità ed invece alternativi quanto al diniego, nel senso che l'applicazione della causa di non punibilità in questione è preclusa dalla valutazione negativa anche di uno solo di essi (Sez. 2, n. 8979 del 14/2/2024, Costanzo; Sez. 5, n. 50171 del 30/9/ 2019, Scip; Sez. 2, n. 48555, del 10/9/2018, Bartoli).

Il rilievo dato dalla Corte territoriale all'importo dell'imposta evasa, corrispondente "a più del doppia della soglia di punibilità", costituisce, quindi, dato sufficiente a escludere l'applicazione dell'istituto.

6.3 Anche sotto il profilo del comportamento successivo, non risultano elementi che possano ribaltare la valutazione dei giudici di merito. Dalla sentenza d'appello risulta che l'imputato, sei giorni dopo "l'apertura della verifica fiscale", ha presentato il Modello Unico 2015, ma non risulta che alcun versamento sia stato

effettuato in relazione alla dichiarazione presentata. L'impegno profuso per reperire la documentazione volta a confutare le conclusioni della Guardia di Finanza o la condotta processuale, inoltre, non hanno inciso sull'offesa arrecata al bene tutelato dalla norma incriminatrice che, secondo la relazione ministeriale al d.lgs. 74/2000, è costituito dall'interesse dell'Erario "alla tempestiva percezione dei tributi". Gli atti difensivi, inoltre, lamentano che, a causa dell'esorbitante pretesa avanzata dall'Erario, l'imputato non aveva potuto accedere alla rateizzazione. Sennonché, non è stato dedotto che l'imputato abbia impugnato alcuno degli atti che veicolavano la pretesa erariale o intrapreso alcuna iniziativa finalizzata ad avvalersi degli strumenti deflattivi previsti dal diritto tributario così da pervenire a una riduzione della pretesa erariale e procedere al pagamento. Non è dato comprendere, quindi, con riferimento all'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi, quale contro azione post delictum dovrebbe essere valutata ai fini dell'applicazione della causa di non punibilità.

6.4 Manifestamente infondata risulta, infine, la questione di legittimità costituzionale sollevata con il secondo motivo nuovo. L'art. 13 comma 2 d.lgs. 74/2000 premia il ravvedimento operoso spontaneo e tempestivo ma non quello tardivo, per cui non è dato comprendere come gli errori degli agenti accertatori, che intervennero quando ormai era venuta meno la possibilità di applicazione della norma, possano rappresentare una violazione dell'art. 3 della Costituzione. In ordine alla scelta legislativa di non scriminare l'adempimento derivato dal timore dell'agente per le conseguenze che potrebbero derivare dall'attività accertativa di cui ha avuto contezza, la stessa appare del tutto razionale risultando finalizzata a non assecondare condotte evasive.

In relazione alla questione di illegittimità costituzionale dell'art. 13 bis comma 1 d.lgs. 74/2000, va osservato, come anticipato, che né con l'appello, né con i motivi aggiunti né con il ricorso per cassazione è stato chiesto l'applicazione dell'attenuante di cui all'art. 13 bis d.lgs. 74/2000. Gli scritti difensivi precedenti ai motivi nuovi facevano sì riferimento al ravvedimento operoso e agli artt. 13 e 13 bis d.lgs. 74/2000 ma ai fini di contestare la sussistenza del dolo del reato.

Solo con i motivi nuovi si è, per la prima volta, chiesta l'applicazione dell'attenuante prospettando l'illegittimità costituzionale della norma che la disciplina.

Tale risultanza rende la questione di legittimità costituzionale irrilevante non potendo, in ogni caso, l'attenuante trovare applicazione in quanto il suo riconoscimento non è stato sollecitato in sede di gravame (Sez. 2, n. 11839 del 6/3/2024, Manchisi).

Va, anche, aggiunto che la pronuncia di incostituzionalità invocata dalla difesa non consentirebbe comunque l'applicazione della circostanza alla vicenda, trovando causa l'omesso pagamento del debito tributario nell'inerzia dell'imputato

il quale non si è avvalso di alcuno degli strumenti previsti dall'ordinamento per addivenire a un accordo con l'amministrazione finanziaria per ridurre una pretesa che, va sottolineato, solo in parte risulta ascrivibile all'accertamento originante il procedimento, come si rileva dall'estratto del ruolo inserito a pag. 34 dei motivi aggiunti.

La questione è, infine, manifestamente infondata, avendo la Corte costituzionale, in relazione agli art. 13 e 13 bis d.lgs. 74/2000, sia pure nella precedente formulazione, rilevato che le norme rappresentano una delle "possibili modalità di bilanciamento degli interessi in gioco, la cui valutazione è rimessa alla discrezionalità del legislatore" (ord. 256 del 6/12/2017), trovando eventuali situazioni di svantaggio ragionevole giustificazione nell'interesse dello Stato alla integrale riscossione dei tributi evasi (sentenza n. 95 in data 1/3/2015).

7. La sentenza impugnata va quindi annullata in relazione al punto della confisca per equivalente disposta nella misura di € 285.117,09 in relazione al reato di cui al capo 2).

8. L'inaammissibilità dei motivi relativi al reato di cui al capo 3 esclude che, per tale delitto, sia venuto in essere di un valido rapporto di impugnazione e, pertanto, preclude la possibilità di dichiarare le cause di non punibilità di cui all'art. 129 cod. proc. pen., ivi compresa la prescrizione maturata, considerati i 120 giorni di sospensione intervenuti (pag. 2 sentenza del tribunale), il 30/4/2026, quindi dopo la sentenza impugnata. In caso di ricorso avverso una sentenza di condanna cumulativa, che riguardi più reati ascritti allo stesso imputato, infatti, l'autonomia dell'azione penale e dei rapporti processuali inerenti ai singoli capi di imputazione impedisce che l'ammissibilità dell'impugnazione per uno dei reati possa determinare l'instaurazione di un valido rapporto processuale anche per i reati in relazione ai quali i motivi dedotti siano inammissibili, con la conseguenza che per tali reati, nei cui confronti si è formato il giudicato parziale, è preclusa la possibilità di rilevare la prescrizione maturata dopo la sentenza di appello (Sez. U, n. 6903 del 27/05/2016, dep. 2017, Aiello, Rv. 268966 - 01).

L'ammissibilità del motivo relativo alla confisca per equivalente disposta in relazione al reato di cui al capo 2), quindi, non produce alcun effetto sulle statuizioni relative al capo 3), così da rendere non computabile ai fini prescrizionali il tempo decorso nelle more del giudizio di legittimità.

9. L'accoglimento, sebbene parziale dell'impugnazione dell'imputato, comporta l'esclusione della sua condanna alle spese del procedimento (Sez. 1, n. 3819 del 24/11/2016, dep. 2018, Bonaventura, Rv. 272283 - 01).

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente alla confisca per valore equivalente nella misura di euro 285.117,09 disposta in relazione al reato di cui al capo 2. Dichiara inammissibile nel resto il ricorso.

Così deciso il 27/8/2026