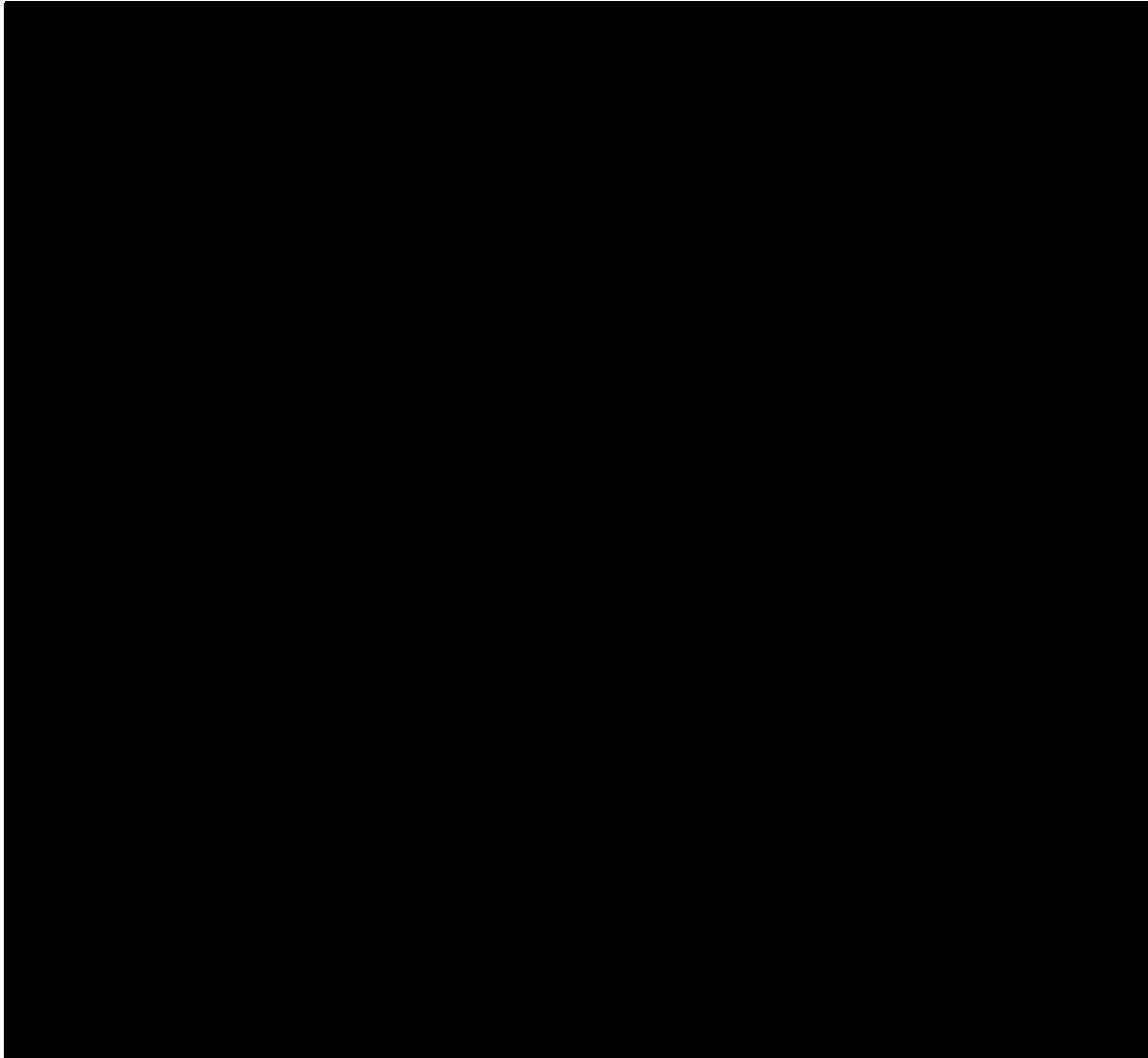




23810-19

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE



*bez*

## RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza 16.12.2011, la Corte d'appello di Messina confermava la sentenza 28.03.2017 del tribunale di Patti, appellata dalla Versaci, che l'aveva condannata alla pena condizionalmente sospesa di 1 anno ed 8 mesi di reclusione, in quanto ritenuta colpevole del delitto di dichiarazione infedele in relazione ai periodi di imposta 2010 e 2011, commesso secondo le modalità esecutive e spazio – temporali meglio descritte nei capi di imputazione sub a) e sub b) della rubrica.

2. Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'imputata, a mezzo del difensore di fiducia, iscritto all'Albo speciale previsto dall'art. 613, cod. proc. pen., articolando due motivi di ricorso, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

**2.1.** Deduce, con tali motivi – che, attesa l'omogeneità dei profili di doglianza mossi e l'intima connessione tra essi esistente, meritano congiunta illustrazione – la violazione di legge in relazione al combinato disposto degli artt. 4, d. lgs. n. 74 del 2000, 2, comma 8, d.P.R. n. 322 del 1998 e degli artt. 42, 47 e 62 bis, cod. pen. ed il correlato vizio di motivazione.

In sintesi, si sostiene che il reato non possa considerarsi configurabile avendo l'imputata presentato nei termini una dichiarazione integrativa, con cui aveva emendato quanto invece indicato con l'originaria dichiarazione in cui era stato indicato un reddito imponibile pari a soli € 100,00.

Si sostiene che le fattispecie tributarie hanno al proprio centro la condotta estrinsecantesi nella presentazione della dichiarazione tributaria da parte del contribuente, donde sarebbe arduo giustificare la mancata considerazione dell'eventuale dichiarazione integrativa predisposta dal contribuente medesimo per correggere errori e/o omissioni presenti in quella originaria. Detta dichiarazione integrativa, dunque, non costituirebbe un *post factum* privo di effetti dal punto di vista della valutazione della condotta del contribuente, costituendo essa parte integrante della condotta, a prescindere o meno dal fatto che la stessa abbia rilevanza penale. In definitiva, quindi, l'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000, quando si riferisce alle "dichiarazioni" aggancerebbe la sanzione penale ad un comportamento, ossia la presentazione della dichiarazione, che può consistere in una pluralità di atti da apprezzarsi, non già singolarmente, ma nel loro complesso ed all'interno di un arco temporale che va dal momento della presentazione della prima dichiarazione a quello oltre il quale essa non è più suscettibile di essere integrata. Dunque, contemplando espressamente la norma tributaria la possibilità di presentare una dichiarazione

integrativa, ne discenderebbe che l'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000 deve essere interpretato riferendo la "dichiarazione" non solo all'originaria ma anche a quella integrativa. Si aggiunge che l'imputata sarebbe stata costretta a presentare la prima dichiarazione "infedele" indicando un importo irrealistico per non incorrere in guai peggiori, ossia il reato di omessa dichiarazione, peraltro poi prevedendo a regolarizzare tutto nei tempi, attraverso la dichiarazione integrativa.

Si sostiene poi che l'art. 4 citato sarebbe stato erroneamente applicato anche sotto altro profilo, attesa la mancanza del dolo specifico di evasione. Si osserva che l'imputata non avrebbe presentato una dichiarazione infedele volutamente al fine di evadere, tant'è che la stessa si sarebbe poi adoperata per presentare nei termini la dichiarazione integrativa, ma vi sarebbe stata costretta a seguito di problemi societari interni che non avevano consentito di approvare il bilancio, mancando la contabilità, e dunque non era a conoscenza dell'imputata quei dati che avrebbero dovuto essere dichiarati, come del resto confermato dalle dichiarazioni dei testimoni sentiti in dibattimento (Rossello; Carinzio). Si aggiunge, poi, che la circostanza per cui non siano state successivamente pagate le imposte non proverebbe che questo fosse il fine iniziale posto a fondamento della dichiarazione infedele, motivazioni emerse in dibattimento (gravi problemi economici sopravvenuti nello stesso periodo per la società; consistenti mancati introiti, come provato dal fatto che era stato raggiunto un accordo per la ristrutturazione dei debiti societari; presenza di ingenti crediti vantati dalla società verso clienti). Infine, si contesta perché illogica e contraddittoria l'affermazione della Corte d'appello secondo cui la vera finalità della presentazione della dichiarazione integrativa era quella di sottrarsi al reato di omessa dichiarazione e di non incorrere nelle sanzioni amministrative.

Ancora, si sostiene che in ogni caso dovrebbe trovare applicazione l'art. 47, cod. pen., atteso che l'imputata, nonostante avesse affidato ad un noto studio di consulenza commerciale il compito di provvedere alla presentazione della dichiarazione (che, a suo dire, avrebbe anche disatteso le indicazioni della stessa), sarebbe stata palesemente indotta in errore dalla discrasia tra la disciplina penal-tributaria e quella tributaria, nella specie, l'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322 del 1998 posta in relazione agli artt. 43, d.P.R. n. 43 del 1973 e all'art. 1, comma 2, d. lgs. n. 471 del 1997), aventi ad oggetto la dichiarazione infedele e le sue dichiarazioni integrative. In sostanza, la contribuente avrebbe ritenuto che le dichiarazioni integrative con cui dichiarava al Fisco gli esatti elementi imponibili e l'imponibile dovuto in aumento, avessero effetti sul perfezionamento dell'illecito scaturente dalla dichiarazione originaria, e per l'esattezza correggessero le mendaci e/o errate dichiarazioni originali e di conseguenza sanassero l'illecito penale, eliminando così

le sanzioni penali e lasciando in atto solo le sanzioni amministrative. Detto errore interpretativo sarebbe stato causato verosimilmente anche dalla palese complessità e disorganicità della normativa tributaria, oscura e di difficile interpretazione, nonché sulle obiettive condizioni di incertezza sulla portata delle norme tributarie e sul loro ambito di applicazione.

Infine, si censura la sentenza impugnata per aver negato le circostanze attenuanti generiche, segnatamente valorizzando in senso ostativo l'importo delle imposte evase e la mancata respiscenza dell'imputata.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

**3.** Il ricorso dev'essere complessivamente rigettato.

**4.** È anzitutto affetto da genericità per aspecificità, in quanto non si confronta con le argomentazioni svolte nella sentenza impugnata che confutano in maniera puntuale e con considerazioni del tutto immuni dai denunciati vizi motivazionali le identiche doglianze difensive (che, vengono, per così dire "replicate" in questa sede di legittimità senza alcun apprezzabile elemento di novità critica), esponendosi quindi al giudizio di inammissibilità.

Ed invero, è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che è inammissibile il ricorso per cassazione fondato su motivi non specifici, ossia generici ed indeterminati, che ripropongono le stesse ragioni già esaminate e ritenute infondate dal giudice del gravame o che risultano carenti della necessaria correlazione tra le argomentazioni riportate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione (v., tra le tante: Sez. 4, n. 18826 del 09/02/2012 - dep. 16/05/2012, Pezzo, Rv. 253849).

**5.** Lo stesso è comunque da ritenersi infondato, atteso che la Corte d'appello ha spiegato, con motivazione adeguata e del tutto immune dai denunciati vizi, le ragioni per le quali ha ritenuto del tutto infondata la doglianza difensiva in ordine alla insussistenza del reato di dichiarazione infedele nonché in ordine al mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche.

**6.** Ed invero, quanto al primo motivo, i giudici di appello evidenziano come la presentazione delle dichiarazioni integrative non assume alcuna valenza sulla rilevanza penale della condotta. Risulta infatti che l'imputata, nella sua qualità, aveva presentato dichiarazioni dei redditi per gli anni 2010 e 2011 indicando un reddito imponibile pari a 100,00 €, a fronte di ben altri elementi attivi imponibili (pari,



come risulta dalle imputazioni ad oltre 6,5 mln. di € per il 2010 e ad oltre 1,2 mln. di € per il 2011, con imposte evase pari rispettivamente a più di 1 mln. di € ed a oltre 229 mila euro). Aggiungono i giudici di appello come non vi fossero altre ragioni, se non quella di evadere le imposte sui redditi, che avrebbero dovuto indurla a presentare dichiarazioni infedeli, come dimostrato dal fatto che le imposte evase non sono state poi pagate. Inoltre, si aggiunge, nel momento in cui la stessa presentava una dichiarazione infedele in cui attestava di aver percepito - si noti, per ben due consecutive annualità di imposta - redditi pari a 100,00€, non poteva certo ignorare che la società (si noti, una S.p.a.) avesse percepito ben altri redditi. I giudici hanno poi escluso qualsiasi efficacia scriminante alla mancata predisposizione dei bilanci e/o alle difficoltà in cui versava la società, aggiungendo che la ragione principale della presentazione della dichiarazione integrativa doveva rinvenirsi nella possibilità di sottrarsi sia al reato di omessa presentazione della dichiarazione, sia di non incorrere eventualmente in sanzioni amministrative.

**7.** Al cospetto di tale apparato argomentativo, le doglianze della ricorrente, dunque, appaiono manifestamente infondate, in quanto si risolvono nel "dissenso" sulla ricostruzione dei fatti e sulla valutazione delle emergenze processuali svolta dai giudici di merito, operazione vietata in sede di legittimità, attingendo la sentenza impugnata e tacciandola per una presunta violazione di legge e per un vizio motivazionale con cui, in realtà, si propone una doglianza non suscettibile di sindacato da parte di questa Corte. Deve, sul punto, ribadirsi infatti che il controllo di legittimità operato dalla Corte di cassazione non deve stabilire se la decisione di merito proponga effettivamente la migliore possibile ricostruzione dei fatti, ne' deve dividerne la giustificazione, ma deve limitarsi a verificare se tale giustificazione sia compatibile con il senso comune e con i limiti di una plausibile opinabilità di apprezzamento (v., tra le tante: Sez. 5, n. 1004 del 30/11/1999 - dep. 31/01/2000, Moro, Rv. 215745).

**8.** Sul punto, quanto alla irrilevanza penale della presentazione della dichiarazione integrativa, il tema è stato già oggetto di esame da parte di questa Corte con due decisioni (Sez. 3, n. 27967 del 19/04/2017 - dep. 06/06/2017, Pmt in proc. Trapani, non massimata; Sez. 3, n. 40618 del 03/07/2013 - dep. 01/10/2013, Ferrarin, non massimata), i cui principi questo Collegio condivide e che meritano pertanto di essere riaffermati.

In particolare l'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000, nella formulazione previgente alla novella operata dal D. Lgs. n. 158 del 2015 (e, per quanto qui di interesse, alla data in cui il reato è stato consumato, nella formulazione precedente alle modifiche

apportate dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettere d) ed e), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, modificato in sede di conversione, non applicabile al caso di specie ex art. 2 c.p. in quanto più sfavorevole per il contribuente, avendo ristretto la soglia di punibilità dell'imposta evasa ad euro cinquantamila ed indicando un ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione "comunque" superiore a euro due milioni), nel prevedere il reato di dichiarazione infedele, così stabiliva: "1. *Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 103.291,38 (lire duecento milioni); b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 2.065.827,60 (lire quattro miliardi)*".

La norma trova il suo antecedente storico nella contravvenzione di dichiarazione infedele di cui all'art. 1, comma 2, lett. c), della legge n. 516 del 1982, la quale aveva però un ambito di applicazione assai più ristretto, riguardando solo la mancata indicazione nella sola dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette dei redditi fondiari, di capitale o di altri redditi, in relazione ai quali il contribuente non fosse obbligato ad annotazioni in scritture contabili. Inoltre, in precedenza, la soglia di punibilità della dichiarazione era riferita, non all'ammontare dell'imposta evasa, ma a quello dei redditi di cui era stata omessa l'indicazione, pur se poi in fatto nessuna imposta fosse dovuta. Rispetto alla precedente previsione di cui alla legge n. 516 del 1982, l'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000 rappresenta un ritorno al modello punitivo presente nell'art. 56, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, che puniva, indipendentemente dal tipo di reddito, chiunque presentasse una dichiarazione incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato fosse superiore a £. 5.000.000.

**9.** L'art. 4, come è noto, è stato oggetto di modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 158 del 2015. In particolare, a seguito della novella, la fattispecie penale così recita: "1. *Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle*

*singole imposte, a euro centocinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni. 1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)".*

Limitando, in questa sede, l'attenzione, tra gli elementi costitutivi del reato, alla condotta che riveste la rilevanza penale, il legislatore del 2015 non ha inteso modificare (come invece avvenuto, ad esempio, con riferimento ad altre fattispecie penali tributarie, come quelle dell'art. 2 e dell'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, in cui il legislatore ha esteso l'ambito applicativo delle predette fattispecie sopprimendo l'aggettivo "annuali" riferito sia alla dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) il riferimento alla indicazione in una delle dichiarazioni "annuali".

Nel nuovo art. 4, la struttura della condotta - consistente nella indicazione, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi - è rimasta infatti inalterata, fatta eccezione per la sostituzione del termine "fittizi" con "inesistenti".

**10.** Ciò comporta, quindi, che, a differenza di quanto stabilito per le predette fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 74 del 2000, per il delitto di dichiarazione infedele, il legislatore ha inteso circoscrivere la rilevanza penale alla sola presentazione della dichiarazione "annuale".

Le dichiarazioni prese in considerazione dalla norma sono, dunque, solo la dichiarazione annuale in tema di imposta sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche che i soggetti sono obbligati a presentare ai sensi degli artt. 1-6 del

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e la dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto disciplinata dall'art. 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Sono escluse invece tutte le altre tutte le altre dichiarazioni fiscali presenti nel nostro ordinamento.

**11.** Il riferimento alla "annualità" della dichiarazione ha, peraltro, inevitabili effetti non solo sul piano della delimitazione dell'ambito applicativo della fattispecie penale (che, come correttamente sostenuto dalla Corte d'appello nell'impugnata sentenza, è limitato alla presentazione della sola dichiarazione annuale e non anche della eventuale dichiarazione integrativa), ma anche del momento consumativo del reato.

Quanto al momento consumativo, infatti, non v'è dubbio che il delitto in esame integri un reato istantaneo, poiché si intende perfezionato con la presentazione della dichiarazione annuale infedele, non rilevando ai fini della consumazione la circostanza dell'eventuale presentazione integrativa, poiché il *dies a quo* ai fini del calcolo del termine di prescrizione del reato dovrà intendersi decorrente dalla data della presentazione della prima dichiarazione. Trattasi di principio, come detto, già affermato da questa Corte (con le già citate Sez. 3, n. 40618 del 3 luglio - 1° ottobre 2013, *non massimata*; Sez. 3, n. 27967 del 19/04/2017 - dep. 06/06/2017, *Pmt in proc. Trapani, non massimata*) - cui questo Collegio intendere dare continuità, anche in considerazione della mancata modifica ad opera della "novella" del 2015 della fattispecie penale in esame sul punto della natura "annuale" della dichiarazione - che, in una fattispecie analoga alla presente in cui una dichiarazione del 2004 (infedele) era stata "corretta" con una dichiarazione integrativa nel 2007, nel ribadire che il reato di cui all'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000 è di natura istantanea e si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale relativa ad una delle imposte indicate nell'art. 4 del D.lgs. 74 del 2000, ha ulteriormente precisato che *"alcuna rilevanza assume, ai fini della integrazione del reato, la successiva dichiarazione integrativa effettuata anni dopo"* (nella specie, in data 15 giugno 2007). Alla luce dei predetti rilievi, infondato si appalesa quanto sostenuto dalla difesa dell'imputata circa la rilevanza della dichiarazione integrativa in senso escludente la responsabilità della stessa.

**12.** Non diversamente privo di pregio è il richiamo da parte della ricorrente all'asserita assenza di dolo specifico.

Come è noto, infatti, il delitto di dichiarazione infedele è certamente un reato a dolo specifico consistente nel *"fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto"*. In altri termini, è necessaria una coscienza e volontà con riferimento



alla indicazione di costi fittizi o alla omessa indicazione di ricavi (come nel caso di specie, essendo palese che la indicazione, si noti, per due anni consecutivi di imposta, di un reddito imponibile di una S.p.A. pari a 100,00€ per anno, rendeva evidente senza particolari accertamenti la consapevolezza dell'imputata di indicare elementi falsi), accompagnati dall'intento di evadere le imposte. Intento che, come chiaramente desumibile da quanto *supra* esposto, deve essere valutato al momento della consumazione del reato, ossia al momento della presentazione della dichiarazione originaria essendo irrilevante quella integrativa per le ragioni specificate, essendo quindi evidente il fine di evasione delle imposte a fronte della dichiarazione di un reddito imponibile di fantasia e *prima facie* incredibile nel suo ammontare, posto che detta dichiarazione sottraeva al Fisco il reale imponibile, poi indicato nella dichiarazione integrativa, senza che peraltro la contribuente abbia mai provveduto successivamente a pagare le imposte, essendo comunque irrilevanti le vicende societarie che avrebbero inciso sulla presentazione della prima dichiarazione infedele. Tale consapevolezza, si noti, non è necessaria con riferimento al superamento delle soglie di punibilità essendo tale dato automaticamente (e matematicamente) ricavabile dalla stessa condotta precedente, di cui costituisce una conseguenza inevitabile.

**13.** Quanto, poi, all'applicabilità dell'art. 47, cod. pen., si tratta di doglianza del tutto priva di pregio, essendosi infatti recentemente ribadito che ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 d.lgs. 74 del 2000, la mancata conoscenza, da parte dell'operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell'art. 5 cod. pen., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extra-penale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile (Sez. 7, n. 44293 del 13/07/2017 - dep. 26/09/2017, Hu, Rv. 271487).

Del resto, questa stessa Corte ha avuto modo di precisare, proprio in materia tributaria, che il principio secondo il quale l'ignoranza, della legge penale scusa quando si versi in caso di ignoranza inevitabile, affermato dalla Corte costituzionale con sentenza 24 marzo 1988, n. 364, non può non valere - ed a maggior ragione - per ogni difficoltà interpretativa che si presenti per il "comune cittadino" come "inevitabile" (Sez. 3, n. 14657 del 24/09/1990 - dep. 08/11/1990, Monti, Rv. 185695). Il che comporta, quindi, per l'operatore professionale, l'inoperatività dell'errore scusabile, tanto di diritto quanto di fatto, quando lo stesso cada non solo sulla norma extra-penale integratrice del precetto penale, ma anche sulla norma tributaria (nella specie, l'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322 del 1998 posta in



relazione agli artt. 43, d.P.R. n. 43 del 1973 e all'art. 1, comma 2, d. lgs. n. 471 del 1997), non certo predisposta ai fini della definizione dei reati e quindi non integrante la norma penale di cui all'art. 4, d. lgs. n. 74 del 2000.

**14.** Ne discende, pertanto, l'inapplicabilità dell'art. 47, cod. pen., attesa la pacifica irrilevanza della dichiarazione integrativa ai fini della "sanatoria" di quanto falsamente dichiarato con la dichiarazione originaria, come del resto consegue dalla lettura del disposto dell'art. 15, d. lgs. n. 74 del 2000. Detta disposizione, sotto la rubrica «*Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie*», recita "1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione".

L'interpretazione più corretta della predetta disposizione è nel senso che solo "l'obiettiva incertezza" della norma tributaria integrativa del precetto penale rileva, in quanto la *ratio* di quanto affermato nella iniziale clausola di riserva ("Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale") è frutto di una precisa scelta del legislatore, che ha inteso ampliare lo spettro dell'ignoranza inevitabile ex art. 5 c.p., sganciandola dall'elemento soggettivo sottesa all'errata cognizione del precetto stesso.

Quanto sopra, del resto, è confermato dall'esistenza dello specifico precedente normativo dell'art. 6, co. 2, d. lgs. n. 472 del 1997, individuato nell'art. 8, d. lgs. n. 546 del 1992 (che, in tema di "Errore sulla norma tributaria", prevede la non applicabilità delle sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie da parte della commissione tributaria "quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce"), disposizione che è stata interpretata dall'Erario (cfr. Circolare Min. Econ. e Finanze, n. 98/E del 23.04.1996) nel senso che per incertezza oggettiva deve ritenersi quella "non derivante dalle condizioni soggettive del ricorrente".

**15.** Resta, infine, da esaminare la censura relativa al mancato riconoscimento delle attenuanti generiche, negate dalla Corte d'appello valorizzando in chiave ostativa l'importo consistente delle imposte evase e la mancata resipiscenza dell'imputata.

Sul punto, nessun vizio è ravvisabile nel diniego espresso, dimenticando infatti la ricorrente che la sussistenza di circostanze attenuanti rilevanti ai fini dell'art. 62-bis cod. pen. è oggetto di un giudizio di fatto e può essere esclusa dal giudice con motivazione fondata sulle sole ragioni preponderanti della propria decisione, non

sindacabile in sede di legittimità, purchè non contraddittoria e congruamente motivata, neppure quando difetti di uno specifico apprezzamento per ciascuno dei pretesi fattori attenuanti indicati nell'interesse dell'imputato (Sez. 6, n. 42688 del 24/09/2008 - dep. 14/11/2008, Caridi e altri, Rv. 242419).

**16.** Solo per completezza dev'essere precisato che nessuno dei due reati è ancora estinto per prescrizione, dovendosi computare in aggiunta al termine di prescrizione massima (16.06.2019, più breve, in quanto riguardante la dichiarazione infedele relativa all'anno di imposta 2010, individuando quale *dies a quo* il 16.12.2011), il periodo di sospensione del termine di prescrizione pari a gg. 162 (gg. 60, per impedimento difensore dal 27.06.2016 all'8.11.2016; gg. 60, per impedimento dell'imputato dall'8.11.2016 al 14.02.2017; gg. 42, su richiesta del difensore dal 14.02.2017 al 28.03.2017), con conseguente maturazione del termine per il reato sub a) alla data del 25.11.2019, laddove quello relativo al reato sub b), riguardando il periodo di imposta 2011, con presentazione della dichiarazione dei redditi il 20.12.2012, si sarebbe prescritto in data 20.06.2020, cui vanno aggiunti i gg. 162 di sospensione, con definitiva maturazione in data 29.11.2020.

**17.** Al rigetto del ricorso segue la condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

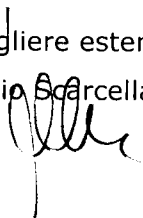
### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, l'8 aprile 2019

Il Consigliere estensore

Alessio Scarcella



Il Presidente

Elisabetta Rosi

