

*Sentenza n. 38382 del 22 settembre 2015 (ud 15 luglio 2015) - della
Cassazione Penale, Sez. III - Pres. MANNINO Saverio Felice - Est. ANDREAZZA
Gastone - Pm. CANEVELLI Paolo*

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MANNINO Saverio Felice - Presidente -
Dott. GRILLO Renato - Consigliere -
Dott. DI NICOLA Vito - Consigliere -
Dott. GRAZIOSI Chiara - Consigliere -
Dott. ANDREAZZA Gastone - rel. Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

B.L., n. a (OMISSIS);

P.G., n. a (OMISSIS);

Pi.Bi., n. a (OMISSIS);

avverso la sentenza della Corte d'Appello di Milano in data
31/10/2014;

udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Gastone Andreazza;

udite le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto
Procuratore generale Dott. CANEVELLI Paolo, che ha concluso per
l'inammissibilità.

RITENUTO IN FATTO

1. B.L., P.G. e Pi.Bi. hanno proposto ricorso nei confronti della sentenza della Corte d'Appello di Milano di conferma della sentenza del Tribunale di Milano di condanna degli stessi, rispettivamente quali legale rappresentante e presidente della G.b.l. S.r.l. (svolgente attività di costruzione e vendita di immobili), consigliere di amministrazione della G.b.l. e quale legale rappresentante della Costruzioni Metauria S.r.l. (socio della G.b.l. S.r.l.) per il reato di cui al D.lgs. n. 74 del 2000, [art. 3](#), quanto al periodo d'imposta 2006 (per i precedenti periodi è stata dichiarata l'improcedibilità per intervenuta prescrizione) in relazione all'indicazione, nella dichiarazione annuale relativa, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo.

2. Con un primo motivo B.L. lamenta l'inosservanza degli [artt. 191](#) e [526](#) c.p.p. in relazione agli [artt. 63](#), [431](#), [514](#) e 195 c.p.p.. In particolare, osserva che la Corte d'Appello, disattendendo le relative doglianze, ha ritenuto utilizzabili sia le dichiarazioni rilasciate dagli acquirenti degli immobili della G.b.l. agli agenti della Guardia di Finanza sia il processo verbale di contestazione del 28/04/2008 degli stessi agenti in palese violazione delle regole processuali di cui a tali norme. Quanto alla utilizzabilità del processo verbale di contestazione, deduce infatti, a prescindere dall'improprio richiamo

dell'[art. 234](#) c.p.p. effettuato dai giudici, il contrasto con le disposizioni di cui all'[art. 63](#) c.p.p. in quanto, pur essendo chiaro sin dall'inizio dell'indagine che la fattispecie avrebbe potuto integrare gli estremi di fatto - reato, nè al legale rappresentante della società nè ai suoi contraenti sono state date le garanzie cui ha diritto l'indagato. Quanto all'utilizzazione delle dichiarazioni, poi, è rimasta disattesa la censura che faceva leva sulla violazione dell'[art. 195](#) c.p.p., commi 3 e 4 stante l'inascoltata richiesta formulata dai difensori all'udienza del 28/11/2011 di sentire tutte le persone cui venivano attribuite de relato le dichiarazioni poste a fondamento dell'accusa, gravando comunque su tali atti il divieto di lettura di cui all'[art. 514](#) c.p.p. e la loro inutilizzabilità ex [artt. 191](#) e [526](#) c.p.p..

2.1. Con un secondo motivo lamenta la mancanza di motivazione risultante dal confronto tra il testo del provvedimento impugnato e l'atto di appello in ordine alla sussistenza del reato. Osserva che la Corte d'Appello ha sostanzialmente valorizzato, oltre alle dichiarazioni rese dagli acquirenti, anche le proposte di acquisto esibite dagli stessi recanti un prezzo superiore a quello indicato nel rogito nonchè le inserzioni pubblicitarie relative all'offerta in vendita degli appartamenti importanti valori nettamente superiori a quelli indicati nel rogito oltre alle indicazioni dell'Agenzia del territorio circa i valori al metro quadro riferibili a quegli stabili; tuttavia, le somme asseritamente sottratte alla contabilità ufficiale riepilogate in sentenza non appaiono produrre i risultati numerici oggetto del capo d'imputazione per le annualità contestate posto che non sono state in realtà fornite indicazioni certe sulla effettiva sussistenza, entità e destinazione delle somme extracontabili. In particolare è impossibile individuare con sicurezza, incidendo ciò soprattutto sul superamento delle soglie di punibilità, quanto in più, rispetto ai valori indicati nei rogiti, gli acquirenti abbiano pagato in base ad una mera congettura relativa al valore effettivo di mercato degli immobili. Aggiunge come nessuna analisi i giudici abbiano fatto degli elementi attivi che nella specie sarebbero stati effettivamente percepiti in misura superiore a quella dichiarata. Nè la Corte ha spiegato, se non con motivazione del tutto apodittica, quali artifici ulteriori oltre alla mera sottofatturazione sarebbero stati posti in essere come elemento necessario per integrare il reato e per distinguerlo da quello di dichiarazione infedele di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 4](#) nel quale il fatto avrebbe dovuto più propriamente essere inquadrato.

2.2. Con un terzo motivo lamenta la violazione degli [artt. 132](#) e [133](#) c.p. con riferimento alla omessa concessione delle circostanze attenuanti generiche negate senza motivazione e senza dunque adeguare la pena al fatto.

3. P.G., con un primo motivo, lamenta l'inosservanza degli [artt. 191](#) e [526](#) c.p.p. in relazione agli [artt. 63](#), [431](#), [514](#) e [195](#) c.p.p.. In particolare, osserva che la Corte d'Appello, disattendendo le relative doglianze, ha ritenuto utilizzabili sia le dichiarazioni rilasciate dagli acquirenti degli immobili della G.b.l.

agli agenti della Guardia di Finanza sia il processo verbale di contestazione del 28/04/2008 degli stessi agenti in palese violazione delle regole processuali di cui a tali norme. Quanto alla utilizzabilità del processo verbale di contestazione, deduce

infatti, a prescindere dall'improprio richiamo dell'[art. 234](#) c.p.p. effettuato dai giudici, il contrasto con le disposizioni di cui all'[art. 63](#) c.p.p. in quanto, pur essendo chiaro sin dall'inizio dell'indagine che la fattispecie avrebbe potuto integrare gli estremi di fatto - reato, nè al legale rappresentante della società nè ai suoi contraenti sono state date le garanzie cui ha diritto l'indagato. Quanto all'utilizzazione delle dichiarazioni, poi, è rimasta disattesa la censura che faceva leva sulla violazione dell'[art. 195](#) c.p.p., commi 3 e 4 stante l'inascoltata richiesta formulata dai difensori all'udienza del 28/11/2011 di sentire tutte le persone cui venivano attribuite de relato le dichiarazioni poste a fondamento dell'accusa, gravando comunque su tali atti il divieto di lettura di cui all'[art. 514](#) c.p.p. e la loro inutilizzabilità ex [artt. 191](#) e [526](#) c.p.p..

3.1. Con un secondo motivo lamenta la mancanza di motivazione risultante dal confronto tra il testo del provvedimento impugnato e l'atto di appello in ordine alla sussistenza del reato. Osserva che la Corte d'Appello ha sostanzialmente valorizzato, oltre alle dichiarazioni rese dagli acquirenti, anche le proposte di acquisto esibite dagli stessi recanti un prezzo superiore a quello indicato nel rogito nonchè le inserzioni pubblicitarie relative all'offerta in vendita degli appartamenti importanti valori nettamente superiori a quelli indicati nel rogito oltre alle indicazioni dell'Agenzia del territorio circa i valori al metro quadro riferibili a quegli stabili; tuttavia, le somme asseritamente sottratte alla contabilità ufficiale riepilogate in sentenza non appaiono produrre i risultati numerici oggetto del capo d'imputazione per le annualità contestate posto che non sono state in realtà fornite indicazioni certe sulla effettiva sussistenza, entità e destinazione delle somme extracontabili. In particolare è impossibile individuare con sicurezza, incidendo ciò soprattutto sul superamento delle soglie di punibilità, quanto in più, rispetto ai valori indicati nei rogiti, gli acquirenti abbiano pagato in base ad una mera congettura relativa al valore effettivo di mercato degli immobili. Aggiunge come nessuna analisi i giudici abbiano fatto degli elementi attivi che nella specie sarebbero stati effettivamente percepiti in misura superiore a quella dichiarata. Nè la Corte ha spiegato, se non con motivazione del tutto apodittica, quali artifici ulteriori oltre alla mera sottofatturazione sarebbero stati posti in essere come elemento necessario per integrare il reato e per distinguerlo da quello di dichiarazione infedele di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 4](#) nel quale il fatto avrebbe dovuto più propriamente essere inquadrato.

3.2. Con un terzo motivo lamenta la violazione degli [artt. 132](#) e [133](#) c.p. con riferimento alla omessa concessione delle circostanze attenuanti generiche negate senza motivazione e senza dunque adeguare la pena al fatto.

4. Pi.Bi., con un primo motivo, lamenta l'inosservanza degli [artt. 191](#) e [526](#) c.p.p. in relazione agli [artt. 63](#), [431](#), [514](#) e [195](#) c.p.p.. In particolare, osserva che la Corte d'Appello, disattendendo le relative doglianze, ha ritenuto utilizzabili sia le dichiarazioni rilasciate dagli acquirenti degli immobili della G.b.l.

agli agenti della Guardia di Finanza sia il processo verbale di contestazione del 28/04/2008 degli stessi agenti in palese violazione delle regole processuali di cui a tali norme. Quanto alla utilizzabilità del processo verbale di contestazione, deduce

infatti, a prescindere dall'improprio richiamo dell'[art. 234](#) c.p.p. effettuato dai giudici, il contrasto con le disposizioni di cui all'[art. 63](#) c.p.p. in quanto, pur essendo chiaro sin dall'inizio dell'indagine che la fattispecie avrebbe potuto integrare gli estremi di fatto - reato, nè al legale rappresentante della società nè ai suoi contraenti sono state date le garanzie cui ha diritto l'indagato. Quanto all'utilizzazione delle dichiarazioni, poi, è rimasta disattesa la censura che faceva leva sulla violazione dell'[art. 195](#) c.p.p., commi 3 e 4 stante l'inascoltata richiesta formulata dai difensori all'udienza del 28/11/2011 di sentire tutte le persone cui venivano attribuite de relato le dichiarazioni poste a fondamento dell'accusa, gravando comunque su tali atti il divieto di lettura di cui all'[art. 514](#) c.p.p. e la loro inutilizzabilità ex [artt. 191](#) e [526](#) c.p.p..

4.1. Con un secondo motivo lamenta la mancanza di motivazione risultante dal confronto tra il testo del provvedimento impugnato e l'atto di appello in ordine alla sussistenza del reato. Osserva che la Corte d'Appello ha sostanzialmente valorizzato, oltre alle dichiarazioni rese dagli acquirenti, anche le proposte di acquisto esibite dagli stessi recanti un prezzo superiore a quello indicato nel rogito nonchè le inserzioni pubblicitarie relative all'offerta in vendita degli appartamenti importanti valori nettamente superiori a quelli indicati nel rogito oltre alle indicazioni dell'Agenzia del territorio circa i valori al metro quadro riferibili a quegli stabili; tuttavia, le somme asseritamente sottratte alla contabilità ufficiale riepilogate in sentenza non appaiono produrre i risultati numerici oggetto del capo d'imputazione per le annualità contestate posto che non sono state in realtà fornite indicazioni certe sulla effettiva sussistenza, entità e destinazione delle somme extracontabili. In particolare è impossibile individuare con sicurezza, incidendo ciò soprattutto sul superamento delle soglie di punibilità, quanto in più, rispetto ai valori indicati nei rogiti, gli acquirenti abbiano pagato in base ad una mera congettura relativa al valore effettivo di mercato degli immobili. Aggiunge come nessuna analisi i giudici abbiano fatto degli elementi attivi che nella specie sarebbero stati effettivamente percepiti in misura superiore a quella dichiarata. Nè la Corte ha spiegato, se non con motivazione del tutto apodittica, quali artifici ulteriori oltre alla mera sottofatturazione sarebbero stati posti in essere come elemento necessario per integrare il reato e per distinguerlo da quello di dichiarazione infedele di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 4](#) nel quale il fatto avrebbe dovuto più propriamente essere inquadrato.

4.2. Con un terzo motivo ha lamentato la mancanza di motivazione risultante dal confronto tra testo del provvedimento impugnato e l'atto di appello in ordine alla commissione del reato da parte del ricorrente posto che la Corte, per affermare la responsabilità di Pi. e P., ha valorizzato la loro veste di membri del C.d.a. di G.b.l. e il fatto di avere gli stessi ricevuto personalmente i pagamenti in nero dagli acquirenti senza considerare che il reato si consuma unicamente con la presentazione della dichiarazione inveritiera; di qui l'estraneità di Pi., semplice consigliere di amministrazione della G.b.l. stessa.

4.3. Con un quarto motivo ha lamentato la violazione degli [artt. 132](#) e [133](#) c.p. con riferimento alla omessa concessione delle circostanze attenuanti generiche negate senza motivazione e senza dunque adeguare la

pena al fatto.

CONSIDERATO IN DIRITTO

5. Il primo motivo dei ricorsi proposti da tutti e tre i ricorrenti, di contenuto del tutto identico, è infondato.

Quanto in primo luogo alla lamentata acquisizione del verbale di constatazione del 28/04/2008 della Guardia di Finanza, infatti, va considerato che detto atto costituisce, secondo quanto costantemente ritenuto da questa Corte, atto irripetibile, sicchè ben può essere inserito nel fascicolo per il dibattimento per accertare o riferire violazioni a norme di leggi finanziarie o tributarie (Sez. 3, n. 36399 del 18/05/2011, Aportone, Rv. 251235; Sez.3, n. 106 del 16/01/1996, Gigli, Rv. 204340).

Ne consegue che la sentenza impugnata, nell'affermare che il processo verbale in oggetto è stato acquisito agli atti ai sensi dell'[art. 234](#) c.p.p. e che è legittimamente utilizzabile ai fini della prova dei fatti, ha fatto corretta applicazione del principio appena ricordato, senza potersi trascurare, peraltro, che sempre la sentenza ha aggiunto che il contenuto dell'atto è stato comunque integralmente confermato dal teste M.llo M. nel corso della propria deposizione.

Quanto alle dichiarazioni degli acquirenti degli immobili, non è esatto che, come lascerebbe presupporre la doglianza sollevata, gli stessi, sia pure solo in parte, non siano stati esaminati in udienza quali testimoni; dagli atti processuali, accessibili a questa Corte in ragione della natura processuale del motivo sollevato, risulta infatti che, all'udienza del 28/11/2011, il processo venne rinviato ad altra data proprio per consentire la selezione dei testi da esaminare evidentemente in numero ritenuto sovrabbondante, e che, alla successiva udienza del 19/12/2011, il Tribunale ebbe a disporre per l'escussione degli stessi; all'udienza del 27/02/2012, di fatto, vennero quindi esaminati alcuni dei testi-acquirenti (segnatamente, come anche risultante dalla sentenza di primo grado, S., L.C., p., L., C., Sc., Po., Sp., Mo., G. e Ga.), venendo rigettata la richiesta difensiva di esaminare tutti i restanti.

Di qui la conseguenza che, se anche le dichiarazioni dei testi di P.G. (sostanzialmente, per la precisione, del teste M.llo M.) non fossero utilizzabili nella parte in cui gli stessi hanno riferito di dichiarazioni loro rese da acquirenti poi non esaminati in dibattimento, ciò non varrebbe certamente con riguardo alle dichiarazioni rese in sede di p.g. dai testi-acquirenti direttamente esaminati in giudizio senza che i ricorrenti abbiano precisato, come loro incombeva al fine di conferire rilievo determinante all'eccezione (e tenuto conto che le modalità di acquisto e pattuizione erano analoghe per tutti) in quale parte le dichiarazioni rese dai testi di P.G. abbiano riferito di dichiarazioni rese da acquirenti non esaminati in giudizio.

In ogni caso, è risolutivo, onde ritenere priva di decisività alcuna la doglianza sollevata, che la affermazione di responsabilità abbia in realtà fatto leva, quanto alle modalità e alle pattuizioni di acquisto degli immobili, non tanto sulle dichiarazioni de relato del M.llo M. quanto, evidentemente, sulle dichiarazioni rese direttamente in dibattimento dagli stessi acquirenti.

6. Il secondo motivo dei ricorsi, anch'esso analogo per tutti e volto a

sollevare inosservanza di legge e mancanza di motivazione quanto alla valutazione degli elementi idonei a far configurare il reato contestato, è inammissibile. Va ribadito, infatti, che alla Corte di cassazione è preclusa la possibilità non solo di sovrapporre la propria valutazione delle risultanze processuali a quella compiuta nei precedenti gradi, ma anche di saggiare la tenuta logica della pronuncia portata alla sua cognizione mediante un raffronto tra l'apparato argomentativo che la sorregge ed eventuali altri modelli di ragionamento mutuati dall'esterno (Sez. Un., n. 12 del 31/05/2000, Jakani, Rv. 216260); resta dunque esclusa, pur dopo la modifica dell'[art. 606](#) c.p.p., lett. e), la possibilità di una nuova valutazione delle risultanze da contrapporre a quella effettuata dal giudice di merito, attraverso una diversa lettura, sia pure anch'essa logica, dei dati processuali o una diversa ricostruzione storica dei fatti o un diverso giudizio di rilevanza o attendibilità delle fonti di prova (Sez. 2, n. 7380 dell' 11/01/2007, Messina ed altro, Rv. 235716; Sez.2, n. 23419 del 23/05/2007, P.G. in proc. Vignaroli, Rv. 236893).

Nella specie, invece, i motivi di doglianza proposti, più che censurare manchevolezze motivazionali sotto il profilo della congruente ricostruzione dei fatti e della loro idoneità a sorreggere le conclusioni adottate, ovvero la logicità delle affermazioni rese, appaiono sindacare, in termini tuttavia inammissibili giusta quanto appena ricordato, l'operato valutativo dei giudici di merito rispetto al compendio probatorio complessivamente rappresentato dalle dichiarazioni degli acquirenti, dal processo verbale di constatazione e dalla documentazione acquisita dalla Guardia di Finanza per ciascuno degli immobili;

merita sottolineare, in particolare, che i giudici hanno motivatamente ritenuto accertato l'ammontare effettivo degli elementi attivi rispetto a quello indicato in ragione, essenzialmente delle proposte di acquisto recanti un prezzo superiore a quello indicato in rogito e sostanzialmente corrispondente al versato, dei verbali di consegna di chiavi a fronte del ricevimento, in garanzia, di assegni bancari che venivano poi distrutti al momento del rogito, delle inserzioni pubblicitarie relative proprio agli immobili in oggetto riportanti valori nettamente superiori a quelli indicati nei rogiti e, infine, a completamento, delle indicazioni dell'Agenzia del Territorio circa i valori al metro quadro riferibili agli stabili.

Sicchè, la conclusione raggiunta in punto di configurabilità del reato contestato non appare per nulla illogica o solo apparentemente motivata. E ciò appare valere anche con riguardo alla componente fraudolenta necessariamente caratterizzante il reato per il quale è intervenuta condanna, posto che, la sentenza di primo grado, cui quella impugnata ha legittimamente rimandato, ha valorizzato gli artifici posti in essere ulteriormente rispetto alla mera sottofatturazione (quali, in particolare, l'eliminazione di ogni traccia documentale precedente il rogito, come i contratti preliminari e le proposte controfirmate, sì da impedire o rendere più difficoltosa l'attività di accertamento degli effettivi elementi attivi).

Integra infatti il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici qualsiasi comportamento del contribuente, maliziosamente teso all'evasione delle imposte ed accompagnato da una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie (Sez. 3, n. 1200 del 02/12/2011, Ciotti e altro, Rv. 251894); va aggiunto che i mezzi

fraudolenti possono anche consistere in comportamenti di per se stessi leciti, che acquistano natura illecita solo per il contesto di mendacio contabile a cui sono collegati e per lo scopo fraudolento di impedire agli uffici fiscali la scoperta di detto mendacio (Sez. 3, n. 2292/13 del 22/11/2012, Stecca, Rv. 254136, non massimata sul punto; Sez. 3, n. 1725 del 27/09/1995, Bigotti, Rv. 202947).

7. E' invece fondato il terzo motivo del ricorso di Pi.Bi., da estendere anche a P.G. in quanto formulato in termini ben riferibili anche alla posizione di questi e, dunque, per motivi non strettamente personali. Secondo quanto costantemente affermato da questa Corte, infatti, i delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, [artt. 2](#) e [3](#), si consumano nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento (tra le tante, Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014, Vidi e altro, Rv. 262358; Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012, P.M. in proc. Rigotti, Rv. 252999; Sez. 2, n. 42111 del 17/09/2010, De Seta, Rv.

248499; Sez.1, n. 25483 del 05/03/2009, Confi, comp. in proc. Daniotti, Rv. 244155; Sez. 3, n. 626 del 21/11/2008, Zipponi, Rv.

242343). Si è infatti precisato che l'assetto sanzionatorio della fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture introdotto dalla normativa del 2000 (ma altrettanto deve dirsi con riguardo alla fattispecie dell'art. 3) ha, rispetto alla disciplina precedente, focalizzato il momento consumativo del reato sulla stretta condotta della presentazione della dichiarazione stessa con il conseguente abbandono del modello del reato prodromico in precedenza considerato dal legislatore; in tal senso, infatti, depone inequivocabilmente il dato testuale dello stesso art. 2 ove la condotta è espressamente contemplata in quella di "indicare" in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi. In stretta connessione con ciò, il D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 6](#) ha previsto, inoltre, che i delitti ex artt. 2 e 3 non siano comunque punibile a titolo di tentativo; ed è significativo, in proposito, che la stessa relazione ministeriale al decreto in oggetto spieghi che la ratio della norma è quella di "evitare che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'[art. 56](#) c.p.: si potrebbe sostenere, difatti, ad esempio, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti o sottofatturazioni, scoperte nel periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato". Di qui, dunque, la conseguenza, da un lato, che solo con la condotta di presentazione della dichiarazione il reato può considerarsi perfezionato e, dall'altro, che, a differenza di quanto, in precedenza, stabiliva la L. n. 516 del 1982, [art. 4](#), lett. g) (che puniva ex se anche il semplice inserimento nella contabilità di fatture per operazioni inesistenti indipendentemente dall'allegazione alla

dichiarazione), le condotte pregresse ad essa restano, sul piano penale, irrilevanti. Ciò non significa, peraltro, come già chiarito (vedi, in particolare, Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012, P.M. in proc. Rigotti, Rv. 252999), che non possa ipotizzarsi, in consonanza con i principi generali, il concorso dell'extraneus nel reato proprio in questione, ma è necessaria, a tal fine, una condotta di determinazione od istigazione alla presentazione della dichiarazione stessa espressiva di una comune volontà di pervenire, attraverso la materiale presentazione della stessa ad opera dell'intraneus, e all'esito dei comportamenti di carattere fraudolento richiesti dalla norma, alla indicazione di elementi attivi di ammontare inferiore a quello effettivo.

Nella specie, caratterizzata dal fatto che la dichiarazione dei redditi per l'anno 2006 venne presentata unicamente dal legale rappresentante della società, ovvero B.L., la sentenza impugnata si è limitata a fondare l'affermazione di responsabilità dei restanti imputati non dichiaranti sulla sola circostanza che costoro, membri del C.d.a. della società, ebbero a ricevere personalmente, in due casi (venendo infatti richiamate le testimonianze degli acquirenti Po. e Sp.), i pagamenti "in nero", in tal modo, tuttavia, valorizzando una condotta, pur sempre pregressa rispetto al momento dichiarativo, di per sé non espressiva della volontà di concorso nei comportamenti fraudolenti e dunque nel reato contestato secondo i principi appena richiamati.

8. E' infine inammissibile, ex [art. 606](#) c.p.p., comma 3, la doglianza, formulata da B.L. con il terzo motivo di ricorso, relativamente alla omessa concessione delle circostanze attenuanti generiche, non essendo stata, su tale punto, sollevata alcuna doglianza con l'atto di appello secondo quanto risultante della stessa sentenza impugnata non confutata in merito dal ricorso.

9. In definitiva, la sentenza impugnata deve essere annullata limitatamente alle posizioni di P. e Pi. per le ragioni sopra esposte (in tal modo assorbito il residuo motivo del ricorso di entrambi finalizzato a dolersi del trattamento sanzionatorio) con rinvio ad altra sezione della Corte d'Appello di Milano che procederà a riesaminare il punto relativo alla responsabilità di entrambi nella commissione del reato alla luce dei principi sopra riaffermati.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata nei confronti del P. e del Pi. e rinvia ad altra sezione della Corte d'Appello di Milano.

Rigetta il ricorso del B. e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 15 luglio 2015.

Depositato in Cancelleria il 22 settembre 2015