Sentenza del 10/01/2019 n. 959 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Violazioni e sanzioni - Sanzione penale - Omessa dichiarazione IVA - D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5 - Contestazione recidiva - Calcolo dei termini di prescrizione e rispettivo aumento - Superamento del termine per la presentazione della dichiarazione IVA - Esclusione.

Massima:

Il reato di omessa dichiarazione dei redditi è una fattispecie delittuosa a carattere istantaneo con effetti permanenti e si consuma alla scadenza del termine perentorio fissato dalla legge per la presentazione della dichiarazione IVA . Nel caso di specie risultava scaduto sia il termine, prorogato, per la presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2005, sia il termine ordinario di prescrizione di sei anni, pur aumentato per effetto della sua interruzione, anteriormente alla contestazione della recidiva che, in ragione della sua natura costitutiva non poteva esplicare l'effetto di aumento del termine di prescrizione, già interamente decorso. La contestazione tardiva della recidiva ha estinto il reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74/ 2000.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza del 6 novembre 2017 la Corte d'appello di Milano ha confermato, respingendo l'impugnazione dell'imputato, la sentenza del 4 luglio 2016 del Tribunale di Lecco, con cui A.C. era stato condannato alla pena di anni tre e mesi quattro di reclusione, in relazione ai reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 5 e 10 (per avere, quale titolare della impresa individuale omonima e a fine di evasione, omesso di presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2005, pur avendo conseguito ricavi per Euro 865.028,00, e occultato o distrutto le scritture contabili obbligatorie relative agli 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari).

E' stata così confermata anche la confisca, diretta e per equivalente, fino alla concorrenza della somma di Euro 173.005,60, oltre accessori.

La Corte d'appello, nel disattendere l'impugnazione dell'imputato, ha escluso la estinzione per prescrizione del reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi relativi all'anno 2005, di cui al capo a) della rubrica, in considerazione dell'aumento di due terzi di tale termine per effetto della applicabilità della recidiva, contestata all'imputato successivamente al compiersi del termine ordinario di prescrizione ma anteriormente alla pronuncia della sentenza di condanna.

La Corte territoriale ha escluso anche la estinzione per prescrizione del reato di occultamento delle scritture contabili di cui al capo b) della rubrica, in considerazione della permanenza della condotta illecita di occultamento fino al momento dell'accertamento di tale reato, dal quale doveva iniziare a computarsi il corso del termine di prescrizione, non ancora decorso se così computato.

2. Avverso tale sentenza l'imputato ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, enunciati nei limiti strettamente necessari ai fini della motivazione.

2.1. Con un primo motivo ha prospettato l'illogicità della motivazione e il travisamento delle prove, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e), nella parte relativa alla affermazione della configurabilità del reato di occultamento delle scritture contabili di cui al capo b), essendovi un salto logico nella affermazione della esistenza di tali scritture e del loro occultamento da parte dell'imputato, desunti dai giudici di merito esclusivamente dalla esistenza di rapporti commerciali nell'anno 2006 tra l'impresa amministrata dall'imputato e la D& B Arredi S.r.l., posta in liquidazione volontaria dal 28/12/2006 e inattiva negli anni 2007, 2008 e 2009, con la conseguente insufficienza della prova della istituzione della contabilità, di cui era tra l'altro stata contestata all'imputato, all'atto dell'accertamento tributario, l'omessa istituzione, ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1991, art. 9, comma 1.

2.2. Con un secondo motivo ha denunciato la violazione e l'errata applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), per l'omessa considerazione, nella determinazione del reddito d'impresa, rilevante anche al fine dell'accertamento del superamento della soglia di punibilità, dei componenti negativi di reddito, con la conseguente erroneità della determinazione del reddito non dichiarato e della affermazione del superamento della soglia di punibilità di Euro 77.468,53, in quanto la Corte d'appello aveva equiparato indebitamente il totale dei ricavi desumibile dalle fatture ai redditi di impresa, omettendo di considerare i costi per l'acquisto delle materie prime e di determinare l'imposta evasa, di cui non era quindi stato adeguatamente accertato il superamento della soglia di punibilità.

2.3. Con un terzo motivo ha eccepito la violazione e la falsa applicazione dell'art. 99 c.p., comma 4, art. 157 c.p. e art. 161 c.p., comma 2, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), in relazione alla esclusione della estinzione per prescrizione del reato di cui al capo a), conseguente al rilievo da parte della Corte territoriale della configurabilità della recidiva e del dipendente aumento di due terzi del termine di prescrizione, ai sensi dell'art. 161 c.p., in quanto la relativa contestazione era stata effettuata solamente il 10/11/2015, dopo che il termine ordinario di prescrizione di sette anni e mezzo era interamente decorso, in relazione al reato di cui al capo a), consumatosi alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa ai redditi 2005, e cioè il 29 gennaio 2007, sicchè non avrebbe potuto tenersi conto del suo aumento per la recidiva, in

considerazione della natura costitutiva della contestazione della stessa. Sarebbe stato, pertanto, erroneo il rilievo dell'effetto di aumento del termine di prescrizione, conseguente alla contestazione e alla configurabilità della recidiva, in quanto compiuto in relazione a reato che, alla data di tale contestazione, era già estinto.

Analoghi rilievi ha sollevato in riferimento al reato di occultamento delle scritture contabili cui al capo b), in relazione agli anni di imposta 2004, 2005, 2006 e 2007.

2.4. Con il quarto motivo ha prospettato una ulteriore violazione degli artt. 157 e 161 c.p., ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), con riferimento al reato di cui al capo a), giacchè, anche considerando l'aumento di pena applicabile per effetto della recidiva, tale reato si era estinto per prescrizione il 29 gennaio 2017, anteriormente alla sentenza di secondo grado, pronunciata il 6 novembre 2017, con la quale quindi tale evento avrebbe dovuto essere dichiarato.

Considerato in diritto

1. Il ricorso è fondato.

2. Giova premettere che l'affermazione di responsabilità dell'imputato attiene al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, ascrittogli per avere omesso di presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2005, nonostante il conseguimento di un reddito imponibile pari a Euro 865.028,00, accertato il 26 ottobre 2009 (capo A della rubrica), e al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, ascrittogli per avere, a fine di evasione, occultato o distrutto le scritture contabili relative agli anni 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, in guisa tale da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, accertato il 26 ottobre 2009 (capo B) della rubrica. In relazione a tali reati è stata contestata, nel corso dell'udienza del 10 novembre 2015, la recidiva reiterata, ai sensi dell'art. 99 c.p., comma 4.

Sempre in via preliminare va ricordata la natura costitutiva della contestazione della recidiva, che non consente di tener conto, ai fini del calcolo dei termini di prescrizione, dell'aumento di pena derivante dalla recidiva medesima, ove questa non sia stata contestata prima dello spirare del tempo necessario a prescrivere il reato nella forma non aggravata (cfr. Sez. 3, n. 14439 del 30/01/2014, Resmini Bellotti, Rv. 258734 - 01; Sez. 2, n. 5610 del 03/11/1987, dep. 07/05/1988, Sergio, Rv. 178347 - 01), tanto che è stata ritenuta illegittima la contestazione della recidiva compiuta in presenza dei presupposti per l'immediata declaratoria di estinzione del reato per intervenuta prescrizione (cfr. Sez. 6, n. 47499 del 22/09/2015, Bolici, Rv. 265560 - 01; Sez. 6, n. 55748 del 14/09/2017, Macrì, Rv. 271745 - 01).

3. Ciò premesso deve rilevarsi la fondatezza del terzo motivo di ricorso, relativo alla erroneità della esclusione della estinzione per prescrizione del reato di omessa presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno 2005, di cui al capo a).

Tale reato ha, infatti, natura istantanea e si consuma alla scadenza del termine stabilito per la presentazione della dichiarazione omessa (cfr. Sez. 3, n. 48304 del 20/09/2016, Gioia, Rv. 268576 - 01; Sez. 3, n. 19196 del 24/02/2017, Pollastrelli, Rv. 269635 - 01). Il relativo termine di

prescrizione decorre, dunque, non dal giorno in cui l'accertamento del debito di imposta diviene definitivo, ma dal novantunesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale (Sez. 3, n. 17120 del 90/01/2015, Nicosi, Rv. 263251 - 01, nella quale è stato anche precisato che, nel vigente sistema, l'atto di accertamento ha effetti interruttivi della prescrizione, ma non costituisce più condizione di procedibilità dell'azione penale; conf. Sez. 4, n. 24691 del 03/03/2016, Villabuona, Rv. 267229 - 01; Sez. 3, n. 48578 del 19/07/2016, Pasquali, Rv. 268189 - 01).

Nel caso in esame il termine per la presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno 2005 scadeva il 31 ottobre 2006, prorogato, ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, comma 2, al 29 gennaio 2007, cosicchè il termine ordinario di prescrizione di sei anni, pur aumentato di un quarto per effetto della sua interruzione, e dunque elevato a sette anni mezzo, era scaduto il 29 luglio 2014, anteriormente alla contestazione della recidiva, che, in ragione della sua ricordata natura costitutiva, non poteva esplicare il rilevato effetto di aumento del termine di prescrizione, già interamente decorso, con la conseguente estinzione del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5: essa deve, pertanto, essere ora rilevata, con la conseguente declaratoria, rimanendo con ciò assorbite le altre censure relative a tale capo, non rilevandosi dagli altri motivi cause evidenti di proscioglimento.

4. Il primo motivo, mediante il quale è stata prospettata l'illogicità della motivazione, nella parte relativa alla affermazione della esistenza della contabilità dell'impresa dell'imputato, e alla conseguente configurabilità del reato di occultamento di quella relativa agli anni compresi tra il 2004 e il 2009, di cui al capo b) della rubrica, è fondato.

La Corte d'appello, nel disattendere la censura sollevata sul punto dall'imputato con l'atto d'impugnazione, ha evidenziato i dati, emersi a seguito della verifica fiscale compiuta presso la sede della D& B Arredi S.r.l. (cliente dell'impresa dell'imputato, da cui acquistava i materiali necessari per la sua attività di fabbricazione di mobili in legno per arredo domestico), nel corso della quale erano emersi pagamenti eseguiti nel 2004 a favore dell' A. e l'emissione da parte di quest'ultimo nel corso del 2005 di 38 fatture nei confronti di tale società, oltre che di un numero non precisato nel corso del 2006, traendone la prova dell'intrattenimento di rapporti commerciali tra tali soggetti nel corso degli anni 2004, 2005 e 2006.

Da tali elementi è stata tratta la prova della esistenza delle scritture contabili e degli altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione, e anche del loro occultamento da parte dell' A., sia negli anni 2004, 2005 e 2006, sia in quelli successivi, fino al 2009.

Il percorso logico seguito dalla Corte d'appello, per addivenire alla affermazione della istituzione e della esistenza della contabilità, dal 2004 al 2009, e del suo occultamento da parte dell'imputato, risulta, però, non del tutto logico.

Non è stato, infatti, indicato alcun elemento circa l'esistenza di tale contabilità o, comunque, della documentazione di cui è obbligatoria la conservazione a fini fiscali, nel periodo compreso tra il 2007 e il 2009, nel quale non risultano rapporti commerciali di sorta dell' A., nè con la suddetta D& B Arredi nè con altri soggetti, cosicchè l'affermazione della esistenza di tale documentazione e del suo occultamento da parte dell'imputato non può dirsi logica, essendo

fondata su una valutazione di carattere congetturale, e cioè che all'emissione di fatture nel periodo anteriore ne siano seguite altre anche in quello successivo, e cioè dal 2007 al 2009.

Inoltre la sola esistenza di fatture emesse dall'impresa dell' A., in assenza di altri elementi, circa l'esistenza della sede sociale e l'effettività della stessa, l'organizzazione d'impresa e la sua reale operatività, rende illogica l'affermazione della avvenuta istituzione delle scritture contabili nel periodo compreso tra il 2004 e il 2006, allorquando, cioè, dette fatture sarebbero state emesse, in quanto dal solo dato della emissione delle stesse è stata tratta, in assenza di altri elementi, la prova della istituzione delle scritture.

Nessun cenno vi è, poi, alla condotta di occultamento, che è una condotta positiva, dimostrabile anche attraverso indizi, facendo ricorso a massime di esperienza, indizi che, però, nel caso in esame non sono stati indicati, neppure in sintesi o per relationem, cosicchè anche la prova della realizzazione della condotta di occultamento non può dirsi certa e, soprattutto, ne è stata affermata l'esistenza all'esito di un percorso logico non corretto, in quanto la prova della esistenza e dell'occultamento delle scritture è stata affermata solamente sulla base del dato del rinvenimento di fatture attive emesse dall'imputato, in assenza di altri elementi, dunque in modo sostanzialmente assertivo.

Ciò non consente neppure di collocare cronologicamente le condotte di occultamento, contestate come accertate il 26/10/2009, anche al fine dell'eventuale estinzione di parte di esse, tenendo conto della già evidenziata contestazione della recidiva solamente in data 10/11/2015, cosicchè si impone un nuovo esame sul punto, allo scopo di consentire ai giudici di merito di indicare sulla base di quali elementi sia stata ricavata con certezza la prova della esistenza delle scritture contabili e degli altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione e fino a quale data, nonchè della realizzazione della condotta positiva di occultamento di tali documenti da parte dell'imputato.

5. In conclusione la sentenza impugnata deve essere annullata, senza rinvio limitatamente al reato di cui al capo a), per essere tale reato estinto per prescrizione, e con rinvio ad altra Sezione della Corte d'appello di Milano limitatamente al reato di coi al capo b).

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente al reato di cui al capo a), per essere tale reato estinto per prescrizione.

Annulla con rinvio la sentenza impugnata limitatamente al reato di cui al capo b), con rinvio ad altra Sezione della Corte d'appello di Milano.

Così deciso in Roma, il 18 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 10 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza