

Penale Sent. Sez. 3 Num. 15241 Anno 2020

Presidente: ROSI ELISABETTA

Relatore: MENGONI ENRICO

Data Udiienza: 26/02/2020

SENTENZA

sul ricorso proposto da

██████████ nato a ██████████ l'██████████

avverso la sentenza del 10/4/2019 della Corte di appello di Lecce, sezione distaccata di Taranto;

visti gli atti, il provvedimento impugnato ed il ricorso;

sentita la relazione svolta dal consigliere Enrico Mengoni;

udite le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luigi Cuomo, che ha concluso chiedendo dichiarare inammissibile il ricorso;

udite le conclusioni del difensore del ricorrente, Avv. ██████████ che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 10/4/2019, la Corte di appello di Lecce, sezione distaccata di Taranto, confermava la pronuncia emessa il 16/10/2017 dal locale Tribunale, con la quale ██████████ era stato giudicato colpevole del delitto di cui all'art. 2, d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e condannato alla pena di un anno di reclusione.

2. Propone ricorso per cassazione il [REDACTED], a mezzo del proprio difensore, deducendo i seguenti motivi:

- mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione. La Corte di merito avrebbe erroneamente affermato che l'imputato avesse ammesso la condotta contestata; per contro, il ricorrente avrebbe soltanto confermato che la società da lui amministrata, versando in precarie condizioni economiche, negli anni di interesse avrebbe versato a due dipendenti soltanto una parte della retribuzione risultante dalle buste paga, computando il resto al passivo nel bilancio societario, alla voce "debiti verso dipendenti";

- inosservanza o erronea applicazione della norma contestata. Nel caso di specie, difetterebbe del tutto la condotta in rubrica, atteso che le buste paga dei dipendenti non sarebbero state utilizzate in sede di elaborazione e presentazione delle dichiarazioni fiscali dei redditi prodotti dalla società, bensì con riguardo al conto economico ed al bilancio. Ne consegue (terzo motivo) che la condotta potrebbe esser inquadrata, al più, nell'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, la cui violazione, tuttavia, non sarebbe stata contestata;

- inosservanza ed erronea applicazione dell'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000 in relazione all'art. 83, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. In forza di noti precetti contabili, il ricorrente avrebbe esposto nel conto economico e nel bilancio della società, per gli anni 2012 e 2013, le retribuzioni e gli altri compensi dovuti ai due dipendenti, pur avendo corrisposto loro soltanto acconti, non anche il saldo. In tal modo, dunque, il [REDACTED] avrebbe rispettato le disposizioni in tema di formazione del conto economico e del bilancio, che prevedono che i costi debbano esser esposti per competenza e non per cassa. Come confermato, peraltro, dalla già citata esposizione in bilancio, al passivo, degli importi non versati;

- la stessa censura, in uno con il vizio motivazionale, è infine mossa con riguardo al profilo soggettivo della condotta. Il dolo specifico proprio del delitto sarebbe stato riconosciuto in sentenza con espressioni errate ed apodittiche, senza considerare che – attese le gravi perdite subite dalla società negli anni in esame – i due esercizi si sarebbero comunque conclusi con un disavanzo, anche ad esporre nel conto economico e nel bilancio gli elementi passivi ritenuti fittizi; del pari, il riferimento ai modelli DM10 presentati dalla società risulterebbe del tutto incongruo, dato che gli stessi non sarebbero mai stati acquisiti e nulla sarebbe stato contestato quanto al pagamento degli oneri contributivi.

CONSIDERATO IN DIRITTO



3. Il ricorso risulta fondato; le doglianze, peraltro, possono essere trattate in modo congiunto, attese la sostanziale identità di *ratio*, pur a fronte di profili differenti.

4. Al riguardo, occorre muovere dal carattere pacifico della condotta contestata al [REDACTED] quale l'avvenuto pagamento - a due dipendenti e per gli anni 2012 e 2013 - di somme inferiori a quelle indicate nelle rispettive buste paga; importi, questi ultimi, riportati per intero nel libro giornale della società, sì da indurre i Giudici del merito a ritenere comunque integrata la fattispecie di cui all'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000 oggetto di contestazione, ravvisandosene i caratteri oggettivi e psicologici. Altrettanto certa, inoltre, è l'esposizione in bilancio delle somme residue (comunque) dovute e non corrisposte, lì indicate quali "debiti verso dipendenti".

5. Tanto premesso e non contestato, la Corte di appello - confermando le conclusioni raggiunte dal Tribunale - ha riconosciuto la consumazione del delitto di cui all'articolo 2 in ragione dell'obiettiva divergenza tra il dato passivo esposto e quello effettivo, tale *ex se* da integrare proprio la fattispecie in rubrica e non la differente ipotesi di cui all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, quale dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Ancora, la sentenza ha riconosciuto anche il dolo specifico sotteso alla norma, evidenziando la consapevolezza - in capo al ricorrente - di inserire nelle dichiarazioni fatti parzialmente falsi, in uno con l'analoga dichiarazione resa a modello DM10 (quindi, a fini previdenziali e contributivi), "da cui deriva evidentemente un maggiore importo di oneri previdenziali (in realtà non pagati) che possono essere imputati a detrazione fiscale." Lo stesso dolo specifico, da ultimo, è stato ravvisato nella menzionata indicazione a bilancio delle somme non versate, "al fine di far rientrare le stesse nel passivo aziendale".

6. Ebbene, ritiene la Corte che questa motivazione non possa essere condivisa, imponendosi, per contro, l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata, perché il fatto non sussiste.

7. L'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000 sanziona chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

8. Muovendo dalla lettera della norma, osserva allora il Collegio che, nel caso in esame, non risulta che alcuna ipotetica falsità sia stata inserita in una dichiarazione presentata o trasmessa (elemento costitutivo della fattispecie e momento consumativo della stessa, il cui maturato termine di ostentazione, dunque, coincide con il *dies a quo* del calcolo della prescrizione), non emergendo affatto che la discrasia contabile pacificamente realizzata dal ricorrente sia

confluita in una delle dichiarazioni appena menzionate; già il primo Giudice, infatti, aveva sottolineato che il contrasto emergeva "tra quanto riportato nel libro giornale della società quale costo dedotto e quanto, invece, indicato al netto in busta paga", senza alcun riferimento alle dichiarazioni dei redditi od IVA. Di seguito, il Tribunale ha evidenziato che "il reato in questione mira a colpire ogni divergenza tra espressione contabile e realtà commerciale", così impiegando un'espressione generica che sembrerebbe riferire il delitto ad ogni discrasia meramente contabile, comunque manifestatasi, a prescindere dalla sua evidenza in sede dichiarativa. Quel che, tuttavia, non risulta corretto, atteso che – come noto – il d. lgs. n. 74 del 2000 ha individuato il profilo consumativo di molte delle condotte di reato nella effettiva presentazione di una dichiarazione, a vario titolo fraudolenta od infedele, oppure nella omessa presentazione della stessa, in tal modo rendendo irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti falsi o artificiosi (per tutte, Sez. 3, n. 52752 del 20/5/2014, Vidi, Rv. 262358).

La sentenza di appello ha poi ribadito i medesimi argomenti, senza alcun riferimento espresso a dichiarazioni presentate dalla società ai sensi dell'art. 2 in esame, così confermandosi, quindi, il radicale ed insanabile vizio della pronuncia, tale da escludere la sussistenza del reato contestato.

9. Quand'anche, poi, si concludesse in termini diversi, ossia ammettendo che una dichiarazione "alterata" fosse stata presentata per gli anni 2012 e 2013, rileva il Collegio che l'eventuale fattispecie di riferimento dovrebbe essere individuata non nell'art. 2 in rubrica, ma nel successivo art. 4, nei termini di una dichiarazione infedele. La pacifica indicazione nel bilancio – sotto la voce "debiti verso dipendenti" – delle somme dovute dalla società ed indicate nelle buste paga (e nel libro giornale), ma non effettivamente corrisposte, impedisce infatti di ritenere che il ricorrente abbia tenuto un comportamento fraudolento, o che si sia avvalso di fatture o documenti per operazioni inesistenti (le prestazioni lavorative erano state effettivamente tenute, ed i relativi costi effettivamente riportati nelle buste paga), o, ancora, che abbia impiegato altri artifici di cui all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000. Residuerrebbe, dunque, soltanto la citata fattispecie di cui all'art. 4, che sanziona l'indicazione in dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, maturate determinate soglie di punibilità; norma la cui operatività, peraltro, deve esser valutata alla luce del suo comma 1-bis, in forza del quale, ai fini dell'applicazione della sanzione, 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 (oltre che della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali). Ebbene, nel caso di specie risulta verificatasi proprio quest'ultima ipotesi, atteso che il ricorrente, nell'indisponibilità dell'intera somma da versare ai dipendenti, ne aveva pacificamente corrisposto una parte, indicando poi la residua proprio nel bilancio, alla voce citata, e correttamente riportando l'intero nello stesso atto secondo il criterio di competenza, e non di cassa, ai sensi del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

10. Quel che, peraltro, incide non soltanto sul profilo oggettivo della contestazione, escludendolo, ma anche su quello psicologico, non risultando – a fronte di una condotta tenuta in piena aderenza alle regole contabili e con trasparenza – quel dolo specifico che sostiene l'art. 2 (al pari dei successivi artt. 3 e 4) e che i Giudici del merito hanno individuato con argomento censurabile, ossia richiamando i modelli DM10 (relativi agli oneri previdenziali) che, per le ragioni appena menzionate, evidenziano la medesima discrasia oggetto del giudizio. Modelli, peraltro, che non hanno visto sorgere alcuna contestazione a carico del ██████████ dal che risultando ulteriormente la debolezza dell'argomento.

11. La sentenza deve essere dunque annullata senza rinvio, perché il fatto non sussiste, apparendo l'istruttoria ormai completa, il vizio motivazionale non sanabile ed evidente l'estraneità della condotta tenuta alla fattispecie di cui all'art. 2 in rubrica, come alle altre sopra richiamate.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata perché il fatto non sussiste.

Così deciso in Roma, il 26 febbraio 2020

Il Consigliere estensore

~~Il~~ Presidente