

Corte di Cassazione, Sezione 3 penale

Sentenza 9 settembre 2013, n. 36900

Massima redazionale

Reato - busta paga - Indicazione di una retribuzione maggiore rispetto a quella effettivamente erogata a fronte di prestazione di lavoro effettivamente svolta - delitto ex art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - configurabilità - Esclusione - Art. 3 del d.lgs. n. 74/2000 - sussistenza - Condizioni

In caso di indicazione in busta paga di una retribuzione maggiore rispetto a quella effettivamente erogata a fronte di prestazione di lavoro effettivamente svolta non si configura il delitto previsto dall'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) per il quale è invece necessario che nella dichiarazione fiscale siano indicati documenti falsi allo scopo di evadere le imposte e che la documentazione sia stata emessa a fronte di operazioni non realmente effettuate. I tali ipotesi si pone piuttosto un problema di "qualificazione giuridica del fatto", eventualmente rientrante nella tipizzazione dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), in relazione all'omessa indicazione di una parte di quanto corrisposto ai dipendenti, e non nel delitto di dichiarazione fraudolenta attraverso l'utilizzo di falsi documenti. L'articolo 3, peraltro, prevede, per l'integrazione della violazione penale, che l'imposta evasa sia superiore a 30.000 euro (al tempo circa 77.000 euro), e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione sia superiore al 5% dell'ammontare complessivo di quelli indicati in dichiarazione. Il reato di dichiarazione con documenti fittizi, invece, scattava a prescindere dall'importo dell'evasione.

Integrale

Reati tributari - Dichiarazione fraudolenta - Artifici contabili - Buste paga con importi superiori a quelli corrisposti - Rilevazione contabile di elementi passivi fittizi - Limiti

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 F. - Presidente

Dott. SARNO Giulio - Consigliere

Dott. ROSI Elisabetta - rel. Consigliere

Dott. GRAZIOSI Chiara - Consigliere

Dott. ANDRONIO Alessandro Maria - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(OMISSIS) N. IL (OMISSIS);

avverso la sentenza n. 4008/2010 CORTE APPELLO di PALERMO, del 27/04/2012;

visti gli atti, la sentenza e il ricorso;

udita in PUBBLICA UDIENZA del 27/03/2013 la relazione fatta dal Consigliere Dott. ELISABETTA ROSI;

Udito il Procuratore Generale in persona del Dott. Nicola Lettieri, che ha concluso per il rigetto;

Udito il difensore Avv. (OMISSIS) (Ndr: testo originale non comprensibile), che ha chiesto l'accoglimento del ricorso ed in subordine l'annullamento per intervenuta prescrizione.

RITENUTO IN FATTO

1. La Corte di appello di Palermo con sentenza del 24 aprile 2012, ha confermato la sentenza del Tribunale di Palermo del 9 luglio 2010 che ha condannato (OMISSIS), alla pena di quattro mesi di arresto con il beneficio della sospensione condizionale della pena, perche' nella qualita' di amministratore unico della societa' La Piana srl, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicava nella dichiarazione IVA, per l'esercizio 2003 elementi passivi fittizi per un totale imponibile di euro 4.322, evadendo la somma di euro 1.469, fatto accertato il (OMISSIS).
2. Avverso la sentenza ha proposto ricorso l'indagato, tramite il proprio difensore, chiedendone l'annullamento per i seguenti motivi: 1) Inosservanza ed erronea applicazione della legge penale per violazione dell'articolo 2 c.p.p., articolo 491 c.p.p., comma 1, e articolo 550 c.p.p., in quanto la Corte di appello ha rigettato la censura proposta in merito alla competenza funzionale del giudice di primo grado, sollevata prima dell'apertura del dibattimento di primo grado con la quale si lamenta che il giudizio era stato promosso con citazione diretta a giudizio, con elisione della celebrazione dell'udienza preliminare, necessaria in relazione al reato ascritto; 2) Nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 522 c.p.p., articolo 523 c.p.p., comma 1, e articolo 546 c.p.p., per difetto di contestazione e per mancanza di adeguata motivazione ex articolo 125 c.p.p., e motivazione contraddittoria e manifestamente illogica, con la versione fornita dall'imputato ai giudici di prime cure ossia alla mancata corrispondenza tra busta paga e retribuzione settimanale; il capo di imputazione fa riferimento ad una presunta violazione tributaria commessa durante l'esercizio 2003, in relazione a percezione di una busta paga non corrispondente ricevuta nel 2004, secondo quanto dichiarato alla Guardia di finanza nel 2004, in risposta ad un questionario, laddove si faceva espresso riferimento al tempo presente, ossia al 2004, per cui la Corte sarebbe incorsa in errore; 3) Nullita' della sentenza ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c), per violazione dell'articolo 522 c.p.p., per difetto di contestazione e mancata di adeguata motivazione, posto che a fronte della contestazione relativa all'anno 2003, il (OMISSIS) sarebbe stato condannato per un fatto diverso, ossia sulla mancata erogazione da parte del datore di lavoro di una parte delle somme riportate nella busta paga e non gia' in ordine alle prestazioni lavorative non effettuate, essendo palese la differenza tra l'annoverare tra i costi prestazioni di lavoro mai ricevute e mai pagate (capo di imputazione) ed invece il portare in contabilita' i costi del lavoro effettivamente rispondenti alla prestazione effettuata dal dipendente, ma pagati solo parzialmente (conclusioni della sentenza); 4) Nullita' della sentenza per violazione degli articoli 238 bis, 187, 192 e 546 c.p.p., per mancanza dell'imputazione e mancata enunciazione delle ragioni per le quali le prove contrarie sarebbero inattendibili, nonche' illogica e contraddittoria della motivazione, avendo i giudici disatteso la sentenza favorevole della Commissione tributaria, che ha annullato in radice l'accertamento fiscale della Guardia di finanza eseguito nel 2004; 5) Nullita' della sentenza per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, comma 3, e omessa applicazione degli articoli 3 e 4 del medesimo Decreto Legislativo e per mancata assoluzione, in quanto il fatto accertato non puo' essere considerato quale operazione fittizia, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza, posto che e' elemento indiscusso nelle sentenze la sussistenza dei due rapporti di lavoro ((OMISSIS) e (OMISSIS)), residuando solo difformita' tra importo indicato in busta paga e importo erogato i giudici avrebbero dovuto esaminare se la stessa poteva avere rilevanza penale tributaria.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Va innanzitutto rigettato il primo motivo di ricorso che censura un vizio processuale, dovendosi ritenere corretta la motivazione della reiezione dell'eccezione di cui alla pag. 4 della sentenza impugnata che ha rilevato la tardività della sollevata eccezione.

2. Va invece accolto, e con valore assorbente rispetto a tutte le altre censure, la doglianza di cui al terzo motivo, relativa alla mancanza di correlazione tra fatto contestato e fatto accertato. Per configurare infatti il reato contestato (Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2) è necessaria l'indicazione di "elementi passivi fittizi" nella dichiarazione fiscale con lo scopo di evadere le imposte attraverso l'indicazione. Infatti la giurisprudenza ha precisato che per integrare l'utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti basta che le stesse siano inesistenti dal punto di vista oggettivo, ossia che vi sia "diversità", totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti" (in tal senso, Sez. 3, n. 10394 del 14/1/2010, dep. 16/3/2010, Gerotto, Rv. 246327). L'articolo 2, si riferisce a "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" e l'articolo 1, lettera a), dello stesso decreto legislativo chiarisce che tale locuzione inerisce a quelle fatture o documenti che sono emessi a fronte di operazioni in tutto o in parte inesistenti o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. È indispensabile quindi che la documentazione fraudolenta sia stata emessa a fronte di operazioni non realmente effettuate (come richiesto per l'utilizzo dell'avverbio "realmente" nella norma definitoria menzionata di cui all'articolo 1, lettera a), del Decreto Legislativo). Invece la dichiarazione fraudolenta prevista e sanzionata dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 3, rappresenta una frode contabile alla quale deve associarsi un quid pluris artificioso non tipizzato (diverso dall'uso di fatture o altri documenti falsi, integrante l'ipotesi di cui al precedente articolo 2) ma comunque caratterizzato dalla idoneità ad indurre in errore e ad impedire il corretto accertamento della realtà contabile del soggetto che presenta la dichiarazione annuale d'imposta (è stato ritenuto che rientri nella fattispecie la tenuta di un sistema parallelo di contabilità "in nero").

Recentemente è stato precisato che il "quid pluris" rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie deve consistere in una condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile (cfr. Sez. 3 n. 2292 del 22/11/2012, dep. 16/1/2013, Stecca, Rv. 254136),

Tanto premesso e con specifico riferimento alla questione di diritto posta nel ricorso in esame, rileva il Collegio che i giudici di merito hanno evidenziato che a fronte di un rapporto di lavoro esistente, la differenza tra l'importo indicato in busta paga e quello inferiore effettivamente corrisposto, determina una fittizia indicazione di voci passive ed una decurtazione della base imponibile, con conseguente evasione IVA per la somma indicata nel capo di imputazione ed hanno ritenuto che le buste paga indicanti la corresponsione al dipendente di un compenso superiore a quello effettivamente versato sono documenti attestanti operazioni parzialmente inesistenti.

La motivazione della sentenza non è condivisibile e risulta apodittica, posto che la prestazione di lavoro risulta effettuata per cui si pone un problema di qualificazione giuridica del fatto, eventualmente rientrante nella tipizzazione di cui al menzionato Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 3, in relazione all'omessa indicazione di una parte di quanto corrisposto ai due dipendenti. D'altra parte i giudici di appello non hanno neppure specificato in che cosa consisterebbero i raggiri ed i mezzi fraudolenti adoperati dall'imputato per ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione indicata nelle buste paga e trasfusa nella dichiarazione, limitandosi ad affermare la parziale inesistenza delle operazioni, senza spiegare la ragione per la quale un comportamento omissivo costituisca un raggio e comunque un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento di tali falsi rappresentazione contenute nella dichiarazione.

Di conseguenza la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Palermo.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata e rinvia ad altra Sezione della Corte di appello di Palermo.