

Penale Sent. Sez. 3 Num. 4736 Anno 2018

Presidente: SAVANI PIERO

Relatore: CERRONI CLAUDIO

Data Udiienza: 26/10/2017

SENTENZA

sul ricorso proposto da

[REDACTED], nato a Viterbo il [REDACTED]

avverso la sentenza del 22/02/2017 della Corte di Appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Claudio Cerroni;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Paolo Canevelli, che ha concluso nel senso dell'annullamento con rinvio

udito per l'imputato l'avv. [REDACTED], che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 22 febbraio 2017 la Corte di Appello di Milano ha confermato la sentenza dell'11 maggio 2016 del Tribunale di Milano, in forza della quale [REDACTED] nella qualità di legale rappresentante della s.r.l. [REDACTED], era stato condannato alla pena di anni due di reclusione, unificati i fatti sotto il vincolo della continuazione, per i reati di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, stante rispettivamente l'omessa indicazione di elementi attivi

per i periodi di imposta 2008 e 2009 e l'omessa presentazione di dichiarazioni fiscali quanto all'anno 2010, con le conseguenti evasioni d'imposta.

2. Avverso la predetta decisione è stato proposto ricorso per cassazione articolato su tre motivi di impugnazione.

2.1. Col primo motivo il ricorrente, in relazione al dedotto vizio di cui all'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., ha eccepito il mancato scorporo dell'Iva in tesi evasa in relazione alle entrate in conto corrente, laddove al contrario l'imposta era stata erroneamente calcolata sul lordo. Né la Corte territoriale aveva inteso dare seguito alla richiesta di rideterminazione delle somme contestate, che avrebbe condotto, previa considerazione degli elementi passivi relativi a stipendi ed affitti, al calcolo di un'imposta evasa inferiore alla soglia di punibilità all'epoca prevista. In ogni caso era stata peraltro operata un'indebita commistione tra le somme transitate sui conti societari e su quelli personali, mentre non era stato tenuto conto degli elementi passivi delle voci espressamente riferite invero al versamento di stipendi, tredicesime ed affitti verso soggetti determinati.

2.2. Col secondo motivo, sempre in ordine al preteso vizio motivazionale, il ricorrente ha osservato che non vi era mai stata produzione documentale, quanto agli estratti conto bancari e alle fatture consegnate dallo stesso imputato agli organi accertatori, né le risultanze di cui al processo verbale di accertamento erano state sottoposte al vaglio dibattimentale. Mentre non poteva richiedersi all'imputato di rimediare alle omissioni della pubblica accusa, laddove l'omessa produzione delle fatture rappresentava violazione dei diritti di difesa.

2.3. Col terzo motivo infine, anche in relazione alla violazione di cui all'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., è stato contestato l'omesso rilievo attribuito alle causali di prelievo dai conti, siccome rappresentate dall'imputato in relazione al versamento di stipendi, tredicesime ed affitti, a tal fine non rilevando l'assenza di magazzino siccome indicata dallo stesso , le cui dichiarazioni tra l'altro erano state assunte in violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen.. In conseguenza di ciò, doveva quindi tenersi conto degli elementi passivi in tal modo risultanti.

3. Il Procuratore Generale ha concluso nel senso dell'annullamento con rinvio.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è inammissibile.

4.1. La Corte osserva peraltro in via preliminare che l'esame dei motivi di ricorso può essere effettuato prendendo in considerazione sia la motivazione della sentenza impugnata sia quella della sentenza di primo grado, e ciò in

quanto i giudici di merito hanno adottato decisioni e percorsi motivazionali comuni, che possono essere valutati congiuntamente ai fini di una efficace ricostruzione della vicenda processuale e di una migliore comprensione delle censure del ricorrente.

E' infatti appena il caso di ricordare che qualora il giudice d'appello abbia accertato e valutato, come in specie, il materiale probatorio con criteri omogenei a quelli usati dal giudice di primo grado, le motivazioni delle sentenze dei due gradi di merito costituiscono una sola entità logico-giuridica, alla quale occorre far riferimento per giudicare della congruità della motivazione, integrando e completando quella adottata dal primo giudice le eventuali carenze di quella d'appello (Sez. 1, n. 1309 del 22/11/1993, dep. 1994, Scardaccione, Rv. 197250). Invero, allorché le sentenze di primo e secondo grado concordino nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento delle rispettive decisioni, la struttura motivazionale della sentenza di appello si salda con quella precedente per formare un unico complesso corpo argomentativo (*ex plurimis*, Sez. 1, n. 8868 del 26/06/2000, Sangiorgi, Rv. 216906).

4.2. Per quanto concerne il primo motivo d'impugnazione, e fatto salvo quanto si dirà *infra* in ordine al terzo motivo di censura, la Corte milanese ha espressamente ritenuto l'irrilevanza del lamentato mancato scorporo dell'Iva dagli elementi attivi evidenziati e relativi alle voci in entrata sui conti bancari, personali ovvero della società di cui il era legale rappresentante. In proposito, infatti, il provvedimento impugnato – al riguardo il ricorrente neppure prende posizione – ha osservato come in ogni caso, anche procedendo allo scorporo dell'imposta indiretta dall'ammontare degli elementi attivi sarebbe stata superata la soglia di non punibilità di cui agli artt. 4 e 5 citt., come peraltro si evince dai prospetti riportati alla pag. 10 della sentenza della Corte territoriale.

Né rileva la censurata omessa considerazione di voci passive come stipendi ed affitti, voci che (v. anche *infra*) non potevano considerarsi attendibili.

In fatto, ed in relazione alle richiamate imputazioni, l'odierno ricorrente aveva presentato negli anni di riferimento dichiarazioni fiscali denunciando un volume d'affari pari a zero, mentre nel 2010 - anno per il quale in tesi difensiva la mancata considerazione di affitti e stipendi aveva provocato il superamento della soglia di non punibilità - vi era stata altresì omissione nella stessa presentazione delle dichiarazioni sui redditi e sul valore aggiunto. In proposito, gli accertatori avevano inteso così avvalersi delle cospicue movimentazioni bancarie che avevano interessato i conti sociali e personali, "riferibili a un'attività commerciale del tutto sconosciuta al fisco", movimentazioni bancarie che, quanto alle voci in entrata, avevano condotto ai conteggi di cui alle contestazioni, tali da determinare un'evasione d'imposta sempre superiore alle soglie di punibilità.

4.3. Manifestamente infondato è anche il secondo motivo d'impugnazione, che da un lato si fonda su un equivoco, e dall'altro sul mancato confronto con le motivazioni rese nei giudizi di merito (v. *supra*, quanto ai principi applicabili in ipotesi di cd. doppia conforme).

Da una parte, infatti, le fatture di cui il [] lamenta la mancata disponibilità e/o consultazione sono quelle che il medesimo aveva consegnato agli accertatori, ed in ogni caso esse non rappresentavano fatture di acquisto bensì di vendita (come riportato a pag. 1 della sentenza del Tribunale milanese).

Appare evidente al riguardo la materialità dell'errore compiuto dalla Corte territoriale, laddove in ogni caso il provvedimento impugnato ha infatti osservato che, al di là dell'ammontare delle fatture ed anche scorporando il 20% sull'intero ammontare degli elementi attivi, vi sarebbe stato il superamento della soglia. La fattura che può rappresentare elementi attivi è infatti solamente quella di vendita, dalla quale eventualmente detrarre l'imposizione indiretta da corrispondere al Fisco. In definitiva la detrazione integrale dell'Iva dall'intero ammontare dell'imposta ritenuta dovuta comunque conduceva ad un risultato penalmente rilevante, tanto ai fini di cui all'art. 4 che a quelli relativi all'art. 5 d.lgs. 74 cit..

D'altro canto, in ordine al mancato confronto del ricorso con le motivazioni somministrate in sede di merito, il Tribunale di Milano aveva espressamente dato conto che al [] era stato consegnato il prospetto risultante dai movimenti dare e avere dei conti bancari (ivi espressamente ed analiticamente richiamati), ma che al riguardo lo stesso odierno ricorrente non aveva inteso fornire alcuna giustificazione. Al riguardo, siffatto passaggio non è mai stato revocato in dubbio, tant'è che l'imputato ha semmai inteso sostenere la tesi che rilevanti, ai fini della ricostruzione reddituale, dovevano solamente considerarsi le entrate sui conti bancari, conti che all'evidenza, e di per sé, mai sono stati revocati in dubbio nella loro oggettività.

D'altronde il rilievo sui cui si spende sostanzialmente il motivo di censura è quello relativo alle fatture, per il quale valgono le osservazioni già svolte.

4.4. In relazione infine al terzo motivo d'impugnazione, il ricorrente parimenti non si confronta con i provvedimenti di merito.

Per quanto infatti concerne i pretesi costi da recare in detrazione, già in primo grado, contrariamente all'assunto dell'odierno ricorrente (il quale invece ha sostenuto che al riguardo mai vi era stata contestazione) era emersa l'assenza di dipendenti ("*e dunque costi per essi da detrarre*", pag. 3 della sentenza del Tribunale di Milano), così come l'inconsistenza della sede legale, un mero recapito (sempre pag. 3), laddove la sede operativa coincideva con la residenza dell'imputato, peraltro abitante in Mentone e quindi in Francia.

Allo stesso tempo è stata dedotta violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., con conseguente inutilizzabilità del processo verbale di constatazione nella parte in cui sarebbe stato formato successivamente all'emersione degli indizi di reato (e pertanto delle dichiarazioni dello stesso il quale aveva dichiarato di non avere mai avuto neppure un magazzino per il deposito della merce).

In proposito, vero è che il verbale di constatazione della Guardia di Finanza costituisce un atto amministrativo extraprocessuale, come tale acquisibile e utilizzabile per provare la sussistenza dei reati tributari ex art. 234 cod. proc. pen.; ma qualora emergano indizi di reato, il verbale diventa inutilizzabile nella parte redatta successivamente a tale emersione se non si procede secondo le modalità di cui all'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. (Sez. 3, n. 6881 del 18/11/2008, dep. 2009, Ceragioli e altri, Rv. 242523; Sez. 3, n. 7820 del 01/04/1998, Molayem, Rv. 211225; Sez. 3, n. 1969 del 21/01/1997, Basile, Rv. 206944), norma la cui osservanza, nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, è prevista per assicurare le fonti di prova in presenza appunto di indizi di reato ed è presidiata dalla inutilizzabilità (cfr. Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Fiorillo, Rv. 246599).

Se quindi il *discrimen* si incentra sul momento di emersione degli indizi di reato, ossia se sussistessero o meno gli indizi di reato all'epoca, ciò integra una valutazione di merito in ordine al significato degli atti fino ad allora acquisiti (cfr. Sez. 3, n. 27449 del 04/06/2014, Corcione, non mass.), ed in proposito, trattandosi di *quaestio facti*, ogni indagine al riguardo è ormai preclusa e non può essere certamente svolta per la prima volta dal giudice di legittimità. Alcune contestazione, tra l'altro, risulta essere stata appunto formulata nella fase di merito (quanto al regime di proponibilità delle questioni, cfr. Sez. F, n. 38393 del 27/07/2010, Persico, Rv. 248911; cfr. anche Sez. 3, n. 5235 del 24/05/2016, dep. 2017, Lo Verde, Rv. 269214).

Nella situazione data, pertanto, alcuna idoneità a dimostrare i costi, come è stato correttamente rilevato dal provvedimento di merito, poteva essere attribuita a mere causali di consistenza solo cartacea.

4.5. In definitiva, vanno ampiamente disattesi tutti i motivi di ricorso.

5. La manifesta infondatezza delle censure formulate non può che condurre all'inammissibilità del ricorso.

Tenuto altresì conto della sentenza 13 giugno 2000, n. 186, della Corte costituzionale e rilevato che, nella fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che «la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità», alla declaratoria dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen.,

l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in euro 2.000,00.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di € 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma il 26/10/2017