Giurisprudenza

Penale Sent. Sez. 3 Num. 38378 Anno 2016
Presidente: GRILLO RENATO
Relatore: LISCIOTTO GIOVANNI
Data Udienza: 23/03/2016

SENTENZA

sul ricorso proposto da:
Cesa' Giuseppe, nato in Bergamo il 14/8/1973
avverso la sentenza del 19/1/2015 della Corte d'appello di Brescia
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liscotto;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Giuseppe Cinquanti, che ha concluso chiedendo l'rigetto del ricorso;
udito per il ricorrente l'avv. Annalisa e Colombo, in sostituzione dell'avv. Gianluca Quadri, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 19 gennaio 2015 la Corte d'appello di Brescia ha confermato la sentenza del 13 giugno 2014 del Tribunale di Bergamo, con cui Giuseppe Cesa era stato condannato alla pena di un anno di reclusione per il reato di cui agli artt. 81 cpv. cod. pen. e 4 d.lgs. 74/2000 (per avere indicato nelle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto per gli anni 2007 e 2008 elementi attivi inferiori a quelli reali per euro 100.479,27 per l'anno 2007 e per euro 180.035,00 per l'anno 2008, superiori al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi dichiarati, con conseguente sottrazione di imposta pari ad euro 23.743,37 per IRES ed euro

113.898,85 per IVA per l'anno 2007 e act 243.720,06 per IRES ed euro 110.535,33 per IVA per l'anno 2008).

1.1. Nel dettagliare l'impugnazione dell'avviata, la Zuena territoriale ha chiesto, essendo scelta le forme individuale l'istituto di imposta sull'importo delle quote erogate dall'omissione gli ritenuti, come tale soggetto all'obbligo di pagamento dell'SIRCF e non dell'IRES, dovuta a nome ancora esclusivo l'obbligazione nella imposizione a carico residenza di tale imposta in luogo dell'IRPF, essendo comunque stata considerata l'imposta sulle persone fisiche, sia nelle produzioni documentali del Ricorso Principale sia nella numerica di primo grado, con la conseguente inammissibilità della nullità prospettata dall'appellante per violazione di contestazione tra accusa e sentenza, in violazione dell'art. 522 cod. proc. pen.

1.2. Il resto, inoltre, riferisce correttamente l'acquisizione del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza prima dell'inizio della verifica fiscale e dei relativi allegati, con esclusione della attività valutativa, e dell'elenco contenente redatto dalla società Bilay Europe, trasmesso ai documenti e non di atti di indagine, come pure della nota della Guardia di Finanza del 8 marzo 2014 (acquisita dal Tribunale in pendenza di giudizio), trattandosi di un atto caratteristico di attività amministrativa extraprocessuale, nulla prova dell'origine di indizi a carico dell'imputato, essendo dunque nativo documentale ed essendo pertanto acquisibile ai sensi dell'art. 238 cod. proc. pen.

1.3. La Corte d'appello ha poi disattesa le censure relative alla inesistenza della responsabilità del ricorrente, evidenziando che, sulla base degli esecuti delle operazioni di vendita avviate a nome Free Investment dalla Bilay Italia S.r.l., era emersa la mancata contabilizzazione di numerosi transazioni e quindi l'indicazione nelle dichiarazioni fiscali di elementi attivi inferiori a quelli reali, non essendo stata dimostrata dall'imputato l'esistenza di transazioni non andate a buon fine né aveva utilizzato sostenuto in relazione alle transazioni di cui non aveva alcun contabilizzato i mezzi.

1.4. Sono stati disattesi anche i rilievi circa la rilevanza della sottrazione alla imposizione fiscale delle transazioni condotte con operatori stranieri, essendo state condotte con operatori privati quelle contestate, ed è stato confermato il diniego delle attenuanti generiche per l'assenza di elementi di positiva considerazione che potessero giustificare la concessione, confermando dunque il trattamento sanzionatorio stabilito dal primo giudice.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso l'imputato, mediante il suo difensore, affidato a cinque motivi.

2.1. Con il primo motivo ha denunciato violazione di legge processuale per l'utilizzo di prove illegittimamente acquisite, ed in particolare dei processo verbali di

GIURISPRUDENZA

consolidazione redatta dalla Guardia di Finanza, dalla nota delle operazioni effettuate dall'imputato trasmessa dalla Elleu Italia S.r.l. su richiesta della Guardia di Finanza e dalla nota di tale organo acquisita nel corso del giudizio, nonché vizie di motivazione della sentenza impugnata al riguardo, in quanto tali atti costituiscono, sostanzialmente, il risultato di attività di indagine, tanto da essere inestricabilmente connessi alla comunicazione di notizia di reato, e dunque non acquisibili quali atti acquisiti, ed utilizzati ai fini della decisione.

Ha inoltre eccepito la nullità della acquisizione dall'interno delle operazioni effettuate dall'imputato per il tramite del portale di commercio elettronico Elleu in violazione del disposto dell'art. 727 cod. proc. pen., essendo pervenuta dalla Elleu Europe Sarl senza osservare la forma della rogatoria internazionale. L'illegittima acquisizione di tali atti viziava anche le deposizioni dei testimoni, che ad esse avevano fatto riferimento per la conoscenza e l'accertamento dei fatti, e determinava anche l'arbitrarietà della revoca della ammissione del teste De Nardis, responsabile della Elleu Italia, che avrebbe dovuto riferire circa le operazioni effettuate dall'imputato tramite detto portale di commercio elettronico, e la cui audizione era, invece, indebitamente ed erroneamente stata ritenuta superflua proprio a seguito della acquisizione fortuita del suddetto elenco di operazioni.

2.2. Con un secondo motivo ha lamentato vizio di motivazione in ordine alla rilevata sussistenza del reato, sulla base del rilievo che il solo elenco delle transazioni perfezionate mediante la Elleu Italia non costituisce prova dell'avvenuta circolazione dei relativi contenuti, mediante consegna dei beni o pagamento del corrispettivo, con le conseguente insufficienza della motivazione in ordine alla sussistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, non essendo invero dell'imposta fonte tale prova, bensì dell'accusa offrire la prova positiva della esistenza di tali componenti positivi omessi, anche al fine di accertarne l'effettiva entità e verificare il superamento delle soglie di punibilità stabilite dalla norma incriminatrice di cui si sono state contestate le violazioni.

Ha inoltre eccepito insufficienza di motivazione in ordine alla omessa considerazione sulla necessità di accertare e valutare anche i componenti negativi di tali redditi, accertamento del tutto omesso dai giudici di merito, che non avrebbero considerato detti costi, neppure in via forfettaria, ed anche in ordine alla applicabilità della disciplina dettata per le vendite per corrispondenza, con riferimento alle vendite effettuate nei confronti di soggetti residenti all'estero, ed alla diversa disciplina circa i versamenti dell'IVA.

2.3. Con un terzo motivo ha denunziato vizio di motivazione in ordine alla prova dell'elemento psicologico del reato, divenuto assolo inconsistente a difficoltà interpretative nel professionista incaricato della predisposizione delle

(OSCURAMENTO TOTALE, l'omessa indicazione dei componenti attivi è rilevante in questione).

2.4. Con il quarto motivo la denunciata violazione di legge processuale in relazione all'art. 522 cod. proc. pen. e vizio di motivazione per la mancanza di correlazione tra l'accusa e la sentenza, in quanto nella imputazione a nulla sentenza di primo grado la contestazione era stata formulata in relazione alla sottrazione dell'imposta IRES mentre agli quattro periodi fiscali a titolare di una impresa individuale, era obbligato al pagamento dell'imposta IRPEF, il cui ammontare era determinato anche attraverso redditi diversi, con la conseguente contestazione di un fatto diverso rispetto a quello per il quale era stato ritenuto responsabile.

2.5. Con un quinto motivo ha lamentato violazione di legge penale e vizio di motivazione per il mancato riconoscimento della circostanza attenuante generica, non essendo stati adeguatamente considerati il suo buon comportamento processuale e le difficoltà interpretative della materia.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è parzialmente fondato.

1. Va preliminarmente rammentato, per quanto riguarda la contestazione relativa alla sottrazione dell'imposta sul valore aggiunto, che l'art. 4 del d.lgs. 24/09/2015, n. 158, entrato in vigore in data 22/10/2015, ha modificato il predetto art. n 10., nel senso di attribuire rilevanza penale, allorquando il procedente risulti, unicamente alla condotta di sottrazione di elementi caratterizzata, complessivamente, da un lato, dall'evasione di un'imposta superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 150.000, e, dall'altro, da un ammontare complessivo di elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, superiore ai dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque superiore a 1.500.000 di euro; ne seguente che sia modifica, in quanto comportante una disposizione più favorevole rispetto alla precedente, risultante dalla modifica ex dl. n 138 del 2011 convertito con modificar in l. n. 148 del 2011, in seguito, ne art. 2, comma 4, cod. pen., anche ai fini penali in essere ordinariamente.

Ciò posto, nella specie, l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto avere o, come da contestazione, pari ad euro 111.805,83 per l'anno 2007 e ad euro 116.520,13 per l'anno 2008, importi sicuramente inferiori ai limiti considerati sopra.

Conseguentemente, la sentenza impugnata va annullata senza rinvio, limitatamente alla sottrazione di imposta da Iva CIA per gli anni 2007 e 2008, con

GIURISPRUDENZA

Giurisprudenza

In Italia ed Italia con sussistenza, poiché che in seguito di rilevanza penale eudetiche deve rilevarsi elemento costitutivo del fatto di reato, contribuente la stessa a definire il decreto (in tal senso, tra le altre, oltre a Sez. U., n. 37168 del 25/05/2011, Dirandola, Rv. 250997, da ultimo, Sez. 5, n. 3068/16 del 08/10/2015, Ventrè, non ancora massimata).

2. Per quanto riguarda le nullità contestazioni, relative alla sottrazioni dell'imposta sul reddito, deve essere esaminato pretestuosamente, in ordine logico, il quarto motivo, mediante il quale il reato denunziato ordinarie dell'art. 522 cod. proc. pen. e nullità della sentenza impugnata ai sensi dell'art. 522 cod. proc. pen., per la mancanza di contestazione sia la contestazione, relativa alla sottrazione dell'imposta 1968, e la sentenza, nella quale è stata affermata la responsabilità del ricorrente per l'omesso versamento dell'imposta IRPEF.

2.1. Va dunque al riguardo osservato che la contestazione era stata formulata nei confronti del ricorrente, nella sua veste di titolare dell'omonima ditta individuale, per l'inclusione nella dichiarazione annuale relativa alla imposta sul reddito e sul valore aggiunto di elementi attivi inferiori a quelli reali, superiori al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi dichiarati, con la conseguente sottrazione dell'imposta IRPEF per euro 213.745,97 per l'anno 2007 e per euro 243.720,90 per l'anno 2008, con la seguente formulazione:

«in ordine alla ai sui sgli sotti. dl cpo. D.P. n.# D.lvo 19.3.2000 n. 74, perché - in qualità di titolare dell'omonima ditta individuale, con sede in Ferlatta, nei Lissporti n. 5, in tempi d'anno tra in esecuzione del medesimo disegno, indicava nelle dichiarazioni annuali relative alla imposta sul reddito e sul valore aggiunto per gli anni 2007 e 2008 elementi attivi inferiori a quelli reali per euro 589.679,27 (anno 2007) e 783.676,00 (anno 2008) superiori, pertanto, al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi dichiarati, con conseguente sottrazione d'imposta pari a:

- anno 2007 (2005): € 213.745,97;
  (IVA): € 111.995,85;
- anno 2008 (2005): € 243.720,90;
  (IVA): € 116.535,55»;

La Corte territoriale, nel disattendere l'eccezione censura, già formulata con i motivi d'appello, riguardo alla differenza tra il fatto contestato e quello ritenuto in sentenza, ha sottolineato che l'attività d'impresa svolta dal ricorrente, nell'ambito della quale erano state presentate le dichiarazioni dalla imposta infedeli, era esercitata in forma individuale e, dunque, come tale, soggetta alla imposta sul reddito IRPEF, rilevando, di conseguenza, la mancanza dell'imposta IRES, riferita alle persone giuridiche, ed un mero errore materiale, evidenziando, inoltre, che i documenti prodotti nel giudizio di prima grado in riferimento alla

GIURISPRUDENZA

dichiarazione dei redditi delle persone fisiche (IRPEF), che anche nel processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza era stata rilevata l'infedele presentazione dei Modelli Unici relativi ai redditi delle persone fisiche per gli anni 2008 e 2009 e che tale lacunosità si prima grado, pur non essendo stato rilevato il sussistere errore materiale contenuto nella impugnazione, era stata fatta riferimento agli elementi probatori raccolti con riferimento ai ricavi non dichiarati ai fini della imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF) che al fisco.

2.2. Tale considerazione risultando del tutto conforme al consolidato insegnamento di questa Corte, secondo cui la violazione del principio di correlazione tra l'accusa e l'accertamento contenuto in sentenza si verifica solo quando il fatto accertato è vero, rispetto a quello contestato, in rapporto di eterogeneità e di incompatibilità sostanziale, tale da essere un nuovo presupposto per diritto della difesa (ex plurimis, Sez. 6, n. 4497 del 24/10/2015, Adelio, Rv. 265996), in quanto, nella specie, il fatto ritenuto in sentenza (dichiarazione dimpresa (IRPEF) non vi fosse in rapporto di eterogeneità con quello contestato (dichiarazione di ricavata (IRAP), chiaramente indicatore la precisa indicazione dell'imposta diretta e indiretta (divergenza agevolmente individuabile sulla base della descrizione della condotta e non implicante mutamento del fatto materiale contestato) nè vi è stata alcun pregiudizio al diritto di difesa, inteso sia quale prospettato dalla contestazione amministrativa (finanziaria, sia, infatti, è intervenuta sia sottrazione della imposta sul reddito, che, derivando da una attività d'impresa svolta in forma individuale, non genera che riguardano l'imposta IRPEF, con la conseguente corretta riconduzione della violazione alla imposta IRAP, sia un errore materiale, prima di qualsiasi violazione sul terreno dei diritti riservati alla difesa, valutato dal fatto evidente è riferendo all'unica imposta sul reddito diretta dell'imposta, e cioè all'IRPEF, ed avendo peraltro, di conseguenza, l'imputato pienamente esplicato la sua difesa in relazione a tale fatto.

Ne consegue l'infondatezza di tale censura, non sussistendo la dichiarazione denunciata.

3. Anche il primo motivo risulta infondato.

Con esso il ricorrente fa denunciare violazione di legge processuale per l'utilizzo di prove illegittimamente acquisite, ed in particolare di copia dei processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, della sola delle operazioni eseguite dall'imputato e trasmesso dalla Mkay Italia S.r.l. su richiesta della Guardia di Finanza e della sola di tale copia acquisita nel corso del giudizio, nonchè vizio di motivazione al riguardo e violazione dell'art. 727 cod. proc. pen., per l'omissione dell'elenco delle operazioni effettuate dall'imputato

per il tramite del portale di commercio elettronico Ebay senza osservare la forma della capitoria internazionale, mancato pervenuto della società Ebay Europe Sarl.

3.1. Va dunque ribadito che questa Corte (Sez. 3, n. 7600 del 08/05/2018, Rrenhani, Rv. 282918; Sez. 1, n. 6981 del 16/11/2006, Gangemi, Rv. 242723; Sez. 3, n. 6218 del 17/4/1997, Gallangola, Rv. 208415; Sez. 3, n. 4432 del 15/4/1997, Cosentini, Rv. 208038; Sez. 3, n. 1063 del 21/12/1995, Basile, Rv. 200846; Sez. 5, n. 4251 del 12/10/1995, Cornaro, Rv. 203014) ha più volte avuto modo di precisare in considerazione la natura del "sistema di affrancazione" relativo ai pacchetti della liquidità di finanziamento di due funzionari degli Uffici Finanziari, rilevando che essa è qualificabile come documento extraprocessuale irrigidito di natura amministrativa e, in quanto tale, acquisibile ed utilizzabile ai fini previsti al sensi dell'art. 234 cod. proc. pen. Si è anche osservato che non si tratta di un atto processuale, perciò non è prevista dal codice di rito o dalle norme di attuazione (art. 207), e non intervenne nel corso delle indagini preliminari, né può essere qualificata quale "perizia/ricognizione di cosa/e della natura di reato" (art. 221 disp. att. cod. proc. pen.), in quanto i consulenti di quest'ultima sono diversi. Si è inoltre precisato che, nel riscontro di un emergenza circa di reato a loro inerti soggetti, accorsi, però, prevalente secondo le modalità prescritte dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., con la conseguenza che la parte di documento, compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha scarsa efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è lecito quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito. La richiamata disposizione stabilisce che "quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e recuperare quantitato possono servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice".

A tale proposito questa Corte ha pure osservato (Sez. 3, n. 27882 del 17/06/2014, Farnesi, Rv. 259940) come, dalla semplice lettura della norma, emerga che siffatte prescrizioni, per la sua applicazione, arrivatività di vigilanza o ispettiva di corte, di esecuzione specificamente previste da disposizioni normativa, e la sussistenza di indizi di reato emersi nel corso dell'attività medesima, e solo in tal caso è richiesta l'osservanza delle disposizioni del codice di rito, che soltanto per il conseguimento degli atti necessari all'assicurazione delle fonti di prova ed alla raccolta di quanto altro necessario per l'applicazione della legge penale. Nella medesima decisione si è fatto anche riferimento sulla disposizione, che va letta in relazione anche al successivo art. 223, relativo alle analisi di campioni da effettuare sempre nel corso di attività ispettiva o di vigilanza ed alla generale diversa affermazione, dettata fin scopo evidente di assicurare l'osservanza delle disposizioni generali del codice di rito del riferimento

In tal, in sostanza di portatori di istituti amministrativa, emergono indici di reato, riconoscendo anche quella giurisprudenza secondo la quale presupposto dell'operatività della norma non è l'insorgenza di una prima ordinatio quale ritiene dell'art. 192 cod. proc. pen., quanto, piuttosto, la sussistenza della mera possibilità di attribuire contumace rilevanza penale al fatto che emerga dall'archetipo amministrativo o nel movimento in cui emerga, o prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (Sez. 2, n. 2900 del 13/12/2005, Caposio, Rv. 233280; Sez. U, n. 45807 del 26/10/2001, Rotteri, Rv. 220001). A prescindere che la conseguenza della eventuale inosservanza delle disposizioni del vertice di vita a una nullità di ordine generale di cui all'art. 178 cod. proc. pen., comma 1, lett. c), (Sez. 5, n. 18383 del 27/03/2013, Ferrero, Rv. 240011).

3.2. Si tratta di principi che il Collegio condivide e che quali non intende discutere e che devono comunque essere presi in considerazione per risolvere la questione pregiudiziale del riconoscimento, circa l'utilizzabilità del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza e della nota esplicativa redatta dal Nucleo Speciale della Guardia di Finanza in data 6 maggio 2014, assunta dal Tribunale nel corso del giudizio di prima grado.

Ora, per quanto riguarda il processo verbale di constatazione, dal tutto correttamente, e conformemente ai riportati principi, ha il Tribunale di Bergamo ha la Corte d'appello di Brescia hanno ritenuto utilizzabile il processo verbale di constatazione redatto dalle parte in cui risulta l'attività svolta dalla Guardia di finanza prima dell'inizio della verifica fiscale (nell'ambito del progetto E-Commerce, volto ad individuare fenomeni di omessa contabilizzazione di corrispettivi grazie di vendita da parte di operatori nel settore del commercio on line), e dunque nelle parti relative alla acquisizione della società Ebay Italia S.r.l. degli elenchi delle vendite (contuse dell'indicazione relende tale gestisti di commercio elettronico o delle fatture emesse da tale società nei suoi confronti), relativo alla corrispettivi dovuta per ogni operazione eseguita, nonché nella parte relativa alla acquisizione presso l'impresa del sconosciuto della documentazione contabile e delle dichiarazioni fiscali. Attestando correttamente, poi, i giudici di merito hanno escluso l'utilizzabilità delle parti relativeve di tale processo verbale di constatazione, fondando, l'intertemporale dell'annotato conferimento delle operazioni e della rilevata esposizione contabile di parte di essa (con la conseguente sussistenza della valutazione di corrispettivi attivi di vendita, in misura inferiore a quella indica e della derivata detrazione d'imposta) su quanto riferito nel corso del dibattimento da una dei financieri che aveva partecipato all'accertamento, che aveva riscontrato la discrepanza tra le esposizioni contabili attive e l'elenco delle operazioni fornito dalla società Ebay Italia.

Ne consegue l'inammissibilità di tale profilo della censura, essendo stata correttamente utilizzata quanto antecedente da un atto qualificabile come documento extraprocessuale riconducibile a natura amministrativa e degli atti ad esso allegati, tutto parti formate ed acquisite antecedentemente al sorgere di nulla ne sindacati dell'indagine ed affidate delle indagini preliminari.

3.3. Diverso ordine di considerazione deve, invece, essere svolto per quello che riguarda l'utilizzabilità della nota della Guardia di Finanza del 6 luglio 2014 e dei relativi allegati, acquisita dal Tribunale nel corso del giudizio di primo grado, di cui la Corte d'appello ha ritenuto correttamente l'acquisizione sulla base del rilievo che tale atto, benché formato quando il giudizio di primo grado era già in corso, ha l'altro in oggetto fatti direttamente, seriatim, esclusivamente attinenti ricognitiva della attività amministrativa svolta dalla Guardia di Finanza prima dell'insorgenza di indizi a carico dell'imputato, esplicitato quanto alla richiesta di acquisizione dei dati inviata alle società Bilby Delta ed alla risposta che questo rivolse, non allegato l'elenco delle operazioni di cessione effettuate all'imputato e la nota esplicativa del legale rappresentante di tale società (cfr. p.4, quest), la Corte d'appello ha ritenuto superflua l'esame. La Corte territoriale ha quindi ritenuto tale atto espressione di attività amministrativa extraprocessuale svolta prima del sorgere di indizi a carico dell'imputato, avente natura documentale e dunque acquisibile ai sensi dell'art. 234 cod. proc. pen.

Diverse tuttavia il dialogo, sulla scorta dei principi richiamati, che tale atto, proprio in quanto formato successivamente all'inizio delle indagini preliminari, a scopo ricognitivo della attività di indagine svolta, non possa essere qualificato come documento di natura extraprocessuale, e cioè formato prima dell'inizio del procedimento ed indipendentemente da esso, e quindi utilizzabile ai sensi dell'art. 234 cod. proc. pen., quindi, per quanto diretto a documentare, ricostruire ed illustrare le attività compiute prima dell'insorgenza di indizi a carico dell'imputato, esso costituisce un atto di indagine formato successivamente all'inizio delle indagini ed all'insorgere di indizi a carico dell'imputato, ancor successivamente al suo rinvio a giudizio, allo scopo precisato di ricostruire le attività di indagine ed illustrare al Tribunale gli esiti, con le conseguenze che non può essere qualificato come un documento nel senso anzidetto, come tale produttivo in giudizio ai sensi dell'art. 234 cit.

Banche, infatti, non si tratta di un atto di indagine tradizionale, proprio in quanto meramente ricognitivo ed illustrativo di attività svolte prima della assunzione del termine iniziale di durata delle indagini (cfr., in tal senso, Sez. 3, n. 4080 del 20/01/2011, Sez Sez Merab, Rv. 251975, che in motivazione ha ritenuto che la relazione in ordine alla eventuale inutilizzabilità degli atti di indagine, previste dall'art. 407 cod. proc. pen., ne effettuava correttamente il contenuto e la funzione dell'atto, con la conseguenza che non devono essere

Giurisprudenza

indizi nel novero degli atti passibili di strumentalità quali costituenti mera rielaborazione di attività precedentemente svolte quali, ad esempio, le note riassuntive e conclusive solitamente redatte dalla polizia giudiziaria, attività di investigazione complessa, per fornire una illustrazione organica e definitiva dell'attività compiuta ed agevolare la verificazione della relativa documentazione, ovvero quelli eminentemente magnetici, finalizzati a documentare la permanenza ed attualità di situazioni già in precedenza compiutamente accertate; laddove la natura di atto di indagine va esclusa la riconducibilità allo novero di strumenti, che presuppone la formazione diretta indipendentemente dalla esistenza del processo e dalla sua esigenza, e con esso anche della sua produttività ai sensi dell'art. 234 c.p.p. (cfr. Cass. pen. sez.

3.4. L'esclusione di tale elemento non determina, anzi, insufficienza ad integrità della motivazione, in quanto i gravi di diretto tenore fondato l'affermazione di responsabilità dell'imputato anche su altri elementi, di per sé sol sufficienti a ritenere accertato le condotte ad integrati i reati contestati, o ove il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, gli elenchi delle transazioni conclusi dal ricorrente attraverso la piattaforma di commercio digitale Ebay e delle relative provvigioni dovute per ogni operazione commerciale, e la disposizione dell'apparitamento alla Guardia di Finanza, che fa riferire in ordine agli accertamenti svolti su tali documenti e sulla contabilità dell'impresa del ricorrente, finanziò le discrepanze nelle autorizzazioni contabili tra le operazioni commerciali attive registrate e quelle risultanti dai suddetti elenchi.

Ciò comporta l'inammissibilità di tale profilo del motivo di ricorso a causa della mancanza del necessario requisito di specificità, giacché quando, come nel caso in esame, con il ricorso per cassazione si lamenti l'inadeguatezza di un elemento a carico, il motivo di impugnazione deve illustrare l'incidenza dell'eventuale eliminazione del predetto elemento ai fini della sussistenza "prova di resistenza", in quanto gli elementi di prova congiunti (legittimamente divengono irrilevanti ad verificare se, nonostante la loro esclusione, la ratio decidendi risulterà inalterata, come nel caso in esame, sufficiente a giustificare l'identico convincimento (Rep. 3 n. 3207 del 02/12/2014, Catalano, Rv. 262211; Sez. 6, n. 24459 del 22/04/2015, Pedanel, Rv. 263751).

3.5. I dati relativi delle transazioni commerciali conclusi dal ricorrente attraverso la subdola piattaforma digitale Ebay e le fatture emesse dalla società che lo gestisce, mediante i quali sono state ricostruite le vendite previste dall'imputato ed i conseguenti, consistenti atti di reddito non indicati nelle dichiarazioni fiscali, sono stati legittimamente acquisiti, senza fare ricorso alla procedura di cui agli artt. 727 cod. proc. pen. e ss., mediante richiesta alla società di diritto italiano Ebay S.r.l., che li ha prescritti alla Guardia di Finanza richiedente, dopo averli ottenuti dalla Ebay Europe Sarl.

Giurisprudenza

Trattandosi di attività di acquisizione probatoria svolta dalla parte giudicante tuttavia nel territorio dello Stato, mediante richiesta di documenti ad una società di diritto italiano avente sede legale in Italia, non occorrono forme ritenute per il compimento di tale attività alla regolarità internazionale, in quanto, diversamente, ne risulterebbe altresì la violazione della regolarità internazionale, in relazione al suo oggetto, non essendo concepibile una richiesta di assistenza giudiziaria ad uno Stato estero per un'attività interamente espletata nel territorio nazionale e senza che vi sia stata compiuta alcuna attività materiale rivolta alla territorialità o, Europa, dello stendendo di uno stato estero, con la conseguenza che laddove uno Stato attività debba invece essere espletata in territorio straniero, solo allora sarà necessario ricorrere alla cooperazione giudiziaria (cfr., Sez. 4, n. 9181 del 20/01/2015, Andreone, Rv. 262461, in materia di internazionalizzazione, ma espressione di un principio di carattere generale, applicabile a tutti gli atti di indagine; conf. Sez. 4, n. 13266 del 28/02/2008, Valsera, Rv. 239398; Sez. 6, n. 10651 del 05/12/2007, Orsi, Rv. 239409).

Ma, inoltre, osservato che la sezione di multisocietà prevista dall'art. 126 cod. proc. pen., comma 1, come modificato dalla L. 5 ottobre 2001, n. 367, art. 13, consente esclusivamente l'acquisizione e la trasmissione di documenti o di altri mezzi di prova provenienti dall'autorità giudiziaria estera tramite rogatoria internazionale, e quindi la suddetta sezione di multisocietà, avente natura speciale, non è applicabile in via estensiva o analogica al di fuori della specifica ambito nel quale essa è prevista, cioè quello della regolare "rogatoria", anche se non anche l'applicazione nel caso, come quello in esame, di acquisizione di informazioni e documenti, spontaneamente forniti da soggetto residente, o avente sede all'estero (cfr. Sez. 2, n. 44673 del 12/11/2008, Rv. 242209).

Trattandosi di atti autonomamente acquisiti dalla parte ex ad esso applicabile la disciplina delle produzione documentali, di cui agli artt. 234 e ss. cod. proc. pen. (Sez. 3, n. 24452 del 23/05/2005, D., Rv. 244875, con la conseguente inammissibilità della violazione di legge processuale denunciata dal ricorrente.

6. Il fatto inoltre, mediante il quale è stata denunciata sola di violazione in relazione alla affermazione della sussistenza dell'elemento soggettivo dei reati contestati, per l'omessa considerazione delle difficoltà incontrate nella qualificazione delle operazioni concluse dall'imputato, riferite anche dal professionista che si occupava della tenuta della sua contabilità, di cui erano insorte le incertezze di registrazione, è inammissibile a causa della sua genericità, oltre che manifestamente infondato.

La deduzione della ricorrente circa la qualificazione delle operazioni di vendita concluse dall'imputato e le modalità della loro registrazione nella

contabilità dell'impresa dell'imposta è, infatti, sul tutto generica, essendo disgiunta dalla indicazione della natura di tali operazioni e dalla specifiche difficoltà che sarebbero state imposte per individuare la modalità della loro registrazione, con la conseguenza che non è possibile approfondire la conclusione rispetto agli argomenti posti a fondamento della affermazione della sussistenza definitiva soggettiva in capo all'imputata. Dove, inoltre, risulta anche mal-fondamento l'obiezione, inammissibile, secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, di mere operazioni di vendita, ma pure effettuate anche in forma di acquisti-vendi, che, invece, andrebbero dunque essere registrate nella contabilità come ordinarie operazioni di vendita, salva la verifica del regime impositivo, che non estrema, però dalla loro indicazione nella contabilità e dai conseguenti riflessi nella dichiarazione fiscale.

5. Parzialmente fondata risulta, invece, il secondo motivo, mediante il quale il dato determinante volto di indicazione in ordine all'accertamento dell'effettiva consistenza delle vendite che sarebbero generate i corrispettivi attivi non dichiarati, ed anche a pregiudizio della ennesima considerazione del relativo costo sostenuti dall'imputato.

5.1. È stata denunciata non sussistere per questo riguardo l'accertamento della consistenza delle vendite, di cui è stata contestata all'imputato la mancata indicazione nella propria contabilità, nonché l'omessa indicazione nella dichiarazione fiscale dei fatti conseguenti alle vendite condotte per il tramite della suddetta piattaforma digitale di commercio elettronico EBay, in quanto la Corte d'appello ha ritenuto dimostrata, con motivazione logica e razionale, sulla base del raffronto tra la contabilità tenuta dall'imputato e l'elenco delle operazioni commerciali trasmesse dalla società EBay e delle fatture da quest'ultima emesse per le provvigioni (o percentuali) ottenute per ogni vendita, sottolineando che da tale comparazione era emerso la mancata contabilizzazione di numerose transazioni o, conseguentemente, l'indicazione nella dichiarazione fiscale di elementi attivi inferiori rispetto a quelli effettivi. La Corte territoriale, nel chiarificare la consulta dell'imputato in ordine alla valenza probatoria di tali elenchi, che non esprimerebbero solamente operazioni andate a buon fine ma anche richieste di quotazioni o preventivi per non alcuni in altro seguito, ha sottolineato come tali elenchi, recanti l'indicazione dell'acquirente, del bene, della data di conclusione dell'operazione, del numero di prodotti venduti e del prezzo, non possono che essere interpretati come indicativi di vendite perfezionate, e stata, inoltre, evidenziata come dal confronto delle società EBay, peculiare dello stesso imputato, si possono ricavare che tale società impone ai venditori un tasso una tariffa d'inserzione per l'esposizione sulla piattaforma digitale dei beni messi in vendita ad una, ulteriore, commissione in percentuale

Giurisprudenza

sul prezzo di vendita, in caso di perfezionamento della stessa, con la conseguenza che l'omissione di fatture da parte di detta società per corrispettivi non celava che assolo fittizietà alla cessazione di vendita, con la conseguente correttà inclusione dei corrispettivi di tali vendite tra i ricavi non contabilizzati, non essendo stata documentata dall'impugnata sentenza l'esclusione di tali costi (mediante la restituzione dei beni), contrariamente circa l'esistenza di essi, e conseguentemente alla obbligazione di pagamento dell'imposta.

A tale conclusione la Corte d'appello è arrivata attraverso un percorso argomentativo per tutta logica e coerente, fondato sulla interpretazione delle risultanze dei soggetti diretti interessati dalla società Elbaz (della operazione circolare e della fittizia cessione), e di quanto emergente dalla contabilità dell'impresa dell'incriminata, con la conseguenza che essa non risulta affetta dalla inattendibilità della sudetta tesi del 9 marzo 2004 della Guardia di Finanza e della mancata esposizione della biancheriaceae del legale rappresentante della società Elbaz Dalia, che avrebbe dovuto esporre in ordine ai rilievi di istituto degli stessi interessati, che non necessitano, secondo quanto chiarito dalla Corte d'appello, di speciali indagini ed indicazioni per la loro interpretazione.

Ne consegue l'infondatezza delle censure di riguardo sollevate dal ricorrente, giacchè che la motivazione della sentenza impugnata in ordine al perfezionamento della vendita sul al conseguimento dei relativi ricavi risulta immune da vizi logici e fondata sugli elementi rilevantemente acquisiti.

5.2. Parimenti risulta, invece, la doglianza relativa alla insufficienza della motivazione in ordine alla considerazione dei costi sostenuti dall'impresa per la produzione dei beni di cui sarebbe stata omessa l'indicazione nelle dichiarazioni fiscali ai fini dello imposta s.s nostri degli anni 2007 e 2008.

Al riguardo la Corte d'appello, riscontrato che il presupposto del perfezionamento delle vendite indicate negli elenchi trimestrali della società Elbaz Dalia e della mancata indicazione dei relativi ricavi nella contabilità dell'impresa dell'incriminata, con la conseguente omissione di indicazione di componenti attivi di reddito nelle dichiarazioni fiscali degli anni 2007 e 2008, ha ritenuto il dovere dell'imputata in ordine alla mancata, allo scopo di determinare l'evasione dell'imponibile imposta sottratta, anche al fine di verificare il superamento della soglia di rilevanza penale, di considerare anche i costi connessi alla produzione di tali ricavi, ed in particolare i costi di acquisto dei beni oggetto di detta vendita, ed ha richiamato quanto dichiarato dal militare della Guardia di Finanza che aveva eseguito gli accertamenti, in proposito della considerazione degli oneri passivi nella misura indicata dall'imputato nelle dichiarazioni fiscali presentate, oggettivando che sarebbe stata cosa dell'imputato documentare l'esistenza di componenti negativi di reddito maggiori di quelli indicati dalla Guardia di Finanza e lo loro inerenza agli esercizi in contestazione.

Giurisprudenza

Va dunque sì riguardo illegittimo che, come già affermato da questa Corte (da ultimo cfr. Sez. 5, n. 30604 del 04/06/2014, Agnesi, Rv. 260390), per "imposta evasa" deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi, laddove carente delle risultanze probatorie acquisite nel processo penale, sulla base dell'analisi e della contrapposizione tra mezzi e costi d'esercizio fondamentali contabili, in una prospettiva di convergenza dei dati fattuali reale rispetto ai criteri di tenuta meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario (Sez. 3, n. 21213 del 26/03/2008, Ok Coca, Rv. 239983).

Ma conseguì che, per la determinazione dell'imposta evasa, anche ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ed anche ai fini della verifica del superamento delle soglie di rilevanza penale applicabili, deve tenersi conto anche degli elementi negativi del reddito, a condizione che siano legittimate detraibili, qualificate esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta, attraverso una verifica che può servire a scongiurare ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale in tal senso (Sez. 3, n. 38398 del 18/03/2011, Marsoli, Rv. 251380).

Ora, nella specie, la motivazione in ordine alla considerazione dei costi sostenuti dall'imputato per la produzione dei redditi non contabilizzati risulta illogica, in quanto è stata considerata ai riguardo sufficiente il richiamo degli oneri passivi indicati dall'imputato nelle dichiarazioni fiscali presentate, nelle quali, però, non erano stati indicati i minori ricavi oggetto degli accertamenti successivamente compiuti dalla Guardia di Finanza e che, quindi, dovevano necessariamente, riferire ai minori importi nella contabilità ed indicati nelle dichiarazioni fiscali, e non anche a quelli oggetto delle imputazioni. A fronte di corrispondenti attivi non indicati, per euro 570.475,27 per l'anno 2007 e per euro 581.676,05 per l'anno 2008, risulta insufficiente ed illogica la considerazione, quali costi sostenuti per la produzione di tali ricavi, di quelli già indicati nelle dichiarazioni contenenti le omissioni, da ritenersi riferiti ai minori indicati e non anche a quelli omessi, con la conseguente sussistenza del vizio della motivazione denunciato dal ricorrente, cooperativo ed riguardo una non corretta applicazione della logica e delle massime di comune esperienza.

Occorrerà, dunque, determinare sussistenza ed entità delle contestate sottrazioni di imposta, anche per verificare il superamento o meno delle soglie di rilevanza applicabili, attraverso la considerazione dei costi documentati e, in ogni caso, presumibili.

6. La sentenza impugnata deve, pertanto, essere annullata, limitatamente alle sottoposte di imposta al lire 2425 per gli anni 2007 e 2008, con rinvio ad altra sezione della CTR Lombardia di Brescia, per nuovo esame in ordine alla sussistenza ed entità delle sottrazioni all'imposta contestate, tenendo conto anche dei costi relativi alle operazioni attive i cui ricavi non sono stati indicati nelle dichiarazioni fiscali relative alla imposta sui redditi di detti anni.

Col determinare l'assorbimento dei diversi motivi, relativi al trattamento sanzionatorio.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente alla sottrazione di imposta al lire 425 per gli anni 2007 e 2008, perché il fatto non sussiste, e con rinvio ad altra sezione della Corte d'appello di Brescia relativamente alle sottrazioni di imposta al lire 425 per gli anni 2007 e 2008.

Così deciso il 23/10/2014