

L'imprenditore che non tiene le scritture contabili risponde del reato di omessa dichiarazione

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 12 Settembre 2015

L'imprenditore che non esibisce alcuna scrittura contabile o altro documento fiscale risponde di omessa dichiarazione; inoltre le imposte evase possono essere legittimamente determinate anche tenendo conto solo dei ricavi aziendali in assenza di elementi che dimostrino l'esistenza di componenti negativi di reddito.

La Corte di Cassazione, sezione penale, con la sentenza n. 35773, del 28 agosto 2015, ha confermato la sentenza di condanna nei confronti di un imprenditore che durante una verifica aziendale non ha presentato le scritture contabili e non ha saputo spiegare le voci di componenti negativi presenti in contabilità; per i giudici di legittimità, di conseguenza, l'imprenditore che non esibisce le scritture contabili o altro documento fiscale obbligatorio, risponde del reato di omessa dichiarazione.



La contestazione del reato di omessa dichiarazione

Un imprenditore è ricorso in Cassazione impugnando la sentenza della Corte di appello del gennaio 2015 con la quale i giudici del merito hanno confermato l'orientamento del Tribunale. Questi avevano condannato il ricorrente alla pena di mesi dieci di reclusione per il reato previsto dagli articoli

- 81 cpv. cod. pen.;
- 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74;

perché, con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso, nella qualità di titolare della ditta individuale, al fine di evadere le imposte sui redditi, ometteva di presentare, essendovi obbligato, le

prescritte dichiarazioni annuali ai fini delle imposte relative agli anni d'imposta 2005-2006-2007, con conseguente evasione delle imposte dirette relative ai predetti anni di imposta, per un ammontare complessivo superiore a oltre 77.000 euro per ciascun anno.

Il ricorso dell'imprenditore

Nel ricorso in Cassazione l'imprenditore lamenta la violazione della legge penale e l'illogicità della motivazione su punti decisivi per il giudizio sul rilievo che la Corte di appello avrebbe erroneamente ritenuto superata la soglia di punibilità per ciascuno dei tre anni di imposta convalidando il contenuto dell'accertamento svolto dalla Guardia di Finanza che, tuttavia, non aveva contabilizzato alcun costo in relazione all'attività svolta dal ricorrente, con conseguente illogicità della motivazione, non essendo ipotizzabile che l'imputato avesse svolto un'attività economica senza sostenerne i costi.

L'orientamento della Consulta

La Corte Costituzionale, con la sentenza 8 aprile 2014 n. 80, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 10-ter, del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo d'imposta, a euro 103.291,38.

In sostanza per i fatti commessi entro il 17 settembre 2011, non è reato l'omesso versamento dell'IVA fino all'importo annuo di 103.291,38 euro: nel quadro normativo in vigore prima della riforma introdotta dal D.L. 138/11, convertito con modifiche dalla legge 148/11, la soglia di 50.000,00 euro stabilita dalla legge era irragionevole, poiché inferiore rispetto alle soglie di punibilità all'epoca previste per i più gravi reati di dichiarazione omessa (euro 77.468, 53) e di dichiarazione infedele (euro 103.291,38).

Per i giudici della Consulta, quindi, per i fatti precedenti al 17 settembre 2011, l'art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000, viola il principio di uguaglianza, ed è quindi incostituzionale, nella parte in cui assoggetta l'omesso versamento dell'IVA, che sia

“stata però correttamente esposta in dichiarazione, ad un trattamento peggiore rispetto a quello riservato a chi non presenti affatto la dichiarazione o ne presenti una infedele, essendo questi ultimi illeciti decisamente più gravi”.

La norma è stata, pertanto, dalla sentenza della Consulta dichiarata costituzionalmente illegittima, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'IVA, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, a euro 103.291,38 (soglia di punibilità oltre la quale nel regime previgente era punibile la dichiarazione infedele).

L'analisi e le conclusioni della Cassazione

La Corte di Cassazione annulla senza rinvio la sentenza della Corte territoriale, limitatamente a una delle due annualità fiscali, ma solo perché il reato si è estinto per prescrizione, giudicando per tutto il resto infondato, il ricorso dell'imprenditore.

I giudici di legittimità osservano che la Corte territoriale, quanto al calcolo dell'imposta evasa, ha osservato come il ricorrente si fosse limitato a contestare la correttezza della metodologia utilizzata dal tribunale per verificare il superamento della soglia, rappresentata dall'ammontare dell'imposta, affermando che, a tal fine, si sarebbe tenuto conto dei soli ricavi e non anche dei costi, senza però specificare quali voci passive sarebbero state ignorate e quale l'incidenza di esse sul calcolo finale.

Sotto tale aspetto, i giudici del merito hanno ricordato che l'imputato, presente alla verifica compiuta dalla Guardia di Finanza, non solo non aveva formulato alcuna osservazione, alle contestazioni delle violazioni, ma neppure aveva esibito alcuna scrittura contabile, né alcun altro documento fiscale obbligatorio, relativo agli anni d'imposta dal 2005 al 2009, nonostante i reiterati inviti rivoltigli.

Perciò la valutazione del Tribunale è apparsa alla Corte d'appello del tutto corretta sul rilievo che, per la determinazione dell'imposta evasa, è sufficiente tenere conto soltanto dei ricavi aziendali quando sono del tutto elementi che possano far ritenere la contemporanea esistenza di costi.

I giudici di legittimità osservano che nel giungere a tali conclusioni, la Corte di appello si è uniformata all'indirizzo già espresso da un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo la quale la determinazione delle imposte evase è legittimamente operata anche tenendo conto soltanto dei

ricavi aziendali, in assenza di elementi che facciano ritenere l'esistenza di poste passive.

La Cassazione osserva che, nel caso in esame, i giudici non sono stati per nulla posti a conoscenza dell'esistenza di costi e di conseguenza, in ragione degli elementi versati in atti, ad essi non si può rimproverare di aver omesso di approfondirne l'ammontare quando la loro esistenza sia stata solo genericamente affermata senza che lo stesso ricorrente sia stato in grado di specificare quali voci passive sarebbero state omesse e come le stesse avrebbero inciso sul calcolo finale.

Nel caso in esame l'imprenditore ricorrente aveva commesso i fatti prima del 2011 e aveva, tuttavia, superato la soglia di punibilità che non può essere ritenuta irragionevole rispetto a quella fissata dopo la sentenza perché

“in tale caso, la soglia di punibilità più bassa per il reato di omessa dichiarazione non può certamente ritenersi irragionevole rispetto alla soglia più alta prevista per il reato di omesso versamento dell'Iva costituendo il primo, rispetto al secondo, un illecito di maggiore gravità, per come si desume anche dal trattamento sanzionatorio edittale predisposto in via astratta nelle rispettive fattispecie di reato”.

Nel caso in esame, inoltre, la Corte di appello ha sottolineato che la pena edittale per il reato contestato va da uno a tre anni di carcere e che il Tribunale aveva già applicato il minimo per cui la Cassazione conferma che all'imprenditore ricorrente non possono essere concesse le attenuanti generiche.

12 settembre 2015

Federico Gavioli