



40560-21

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Giovanni Liberati

- Presidente -

Sent. n. sez. 1866

Andrea Gentili

UP - 05/10/2021

Antonio Corbo

- Relatore -

R.G.N. 10478/2021

Enrico Mengoni

Alessandro Maria Andronio

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza in data 26/10/2020 della Corte d'appello di Brescia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Paola Filippi, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

udito, per il ricorrente, l'avvocato (omissis) , che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza emessa in data 26 ottobre 2020, la Corte di appello di Brescia ha confermato la sentenza pronunciata dal Tribunale di Bergamo che aveva dichiarato la penale responsabilità di (omissis) per il reato continuato di cui all'art. 2 d. lgs. n. 74 del 2000, e lo aveva condannato alla pena di due anni e quattro mesi di reclusione, con diniego delle circostanze attenuanti generiche.

*Liberati*

*AM*

Secondo i giudici di merito, (omissis) , quale legale rappresentante della "(omissis) s.r.l.", al fine di evadere l'IVA, aveva indicato nelle dichiarazioni per gli anni d'imposta 2011 e 2012, presentate il 28 febbraio 2012 ed il 29 marzo 2013, elementi passivi fittizi relativi a detta imposta pari, rispettivamente, a 700.457,00 euro e a 2.274.685,00 euro, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse dalla " (omissis) s.r.l."

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte di appello indicata in epigrafe (omissis) , con atto a firma dell'avvocato (omissis) , articolando quattro motivi.

2.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., avendo riguardo alla ritenuta sussistenza del dolo di evasione.

Si deduce che non vi sono elementi da cui inferire un intento fraudolento del ricorrente, in quanto, da un lato, i costi sono stati effettivamente sostenuti, come documentato attraverso i bonifici effettuati, e i materiali indicati nelle fatture utilizzati, e, dall'altro, il dolo è stato incongruamente collegato al fatto che l'IVA versata dalla ditta del ricorrente al soggetto interposto, la "(omissis) (omissis) s.r.l.", non è stata pagata dall'esecutore reale della prestazione.

2.2. Con il secondo motivo, si denuncia vizio di motivazione, anche per travisamento della prova, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., avendo riguardo alla ritenuta sussistenza del reato.

Si deduce che la documentazione prodotta per attestare la realtà anche soggettiva delle operazioni, costituita da fotografie, documenti di trasporto ed estratti conto, è stata ritenuta non dirimente sulla base di congetture. In particolare, si osserva che la sentenza impugnata ha affermato che i viaggi della merce, in simili circostanze, sono molto spesso assistiti da documenti di trasporto regolari, da esibire in caso di controlli, poi eliminati e sostituiti quando non sono intervenuti controlli per lo specifico viaggio, e che, però, nella specie, non è emerso alcun elemento indiziante di accordi collusivi tra il ricorrente, la "(omissis) (omissis) s.r.l." e l'eventuale reale fornitore. Di conseguenza, la irrilevanza a scarico dei documenti di trasporto è stata affermata sulla base di un elemento inesistente, e cioè di una affermata prassi, sebbene questa, in relazione al caso di specie, non risulta supportata dal compendio probatorio.

2.3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione di legge nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo alla ricostruzione della fittizietà soggettiva delle fatture.

Ghibaudi

M

Si deduce che la fittizietà delle fatture emesse dalla " (omissis) s.r.l." è stata desunta esclusivamente dalla situazione economico-patrimoniale di detta società, senza considerare gli elementi prodotti dal ricorrente, e ponendo a carico del medesimo un abnorme onere della prova, perché relativo alle vicende riguardanti un soggetto del tutto estraneo al ricorrente.

2.4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione di legge nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo al diniego delle circostanze attenuanti generiche e della sospensione condizionale della pena.

Si deduce che il diniego delle circostanze attenuanti generiche è illegittimo, perché l'elemento della gravità del reato è stato già valutato ai fini della determinazione della pena, e perché non si tenuto conto né del contributo prestato dal ricorrente alla ricostruzione del fatto, né della ormai datata collocazione nel tempo degli episodi in contestazione.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso è inammissibile per le ragioni di seguito precisate.

2. In parte, manifestamente infondate, in parte prive di specificità e in parte diverse da quelle consentite in sede di legittimità sono le censure esposte nel secondo e nel terzo motivo di ricorso, da esaminare preliminarmente per ragioni di ordine logico ed espositivo, le quali contestano la configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti, deducendo che le prestazioni sono reali, come da documentazione prodotta, che l'affermazione della inattendibilità dei documenti di viaggio sotto il profilo soggettivo è basata su congetture e che, in generale, l'esclusione della riferibilità delle operazioni alla ditta emittente le fatture è fondata su elementi generici e senza tener conto della documentazione prodotta dalla difesa.

2.1. Appare utile innanzitutto osservare che, ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti, a norma dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, è sufficiente che nella fattura, poi utilizzata nella dichiarazione, sia indicato un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura, pur se quest'ultima sia reale.

A fondamento di questa conclusione si osserva, fondamentalmente, che l'esposizione nella dichiarazione di dati fittizi anche solo soggettivamente implica la creazione delle premesse per un rimborso al quale non si ha diritto e l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura non è

circostanza indifferente ai fini dell'Iva, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre (cfr., in particolare, Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev Alexander, Rv. 278378-01, nonché Sez. 3, n. 29977 del 12/02/2019, Romano, Rv. 276289-01).

Si precisa, con riferimento al profilo della creazione delle premesse per un indebito rimborso, che «l'intero meccanismo dell'Iva poggia sul presupposto che il tributo sia versato a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'Iva corrisposta per l'acquisto di beni e di servizi) mentre il versamento dell'Iva a un soggetto non operativo o, comunque, fittiziamente interposto apre la strada al recupero indebito dell'imposta stessa»; questo perché il diritto di rivalsa, come osservato dalla la Corte di Giustizia UE, nelle sentenze n. 78/2003, cause C-78/02 e C-79/02, e n. 566/2009, causa C-566/07, «discende dalla ricorrenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione dell'imposta medesima, rispetto alle quali l'addebito, isolatamente considerato, non ha che una valenza indicativa del comportamento tenuto dal soggetto passivo» (così, specificamente, Sez. 3, n. 29977 del 2019, cit.).

2.2. Il Tribunale espone una pluralità di elementi per affermare che le fatture emesse dalla " (omissis) s.r.l." ed utilizzate dalla ditta di cui era legale rappresentante l'imputato, la " (omissis) s.r.l.", ai fini delle dichiarazioni IVA per gli anni 2011 e 2012, sono relative ad operazioni soggettivamente inesistenti.

Si premette che la " (omissis) s.r.l.", di cui era legale rappresentante il ricorrente, ha ricevuto ed utilizzato ai fini IVA quattordici fatture emesse dalla " (omissis) s.r.l."; precisamente, si tratta di quattro fatture emesse tra il 31 ottobre 2011 ed il 31 dicembre 2011, per un importo complessivo di 700.457,00 euro, nonché di dieci fatture emesse tra il 31 gennaio 2012 ed il 31 ottobre 2012, per un importo complessivo di 2.274.685,00 euro.

Si rappresenta, poi, che la " (omissis) s.r.l.": -) non aveva alcuna documentazione contabile, salvo il solo bilancio chiuso al 31 dicembre 2011, come evidenziato anche dal curatore del fallimento della stessa, ed è stata dichiarata fallita il (omissis) ; -) aveva emesso fatture tutte per fornitura di materiali edili e noleggi di mezzi di cantiere, pur non disponendo di beni noleggiabili, come risulta anche dall'esame delle banche dati; -) aveva come principale fornitrice "(omissis) s.r.l.", in quanto aveva dichiarato, nel 2011, costi complessivi per 2.222.220,00 euro, di cui ben 2.205.995,00 relativi a forniture di " (omissis) s.r.l.", sebbene detta società non aveva mai presentato dichiarazioni e bilanci, ed aveva un legale rappresentante deceduto già nel 2010, quindi un anno prima di tali fatturazioni; -) aveva assunto dipendenti solo a partire dal settembre

2011, ed aveva dichiarato costi per i dipendenti, in relazione a tale periodo, per circa 100.000,00 euro, pur fatturando, nel medesimo periodo, alla sola "(omissis) s.r.l.", prestazioni per un importo complessivo di 700.457,00 euro; -) aveva fatture emesse con numerazione non progressiva; -) nell'anno 2011, aveva detratto IVA per 461.775,00 euro.

Si osserva, inoltre, che i documenti di trasporto da "(omissis) s.r.l." a "(omissis) s.r.l.", prodotti dalla difesa dell'odierno ricorrente, sono estremamente generici, perché privi dell'indicazione del mezzo utilizzato per il trasporto e recanti firme del vettore illeggibili. Si rileva che, in vicende fraudolente, è usuale effettuare il trasporto con documenti regolari, da esibire in caso di eventuale controllo, poi eliminati e sostituiti con documenti artefatti.

Si conclude che, sulla base di tutte le risultanze acquisite, deve ritenersi accertata l'impossibilità per "(omissis) s.r.l." di fornire le prestazioni indicate nelle fatture da essa emesse verso la "(omissis) s.r.l.", e, conseguentemente, la fittizietà soggettiva di tali documenti. Si specifica che, l'effettiva realizzazione delle opere da parte di "(omissis) s.r.l." non esclude la sussistenza del reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, perché, con riferimento all'IVA, è sufficiente anche la sola inesistenza soggettiva, ossia quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e soggetto indicato in fattura. Si osserva, ancora, che, attraverso l'utilizzazione di fatture soggettivamente fittizie, il ricorrente aveva realizzato un'evasione anche per conto della "(omissis) s.r.l.", in quanto i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti non sono mai deducibili ai fini IVA, oltre ad assicurare un indebito risparmio fiscale al soggetto che aveva effettivamente eseguito la prestazione.

2.3. Le conclusioni della Corte d'appello sono correttamente motivate.

Innanzitutto, come si è già rilevato in precedenza al § 2.1., il reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è configurabile anche in caso di utilizzazione in dichiarazione ai fini IVA di fatture per operazioni solo soggettivamente inesistenti, ossia emesse da un soggetto diverso da quello che le ha effettuate.

È corretta, inoltre, l'affermazione secondo cui la fittizietà soggettiva delle fatture segue necessariamente all'accertamento della impossibilità dell'emittente di eseguire le prestazioni nelle stesse indicate. Invero, se la prestazione indicata in fattura non può essere effettuata da chi formalmente emette il documento fiscale, è necessario concludere che la medesima prestazione, ove effettivamente eseguita, è stata realizzata da un soggetto diverso da quello che ha rilasciato il documento.

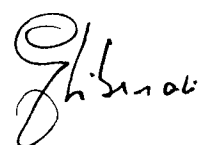

È immune da vizi, poi, l'accertamento, nella specie, della impossibilità dell'emittente delle fatture, la società "(omissis) s.r.l.", di eseguire le prestazioni nelle stesse indicate. La sentenza impugnata, infatti, ha evidenziato

una pluralità di elementi gravi, precisi e convergenti, sintetizzati in precedenza al § 2.2., da cui desumere che “ (omissis) s.r.l.” non era assolutamente in condizione di effettuare le forniture di materiali edili e i noleggi di mezzi di cantiere riportati nelle fatture, tra l’altro di ingentissimo importo. La sentenza impugnata, inoltre, non incorre in vizi logici quando afferma l’inattendibilità dei documenti di viaggio sotto il profilo soggettivo: invero, per questo aspetto, l’osservazione decisiva è costituita dal rilievo che i documenti di trasporto sono privi di indicazione del mezzo utilizzato per il trasporto e recano, con riferimento alle persone dei vettori, firme illeggibili; l’osservazione in ordine ad asserite prassi è solo una ulteriore spiegazione, volta ad affermare la non inverosimiglianza di una condotta consistente nella formazione di documenti di viaggio *ex post*, da annotare in contabilità per evitare incongruenze tra gli stessi e le fatture. Può aggiungersi, ancora, che: -) non sono specificamente indicati nel ricorso ulteriori elementi o argomenti prospettati dalla difesa e non considerati dalla Corte d’appello ai fini dell’accertamento della impossibilità per la “ (omissis) (omissis) s.r.l.” di eseguire le prestazioni nelle fatture rilasciate alla “(omissis) (omissis) s.r.l.”; -) l’asserita abnormità dell’onere della prova a carico del ricorrente, in realtà, non sussiste, perché è stata l’accusa a fornire plurimi elementi per dimostrare che il fornitore della ditta da lui rappresentata era nella materiale impossibilità di eseguire le forniture, né sono stati denunciati specifici o concreti ostacoli allo svolgimento delle investigazioni difensive, pur effettuate.

3. Manifestamente infondate sono le censure formulate nel primo motivo di ricorso, le quali criticano l’affermazione della sussistenza del dolo, deducendo che i costi sono stati realmente sostenuti e che incongruo è il rilievo in ordine all’evasione dell’IVA da parte del reale esecutore della prestazione.

Secondo un principio più volte affermato in giurisprudenza, il dolo nel delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, di cui all’art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, è ravvisabile nella consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall’emittente, conseguendo in tal modo un indebito vantaggio fiscale in quanto l’IVA versata dall’utilizzatore della fattura non è stata pagata dall’esecutore della prestazione medesima (così Sez. 3, n. 50362 del 29/10/2019, Rv. 277938-01, Pollice, e Sez. 3, n. 19012 del 11/05/2015, Spinelli, Rv. 263745-01).

Si può aggiungere che la consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione, che colui che ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo è soggetto diverso da quello reale implica anche la consapevolezza di dedurre costi

inesistenti, in quanto i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti non sono mai deducibili ai fini IVA.

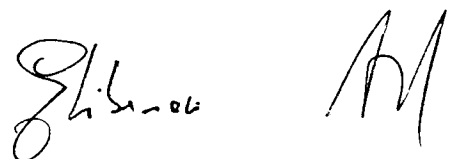
Ed infatti, come puntualizza la giurisprudenza civile di legittimità, in tema di IVA, la volontaria utilizzazione di documentazione fiscale non corrispondente alla realtà economica, anche quando relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, siccome configura nei confronti del contribuente la partecipazione ad una frode fiscale, gli impedisce di avvalersi del principio della tutela del terzo di buona fede, così come delineato dalla giurisprudenza unionale (cfr. CGCE 6 luglio 2009, in cause riunite C-439/04 e C-440/04) e preclude, quindi, la detraibilità dell'imposta risultante dalle fatture (così, ad esempio, Sez. 5 civ., n. 17335 del 19/08/2020, Rv. 658559-01, e Sez. 5 civ., n. 5912 del 11/03/2010, Rv. 612148-01).

Ciò posto, nella sentenza impugnata sono rappresentati elementi indicativi della consapevolezza, nell'odierno ricorrente, siccome legale rappresentate della " (omissis) s.r.l.", la quale aveva utilizzato le false fatture in dichiarazione, e sottoscrittore di quest'ultima, che colui che aveva provveduto alla fatturazione del corrispettivo era soggetto diverso da quello reale. In particolare, la consapevolezza del ricorrente in ordine alla inesistenza soggettiva delle operazioni può essere legittimamente desunta dalla pluralità degli indici sintomatici del mendacio, dalla estrema rilevanza degli importi fatturati, complessivamente pari, per il 2011, a 700.457,00 euro e, per il 2012, a 2.274.685,00 euro, e dalla pluralità di documenti fittizi utilizzati, quattro per il 2011 e dieci per il 2012.

4. Manifestamente infondate sono anche le censure enunciate nel quarto motivo di ricorso, le quali lamentano il diniego delle circostanze attenuanti generiche e della sospensione condizionale della pena.

Invero, per quanto riguarda le circostanze attenuanti generiche, la Corte d'appello offre una motivazione incensurabile osservando che non sono ravvisabili elementi positivi rilevanti, a parte l'incensuratezza, in sé non sufficiente ex art. 62-*bis* cod. pen., e che, invece, costituiscono significativi elementi negativi quelli concernenti sia la gravità del fatto, determinativa di un'evasione pari, per il 2012, a 447.684,00 euro, e, per il 2011, a circa 147.000,00 euro, sia la reiterazione delle condotte, in quanto relative a due distinte annualità.

Con riferimento alla sospensione condizionale della pena, poi, è sufficiente rilevare che, come già osservato dalla sentenza impugnata, l'entità della pena, fissata complessivamente in due anni e quattro mesi di reclusione, è ostativa alla concessione del beneficio.

The image shows two handwritten signatures in black ink. The signature on the left is more complex and cursive, while the one on the right is simpler and more stylized.

5. Alla dichiarazione di inammissibilità del ricorso segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali, nonché – ravvisandosi profili di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità – al versamento a favore della cassa delle ammende della somma di euro tremila, così equitativamente fissata in ragione dei motivi dedotti.

**P.Q.M.**

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della cassa delle ammende.

Così deciso il 05/10/2021

Il Consigliere estensore

Antonio Corbo  


Il Presidente

Giovanni Liberati  
