



03761-22

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

Composta da:

GIULIO SARNO - Presidente -  
LUCA RAMACCI  
ELISABETTA ROSI - Relatore -  
GIANNI FILIPPO REYNAUD  
FABIO ZUNICA

  
Sent. n. sez. 2110/2021  
UP - 04/11/2021  
R.G.N. 21273/2021

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sui ricorsi proposti da:

(omissis) nato a (omissis)  
(omissis) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 11/06/2020 della CORTE APPELLO di BOLOGNA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ELISABETTA ROSI;

letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore PIETRO MOLINO, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio limitatamente alla misura delle pene accessorie e rigetto nel resto

*ricorso trattato ex art. 23, comma 8 del D.L. n. 137/2020*

## RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza dell'11 giugno 2020 la Corte d'Appello di Bologna ha confermato la condanna inflitta, con sentenza del 19 aprile 2018, emessa all'esito del giudizio abbreviato, dal G.U.P. del Tribunale di Ravenna, a (omissis) , concesse allo stesso le circostanze attenuanti generiche, e (omissis) , per i seguenti reati:

il solo (omissis) , imputato:

capo a) in qualità di titolare della ditta individuale (omissis) , avviata il 16 marzo 2011 e cessata il 30 settembre 2012, del reato di cui all'art. 81 cpv. cod. pen. e 8 D.lgs n. 74 del 2000, perché, al fine di consentire alla società (omissis) (omissis) srl, l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto nell'anno di imposta 2012, formava ed emetteva le fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti di cui al capo di imputazione; in (omissis) dal 29 febbraio 2012 al 5 agosto 2012;

capo b) qualità di rappresentante legale della società (omissis) srl unipersonale con sede in (omissis) , avviata nel 18 marzo 2010, del reato di cui all'art. 81 cpv. cod. pen. e 8 D.lgs n. 74 del 2000, perché, al fine di consentire alla società (omissis) srl, l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto nell'anno di imposta 2012, formava ed emetteva le fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti di cui al capo di imputazione; in (omissis) (omissis) dal 31 maggio 2012 al 29 dicembre 2012;

entrambi, imputati:

capo c) in concorso tra loro, (omissis), quale amministratore di diritto e (omissis) quale socio ed amministratore di fatto della (omissis) srl, del reato di cui all'art. 110 cod. pen. e art. 2 D.lgs. n. 74 del 2000, per avere indicato nella dichiarazione annuale IVA 2013, al fine di evadere le imposte del valore aggiunto del 2012, elementi passivi fittizi, relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti, avvalendosi di fatture, meglio indicate nell'imputazione, emesse dalla ditta (omissis) di (omissis) e (omissis) s.r.l. unipersonale, in (omissis) il (omissis) ;

2. Avverso la sentenza hanno proposto ricorso per cassazione gli imputati, tramite il proprio difensore di fiducia, articolato su quattro motivi di doglianza.

2.1. Con il primo motivo si deduce vizio di violazione di legge penale in relazione ai reati di cui agli artt. 2 ed 8 D.lgs n. 74 del 2000, mancanza e



contraddittorietà della motivazione, nonché violazione della legge processuale stabilita a pena di nullità, in particolare violazione dell'art. 522 cod. proc. pen., nullità della sentenza per difetto di contestazione.

La motivazione è contraddittoria laddove ha ritenuto sussistente il dolo specifico di evasione, preso atto che non era stato portato in compensazione il credito IVA, asseritamente fittizio nella dichiarazione del 2013, a nulla valendo che gli stessi avrebbero potuto farlo. La sentenza è inoltre viziata in relazione alla contestazione, laddove ai capi a) e b) si fa riferimento alla sussistenza del fine di evasione dell'IVA per il 2012, mentre è evidente che se tale emissione era volta ad operare una indebita compensazione il periodo di imposta era per forza di cose relativo all'anno successivo. La sentenza è altresì viziata da contraddittorietà e travisamento della prova in quanto afferma che le due società emittenti erano società cartiere, risultando dalla documentazione in atti, verbale delle operazioni compiute e consulenza tecnica della difesa, che le società in questione erano operative.

2.2. Con il secondo motivo si deduce vizio di violazione di legge sostanziale e vizio motivazionale in relazione al mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche non concesse a (omissis), non avendo dato risposta alle doglianze avanzate in appello, ed essendosi i giudici di merito limitati a valorizzare l'assoluta intensità del dolo di premeditazione.

2.3. Con il terzo motivo si deduce la violazione ed errata applicazione della legge penale, nonché vizio di motivazione per contraddittorietà in relazione all'applicazione della misura della confisca per equivalente ai sensi dell'art 12-bis del d.lgs. 74/2000 come. I giudici di appello hanno riconosciuto che gli imputati non hanno mai portato in compensazione il credito IVA, né lo avevano mai chiesto a rimborso, ma contraddittoriamente hanno ritenuto l'esistenza di una utilità confiscabile. Disponendo la confisca sulla base di una mera presunzione.

2.4. Con il quarto motivo si deduce violazione di legge in relazione all'art. 37 cod. pen. circa la durata delle pene accessorie inflitte. La sentenza ha confermato la durata di due anni delle pene accessorie, a fronte della determinazione della pena di mesi dieci di reclusione per (omissis) ed un anno ed otto mesi di reclusione per (omissis) . Pertanto, in forza di tale disposto le pene accessorie avrebbero dovuto essere rideterminate in linea con tali pene principali. Seppure tale violazione di legge non sia stata dedotta con i motivi di appello, l'illegalità della pena, secondo



quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità, non è soggetta ad alcuna preclusione processuale.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso merita accoglimento e la sentenza deve essere annullata con rinvio per nuovo giudizio.

1.1. Quanto alle doglianze relative alla insufficienza e contraddittorietà della motivazione circa la sussistenza del dolo specifico di evasione, oggetto del primo motivo di ricorso, le stesse risultano fondate. In riferimento al reato di cui all'art.2 d. lgs. 74/2000, va ricordato che lo stesso è integrato dalla mera indicazione, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, di elementi passivi fittizi, effettuata avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e finalizzata ad evadere le dette imposte: non è affatto necessario per l'integrazione della fattispecie che alla presentazione della dichiarazione recante tale fraudolenta indicazione faccia immediatamente seguito lo sfruttamento "economico" del falso credito Iva (mediante rimborso o mediante compensazione). Occorre quindi la consapevole indicazione degli elementi passivi documentati dalle fatture emesse per operazioni inesistenti nel precedente anno di imposta, in relazione alle quali non sussiste il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19, d.P.R. n. 633 del 1973, che conduce alla logica conclusione della sussistenza del dolo. Per quanto attiene al dolo specifico di evasione in riferimento all'emissione delle fatture, avvenuta in precedenza, di cui all'art. 8 D.lgs. n. 74 del 2000 è stato osservato che l'elemento soggettivo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti è rappresentato dal dolo specifico di favorire l'evasione fiscale di terzi (Cfr. Sez. 3, n. 17525 del 17/03/2010, Mura, Rv. 246991 - 01), dolo che può peraltro coesistere anche con altre finalità.

1.2. Orbene, nella motivazione della sentenza impugnata risulta non è rinvenibile una convincente spiegazione circa la sussistenza della prova del dolo di evasione, atteso che se è pur vero che il mancato utilizzo finale del fittizio credito di imposta potrebbe essere collegato all'accertamento operato dalla Guardia di finanza, i giudici di appello danno atto che il credito di imposta non era stato utilizzato nel 2013, in ciò contraddicendosi con l'affermazione contenuta nella decisione di primo grado, ove era stata affermato che risultava indicata nelle



dichiarazioni IVA della (omissis) srl, la detrazione del credito IVA relativo all'esercizio 2012, come contestato al capo c).

Pertanto la lettura delle motivazioni delle due sentenze di merito, anziché completare la struttura argomentativa della affermazione di penale responsabilità, rende più confusa la spiegazione della *ratio decidendi* della sentenza impugnata.

Si tratta di una incongruenza per niente affatto trascurabile - e del resto resa possibile dalla formulazione del capo di imputazione di cui ai capi a) e b), ma anche c), contenente l'ultronea indicazione che il dolo specifico consisteva nella finalità dell'evasione nell'esercizio 2012 - posto che con specifica censura d'appello i ricorrenti avevano indicato quale finalità dell'operazione di artificiosa fatturazione la creazione di fatturato che mostrasse un giro di affari congruo, in modo da consentire la fruizione di linee di finanziamento presso gli istituti di credito. Vale la pena anche di precisare che l'emissione di fatture nel corso del 2012 non può essere finalizzata ad un'evasione da realizzarsi nel medesimo anno di imposta, dovendosi perciò ritenere errate, all'evidenza, le specificazioni di tale annualità, indicate nei capi di imputazione.

2. A seguito dell'annullamento della sentenza per la necessità di riesaminare la valutazione relativa al dolo specifico delle fattispecie, devono considerarsi assorbiti gli altri motivi, dovendosi peraltro segnalare che l'esame del quarto motivo suggerisce alcune riflessioni, posto che anche la Procura generale aveva concluso nella sua requisitoria per il suo accoglimento.

2.1. Secondo un principio consolidato della giurisprudenza di legittimità (cfr. Sez. 2, n. 7188 del 11/10/2018, dep. 15/02/2019, Elgendy, Rv. 276320 - 01, si veda anche Sez. U, n. 6240 del 27/11/2014, dep. 12/02/2015, B. Rv. 262327 - 01), l'illegalità della pena accessoria, erroneamente applicata, è rilevabile d'ufficio nel giudizio di cassazione anche nel caso in cui il ricorso sia inammissibile (come nella fattispecie, considerato che la violazione di legge in questo caso non risulta aver costituito motivo di appello). In maniera ancora più ampia è stato osservato come l'illegalità della pena, dipendente da una statuizione "ab origine" contraria all'assetto normativo vigente al momento del perfezionamento del reato, sia rilevabile d'ufficio nel giudizio di cassazione anche nel caso di ricorso inammissibile (cfr. Sez. 5 Sentenza n. 13787 del 30/01/2020, Ottoni, Rv. 279201 - 01)

2.2. Va quindi evidenziato che nel passato era stato affermato dalla giurisprudenza di questa Corte che la durata delle pene accessorie temporanee



previste dall'art. 12 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, conseguenti alla condanna per reati tributari, deve essere dal giudice uniformata, ai sensi dell'art. 37 cod. pen., a quella della pena principale inflitta (Sez. 3, Sentenza n. 8041 del 23/01/2018, Rv. 272510 - 01). Ma più recentemente il principio è stato radicalmente ridisegnato, in linea con l'arresto delle Sezioni Unite espresso con la sentenza n. 28910 del 28/02/2019, Saraci, Rv. 276286 - 01, ove è stato stabilito che la durata delle pene accessorie per le quali la legge stabilisce, in misura non fissa, un limite di durata minimo ed uno massimo, ovvero uno soltanto di essi, deve essere determinata in concreto dal giudice in base ai criteri di cui all'art. 133 cod. pen. e non rapportata, invece, alla durata della pena principale inflitta ex art. 37 cod. pen. Anche in riferimento alle pene accessorie dei reati tributari è stato precisato che la durata di esse deve essere determinata in concreto, con adeguata motivazione, sulla base dei criteri stabiliti dall'art. 133 cod. pen., dovendo escludersi la necessaria correlazione con quella della pena principale (in tal senso, Sez. 3, n. 41061 del 20/06/2019, Paternò, Rv. 277972 - 01). Va quindi considerato che l'onere motivazionale relativo alla dosimetria sanzionatoria deve essere adempiuto pienamente anche con specifico riferimento alle pene accessorie.

3. A seguito di quanto già rilevato la sentenza deve essere annullata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di appello di Bologna

**P.Q.M.**

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di Appello di Bologna.

Così deciso in Roma, il 4 novembre 2021.

Il consigliere estensore

Elisabetta Rosi



Il Presidente

Giulio Sarno

