



19301-22

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Giulio Sarno - Presidente -
Donatella Galterio
Vittorio Paziienza
Stefano Corbetta - Relatore -
Gennaro Sessa

Sent. n. 812
UP - 03/05/2022
R.G.N. 397/2022
2504

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis)

avverso la sentenza del 05/07/2021 della Corte di appello di Caltanissetta

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;
letta la requisitoria redatta ai sensi dell'art. 23 d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, dal
Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Giuseppe
Riccardi, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso.

h

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Caltanissetta confermava la decisione emessa dal Tribunale di Enna e appellata dall'imputato, la quale aveva condannato (omissis) alla pena di giustizia, con i doppi benefici di legge, perché ritenuto responsabili del delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, a lui ascritto perché, quale legale rappresentante e amministratore unico della (omissis) esercente l'attività di costruzioni di edifici residenziali e non residenziali con sede in (omissis) al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, indicava nella dichiarazione annuale relativa alle anzidette imposte per l'anno 2011 elementi fittizi passivi pari a 500.000 euro, avvalendosi della fattura n. 7 datata 18 febbraio 2011 emessa dalla società (omissis) s.r.l. con sede in (omissis) determinando un'imposta evasa ai fini Ires pari a 137.500 euro e d ai fini iva pari a 100.000 euro. Il Tribunale, inoltre, assolveva il (omissis) dal reato di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 perché il fatto non sussiste.

2. Avverso l'indicata sentenza, l'imputato, tramite il difensore di fiducia, propone ricorso per cassazione strutturato su cinque motivi.

2.1. Con il primo motivo si deduce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. c) cod. proc. pen. in relazione agli artt. 601, commi 1, 3 e 6, e 429 cod. proc. pen. Sostiene il difensore che erroneamente la Corte di merito ha rigettato l'eccezione di nullità del decreto di citazione per il giudizio di appello, in cui la data di nascita dell'imputato è indicata in maniera errata, posto che, ai sensi degli artt. 601, commi 1, 3 e 6, e 429 cod. proc. pen., il decreto deve contenere "le generalità dell'imputato e le altre indicazioni che valgano ad identificarlo"; dalla nullità del decreto di citazione deriva perciò la nullità della sentenza impugnata.

2.2. Con il secondo motivo si eccepisce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. c) ed e) cod. proc. pen. in relazione agli artt. 603 e 192 cod. proc. pen., e 23 d.l. n. 149 del 2020. Lamenta il difensore che la Corte d'appello ha respinto la richiesta di rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale, posto che, quanto al teste (omissis), detta richiesta è priva di motivazione e, con riguardo alla prova documentale, la Corte avrebbe dovuto disporre la trattazione in presenza dell'appello così da permettere al difensore di produrre detta documentazione.

2.3. Con il terzo motivo si lamenta la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e) cod. proc. pen. in relazione agli artt. 192 cod. proc. pen. e 2 d.lgs. n. 74 del 2000. Dopo aver ripercorso la vicenda processuale e la motivazione del Tribunale, sostanzialmente recepita dalla Corte di merito, evidenzia il difensore

che una società ha l'obbligo di emettere la fattura per la prestazione di un servizio o per la fornitura di beni anche se il relativo importo non è stato incassato dall'emittente, secondo il principio di competenza. Dopo aver ricostruito nel dettaglio i rapporti tra (omissis) la Provincia regionale di (omissis) e (omissis) secondo il ricorrente l'operazione imprenditoriale posta alla base della fattura era reale ed effettiva, anche considerando che le affermazioni di (omissis) sono rimaste prive di riscontro.

2.4. Con il quarto motivo si lamenta la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e) cod. proc. pen. in relazione agli artt. 191, 192 cod. proc. pen. e 2 d.lgs. n. 74 del 2000 per difetto dell'elemento soggettivo. Assume il ricorrente che la Corte d'appello non ha motivato in ordine alla sussistenza del dolo, ritenendolo evidentemente presunto, e non corrispondendo al vero che Il (omissis) al momento della presentazione dei redditi, avesse la consapevolezza di non avere diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972, o, in ogni caso, avesse il dolo specifico richiesto dalla fattispecie incriminatrice in esame, che non può essere desunto da eventuali errori alla base dell'illecito tributario.

2.5. Con il quinto motivo si censura la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. c) ed e) cod. proc. pen. in relazione agli artt. 530, comma 2, 533, 192 cod. proc. pen. e 2 d.lgs. n. 74 del 2000. Dopo un'approfondita digressione in ordine alla portata del principio dell'oltre ogni ragionevole dubbio, ad avviso del difensore giudici di merito avrebbero dovuto pronunciare sentenza di assoluzione, mancando una prova certa in ordine all'elemento oggettivo e soggettivo richiesti dalla fattispecie in esame.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è inammissibile perché ripropone censure, per larga parte aventi carattere valutativo, che la Corte di merito ha respinto con una motivazione immune da errori di diritto e da vizi logici, con la quale il ricorrente omette di misurarsi criticamente.

2. Il primo motivo è manifestamente infondato.

Anche prescindendo dal fatto che l'errata indicazione dell'anno di nascita dell'imputato non è espressamente prevista come causa di nullità del decreto di citazione per il giudizio di appello, in ogni caso, come evidenziato dalla Corte di appello - circostanza che il difensore non contesta - tale decreto, in data 8 giugno 2021, è stato personalmente notificato al (omissis) il quale, peraltro, è stato correttamente citato a giudizio.

3. Il secondo motivo è inammissibile.

3.1. Si rammenta che, per granitica giurisprudenza di questa Corte, la rinnovazione del giudizio in appello è istituto di carattere eccezionale al quale può farsi ricorso esclusivamente quando il giudice ritenga, nella sua discrezionalità, di non poter decidere allo stato degli atti (per tutti, cfr. Sez. U, n. 2780 del 24/01/1996 - dep. 15/03/1996, Panigoni ed altri, Rv. 203974; Sez. U, n. 12602 del 17/12/2015 - dep. 25/03/2016, Ricci, Rv. 266820).

Si è inoltre chiarito che solo nel caso di prove sopravvenute o scoperte dopo la sentenza di primo grado (art. 603, comma 2, cod. proc. pen.), la mancata assunzione può costituire violazione dell'art. 606, comma 1, lett. d), cod. proc. pen., mentre, negli altri casi previsti (commi primo e terzo dell'art. 603), il vizio deducibile in sede di legittimità è quello attinente alla motivazione previsto dalla lett. e) del medesimo art. 606 (Sez. 4, n. 4675 del 17/05/2006 - dep. 06/02/2007, Bartalini, Rv. 235654; Sez. 5, n. 34643 del 08/05/2008 - dep. 04/09/2008, De Carlo, Rv. 240995).

Va, infine, ricordato che, in tema di ricorso per cassazione, può essere censurata la mancata rinnovazione in appello dell'istruttoria dibattimentale qualora si dimostri l'esistenza, nell'apparato motivazionale posto a base della decisione impugnata, di lacune o manifeste illogicità, ricavabili dal testo del medesimo provvedimento e concernenti punti di decisiva rilevanza, le quali sarebbero state presumibilmente evitate provvedendosi all'assunzione o alla riassunzione di determinate prove in appello (Sez. 6, n. 1400 del 22/10/2014 - dep. 14/01/2015, PR, Rv. 261799; Sez. 6, n. 1256 del 28/11/2013 - dep. 14/01/2014, Cozzetto, Rv. 258236).

3.2. Nel caso di specie, la Corte di merito ha evidenziato, per un verso, la non necessità dell'esame del teste *(omissis)* stante la completezza della piattaforma probatoria posta a fondamento del giudizio di penale responsabilità, e, per altro verso, il fatto che l'appellante non avesse allegato né all'atto di appello, né alle "note di trattazione scritta", la documentazione di cui chiedeva l'acquisizione, sicché la Corte di merito ha correttamente osservato di non essere nelle condizioni di poterne apprezzare in concreto la reale consistenza e i contenuti effettivi.

Del tutto infondata, a tale ultimo proposito, è la prospettazione difensiva secondo cui la Corte d'appello avrebbe dovuto discutere l'appello con udienza pubblica, peraltro non richiesta dal difensore ai sensi dell'art. 23, comma 1, d.l. n. 149 del 2020, posto che è onere della parte allegare i documenti di cui chiede l'acquisizione ai sensi dell'art. 603 cod. proc. pen., il che non è avvenuto, non solo con l'atto di appello, ma nemmeno con le note di trattazione scritta inviate ai sensi del citato art. 23.

4. Il terzo motivo è inammissibile perché proposto al di fuori dei casi consentiti.

5. Si osserva che i giudici di merito, con doppia valutazione convergente, hanno ritenuto l'inesistenza dell'operazione economica sottostante alla fattura n. 7 del 18 febbraio 2011 per l'importo di 500 mila euro emessa dalla (omissis) (omissis) e riportante, come causale, "acconto per lavori di costruzione di un edificio da adibire a uso scolastico presso vostro cantiere di (omissis) , contrada (omissis) ', valorizzando, in primo luogo, due circostanze, in relazione alle quali il ricorrente non prende posizione: l'imputato non ha mai fornito la prova del pagamento della fattura e la mancanza di qualsivoglia riscontro documentale, non essendo stato rinvenuto l'asserito contratto di appalto ad oggetto lavori di costruzione di un edificio da adibire a istituto scolastico che avrebbe dovuto essere poi ceduto in locazione -o, alternativamente, venduto - alla Provincia di (omissis) .

Da tali elementi fattuali, la Corte territoriale ha logicamente desunto l'assurdità, dal punto di vista imprenditoriale, dell'asserita operazione, in quanto, in mancanza di qualsivoglia titolo attestante gli accordi tra le parti, in caso di contenzioso l'imputato non avrebbe avuto alcuno strumento per difendersi in giudizio; oltre a ciò, la Corte d'appello ha evidenziato che se effettivamente la vicenda si fosse dipanata secondo le cadenze ricostruite nell'atto di appello, ossia che l'ente pubblico in maniera unilaterale e ingiustificata ebbe un ripensamento, successivo all'accordo raggiunto con la (omissis) che aveva già stipulato un contratto d'appalto con la (omissis) con contestuale corresponsione di un importo ragguardevole a titolo di anticipazione sul presso, di tutto ciò si sarebbe dovuta trovare una qualche traccia documentale, ma così non è.

Quale ulteriore conferma della fittizietà oggettiva della prestazione indicata nella fattura, la Corte di merito ha evidenziato che, in sede di proposizione del ricorso, tardivo e infondata, dinanzi alla Commissione tributaria avverso gli avvisi emessi a seguito dell'accertamento fiscale che ha dato poi origine il presente procedimento, la parte ricorrente - ossia la società dell'imputato- ha dedotto unicamente eccezioni di carattere formale, ma non ha documentato o anche solo allegato né le modalità del pagamento per la somma considerevole di 500 mila euro, né la presenza fisica del cantiere finalizzato alla costruzione di un fantomatico edificio scolastico in (omissis)

6. Nel replicare alle censure difensive sollevate con l'atto di appello, e qui riproposte, secondo cui, vigendo il principio di competenza, la società

dell'imputato, era autorizzata ad utilizzare la fattura – sebbene non fosse stata effettivamente pagata – per documentare il costo (mai) sostenuto in sede di dichiarazione annuale, la Corte di merito ha correttamente rilevato che, ai sensi degli artt. 23 e 26, d.P.R. n. 633 del 1972, il legislatore ha disciplinato la possibilità che la fattura venga emessa prima (ed indipendentemente) dalla prestazione che ne costituisce l'oggetto; in un caso del genere, tuttavia, sono previsti specifici strumenti volti ad adeguare il fatto costitutivo dell'imposta (l'emissione anticipata della fattura ovvero il pagamento anticipato della prestazione) e la relativa obbligazione tributaria all'andamento del rapporto civilistico cui quest'ultima accede; se, infatti, la prestazione fatturata non viene eseguita dal prestatore di servizio, il committente ha l'obbligo di registrare la relativa variazione nel registro delle fatture ex art. 23 d.P.R. n. 633 del 1972.

In tal senso, si è pronunciata la giurisprudenza di legittimità, puntualmente richiamata dalla Corte di appello, laddove si è affermato che, in tema d'IVA, l'emittente della fattura, in base al principio di cartolarità, è tenuto a versare l'imposta ivi liquidata a meno che non l'abbia tempestivamente corretta o annullata ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sì da consentire l'applicazione dell'esatta imposta dovuta ed il corretto esercizio del diritto di detrazione da parte del destinatario (Sez. 5, Sentenza n. 10939 del 27/05/2015, Rv. 635943 - 01). Ancora di recente, si è affermato che, in tema di Iva, il cessionario di beni, che detragga l'Iva di rivalsa annotando la fattura nel registro degli acquisti e voglia esercitare il diritto alla detrazione in seguito alla sopravvenienza di eventi successivi al compimento dell'operazione imponibile, è tenuto ad applicare il meccanismo di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 e quindi a registrare la variazione, al fine di evidenziare un debito pari alla detrazione in precedenza operata, che viene in tal modo neutralizzata, mirando tale disposizione a garantire il principio della neutralità dell'Iva e, al contempo, a evitare il rischio di perdita del gettito fiscale per l'erario, senza che incida su tale obbligo la mancata rettifica dell'Iva dovuta dal fornitore, il quale rimane debitore dell'imposta indicata in fattura anche in mancanza di un'operazione imponibile, come sostenuto dalla CGUE con la sentenza 3 marzo 2014, in C-107/13 (Sez. 5, Ordinanza n. 13091 del 30/06/2020, Rv. 658391 - 01).

Orbene, la Corte d'appello ha evidenziato come non risulta provato – né il ricorrente l'ha mai nemmeno prospettato – che l'imputato abbia posto in essere l'indicata procedura volta a denunciare al fisco il venir meno del fatto generatore dell'imposta.

7. In conclusione, la Corte di appello, valutando congiuntamente gli elementi dinanzi indicati – l'entità dell'importo asseritamente pagato in assenza

qualsivoglia riscontro, la mancanza sia di un contratto scritto, sia di documentazione progettuale e amministrativa relative ai lavori da compiere, l'assenza dei necessari titoli edilizi, la mancata annotazione della variazione dell'imponibile - ha perciò ritenuto provata, in maniera non certo implausibile, l'inesistenza dell'operazione indicata nella fattura, poi utilizzata nella dichiarazione annuale.

A fronte di tale apparato argomentativo, adeguato, coerente e aderente alle risultanze probatorie, il motivo non individua profili di contraddittorietà o di illogicità manifesta della motivazione, né censura mancanze argomentative, ma scivola sul terreno della valutazione delle prove, proponendo una diversa e più favorevole ricostruzione dei fatti: il che non è ammissibile in sede di legittimità, essendo preclusa a questa Corte di legittimità la possibilità non solo di sovrapporre la propria valutazione delle risultanze processuali a quella compiuta nei precedenti gradi, ma anche di saggiare la tenuta logica della pronuncia portata alla sua cognizione mediante un raffronto tra l'apparato argomentativo che la sorregge ed eventuali altri modelli di ragionamento mutuati dall'esterno (Sez. Un., n. 12 del 31/05/2000, Jakani, Rv. 216260).

8. Il quarto motivo è inammissibile.

Per l'integrazione dell'elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è richiesto il dolo specifico, rappresentato dal "fine di evadere le imposte sui reddito e sul valore aggiunto", che deve aggiungersi alla volontà di realizzare la condotta, ossia la presentazione della dichiarazione fiscale, essendo l'agente consapevole dell'inesistenza delle operazioni indicate nelle fatture e nei documenti di cui egli si è avvalso.

Nel caso di specie, la Corte di appello ha ritenuto integrato il fine di evasione, evidenziando che l'imputato, sugli base degli elementi dinanzi indicati, alla data dell'1 ottobre 2012, momento in cui presentò la dichiarazione annuale dei redditi, aveva ben chiaro l'inesistenza della prestazione indicata nella fattura n. 7 emessa dalla società (omissis) oltre un anno e mezzo prima, recante la data del 18 febbraio 2011 per l'importo di 500 mila euro, e utilizzata, appunto nell'indicata dichiarazione fiscale, posto che, a quella data, l'imputato non aveva effettuato alcuna rettifica e, quindi, era ben consapevole di non avere diritto alla relativa detrazione ai sensi dell'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972, e, quindi, di agire con il fine di evasione richiesto dalla fattispecie incriminatrice in esame.

Si tratta di una valutazione di fatto non manifestamente illogica che sfugge al sindacato di legittimità.

9. Il quinto motivo è totalmente generico e quindi inammissibile.

Invero, il motivo si dipana attraverso la mera esposizione di massime giurisprudenziali relativi all'applicazione del canone dell'oltre ogni ragionevole dubbio, ma senza alcuna correlazione con le argomentazioni alla base della motivazione della sentenza impugnata.

10. Essendo il ricorso inammissibile e, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., non ravvisandosi assenza di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità (Corte Cost. sent. n. 186 del 13/06/2000), alla condanna del ricorrente al pagamento delle spese del procedimento consegue quella al pagamento della sanzione pecuniaria nella misura, ritenuta equa, indicata in dispositivo.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso il 03/05/2022.

Il Consigliere estensore

Stefano Corbetta



Il Presidente

Giulio Sarno

