



39834-22

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

Composta da

ALDO ACETO

- Presidente -


Sent. n. sez. 1335/2022

VITTORIO PAZIENZA

PU - 14/07/2022

LUCA SEMERARO

- Relatore -

R.G.N. 509/2022

GIANNI FILIPPO REYNAUD

UBALDA MACRÌ

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis)

avverso la sentenza del 30/06/2021 della CORTE APPELLO di VENEZIA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere LUCA SEMERARO;

Lette le conclusioni del PG STEFANO TOCCI

Il PG chiede il rigetto del ricorso

Lette le conclusioni del difensore, avv. (omissis)

Il difensore chiede di accogliere il ricorso

Ricorso trattato ai sensi ex art. 23, comma 8 del D.L. n.137/20.



RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza del 30 giugno 2020 la Corte di appello di Venezia ha confermato la condanna inflitta dal Tribunale di Rovigo a (omissis) il 29 aprile 2019 alla pena di due anni di reclusione per il reato ex art. 3 d.lgs. 74/2000 perché, quale legale rappresentante della (omissis) s.r.l., al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto e sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, avvalendosi di mezzi fraudolenti, nella dichiarazione presentata il 29 dicembre 2015, indicò la fattura emessa da (omissis) s.r.l. nel dicembre 2014, pari ad € 311.409,78 + Iva, quale elemento passivo fittizio, con un'imposta evasa per l'anno 2014 superiore ad € 30.000,00 e con un ammontare complessivo degli elementi attivi di riferimento sottratti superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

Il Tribunale di Rovigo ha assolto l'imputata dalle condotte relative agli anni di imposta 2011, 2012, 2013 qualificando la condotta ex art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione il difensore dell'imputata.

2.1. Con il primo motivo si deduce, ex art. 606, lett. c), cod. proc. pen., la violazione degli artt. 220 disp. att., 191 cod. proc. pen., 63, commi 1 e 2, cod. proc. pen. e 24 Cost.

La Corte di appello avrebbe rigettato l'eccezione di inutilizzabilità del processo verbale di constatazione del 21 novembre 2016 con motivazione apparente e parziale, violando l'art. 220 disp. att. cod. proc. pen.

La Guardia di Finanza, nel processo verbale di constatazione, avrebbe indicato che la verifica fiscale nei confronti della (omissis) s.r.l. traeva origine da un precedente controllo di coerenza esterna relativo ai rapporti con la ditta (omissis) da cui sarebbe emerso «che (omissis) avrebbe emesso fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti nei confronti della ditta individuale (omissis)».

Nonostante nei confronti della ricorrente gli indizi di reato fossero emersi prima dello svolgimento dell'attività ispettiva, la Guardia di Finanza di Este avrebbe agito secondo le norme del procedimento amministrativo, come emergerebbe dal richiamo nel processo verbale di constatazione agli artt. 52, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, 39, comma 2, lett. c), d.P.R. n. 600 del 1973 e 55, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 e non secondo quelle del processo penale, in violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen.

La Guardia di Finanza non avrebbe avvisato la ricorrente della sua qualità di indagata e l'avrebbe obbligata a consegnare la documentazione contabile, la cui paternità è senza dubbio riconducibile all'imputata, prove documentali poi utilizzate contro di lei nel processo penale. La richiesta della documentazione sarebbe assimilabile all'interrogatorio dell'indagata ed avrebbe dovuto essere effettuata con le garanzie ex art. 63 cod. proc. pen. di cui si invoca l'applicazione analogica in applicazione del principio generale *nemo tenetur se detegere*.

La ricorrente, in ottemperanza all'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., avrebbe dovuto essere invitata dalla Guardia di Finanza ad esibire la documentazione, con l'avviso che, in caso di rifiuto, avrebbero proceduto ad effettuare una perquisizione personale e domiciliare con relativo sequestro, seguendo tutte le garanzie previste dalla legge processuale.

L'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., avendo ad oggetto la legittimità dell'acquisizione delle fonti di prova, conterrebbe un divieto probatorio per l'autorità amministrativa quando emergano indizi di reato nel corso di un'attività ispettiva o di vigilanza ed imporrebbe il rispetto delle norme del codice di procedura penale; la violazione del divieto comporterebbe l'inutilizzabilità ex art. 191 cod. proc. pen. delle prove acquisite.

Poiché gli indizi di reato a carico della ricorrente sarebbero emersi prima della verifica fiscale, sarebbero inutilizzabili l'intero processo verbale di constatazione e l'esame del teste ^(omissis), il quale ha riferito, in dibattimento sui documenti acquisiti nella verifica fiscale. Una volta riconosciuta l'inutilizzabilità di tutti gli accertamenti fiscali svolti, verrebbe meno le prove della penale responsabilità dell'imputata.

2.2. Con il secondo motivo si deduce l'assenza di motivazione in ordine all'eccezione di inutilizzabilità del processo verbale di constatazione; la Corte territoriale avrebbe richiamato acriticamente un precedente giurisprudenziale, omettendo di applicare l'intera massima, e avrebbe risposto solo parzialmente alle argomentazioni difensive.

2.3. Con il terzo motivo si deducono la contraddittorietà e illogicità della motivazione sulla sussistenza del reato ex art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000, il travisamento della prova sull'individuazione del responsabile della comunicazione allo spesometro e sulla verifica dei pagamenti per accertare la frode; l'illogicità della motivazione sulla idoneità dei mezzi fraudolenti ad ostacolare l'accertamento e indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

La Corte territoriale, nel rigettare i motivi di appello sull'insussistenza degli elementi costitutivi del delitto di cui all'art. 3, d.lgs. n. 74 del 2000, sarebbe incorsa nel travisamento della prova, poiché avrebbe affermato che l'imputata avrebbe comunicato alla banca dati, cd. «spesometro», la fattura della società ^(omissis), concretizzando così il mezzo fraudolento. Il teste ^(omissis), in servizio presso la



Guardia di Finanza, avrebbe, invece, dichiarato che sarebbe stato il venditore, ^(omissis) s.r.l., ad inserire la fattura alla banca dati e non la ricorrente. Tale deposizione farebbe escludere la penale responsabilità dell'imputata, mentre la sentenza impugnata ha ritenuto trattarsi di una condotta decisiva.

Inoltre, in assenza di prove di un accordo simulato tra le due società, non si potrebbe stabilire la reale finalità di tale comunicazione; né può escludersi che sia stata eseguita per evitare una contestazione ex art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000.

L'illogica motivazione della sentenza impugnata non potrebbe essere risolta neanche mediante il richiamo alla sentenza di primo grado che è difforme sul punto, avendo sostenuto, apoditticamente, che tra le due società vi sarebbe stato un accordo.

La sentenza impugnata sosterrrebbe che la comunicazione, effettuata dalla ricorrente, sia idonea ad indurre in errore, poiché, basandosi il sistema fiscale sulle dichiarazioni dei privati, l'Amministrazione finanziaria, in assenza del controllo fiscale, avrebbe sicuramente avallato l'operazione. Tale affermazione sarebbe illogica non solo perché, seguendo tale ragionamento, ogni falsa rappresentazione dovrebbe essere decettiva, ma la norma incriminatrice stessa presupporrebbe necessariamente l'accertamento fiscale, richiedendo la sussistenza di un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento. Il riferimento alle verifiche sui mezzi di pagamento sarebbe smentito dagli esiti dell'istruttoria: dal processo verbale di constatazione emergerebbe, infatti, che la falsa rappresentazione contabile sarebbe stata talmente evidente che già prima delle verifiche l'amministrazione ritenne accertata la falsa indicazione del costo in dichiarazione.

2.4 Con il quarto motivo si deduce il vizio di violazione di legge sull'erronea applicazione dell'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000. Il fatto concretizzerebbe al più il reato ex art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 e non sarebbe avvenuto il superamento della soglia di punibilità; vi sarebbe stata solo una falsa rappresentazione contabile e la condotta non concretizzerebbe il mezzo fraudolento. La falsità contabile rilevata sarebbe palese tale da non avere alcuna effettiva capacità decettiva, tanto che la Guardia di Finanza, senza approfondimenti o verifiche ulteriori, già in sede di processo verbale di constatazione, individuò l'esistenza del costo indebitamente dedotto e contestò l'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 471 del 1997. La mera comunicazione allo spesometro non potrebbe costituire un elemento idoneo a ritenere veri i costi indebitamente dedotti.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. I primi due motivi, relativi all'eccezione di inutilizzabilità ex art. 220 disp. att. cod. proc. pen., sono infondati.

1.1. La Corte di appello ha esplicitamente rigettato l'eccezione di inutilizzabilità ritenendo il processo verbale di constatazione atto amministrativo extraprocessuale; in sostanza, ha ritenuto inapplicabile l'art. 220 disp. att. cod. proc. pen.

1.2. Va ricordato che rispetto alla questione di diritto non è deducibile il vizio della motivazione ma solo quelli di violazione di legge, sostanziale o processuale.

1.3. Per quanto sintetica, la decisione della Corte territoriale è corretta.

1.3.1. La Corte di cassazione, con la sentenza della Sez. 3, n. 6594 del 26/10/2016, dep. 2017, Pelini, Rv. 269299, ha chiarito i rapporti tra l'attività ispettiva e quella procedimentale nell'ambito dei reati tributari.

I principi espressi dalla sentenza Pelini sono stati poi ribaditi da Sez. 3, n. 9977 del 21/11/2019, dep. 2020, Dichiarà, Rv. 278423 - 01, secondo cui la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. non comporta automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, essendo invece necessario che tale sanzione processuale sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito cui la disposizione citata rimanda (in motivazione, la Corte ha aggiunto che è onere di chi eccepisce l'inutilizzabilità, indicare, a pena di inammissibilità del ricorso, gli atti specificamente affetti dal vizio e l'incidenza degli stessi rispetto al provvedimento impugnato).

Ha affermato la sentenza Pelini che il confine tra l'attività ispettiva e l'attività di indagine preliminare, superato il quale «gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice» (art. 220, disp. att. cod. proc. pen.), è segnato dalla mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (Cass. Sez. U., n. 45477 del 28/11/2001, Raineri, Rv. 220291).

Però, l'obbligo di osservare le norme del codice di rito riguarda lo specifico fatto, non qualsiasi altro diverso fatto la cui possibile rilevanza penale non sia ancora emersa.

1.3.2. Dal processo verbale di constatazione del 21 novembre 2016 risulta che dalla precedente attività ispettiva nei confronti di una ditta individuale emerse l'emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte della società amministrata dalla ricorrente, non i reati ex art. 3 d.lgs. 74 del 2000 poi accertati nel corso della verifica.

1.3.3. In ogni caso, la tesi esposta nel ricorso non è corretta. Secondo il costante orientamento della giurisprudenza l'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. è

norma di raccordo tra l'attività ispettiva e quella investigativa: tale norma non prevede alcuna sanzione di inutilizzabilità sicché la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. non determina automaticamente l'inutilizzabilità, a fini penali, degli elementi di prova, dichiarativi o documentali, acquisiti una volta superato il confine.

L'inutilizzabilità o la nullità dell'atto deve essere autonomamente prevista dalle norme del codice di procedura penale, a cui rimanda l'art. 220 disp. att. cod. proc. pen.

Non sussiste, dunque, una generale inutilizzabilità ex 191 cod. proc. pen. perché la norma non prevede un divieto di acquisizione delle prove, come invece sostenuto dal ricorrente, ma l'applicazione della disciplina codicistica.

1.3.4. Tanto premesso, è del tutto irrilevante la questione dei «panni» vestiti dalla Guardia di Finanza mentre occorre verificare rispetto a quali atti si eccepisce l'inutilizzabilità.

1.3.5. Secondo il ricorrente sarebbe illegittima l'acquisizione della documentazione contabile dalla ricorrente. Tale tesi è manifestamente infondata.

L'acquisizione della documentazione contabile è legittima; non solo si tratta di documenti provenienti dall'imputato, con applicazione dell'art. 237 cod. proc. pen., ma l'acquisizione di una copia di un documento, senza sequestro, è indirettamente prevista dall'art. 258 cod. proc. pen.

1.3.6. Va poi ricordato che i casi di divieto di utilizzazione probatoria sono tassativi e non possono essere oggetto di applicazione analogica, come invece ritenuto dal ricorrente con riferimento all'art. 63 cod. proc. pen.

1.3.7. Generica è, invece, l'eccezione quanto alle parti del processo verbale di constatazione che non sarebbero utilizzabili.

1.3.8. Va poi escluso, in linea generale, che l'eventuale inutilizzabilità del processo verbale di constatazione si riverberi sulla testimonianza non esistendo forme di inutilizzabilità derivata.

2. Il terzo motivo è fondato.

2.1. La Corte di appello, come correttamente indicato dal ricorrente, ha attribuito l'inserimento della fattura nello spesometro all'imputata ed ha ritenuto che tale condotta costituisca il *quid pluris* richiesto dall'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000.

La sentenza di primo grado si fonda, invece, sull'accordo fraudolento esistente tra la società apparentemente emittente e quella di cui l'imputata è la legale rappresentante.

2.2. Risulta effettivamente dal verbale del 29 aprile 2019, pag. 20, che il teste (omissis) rispondendo alle domande del giudice, ha affermato che l'inserimento della fattura nello spesometro fu effettuato dal l (omissis) . La sentenza della Corte di

appello è incorsa nel vizio della motivazione per il travisamento della prova dichiarativa in quanto ha fondato la decisione su una prova testimoniale riportata erroneamente.

2.3. L'errore assume rilevanza anche ai fini dell'applicabilità del reato contestato in quanto la giurisprudenza ha affermato (cfr. Sez. 3, n. 15500 del 15/02/2019, Valente, Rv. 275902 – 02) che il reato di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000, caratterizzato da struttura bifasica, presuppone la compilazione e presentazione di una dichiarazione mendace nonché la realizzazione di una attività ingannatoria prodromica, purché di quest'ultima, ove posta in essere da altri, il soggetto agente abbia consapevolezza al momento della presentazione della dichiarazione.

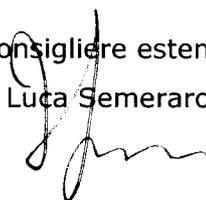
2.4. L'accoglimento del terzo motivo determina l'annullamento della sentenza impugnata, incorsa nel travisamento della prova testimoniale, con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Venezia restando assorbito il successivo, poiché solo la corretta ricostruzione del fatto può consentire di valutare se sia stata concretamente realizzata l'attività ingannatoria richiesta per la sussistenza dell'art. 3 d.lgs. n.74 del 2000.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Venezia.

Così deciso il 14/07/2022.

Il Consigliere estensore
Luca Semeraro



Il Presidente
Aldo Aceto

