



5247 23

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

Composta da

ELISABETTA ROSI	- Presidente -	Sent. n. sez. 13/2023
ANGELO MATTEO SOCCI		UP - 09/01/2023
ANDREA GENTILI		R.G.N. 41682/2022
ANTONELLA DI STASI		
LUCA SEMERARO	- Relatore -	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis)

avverso la sentenza del 12/07/2022 della CORTE APPELLO di MILANO

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal Consigliere LUCA SEMERARO;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore FULVIO BALDI

Il Proc. Gen. conclude per l'inammissibilità del ricorso

## RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza del 12 luglio 2022 la Corte di appello di Milano, in parziale riforma della condanna emessa dal Tribunale di Milano il 9 marzo 2021, appellata dall'imputato (omissis) ha dichiarato estinto per prescrizione, limitatamente alle fatture emesse nell'anno d'imposta 2011, il reato di cui al capo C), ex art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, ed ha rideterminato la pena in 2 anni e 6 mesi di reclusione.

(omissis) (omissis) è stato condannato per i reati ex art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, quale amministratore di fatto della (omissis) (capi A e B, negli anni d'imposta 2012, 2013 e 2014), della (omissis) . (capo C, negli anni di imposta 2012 2013 e 2014), della (omissis) (capo D, negli anni di imposta 2014 e 2015).

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

2.1. Con il primo motivo si deducono, ex art. 606, lett. b), c) ed e) cod. proc. pen., i vizi di inosservanza e/o errata applicazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., l'omessa motivazione in punto di sussistenza dell'illegittimità dell'acquisizione della documentazione acquisita dall'Agenzia delle Entrate in violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen.

Con l'appello si sarebbe contestato che la ricostruzione dei fatti sarebbe avvenuta in base ai risultati di natura amministrativa svolta dall'Agenzia delle Entrate, in base ad elementi presuntivi, e non sull'attività investigativa della Guardia di Finanza.

Secondo il ricorrente, la Corte di appello avrebbe aggirato l'ostacolo stabilito dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. che determinerebbe l'inutilizzabilità di quanto acquisito dall'organo ispettivo.

Dopo la parte in diritto, si sostiene che l'Agenzia delle Entrate non avrebbe rispettato le norme del codice di procedura penale quando era necessario farlo; avrebbe fornito la documentazione alla polizia giudiziaria mentre avrebbe dovuto procedere all'attività di perquisizione e sequestro.

La responsabilità dell'imputato, in particolare quanto alla qualifica di amministratore di fatto, si fonderebbe su tale documentazione inutilizzabile.

La Corte di appello non avrebbe risposto alle doglianze difensive e fonderebbe la decisione su presunzioni, attesa la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. Mancherebbe l'accertamento di merito, in particolare, sul ruolo di delegato ad operare sui conti correnti sociali ed alla gestione finanziaria delle società; mancherebbe un accertamento autonomo da parte della Corte territoriale rispetto alla decisione del Tribunale.

Non sarebbero stati applicati i principi della giurisprudenza in tema di amministratore di fatto.

2.2. Con il secondo motivo si deducono, ex art. 606, lett. b), c) ed e) cod. proc. pen., i vizi di inosservanza e/o errata applicazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., l'errata applicazione degli artt. 1, 2, 8 d.lgs. n. 74 del 2000, la manifesta illogicità della motivazione.

La Corte di appello non avrebbe risposto al motivo di appello con cui si sostenne che non avrebbe potuto essere riconosciuta la penale responsabilità dell'imputato per quelle fatture non rinvenute in copia cartacea né registrate ma indicate genericamente nelle imputazioni quali emesse perché «rilevate dalle causali delle operazioni di accredito sui conti correnti intestati alle società». Tali fatture non potrebbero essere ritenute né emesse né rilasciate, in assenza dei requisiti ex art. 21 d.p.r. 633/1972. Ciò rilevarebbe non solo per il capo D) ma per tutti i reati indicati nelle imputazioni.

2.3. Il difensore ha poi depositato una memoria con cui ha rinunciato alla richiesta di discussione orale ed ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Va premesso che il processo è stato trattato in pubblica udienza non essendo rinunciabile la richiesta di trattazione orale.

Con l'atto di appello furono impugnati i capi per i quali era intervenuta la dichiarazione di responsabilità, contestando i seguenti punti della decisione: la condanna si sarebbe fondata su presunzioni tributarie, non sulla prova «penale»; non sussisterebbe una prova certa che l'imputato avesse avuto il ruolo di amministratore di fatto; la rilevanza dell'interrogatorio dell'imputato.

1.1. Con i motivi nuovi, del 24 giugno 2022, depositati prima dell'udienza del 12 luglio 2022 ma dopo la scadenza del termine di impugnazione, oltre ad argomentazioni ulteriori sulla qualità di amministratore di fatto, si è introdotto un punto nuovo della impugnazione, secondo cui non sussisterebbero i reati con riferimento alle «ulteriori fatture, non rinvenute in copia cartacea né registrate, ma rilevate dalle causali delle operazioni di accredito sui conti correnti intestati alla società».

1.2. La questione dell'inutilizzabilità ex art. 220 disp. att. cod. proc. pen. è stata dedotta per la prima volta con il ricorso per cassazione, sicché è inammissibile ex art. 606, comma 3, 609 cod. proc. pen., il primo motivo nella parte in cui deduce il vizio della motivazione.

1.3. Il primo ed il secondo motivo, laddove deducono l'inutilizzabilità ex art. 220 disp. att. cod. proc. pen., sono inammissibili per genericità e perché manifestamente infondati.

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, Dichiara, 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 di cassazione 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 (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.

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 sostanzialmente sostenuto dal ricorrente, ma l'applicazione della disciplina codicistica.

1.3.2. È del tutto irrilevante che l'Agenzia delle Entrate abbia agito quale autorità amministrativa: il ricorrente avrebbe dovuto specificamente indicare rispetto a quali atti si eccepisce l'inutilizzabilità.

L'unico riferimento che si rinviene nel ricorso concerne l'acquisizione della documentazione: tale riferimento è, però, del tutto generico non indicando perché l'acquisizione sarebbe stata illegittima e neanche se i documenti siano stati acquisiti in copia o in originale.

In ogni caso, l'acquisizione della documentazione contabile è legittima; non solo si tratta di documenti provenienti dall'imputato, con conseguente 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.

Va poi ricordato che i casi di divieto di utilizzazione probatoria sono tassativi e non possono essere oggetto di applicazione analogica.

1.3.3. Dunque, correttamente la Corte di appello ha adoperato i documenti acquisiti dall'Agenzia delle Entrate.

1.4. Con riferimento, invece, alla qualità di amministratore di fatto, il ricorso è inammissibile per il difetto del requisito della specificità estrinseca.

Il ricorso sembra richiamare il concetto di «autonoma valutazione» contenuto nell'art. 292 cod. proc. pen., norma non applicabile al processo di appello ma solo all'ordinanza genetica cautelare; in realtà, la Corte di appello, nell'effettuare la valutazione di merito, deve rispondere ai motivi di appello in base agli elementi di prova acquisiti.

L'articolata motivazione sulla sussistenza della qualità di amministratore di fatto non è stata neanche specificamente contestata; il ricorso si limita ad indicare, genericamente, che non sarebbero stati rispettati i principi della giurisprudenza sul punto e non si confronta con la motivazione della sentenza impugnata.

I motivi di ricorso per cassazione sono inammissibili quando difettino della necessaria correlazione con le ragioni, di fatto o di diritto, poste a fondamento del provvedimento impugnato (Sez. 5, n. 28011 del 15/02/2013, Sammarco, Rv. 255568). Le ragioni di tale necessaria correlazione tra la decisione censurata e l'atto di impugnazione risiedono nel fatto che quest'ultimo non può ignorare le ragioni del provvedimento censurato (così in motivazione Sez. U, n. 8825 del 27/10/2016, Galtelli, Rv. 268822) in quanto la funzione tipica dell'impugnazione è quella della critica argomentata avverso il provvedimento cui si riferisce che si realizza attraverso la presentazione di motivi che, a pena di inammissibilità (artt.

581 e 591 cod. proc. pen.), debbono indicare specificamente le ragioni di diritto e gli elementi di fatto che sorreggono ogni richiesta.

Contenuto essenziale dell'atto di impugnazione è, pertanto, innanzitutto e indefettibilmente il confronto puntuale (cioè con specifica indicazione delle ragioni di diritto e degli elementi di fatto che fondano il dissenso) con le argomentazioni del provvedimento il cui dispositivo si contesta.

2. Il secondo motivo, nella parte in cui contesta la sussistenza della responsabilità con riferimento «ulteriori fatture, non rinvenute in copia cartacea né registrate, ma rilevate dalle causali delle operazioni di accredito sui conti correnti intestati alla società», è inammissibile, trattandosi di questione dedotta in maniera inammissibile con i motivi nuovi. Tale punto della decisione, che concerne l'elemento oggettivo del reato, non era stato dedotto con l'appello ma solo con i motivi nuovi ed era pertanto inammissibile.

2.1. Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 4683 del 25/02/1998, Bono, Rv. 210259, hanno affermato che i «motivi nuovi» a sostegno dell'impugnazione, previsti tanto nella disposizione di ordine generale contenuta nell'art. 585, quarto comma, cod. proc. pen., quanto nelle norme concernenti il ricorso per cassazione in materia cautelare (art. 311, quarto comma, cod. proc. pen.) ed il procedimento in camera di consiglio nel giudizio di legittimità (art. 611, primo comma, cod. proc. pen.), devono avere ad oggetto i capi o i punti della decisione impugnata che sono stati enunciati nell'originario atto di gravame ai sensi dell'art. 581, lett. a), cod. proc. pen.

Ne consegue che la difesa non può, con i motivi nuovi, procedere alla impugnazione di un capo o punto della sentenza non oggetto dell'originario atto di impugnazione.

In materia di termini per l'impugnazione, la facoltà del ricorrente di presentare motivi nuovi trova il limite del necessario riferimento ai motivi principali dei quali, i motivi aggiunti, devono rappresentare soltanto uno sviluppo o una migliore esposizione, anche per ragioni eventualmente non evidenziate ma sempre collegabili ai capi e ai punti già dedotti. Sono ammissibili solo motivi nuovi con i quali, a fondamento del *petitum* dei motivi principali, si alleghino ragioni di carattere giuridico diverse o ulteriori.

2.2. L'inammissibilità del nuovo motivo di appello riverbera i suoi effetti anche sull'inammissibilità del motivo di ricorso; infatti, secondo il costante indirizzo di legittimità non possono essere dedotte con il ricorso per cassazione questioni sulle quali il Giudice di appello abbia correttamente ommesso di pronunciarsi perché non devolute alla sua cognizione (cfr. Sez. 3, n. 3541 del 16/12/2015, dep. 2016, Rv.

265937, Faranda). Un motivo di appello inammissibile è non devoluto alla cognizione del giudice di appello.

2.3. In ogni caso la questione dedotta è manifestamente infondata.

La sentenza citata dalla difesa si riferisce ad un caso del tutto diverso da quello in esame.

2.3.1. Per Sez. 3, n. 50628 del 15/10/2014, Rizzo, Rv. 261390 – 01, in tema di reati tributari, non integra la fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 d. lgs. n. 74 del 2000) la consegna di fattura priva dei requisiti di forma e contenuto indicati dall'art. 21, comma secondo, d.P.R. n. 633 del 1972, che costituiscono gli elementi necessari affinché si possa presumere la veridicità di quanto rappresentato nel documento, così da renderlo idoneo a costituire titolo per il contribuente ai fini della deduzione del costo relativo (fattispecie di rilascio a terzi di bollettari, in bianco, completi di partita Iva e del timbro con la ragione sociale dell'impresa).

2.3.2. Deve, però, ricordarsi che il reato sussiste, secondo il chiaro testo dell'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, non solo nel caso di emissione di fatture ma anche di altri documenti relativi ad operazioni inesistenti.

Ai sensi dell'art. 1, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000 per «fatture o altri documenti per operazioni inesistenti» si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Per Sez. 3, n. 5642 del 02/12/2011, dep. 2012, Manta, Rv. 252121 – 01, in tema di reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rientrano nella nozione di documenti quelli aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture, tra cui le ricevute fiscali e simili nonché quei documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come, per esempio, le ricevute per spese mediche o per interessi sui mutui e le schede carburanti.

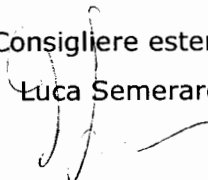
3. Pertanto, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile. Ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen. si condanna il ricorrente al pagamento delle spese del procedimento e della somma di euro 3.000,00, determinata in via equitativa, in favore della Cassa delle Ammende, tenuto conto della sentenza della Corte costituzionale del 13 giugno 2000, n. 186, e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità.

**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.

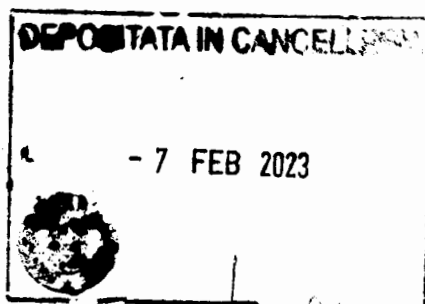
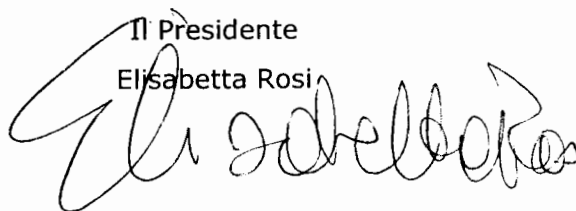
Così deciso il 09/01/2023.

Il Consigliere estensore  
Luca Semeraro



Il Presidente

Elisabetta Rosi



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Luana Muriani

