



23515 23

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

Composta da:

GASTONE ANDREAZZA	- Presidente -	Sent. n. sez. 32/2023
CLAUDIO CERRONI		UP - 11/01/2023
ALDO ACETO	- Relatore -	R.G.N. 29850/2022
ANTONIO CORBO		
ALESSANDRO MARIA ANDRONIO		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) (omissis) ato a (omissis)

avverso la sentenza del 14/02/2022 della CORTE APPELLO di MESSINA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALDO ACETO;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale DOMENICO SECCIA che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

udito l'Avv. (omissis) che ha concluso insistendo nell'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Il sig. (omissis) (omissis) ricorre per l'annullamento della sentenza del 14/02/2022 della Corte di appello di Messina che, in parziale riforma della sentenza del 23/04/2021 del Tribunale di Barcellona Pozzo di Gotto, da lui impugnata, gli ha concesso il beneficio della non menzione, confermando nel resto la condanna alla pena (principale), condizionalmente sospesa, di un anno di reclusione (oltre pene accessorie) per il reato di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, a lui ascritto perché, quale legale rappresentante della società (omissis) (omissis) S.r.l.», al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, aveva indicato nella relativa dichiarazione elementi attivi inferiori a quelli effettivi (in conseguenza della omessa contabilizzazione di elementi attivi indicati in euro 682.484,57), con un'evasione di imposta pari ad euro 150.146,60; il fatto è contestato come commesso in (omissis) | 29/09/2015.

1.1. Con il primo motivo deduce la violazione degli artt. 192, comma 3, e 125, comma 3, cod. proc. pen., in relazione all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, la violazione dei criteri di valutazione della prova, il travisamento del fatto e della prova stessa, la motivazione apparente, contraddittoria e illogica in punto di sussistenza del reato di dichiarazione infedele.

Sulla premessa che la propria condanna si fonda sulla acritica adesione a quanto risulta dal PVC, atto che - come ampiamente argomentato nell'atto di appello - nel processo penale ha valore di mera presunzione, del tutto indimostrata, afferma, è l'imputazione della nota di credito del luglio 2014 anche a compensi di marketing. La relativa affermazione, ribadita nella sentenza impugnata, è frutto del malgoverno della prova (travisata) e dell'art. 192, comma 3, cod. proc. pen., trattandosi di mere presunzioni semplici sulla cui base è stata quantificata anche la percentuale di incidenza (il 47%) operata dall'Agenzia delle Entrate ai fini del calcolo dell'imposta dovuta.

In ogni caso, conclude, a tutto concedere ci si troverebbe di fronte a "bonus cd. misti" (qualitativi e quantitativi) non soggetti ad imposta sul valore aggiunto.

1.2. Con il secondo motivo, contestando l'esistenza di un obbligo di rettifica della nota di credito ricevuta che vada oltre la mera verifica della regolarità formale del documento (questione non colta dalla Corte di appello), deduce la violazione dell'art. 21, d.P.R. n. 633 del 1972, nonché degli artt. 192, comma 3, e 125, comma 3, cod. proc. pen., in relazione all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, la violazione dei criteri di valutazione della prova, il travisamento del fatto e della prova stessa, la motivazione apparente, contraddittoria e illogica in punto di sussistenza del reato di dichiarazione infedele.

1.3. Con il terzo motivo deduce, sotto un ulteriore profilo, la violazione degli artt. 192, comma 3, e 125, comma 3, cod. proc. pen., in relazione all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, la violazione dei criteri di valutazione della prova, il travisamento del fatto e della prova stessa, la motivazione apparente, contraddittoria e illogica in punto di sussistenza del reato di dichiarazione infedele.

Osserva che l'omessa indicazione dell'aliquota IVA da parte della società che aveva emesso la nota di credito non poteva integrare il reato di dichiarazione infedele perché non poteva costituire reddito ma un mero onere, con la conseguenza che la mancata rettifica della nota di credito ha avuto come effetto non già l'abbattimento dei ricavi, ma un loro innalzamento, questione non colta dalla Corte di appello anche sotto i suoi riflessi sull'elemento soggettivo del reato.

1.4. Con il quarto motivo, lamentando la mancanza di prova dell'elemento soggettivo, deduce la violazione degli artt. 192, comma 3, e 125, comma 3, cod. proc. pen., in relazione all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000 e agli artt. 42 e 43 cod. pen., la violazione dei criteri di valutazione della prova, il travisamento del fatto e della prova stessa, la motivazione apparente, contraddittoria e illogica in punto di sussistenza del reato di dichiarazione infedele.

Premesso che oggetto di contestazione è l'errata imputazione di elementi attivi in dichiarazione, osserva che, trattandosi di elementi tecnici afferenti le modalità di redazione di un documento fiscale e tenuto conto delle dimensioni delle società interessate dalla vicenda, appariva ovvio e logico che si affidasse ad altri per la predisposizione e redazione dei bilanci, l'elaborazione e il deposito dei modelli IVA e l'attività e modalità di fatturazione.

Aggiunge che, avuto riguardo al volume di affari della società (euro 6.728.669,00) e ai crediti di imposta maturati nel 2013 (euro 889.021,00) e nel 2014 (euro 141.432,00), è illogico ipotizzare che avrebbe deliberatamente, volutamente e scientemente deciso di non rettificare la nota di credito del 31/07/2014 al fine di non esporre in contabilità un'IVA pari ad euro 150.146,60 che sarebbe stata neutralizzata in parte dal credito IVA maturato nel medesimo periodo di imposta, in parte da quello maturato negli anni successivi.

Questi argomenti, lamenta, sono stati affrontati dalla Corte di appello in maniera superficiale, avendo fatto apoditticamente riferimento a decisioni assunte dal management delle due società, a scelte di fondo correlate ai rapporti tra di esse, a condotte frutto di compiuta programmazione, affermazioni, lamenta, che sono di mera fantasia e che sono sconfessate dallo stesso contenuto del PVC e dalla produzione documentale effettuate, oltre che dalla logica.

1.5. Con il quinto motivo, lamentando la mancata applicazione della causa di non punibilità della speciale tenuità del fatto per motivi del tutto estranei a quelli indicati dal legislatore (l'articolata operazione contabile finalizzata a bilanciare il carico fiscale tra società appartenenti allo stesso gruppo), deduce la violazione dell'art. 131-bis cod. pen., nonché dell'art. 125, comma 3, cod. proc. pen., in relazione all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, il travisamento del fatto, la motivazione apparente, contraddittoria e illogica.

1.6. Con il sesto motivo deduce il vizio di mancanza assoluta di motivazione in ordine alla richiesta di disapplicazione della recidiva.

CONSIDERATO IN DIRITTO

2. Il ricorso è infondato.

3. Dalla lettura della sentenza impugnata risulta quanto segue:

3.1. Il 31/07/2014 la società « (omissis) » S.r.l. aveva emesso nei confronti della società « (omissis) » S.r.l. una nota di credito dell'importo di euro 1.430.785,27 in esenzione IVA recante la seguente causale: "sconti fine anno 2013";

3.2. da una lettera della « (omissis) » S.r.l. emergeva che lo sconto di fine anno sul fatturato di euro 10.197.750,59, pari al 12,50%, corrispondeva ad euro 1.274.718,52 e che la stessa società aveva corrisposto alla « (omissis) » S.r.l. la somma di euro 1.162.670,20 per "svolgimento attività promozionali, nuove aperture e consolidamento aperture anni precedenti";

3.3. secondo i verbalizzanti, tali somme non potevano essere considerate esenti da IVA in quanto consistenti in obbligazioni di fare;

3.4. il calcolo dell'imponibile è stato così effettuato: avuto riguardo alla somma complessiva erogata dalla « (omissis) » S.r.l. alla « (omissis) » S.r.l. nel 2014 (pari ad euro 2.437.389,02), la percentuale dei compensi di marketing indicati nella lettera di cui al § 3.2 che precede è pari al 47,7%; applicando tale percentuale alla somma di euro 1.430.785,27, si ottiene il valore di euro euro 682.484,27 corrispondente ai maggiori importi riferibili alle attività di promozione e marketing non dichiarati sui quali è stata applicata l'aliquota del 22%, per un'imposta evasa pari ad euro 150.146,60;

3.5. nel 2013 la « (omissis) » S.r.l. aveva ricevuto tre note di credito in esenzione IVA per "accredito sconto fine anno" per complessivi euro 1.006.603,99; sommando tale importo a quello della nota di credito del 2014 si

ottiene un valore di euro (omissis) , corrispondente alla somma complessivamente erogata dalla « (omissis) (omissis) S.r.l.» nel 2014;

3.6.se, dunque, le note di credito del 2013 costituivano acconti sugli sconti di fine anno calcolabili solo in presenza di un valore complessivo del fatturato, la somma di euro 1.274.718,52 dovrebbe comprendere, osserva la Corte di appello, quella portata dalle note di credito emesse nel 2013 per complessivi euro 1.006.603,99, sicché la lettera di cui al § 3.2 finisce per apparire un mero artificio contabile finalizzato a giustificare movimenti tra le due società;

3.7.di qui la conclusione che la somma di euro 682.484,27 non costituisce frutto di presunzioni, derivante da un calcolo matematico fondato sui dati forniti dalle due società e interpretati in maniera prudenziale.

4.Tanto premesso, il primo motivo è infondato.

4.1.Il ricorrente deduce il valore meramente indiziario del PVC e insiste nel sostenere che, così come aveva dedotto in appello, alcun elemento probatorio consente di affermare che l'importo di euro 682.484,57 si riferisse a "compensi per marketing" e che la nota di credito fosse errata perché afferente a prestazioni imponibili ai fini IVA. In realtà, prosegue, tale nota di credito riguardava "sconti fine anno 2013" che gli stessi verificatori avevano affermato non imponibili ai fini IVA. Anche il calcolo della percentuale del 47% è frutto di presunzioni e non di un mero calcolo matematico, come erroneamente affermato dalla Corte di appello.

4.2.Sennonché, come correttamente osservato dalla sentenza impugnata, le spiegazioni alternative fornite dal ricorrente in ordine alle ragioni di emissione della citata nota di credito non hanno alcun riscontro documentale, né il ricorrente si confronta con la precisa affermazione della Corte di appello secondo la quale l'importo della nota di credito del 2014 sommata a quello delle note di credito già emesse nel 2013 per lo stesso titolo ("sconti fine anno 2013") corrisponde, al centesimo, alla somma complessivamente erogata nel 2014 alla «(omissis) (omissis) S.r.l.».

4.3.Nell'atto di appello il ricorrente aveva indicato una spiegazione alternativa dell'emissione della nota di credito: la possibile imputazione della nota di credito ad una cessione di denaro (o di crediti in danaro) in attuazione di una politica commerciale del gruppo per effetto della quale la (omissis) (omissis) S.r.l.» potrebbe aver contribuito al potenziamento di un determinato punto vendita che sarebbe stato costituito e aperto a cura e spese della stessa « (omissis) (omissis) S.r.l.» che aveva a sua volta contribuito alla acquisizione di merci e all'avvio di una campagna di vendite in un mercato da acquistare; si potrebbe dunque trattare di una erogazione a fondo perduto, come tale non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), d.P.R. n. 633 del 1972. In

alternativa, aveva sostenuto, la nota di credito poteva aver riguardato prestazioni e corrispettivi "misti", come tali non imponibili.

4.4. Le ragioni dell'appello sono state riprodotte in questa sede avendo lamentato il ricorrente che la Corte di appello non avrebbe fornito motivazione sul punto.

4.5. Il rilievo è del tutto infondato.

4.6. Osserva, al riguardo, il Collegio che il ricorrente, che ha ricevuto e contabilizzato la nota di credito, non può ipotizzare possibili spiegazioni alternative della causa di emissione del titolo che, come afferma la Corte di appello, non solo non hanno riscontro nella contabilità di impresa ma sono smentite dalla stessa documentazione esaminata dalla Corte stessa che definiva tali erogazioni come "compensi marketing". Non si tratta di invertire l'onere della prova, tantomeno di valorizzare mere presunzioni, quanto, piuttosto, di valorizzare quanto risulta (o dovrebbe risultare) dai bilanci e dalla contabilità di una società di capitali. In altre parole, la spiegazione di un'operazione commerciale posta in essere da una società di capitali (a maggior ragione se si tratta di operazione posta in essere nell'ambito di consolidati rapporti con altra società di capitali) deve poter trovare un preciso riscontro nella contabilità della società stessa e non in astratte e ipotetiche spiegazioni possibilistiche della causa dell'operazione stessa. Ed invece, come afferma la Corte di appello, *«la documentazione non fornisce alcuna indicazione alternativa circa la natura delle movimentazioni correlate alla nota di credito»*.

4.7. Nè si può ritenere la manifesta illogicità della motivazione nella parte in cui ricostruisce la percentuale (47,7%) ascrivibile a compensi non dichiarati. Non si tratta di determinazione "arbitraria" ma di un calcolo fondato su un documento (la lettera della « (omissis) (omissis) S.r.l.») non travisato nel suo contenuto.

4.8. Vi è un ulteriore passaggio motivazionale del tutto negletto dal ricorrente: la sentenza spiega che così operando la «(omissis) (omissis) S.r.l.» ha potuto esporre un credito IVA pari ad euro 14.432,00 che sarebbe stato altrimenti azzerato in caso di corretta impostazione contabile dei corrispettivi non annotati e non dichiarati.

5. Il secondo motivo è generico e totalmente infondato.

5.1. Come correttamente afferma la Corte di appello, non si addebita al ricorrente la mancata correzione della nota di credito, bensì l'indicazione, nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, di elementi attivi per un ammontare consapevolmente inferiore a quello effettivo. Il punto, infatti, non è la mancata correzione della nota, bensì il suo utilizzo strumentale alla consumazione del reato di dichiarazione infedele. Non essendo stato contestato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, d.lgs. n.

74 del 2000, ai fini della consumazione del reato di cui al successivo art. 4, è necessaria e sufficiente la consapevolezza della inferiorità del dato dichiarato (elementi attivi) rispetto a quello effettivo. L'addebito, dunque, non si fonda sulla (né consiste nella) violazione del dovere di correggere una fattura o una nota di credito errata, bensì nella violazione del dovere di dichiarare gli elementi attivi e passivi in maniera corrispondente al vero. La consapevolezza del contribuente dell'errore contenuto nella fattura o nella nota di credito non lo legittima a replicare tale errore nella dichiarazione ai fini dell'imposta corrispondente, se tale errore incide sulla corrispondenza a vero dell'entità degli elementi attivi o passivi dichiarati; la dichiarazione è atto proprio del contribuente che la sottoscrive sicché egli non può lucrare sull'errore altrui di cui sia consapevole per (altrettanto consapevolmente) dichiarare il falso.

5.2. Di qui la genericità della questione posta che non coglie affatto nel segno.

5.3. Non è infatti pertinente la giurisprudenza delle sezioni civili della Corte di cassazione, citata dal ricorrente, secondo cui, «in tema di IVA, l'art. 41, quinto comma, lett. b) del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (riformulato dal d.P.R. 29 gennaio 1979 n. 24 e dal D.L. 2 marzo 1989 n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989 n. 154, poi abrogato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e sostituito dalle disposizioni dell'art. 6 di quest'ultimo), il cessionario di un bene od il committente di un servizio, ricevendo fattura irregolare, è tenuto a "regolarizzare l'operazione", con la presentazione di un documento integrativo contenente tutte le indicazioni prescritte dall'art. 21, e con il versamento dell'imposta dovuta, restando soggetto in caso d'omissione pure a sanzione pecuniaria, implica l'obbligo di supplire alle mancanze commesse dall'emittente in ordine all'identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, non anche di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente medesimo, quando, in fattura recante l'annotazione di tutti i suddetti estremi, inserisca l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta (dichiarazione prevista dal sesto comma di detto art. 21), indipendentemente dalla questione della tassabilità o meno dell'operazione (Cass. civ., Sez. 5, n. 7681 del 16/05/2003, Rv. 563199 - 01; Cass. civ., Sez. 5, n. 5880 del 20/04/2001, Rv. 546123 - 01; Cass. civ., Sez. 5, n. 4284 del 23/03/2003, Rv. 545136 - 01; Cass. civ., Sez. 5, n. 1841 del 18/02/2000, Rv. 534056 - 01).

5.4. La natura costitutiva e non sanzionatoria del precetto penale, anche in tema di reati tributari, impone un'interpretazione del precetto violato conforme e rispettosa della fattispecie penale incriminatrice con la conseguenza che l'errore di fatto rilevante ai fini penalistici è solo quello disciplinato dall'art. 47 cod. pen. e deve cadere su uno qualsiasi degli elementi della fattispecie. Sicché, l'errore contenuto nell'atto da altri formato e annotato nella contabilità del dichiarante

non esclude il dolo se il contribuente ne è consapevole è ciò nondimeno dichiarati elementi attivi e/o passivi non corrispondenti al vero.

6. Le considerazioni che precedono militano a favore della infondatezza anche del terzo motivo, non venendo in rilievo questioni valutative, ma questioni di fatto inerenti la mancata annotazione (e dichiarazione) di ricavi mercé la fraudolenta emissione di una nota di credito nei termini già illustrati.

7. Anche il quarto motivo risente dei profili critici già evidenziati.

7.1. La Corte di appello afferma con chiarezza che l'emissione della nota di credito è frutto di una strategia di gruppo, trattandosi di «condotte frutto di compiuta programmazione e certamente non improvvisate».

7.2. Quale sia il dato travisato sulla cui base la Corte di appello ha affermato ciò, il ricorrente non lo afferma, prediligendo, piuttosto dedurre la illogicità di una simile affermazione.

7.3. E' però un dato di fatto non contestato dallo stesso ricorrente che, mediante questa operazione, la società all'epoca legalmente rappresentata dall'imputato ha comunque potuto beneficiare di un credito di imposta che sarebbe stato altrimenti azzerato dalla corretta dichiarazione degli elementi attivi.

7.4. Il punto è proprio questo: l'imputato si chiede quale fosse l'interesse della propria società a non pagare un'IVA pari ad euro 150.146,60 più o meno corrispondente al credito di imposta maturato per lo stesso anno; la risposta è nei fatti: la società non solo non ha pagato l'IVA dovuta ma ha lucrato sul credito di imposta rimasto inalterato e che si aggiungeva a quello risultante dalla dichiarazione precedente che, come detto, ne sarebbe stato anche diminuito.

7.5. Non è la logica dei grandi numeri che rende illogico (o, comunque, manifestamente illogico) un ragionamento basato su fatti concreti, perché è proprio la neutralizzazione del credito di imposta (oltre all'evasione dell'imposta stessa) che giustifica, a fini penalistici, la prova del dolo.

7.6. E' un fuor d'opera e non rileva, dunque, il dedotto incolpevole "affidamento" del legale rappresentante dell'impresa al proprio management per la tenuta della contabilità, la redazione dei bilanci, della dichiarazione fiscale e l'interpretazione delle norme fiscali. La norma penale non ammette trasferimenti di responsabilità che sono proprie del destinatario del precetto. Le dimensioni dell'impresa non rilevano, dovendo il destinatario del precetto adeguarsi al comando e non il comando adeguarsi al suo destinatario.

7.7. Peraltro, la Corte di appello, non smentita sul punto, afferma con chiarezza che la deduzione dell'affidamento ad altri è del tutto sfornita di prova, costituendo mera labiale deduzione difensiva.

8. Anche il quinto motivo è infondato.

8.1. Costituisce insegnamento costante della Corte di cassazione che, in tema di reati tributari, l'applicazione della causa di non punibilità per speciale tenuità del fatto è possibile quando l'ammontare dell'imposta evasa superi di pochissimo, come nel caso di specie, la soglia di punibilità (Sez. 3, n. 16599 del 20/02/2020, Latorre, Rv. 278946 - 01; Sez. 3, n. 15020 del 22/01/2019, Molola, Rv. 275931 - 01; Sez. 3, n. 12906 del 13/11/2018, Canella, Rv. 275931 - 01; Sez. 3, n. 13218 del 20/11/2015, dep. 2016, Reggiani, Rv. 266570 - 01).

8.2. E, tuttavia, il superamento della soglia di punibilità non costituisce l'unico elemento da prendere in considerazione, dovendo il danno prodotto dalla condotta essere valutato nella sua interezza e sotto ogni profilo. Il danno conseguente alla condotta incriminata non ha determinato tanto un'evasione di imposta appena superiore alla soglia di punibilità quanto, piuttosto, il mancato azzeramento di un credito di imposta di importo consistente.

8.3. L'adesione della società dell'imputato ad un piano di ammortamento del debito (peraltro nemmeno andato in porto) può rilevare ad altri fini ma non a quello del danno (o del pericolo di danno) al quale è stata esposto l'Erario.

9. L'ultimo motivo è inammissibile perché se è vero che il quinto motivo dell'atto di appello deduceva, nel titolo, la mancata esclusione della recidiva, tuttavia alcun argomento era stato speso a sostegno della richiesta, in violazione dell'onere di specificità dei motivi di impugnazione.

In ogni caso non risulta che il Tribunale e la Corte di appello abbiano tenuto conto della contestata recidiva semplice, visto che in alcuna parte delle sentenze di merito si afferma che le circostanze attenuanti generiche sono state applicate in regime di equivalenza rispetto alla circostanza aggravante (cfr., al riguardo, il calcolo della pena operato al § 5 della sentenza impugnata).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, l'11/01/2023.

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto



Il Presidente

Gastone Andreatza

