30874-18

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Gastone Andreazza	-Presidente -	Sent. n. 765 sez.
Aldo Aceto		UP - 02/03/2018
Emanuela Gai		R.G.N. 46939/2017
Ubalda Macrì		
Fabio Zunica	-Relatore-	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis), nato a (omissis),

avverso la sentenza del 06-06-2017 della Corte di appello di Milano;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Fabio Zunica;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Piero Gaeta, che ha concluso per l'annullamento delle sentenze di primo e secondo grado, con trasmissione degli atti;

udito per il ricorrente l'avvocato (omissis), che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 6 giugno 2017, la Corte di appello di Milano confermava la sentenza del G.U.P. del Tribunale di Milano del 17 marzo 2015, con la quale (omissis) era stato condannato alla pena di 2 anni e 2 mesi di reclusione in ordine a due contestazioni, entrambe relative al reato di cui all'art. 2 del d. lgs. 74/2000; l'imputato è stato in particolare accusato di avere, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, quale firmatario delle dichiarazioni della società (omissis) s.r.l. con sede in (omissis), indicato elementi passivi fittizi, avvalendosi di una pluralità di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, dettagliatamente indicate nelle due imputazioni, tutte emesse dalla (omissis) s.r.l.; in particolare, con riferimento al periodo di imposta 2011, oggetto delle dichiarazioni del 30 settembre 2012 (capo 1), si contesta all'imputato di avere indicato elementi fittizi pari, nella dichiarazione iva, a € 828.347,24 e, nella dichiarazione concernente l'imposta sui redditi, a € 3.972.846,76; infine, quanto al periodo di imposta 2012, oggetto delle dichiarazioni presentate il 30 settembre 2013 (capo 2), gli elementi passivi indicati ammontavano, nella dichiarazione iva, a 141.258,73 e, nella dichiarazione afferente l'imposta sui redditi, a € 704.228,73.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello milanese, (omissis), tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando quattro motivi.

Con il primo, eccepisce la nullità della sentenza per la violazione degli art. 521 e 522 cod. proc. pen., nonché per contraddittorietà della motivazione, in relazione al travisamento delle informative della Polizia Giudiziaria: si rileva in proposito che, a fronte di una imputazione per operazioni oggettivamente inesistenti, (omissis) era stato condannato in realtà per l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, con trasformazione radicale della contestazione.

Né poteva sostenersi che, nel riferirsi a operazioni oggettivamente inesistenti, l'imputazione fosse affetta da un mero errore, riguardando la stessa sia le dichiarazioni IVA sia le dichiarazioni dell'imposta sui redditi, mentre le operazioni soggettivamente inesistenti possono avere ricadute solo sulla dichiarazione IVA.

Dunque, non di riqualificazione giuridica doveva parlarsi, ma di condanna per fatti diversi, non ritenendosi corretta la motivazione della Corte di appello secondo cui le parti e i difensori avrebbero potuto rendersi conto dell'oggetto del procedimento, perché così ragionando si finirebbe col sostenere che il capo di imputazione rappresenta un dato processuale da non prendere troppo sul serio, in quanto liberamente reinterpretabile oltre i confini del suo significato letterale.

Non sarebbe poi corretto il richiamo alle informative della Guardia di finanza, sia perché estranee all'imputazione, sia perché il loro contenuto sarebbe stato travisato, in quanto l'unica informativa che affronta la posizione della

(omissis) , cioè quella n. 4845 del 10 gennaio 2014, conclude che molte fatture emesse nei confronti della società amministrata dal ricorrente non risultavano pagate, mentre per diverse altre erano state riscontrate vistose discrepanze tra l'importo del documento fiscale e quello dei bonifici.

La contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, in definitiva, non solo non era certa, ma alla luce di tali risultanze non era neanche prevedibile.

Con il secondo motivo, la difesa contesta l'erronea applicazione dell'art. 2 del d. lgs. 74/2000, con riferimento alla ritenuta esistenza di un'interposizione fittizia.

Si osserva al riguardo che la circostanza che la società (omissis) non facesse altro che comprare e rivendere la merce non era di per sé significativa, in quanto il ruolo dei *traders* è appunto quello di svolgere legittimamente un ruolo di intermediazione commerciale, trattando autonomamente con le due parti.

A nulla rileverebbe invece l'eventuale evasione fiscale commessa dalla (omissis) (omissis), posto che intrattenere rapporti commerciali con un evasore non determina alcuna interposizione fittizia e non integra il reato addebitato al ricorrente: questi, infatti, non aveva rapporti diretti con i fornitori esteri della (omissis) , venendo la merce spedita alla società amministrata dal dr. (omissis) direttamente dalla (omissis) , in favore della quale avvenivano i pagamenti.

Con il terzo motivo, viene censurata l'erronea applicazione dell'art. 2 del d. lgs. 74/2000, osservandosi che (omissis) è stato condannato anche per aver falsificato le dichiarazioni Ires presentate il 30 settembre 2012 e il 30 settembre 2013 mediante l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti; non si è tuttavia tenuto conto del fatto che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti può essere integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle stesse, come ribadito dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte (sent. n. 39541/2017).

Con il quarto motivo, infine, viene censurata la violazione degli art. 2 del d. lgs. 74/2000 e 43 cod. pen., e la mancanza e illogicità della motivazione in punto di accertamento del dolo richiesto dalla fattispecie incriminatrice contestata.

Si osserva, in particolare, che gli argomenti da cui il G.U.P. aveva tratto la prova del dolo di evasione, ovvero la stretta colleganza tra le società riconducibili a (omissis) e la (omissis) e la rinuncia da parte dell'imputato a rendere interrogatorio, non erano sostenibili, potendo al più ravvisarsi un dolo di consentire a terzi l'evasione, ma non già un dolo di evasione in capo a (omissis).

In ordine al primo aspetto, si rileva come i documenti valorizzati in chiave accusatoria non fossero altro che regolari contratti tra la (omissis) e alcune società di (omissis), che la signora (omissis) legittimamente aveva con sé, in quanto socia di (omissis); quanto al silenzio dell'imputato, si osserva che nel nostro sistema il rifiuto di rispondere alle domande del P.M. non può essere considerato *contra reum*, fermo restando che nel caso di specie l'interrogatorio

era stato sostituito da una corposa memoria difensiva. La Corte di appello, pur abbandonando il riferimento al silenzio dell'imputato, aveva tuttavia posto l'accento sul contenuto dei documenti rinvenuti nella disponibilità della (omissis), cedendo ugualmente alle suggestioni della colpa generica già implicitamente invocata dal primo giudice, insistendo sul tema della congruità dei prezzi, senza però considerare i rilievi difensivi che prospettavano una diversa situazione.
Ad avviso della difesa, infatti, la documentazione acquisita, relativa a due cessioni di credito e a una compensazione, attestava solo l'esistenza di stretti rapporti commerciali tra le due società, ma non valeva a dimostrare né l'interposizione fittizia, né *a fortiori* la consapevolezza di (omissis) della stessa.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è infondato.

1. Iniziando dal primo motivo, deve escludersi che nella vicenda in esame vi sia stata alcuna violazione del principio di cui all'art. 521 cod. proc. pen.
Occorre richiamare al riguardo l'autorevole affermazione delle Sezioni Unite di questa Corte (Sez. Un., n. 36551 del 15/07/2010, Rv. 248051, ripresa da ultimo, tra le tante, da Sez. 3, n. 7705 del 10/01/2018, Rv. 272461), secondo cui, in tema di correlazione tra imputazione contestata e sentenza, per aversi mutamento del fatto, occorre una trasformazione radicale, nei suoi elementi essenziali, della fattispecie concreta nella quale si riassume l'ipotesi astratta prevista dalla legge, in modo che si configuri un'incertezza sull'oggetto dell'imputazione da cui scaturisca un reale pregiudizio dei diritti della difesa; ne consegue che l'indagine volta ad accertare la violazione del principio suddetto non va esaurita nel pedissequo e mero confronto puramente letterale fra contestazione e sentenza perché, vertendosi in materia di garanzie e di difesa, la violazione è del tutto insussistente quando l'imputato, attraverso l'iter del processo, sia venuto a trovarsi nella condizione concreta di difendersi in ordine all'oggetto dell'imputazione.
In applicazione di questa premessa ermeneutica, come già sostenuto dalla Corte di appello, deve rilevarsi che l'oggetto dell'imputazione, anche mediante il dettagliato richiamo alle fatture contestate, è stato descritto in maniera puntuale e idonea a consentire il pieno esercizio delle prerogative difensive, e tanto anche alla luce della sostanziale correttezza della qualificazione giuridica del fatto; in ordine a tale aspetto, occorre peraltro evidenziare che la fattispecie per cui si è proceduto, denominata "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", fa riferimento appunto, anche nella sua parte descrittiva, a "operazioni inesistenti", senza distinguere cioè tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo, dovendosi precisare peraltro

che, nella sussistenza degli altri presupposti della norma, entrambe le tipologie di operazioni inesistenti sono potenzialmente idonee a integrare il reato.

L'ampiezza della categorie delle fatture per operazioni inesistenti è del resto confermata dall'art. 1 lett. a del d. lgs. 74/2000, che definisce "fatture" (o altri documenti) per operazioni inesistenti "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".

In definitiva, la circostanza che, pur a fronte di un formale richiamo nella contestazione alle operazioni oggettivamente inesistenti, la condotta ascritta all'imputato si sia in realtà sostanziata nel compimento di operazioni soggettivamente inesistenti, non costituisce di per sé una violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza, dovendosi tener conto sia del tenore dell'imputazione, che ha fornito una minuziosa descrizione dei singoli fatti addebitati, peraltro adeguatamente collocati nella loro dimensione spazio-temporale, sia della latitudine applicativa della norma incriminatrice, che attribuisce rilevanza penale al solo compimento di "operazioni inesistenti", a prescindere dal fatto che lo siano oggettivamente o soggettivamente, sia infine della facilità per l'imputato di comprendere il significato esatto dell'accusa elevata a suo carico, e ciò anche alla luce della sua opzione di definire il processo a suo carico allo stato degli atti, avendo cioè piena cognizione delle risultanze investigative acquisite, idonee a circoscrivere la sfera di rilevanza del proprio comportamento illecito nell'ambito della specifica e unitaria fattispecie ascrittagli.

2. Parimenti infondato è il secondo motivo, con cui si censura il giudizio sulla configurabilità del reato all'odierno ricorrente.

Sul punto occorre innanzitutto osservare che le due conformi sentenze di merito, nel ricostruire i fatti di causa, hanno ripercorso gli accertamenti della Guardia di Finanza di Trieste (la posizione di (omissis) è stata separata dal P.M. di Trieste e trasmessa per competenza territoriale alla Procura di Milano), dai quali è emerso che due società riconducibili a tale (omissis), la (omissis) s.r.l. e la (omissis) s.r.l., sebbene prive di strutture aziendali e di dipendenti, avevano in gestione una vasta attività di commercio di prodotti elettronici e informatici, che venivano vendute a prezzi concorrenziali; queste due società, in particolare, proponevano a società italiane l'acquisto di materiale informatico a prezzi vantaggiosi, facendo arrivare al cliente finale la merce direttamente dal fornitore comunitario, che veniva pagato con denaro prelevato da (omissis). Questi, dovendo versare solo l'imponibile, tratteneva l'va che non veniva versata allo Stato, non avendo inoltre le sue società presentato mai dichiarazioni dei redditi.

Tra le società compiacenti che avevano rapporti con le società-cartiere di (omissis), emergeva in particolare la (omissis) s.r.l., con sede legale in (omissis), amministrata da (omissis) ; tale società risultava aver indicato, con riferimento al periodo di imposta 2011, elementi fittizi sia nella dichiarazione iva (per € 828.347,24), sia in quella concernente l'imposta sui redditi (in tal caso per € 3.972.846,76); infine, quanto al periodo di imposta 2012, gli elementi passivi indicati dalla società ammontavano, nella dichiarazione iva, a 141.258,73 e, in quella riguardante l'imposta sui redditi, a € 704.228,73.

Alla stregua di tale accertamento, la cui fondatezza non risulta smentita, è stato correttamente ritenuto ravvisabile a carico di (omissis) il delitto di cui all'art. 2 del d. lgs. 74/2000, non essendo dirimente in senso contrario la circostanza che gli acquisti siano comunque avvenuti da parte della (omissis) s.r.l., posto che, ai fini della sussistenza del reato, assume rilievo anche l'inesistenza soggettiva delle operazione, che si ha quando la prestazione oggetto di imposizione c'è stata, ma tra soggetti diversi da quelli indicati nelle fatture (sul concetto di operazioni inesistenti in tema di reati tributari, cfr. Sez. 3, n. 38185 dell'11/04/2017, Rv. 270692 e Sez. 3, n. 24307 del 19/01/2017, Rv. 269986).

Nel caso di specie, dunque, la configurabilità del reato è stata correttamente ancorata al fatto che la merce acquistata dalla società del ricorrente proveniva da soggetti diversi dalla (omissis) che aveva emesso le relative fatture; tale società si era dunque interposta fittiziamente tra il fornitore comunitario e il cliente italiano, ricevendo l'iva dall'acquirente senza versarla all'Erario; in questo contesto illecito si è inserita anche la (omissis) che, oltre ad acquistare prodotti a prezzi di mercato vantaggiosi, versando l'iva alla società di (omissis), poteva portarla in detrazione acquisendo un credito iva di notevole entità.

Orbene, in quanto fondato su una disamina attenta delle risultanze probatorie raccolte, non smentite da concreti elementi di segno contrario, il giudizio sulla sussistenza del reato non presenta vizi censurabili in questa sede, avendo la difesa proposto censure che non hanno trovato adeguato conforto nel materiale probatorio, come ad esempio in ordine all'asserita operatività della (omissis) .

3. Il terzo motivo è inammissibile, essendo stata sollevata una doglianza sulla qualificazione giuridica della condotta non proposta in alcuno dei 4 motivi di appello, sebbene il difensore abbia fatto presente che sarebbe stato già il G.U.P. ad applicare erroneamente l'art. 2 del d.lgs. 74/2000 (sebbene solo per una parte soltanto della condotta contestata, come riconosciuto dalla stessa difesa).

Al riguardo deve infatti richiamarsi il costante orientamento di questa Corte (cfr. *ex multis* Sez. 2, n. 8890 del 31/01/2017 Rv. 269368), secondo cui con il ricorso per cassazione non sono deducibili questioni non prospettate nei motivi di appello, tranne che si tratti di questioni rilevabili di ufficio in ogni stato e grado del giudizio o di quelle che non sarebbe stato possibile dedurre in grado d'appello

(e non è questo il caso, concernendo la doglianza solo l'ambito applicativo della norma contestata), trovando tale regola, desumibile dal combinato disposto degli artt. 606 comma 3 e 609 comma 2 cod. proc. pen., la sua *ratio* nella necessità di evitare che possa sempre essere rilevato un difetto di motivazione della sentenza di secondo grado, con riguardo ad un punto del ricorso non investito dal controllo della Corte di appello, perché non segnalato con i motivi di gravame.

4. E' infine infondato l'ultimo motivo di ricorso.

Con riferimento all'elemento soggettivo del reato, la giurisprudenza di legittimità (Sez. 3, n. 19012 del 11/02/2015, Rv. 263745) ha infatti affermato che, nel delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, il dolo è ravvisabile nella consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo in tal modo un indebito vantaggio fiscale in quanto l'iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima (in motivazione, la Corte ha precisato che il principio di diritto tributario, per il quale incombe sull'Erario l'onere di provare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento della detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore, non può essere automaticamente trasposto in sede penale, attesa l'autonomia fra i relativi procedimenti, donde è esclusivamente al giudice penale che, sulla base degli elementi di fatto oggetto di libera valutazione ai fini probatori, compete accertare la configurabilità di eventuali illeciti penali).

I giudici di merito hanno fatto buon governo di questo indirizzo ermeneutico, desumendo la consapevolezza dell'imputato degli intenti fraudolenti di (omissis) (omissis), titolare delle società cartiere, dal ritrovamento presso la figlia della compagna di (omissis), (omissis), di una serie di documentazione comprovante l'esistenza di accordi tra le due società, tra cui una dichiarazione di compensazione e due cessioni di credito a favore di due società riconducibili a (omissis), una per 6 milioni di euro, l'altra per 86.000 euro, atti, questi, rispetto ai quali non è stata fornito alcun adeguato chiarimento da parte dell'imputato e che, alla luce dell'inesistenza di valide ragioni commerciali, sono stati spiegati nell'ottica di una cosciente compartecipazione da parte di (omissis), ben al di là del perimetro della colpa, alle dinamiche illecite perseguite da (omissis).

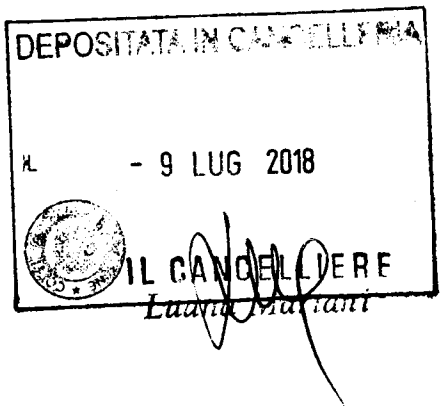
Il giudizio espresso nelle sentenze di merito, in quanto ancorato alle risultanze investigative disponibili e scevro da elementi di irrazionalità, non appare censurabile in questa sede, per cui anche quest'ultima doglianza è infondata.

5. In conclusione, alla stregua delle considerazioni svolte, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento.

P.Q.M.

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

Così deciso il 02/03/2018

Il Consigliere estensore
Fabio Zunica

Il Presidente
Gastone Andreazza