



39541-17

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

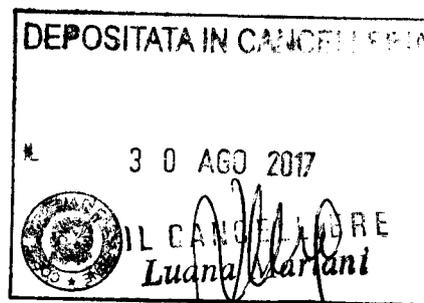
Composta da

Aldo Cavallo - Presidente -
Vito Di Nicola
Claudio Cerroni - Relatore -
Aldo Aceto
Alessandro M. Andronio

Sent. n. sez. *1100P*
UP - 09/06/2017
R.G.N. 16212/2017

ha pronunciato la seguente

SENTENZA



sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 27/10/2016 della Corte di Appello di Venezia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Claudio Cerroni;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Fulvio Baldi, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio
udito per l'imputato l'avv. (omissis) , che ha concluso chiedendo
l'accoglimento del ricorso

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 27 ottobre 2016 la Corte di Appello di Venezia, in parziale riforma della sentenza dell'11 aprile 2013 del Tribunale di Verona, ha infine rideterminato in anni uno mesi otto di reclusione la pena, sospesa, inflitta a (omissis) in qualità di legale rappresentante della (omissis) (omissis) s.r.l., per il reato di cui agli artt. 81 cpv. e 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in relazione all'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti

nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2008, con l'inflizione delle previste sanzioni accessorie.

2. Avverso la predetta decisione l'imputato, tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione articolato su quattro motivi d'impugnazione.

2.1. Col primo motivo il ricorrente ha affermato che, a seguito della modifica introdotta dall'art. 8, comma 1, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla legge 44 del 2012, era prevista la deducibilità delle fatture soggettivamente inesistenti, per cui era venuta meno l'evasione dell'imposta essendo divenuta legittima la deducibilità del costo, ancorché il soggetto fosse consapevole del carattere fraudolento delle operazioni. Al contrario, secondo il ricorrente la Corte territoriale aveva erroneamente affermato la responsabilità penale per violazione del principio di inerenza all'attività di impresa.

Al riguardo, il ricorrente ha altresì osservato che la giurisprudenza di legittimità, cui comunque la Corte di Appello si era conformata, non poteva essere condivisa atteso che la novella non doveva ritenersi limitata alle disposizioni tributarie, e che assurdamente l'imposta evasa in sede penale sarebbe stata superiore a quanto esigibile dall'Amministrazione.

2.2. Col secondo e terzo motivo il ricorrente, in relazione all'integrazione del dolo specifico di evasione, ha osservato che ormai doveva ritenersi l'irrilevanza, sul piano delle imposte dirette, dei costi non inerenti all'attività d'impresa, purché reali. Al contempo è stata dedotta l'insussistenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione delle imposte, dal momento che si trattava di operazioni solo soggettivamente inesistenti, né la consapevolezza del meccanismo fraudolento implicava il dolo di evasione.

2.4. Col quarto motivo infine il ricorrente ha osservato che, in violazione del principio di cui all'art. 597 cod. proc. pen., la Corte di Appello non aveva considerato che il primo Giudice aveva stimato l'esistenza di interposizione finalizzata alla sola evasione dell'imposizione indiretta; al contrario, la Corte territoriale aveva invero ritenuto integrata l'evasione – senza appello della pubblica accusa – anche per l'imposizione diretta.

Veniva in seguito depositata memoria per l'imputato, datata 29 maggio 2017, con la quale era invocata l'estinzione del reato per il decorso del termine prescrizione.

3. Il Procuratore generale ha concluso nel senso dell'annullamento con rinvio.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è inammissibile.

4.1. In relazione al primo profilo di censura, va ricordato che il decreto sulle cd. semplificazioni fiscali (d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44) aveva tra l'altro stabilito (art. 8, comma 1, 2 e 3) che "1. Il comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, è sostituito dal seguente: «4-bis. Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio *direttamente utilizzati* per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi»; 2. Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. 3. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dal comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi; resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive".

In estrema sintesi, e traendo spunto dalle stesse Schede di lettura predisposte dalla Camera dei deputati, tali norme "novellano la disciplina del trattamento fiscale dei "costi da reato", ovvero i proventi derivanti da attività illecite. In particolare, l'indeducibilità di detti proventi è limitata ai soli costi e alle spese sostenute per acquisto di beni o per prestazioni di servizi *direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, escludendo dalle ordinarie modalità di accertamento le componenti reddituali positive riferibili a operazioni commerciali inesistenti*".

Ciò posto, è stato già affermato che anche l'inesistenza soggettiva delle operazioni è condotta che ben può rientrare tra quelle considerate dalla norma

quanto meno ai fini Iva. La falsità ben può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione, intendendosi per "soggetti diversi da quelli effettivi", ai sensi dell'art. 1 lett. a), del d.lgs. n. 74 del 2000, coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (ad es. Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012, Bosco, Rv. 253055). Il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'Iva, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327).

Mentre infatti, con riguardo alle imposte dirette, l'effettiva esistenza dell'operazione e del conseguente esborso economico, corrispondente a quanto dichiarato, esclude il carattere fittizio degli elementi passivi indicati nella dichiarazione, a nulla rilevando in linea di massima che il destinatario degli stessi sia un soggetto diverso da quello reale, con riguardo invece all'Iva la detrazione è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che ha effettuato la prestazione, giacché tutto il sistema del pagamento e del recupero della imposta (artt. 17 e 18 del d.P.R. n. 633 del 1972) si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili mentre il versamento dell'imposta ad un soggetto non operativo o diverso da quello effettivo consentirebbe un recupero indebito dell'Iva stessa (cfr. Sez. 3, n. 37562 del 04/07/2013, Paregiani e altri, non massimata). Di qui, dunque, la conseguenza che l'evasione Iva può essere configurata anche in presenza di costi effettivamente sostenuti.

In ordine poi alla lamentata violazione dell'art. 8 cit., è stato ripetutamente osservato che il testo della nuova disposizione, mediante l'espresso riferimento alla "determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" non dovrebbe lasciare dubbi circa l'applicabilità del nuovo regime, volto in sostanza a consentire, in deroga al regime ordinario, la deducibilità dei costi, alle sole imposte dirette (cfr. Sez. 3, n. 25792 del 27/02/2013, Giansante, non massimata; Sez. 3, n. 28145 del 07/03/2013, Papini e altri, non massimata sul punto) e non anche alle imposte indirette. In secondo luogo, e ancor più radicalmente, è stato peraltro rilevato che la disposizione si è limitata a stabilire una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, stabilendo che non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti

negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione, norma che non ha alcun riflesso sulle disposizioni penali relative all'incriminazione di condotte fraudolente quali quelle contestate.

Del resto, nessun richiamo risulta operato all'art. 1 lett. a) cit., il che è quantomeno singolare ove si fosse realmente inteso depenalizzare l'emissione o l'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti (così, complessivamente in motivazione, ad es. Sez. 3, n. 47471 del 17/10/2013, Tormenti, Rv. 258377).

Per completezza, va così ricordato che si è anche annotato, ed in proposito la Corte non ha ragione per modificare il proprio orientamento, che affermare l'indeducibilità - collegandola a delitti non colposi per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, per i quali sia stato emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla prescrizione ed affermare che, qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ovvero una sentenza "definitiva" di non luogo a procedere fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'art. 529 del codice di procedura penale - significa dettare regole irricevibili e senza senso per il procedimento penale mentre esse appaiono tutte funzionali per l'accertamento tributario, con ciò spiegandosi la ragione per la quale, a determinati epiloghi del procedimento penale, compete, in sede tributaria, "il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi", conseguendone che i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'inedefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. Perciò la consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema sofisticato di frode fiscale comporta tuttora l'indeducibilità di qualsiasi componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, per violazione del principio di inerenza, laddove la mancanza di tale consapevolezza (ex art. 14, comma 4-bis, cit.) comporta la deducibilità del costo, salvo che i componenti negativi del reddito siano comunque relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, che configurino condotte delittuose non colpose.

Peraltro, anche la stessa giurisprudenza di legittimità in materia tributaria successiva alla novella non ha mancato di precisare che restano in ogni caso ferme le regole generali in tema di deduzione dei componenti negativi del reddito

previste dal TUIR, con la conseguenza che la concreta deducibilità del costo è, in ogni caso, subordinata alla verifica dei requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (in motivazione, Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, Rv. 265154).

D'altronde, ed in conclusione, anche l'affermata riforma dell'art. 4 d.lgs. 74 del 2000, tramite l'introduzione del comma 1-bis che espressamente stabilisce che non sia tra l'altro tenuto conto, ai fini dell'applicazione delle disposizioni incriminatrici del comma 1, della cd. non inerenza, non tocca le ipotesi di dichiarazione fraudolenta ("fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3").

4.2. In relazione poi alla dedotta carenza dell'elemento soggettivo del reato, ed accanto a quanto già osservato, la Corte territoriale (pag. 4 della sentenza impugnata) ha dato ampiamente conto delle ragioni in forza delle quali l'odierno ricorrente doveva essere a piena conoscenza del meccanismo frodatario, ed al riguardo il ricorso non spende parola alcuna di confutazione.

In proposito, comunque, va ricordato che il dolo nel delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, 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 (Sez. 3, n. 19012 del 11/02/2015, Spinelli e altro, Rv. 263745). Infatti, una volta appurata l'oggettiva sussistenza della frode attraverso la ricostruzione dei passaggi in cui, in concreto, detto meccanismo si estrinseca, è insita nella stessa gestione di fatto delle società coinvolte, e conseguentemente nella regia e supervisione delle operazioni commerciali dalle stesse poste in essere, la piena consapevolezza, in capo ai soggetti agenti, del sistema fraudolento complessivo (cfr. Sez. 3, n. 18924 del 20/01/2017, Pelliccio e altri, Rv. 269903).

4.3. Manifestamente infondato e comunque privo di specificità è l'ultimo motivo di impugnazione.

Il ricorrente infatti si duole di una pretesa violazione del divieto di *reformatio in peius* da parte della Corte territoriale, assumendo che era intervenuta condanna anche in relazione all'evasione ai fini delle imposte dirette, senza che al riguardo fosse intervenuto gravame da parte della pubblica accusa.

In proposito, peraltro, dalla lettura del provvedimento impugnato si evince solamente "la conferma della pronuncia di penale responsabilità" dell'odierno ricorrente "per il reato a lui ascritto", nonché l'accoglimento del motivo di gravame sotto il profilo del trattamento sanzionatorio, con la riduzione della pena base con riferimento ai redditi del 2008 da anni tre e mesi sei di reclusione

(ridotti in primo grado ad anni due e mesi quattro per le generiche, con aumento infine a tre anni per la continuazione in relazione all'anno d'imposta 2007) ad anni due mesi sei di reclusione, e successiva riduzione alla pena finale di anni uno e mesi otto di reclusione con l'applicazione delle già riconosciute attenuanti generiche, ferma restando l'intervenuta prescrizione quanto all'anno 2007 e con la concessione della sospensione condizionale della pena.

Va da sé che il ricorrente non appare essersi neppure confrontato con motivazione della decisione e dosimetria della pena siccome somministrate dalla Corte di Appello, la quale aveva confermato la penale responsabilità in relazione al reato ascritto all'imputato e comunque ridotto la pena inflitta.

5. In definitiva, quindi, tutti i motivi dedotti si presentano manifestamente infondati ed in contrasto con un insegnamento ormai consolidato, e ne va quindi dichiarata l'inammissibilità.

In ragione di ciò, ed anche a prescindere dall'eventuale fondatezza (per vero assai dubbia) della questione di prescrizione sollevata con memoria tardivamente depositata il 5 giugno 2017, va solamente osservato che l'inammissibilità del ricorso per cassazione per manifesta infondatezza dei motivi non consente il formarsi di un valido rapporto di impugnazione e, pertanto, preclude la possibilità di dichiarare le cause di non punibilità di cui all'art. 129 cod. proc. pen., ivi compresa - come eventualmente in specie - la prescrizione intervenuta nelle more del procedimento di legittimità (*ex plurimis*, Sez. 2, n. 28848 del 08/05/2013, Ciaffoni, Rv. 256463).

Tenuto infine conto della sentenza 13 giugno 2000, n. 186, della Corte costituzionale e rilevato che, nella fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che «la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità», alla declaratoria dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in € 2.000,00.

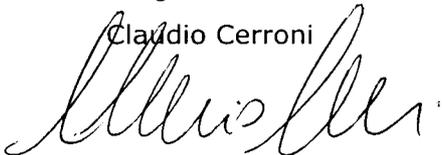
P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di € 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma il 09/06/2017

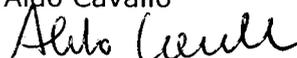
Il Consigliere estensore

Claudio Cerroni

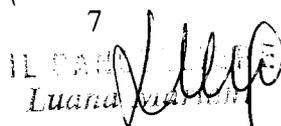


Il Presidente

Aldo Cavallo



7
IL CAPO
Luana





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 30 agosto 2017

La presente copia si compone di 7 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92