

48765-17



**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

QUINTA SEZIONE PENALE

Composta da

PUBBLICA UDIENZA  
DEL 12/06/2017

Stefano Palla

- Presidente -

Sent. n. sez. 1611/2017

Antonio Settembre

Alfredo Guardiano

R.G. N. 39547/2016

Paolo Micheli

- Rel. Consigliere -

Andrea Fidanzia

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto nell'interesse di

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza emessa il 06/07/2016 dalla Corte di appello di Torino

visti gli atti, la sentenza impugnata e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Paolo Micheli;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott.ssa Maria Francesca Loy, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso

**RITENUTO IN FATTO**

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the right.

1. Il difensore di (omissis) ricorre per cassazione avverso la pronuncia indicata in epigrafe, recante la parziale riforma della sentenza emessa dal Gup del Tribunale di Pinerolo, nei confronti del suo assistito, in data 08/04/2010. Le originarie imputazioni a carico del (omissis) riguardavano:

- una ipotesi di reato ex artt. 81 cod. pen., 2 d.lgs. n. 74/2000, per avere egli indicato (quale amministratore unico della " (omissis) " s.r.l.) elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto per gli anni dal 2002 al 2005, in particolare avvalendosi di fatture emesse da altre società a fronte di operazioni inesistenti [capo 1]);
- una ipotesi di reato ex artt. 81 cod. pen., 8 d.lgs. n. 74/2000, per avere a sua volta emesso tra il 2002 e il 2006, nella predetta qualità e nei riguardi di varie società (tra cui alcune di quelle indicate al capo precedente), fatture relative ad operazioni inesistenti, onde consentire ai destinatari di evadere le imposte dovute [capo 2]);
- un addebito di bancarotta fraudolenta patrimoniale correlato al fallimento della predetta " (omissis) " (dichiarato nell' (omissis) ), in ordine alla distrazione di somme e disponibilità varie per oltre 5 milioni di euro, nonché alla dissipazione di beni della società, venduti a prezzi inferiori rispetto a quelli di acquisto [capo 3]);
- un addebito di bancarotta fraudolenta documentale, per avere tenuto le scritture contabili della società fallita in guisa tale da non consentirne la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari, con particolare riferimento alle iscrizioni delle fatture fittizie sopra ricordate [capo 4]);
- un addebito di bancarotta preferenziale, avendo egli eseguito in proprio favore alcuni pagamenti a titolo di restituzione di pregressi versamenti infruttiferi [capo 5]).

L'imputato, condannato in primo grado per tutti i reati in rubrica, eccetto che per la contestazione *sub* 4), si è visto dichiarare dalla Corte territoriale la sopravvenuta prescrizione dei reati di cui ai capi 1), 2) e 5), con conferma delle relative statuizioni civili, nonché condannare anche per l'ipotesi di bancarotta documentale (in relazione alla quale vi era stato appello del Pubblico Ministero); ne è derivata - previo giudizio di equivalenza delle circostanze attenuanti generiche rispetto alle aggravanti a lui contestate - la determinazione del trattamento sanzionatorio in anni 2 e mesi 8 di reclusione.

2. Con l'odierno ricorso, la difesa articola quattro profili di doglianza, tutti volti a evidenziare presunti vizi della motivazione della sentenza impugnata.



2.1 Con il primo motivo, nell'interesse del (omissis) si deducono carenze, illogicità e contraddittorietà della motivazione in ordine alla ritenuta ravvisabilità dei reati tributari in rubrica, per quanto dichiarati prescritti. Se infatti il presupposto delle contestazioni *de quibus* è che l'utilizzo o l'emissione di fatture per operazioni inesistenti mirava a consentire l'evasione dell'IVA, i giudici di merito non avrebbero considerato che la quasi totalità delle fatture in questione riguardavano comunque operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto. In particolare, le fatture esenti IVA di cui al capo d'imputazione *sub* 1) recavano importi per la complessiva entità di oltre 17 milioni di euro, mentre quelle che riguardavano acquisti da soggetti italiani ammontavano a meno di 2 milioni. Inoltre, le argomentazioni della Corte territoriale appaiono illogiche laddove si sostiene che la prima parte di quegli addebiti si riferivano a merci che la società fallita risultava aver ricevuto nella veste di distributore da "pseudo-importatori", per poi evidenziare che «quando operava come distributore ed acquistava dall'interposto italiano [...] la " (omissis) " emetteva fatture che necessariamente indicavano l'IVA, in quanto si trattava di operazioni imponibili». In ogni caso, con riguardo alle fatture in questione si legge nel ricorso che «la Corte di appello si limita ad affermare che le stesse provenivano da società "cartiere" fittiziamente interposte tra il cedente estero e la " (omissis) ", senza però indicare i motivi per cui tutte le società indicate nel capo 1) di imputazione siano state ritenute tali», anche perché «non può certamente affermarsi che nel caso di specie si sia accertata la falsità di uno o entrambi i soggetti del rapporto documentato o la mancata effettuazione della prestazione»; al contrario, il carteggio processuale - come rimarcato da una consulenza tecnica di parte - faceva emergere l'esistenza di fatture regolarmente pagate attraverso strumenti tracciabili, nonché di atti afferenti trasporti e noleggi di mezzi per le relative consegne dei beni.

Lo stesso perito del giudice, del resto, aveva ridotto le dimensioni della presunta distrazione di cui al capo 3), concernente le somme ricevute a titolo di incassi per IVA non versata e poi non rinvenute presso la fallita: l'importo indicato in rubrica (poco meno di 5 milioni di euro) era risultato invece pari a circa 562.000,00 euro.

In ordine alle fatture emesse dalla " (omissis) ", in ipotesi rilevanti ai fini dell'addebito *sub* 2), sanzionato dall'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000, «i giudici di secondo grado partono dalla premessa che il (omissis) fosse un semplice intermediario fra i reali soggetti dell'operazione, ovvero fornitore estero e cliente finale. Il (omissis), emettendo fatture con addebito IVA, avrebbe consentito al cliente di acquisire un indebito diritto alla detrazione di imposta. Ma il fatto di applicare l'IVA sulle fatture relative a scambi intercorsi tra soggetti economici

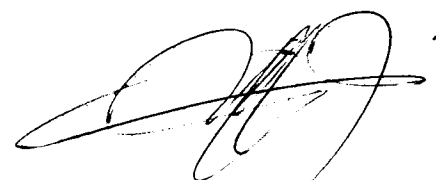


italiani è previsto ed imposto dalla legge [...]. Pertanto non può in automatico desumersi l'esistenza del dolo specifico richiesto dalla norma in esame». Nella relazione curata dal consulente tecnico del P.M., a tale riguardo, era stato financo evidenziato che buona parte dell'evasione conseguente al "carosello IVA" era stata destinata a finanziare vendite di merci sottocosto rispetto ai prezzi di acquisto, ad ulteriore conferma dell'effettività delle transazioni.

2.2 A proposito della bancarotta patrimoniale, le cause del dissesto della " (omissis) " sarebbero state individuate nel sistematico inadempimento degli obblighi fiscali e nell'altrettanto costante ricorso alle vendite sottocosto, senza tuttavia che i giudici di merito abbiano posto in risalto in alcun modo i primi due anni di vita della società, chiusi con bilanci in positivo. Inoltre, deve ritenersi contraddittorio rilevare, da un lato, che lo scopo dell'imputato sarebbe stato quello di pervenire necessariamente al fallimento e, dall'altro, che le vendite anzidette erano strumentali ad aumentare la competitività dell'impresa.

2.3 Con il terzo motivo di doglianza, la difesa del (omissis) evidenzia la incompatibilità, già sul piano logico, degli addebiti ex artt. 8 del d.lgs. n. 74/2000 e 216, comma primo, n. 1, legge fall.: infatti, «nel caso in cui la condotta contestata integri il reato di emissione o rilascio di fatture per operazioni inesistenti, dette operazioni [...] non potranno essere considerate quali operazioni imponibili ai fini dell'IVA; l'immediata conseguenza è che il soggetto agente non vedrà maturare il rispettivo debito con l'Erario», giacché «l'imposta sul valore aggiunto e, quindi, il debito a favore dell'Erario si costituiscono a fronte di effettive operazioni commerciali». Verrebbero così meno i presupposti sia della violazione tributaria che della presunta distrazione, sia sul piano materiale (in difetto di una obiettiva condizione di insolvenza) che su quello psicologico (il (omissis), non avendo posto in essere operazioni reali, non poté agire dolosamente in danno dei creditori, non potendosi rappresentare che l'Erario rientrasse fra questi ultimi).

2.4 Le carenze motivazionali della pronuncia riguarderebbero parimenti la declaratoria di penale responsabilità in ordine alla bancarotta documentale, affermata sul solo presupposto che la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari della società si rese possibile soltanto grazie all'ausilio di esperti: tuttavia, se a fondamento del giudizio di colpevolezza relativo alle violazioni fiscali ed alla distrazione vengono poste le più volte ricordate fatture (utilizzate od emesse) per operazioni inesistenti, ciò comporta che tali documenti debbono intendersi attendibili. Analogamente, in punto di dolo, l'imputato «annotava regolarmente nelle scritture contabili le fatture di acquisto e di vendita, non per far apparire qualcosa di diverso dal vero, ma perché si trattava di operazioni commerciali effettivamente avvenute».



## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso non può trovare accoglimento.

2. Le censure relative ai reati di natura tributaria si rivelano manifestamente infondate, anche per genericità. La difesa del <sup>(omissis)</sup>, infatti, non tiene conto del rilievo fondamentale evidenziato dalla Corte territoriale per disattenderne le tesi qui nuovamente ribadite, vale a dire che (v. pag. 12 della motivazione della sentenza impugnata) «le fatture in contestazione sono false non dal punto di vista oggettivo, ma da quello soggettivo». In altre parole, vi furono certamente forniture di prodotti informatici da ditte estere verso utilizzatori finali in Italia, il che giustifica l'obiettività dei pagamenti e delle presupposte consegne, ma quei rapporti commerciali tra venditore ed acquirente erano dissimulati dall'interposizione di una "cartiera", in modo tale che il compratore risultasse aver maturato un indebito credito IVA, da detrarre *sine titulo* sostenendo così costi inferiori (mentre la "cartiera" incamerava a titolo di profitto l'IVA corrisposta dallo stesso acquirente).

Secondo la ricostruzione accusatoria, fatta propria dai giudici di merito in base alle risultanze documentali, la ditta facente capo al <sup>(omissis)</sup> operava sia nell'una veste che nell'altra, da un lato assurgendo a reale acquirente mentre altri soggetti giuridici si interponevano verso il cedente estero (sicché la "<sup>(omissis)</sup> <sup>(omissis)</sup>" veniva ad utilizzare le fatture di comodo emesse dagli interposti), dall'altro emettendo fatture con addebito di IVA dopo avere acquistato direttamente il bene dal fornitore straniero (così consentendo a terzi, con l'identico meccanismo, di lucrare a propria volta un indebito diritto alla detrazione delle imposte). Ed è per questa empirica ragione, in definitiva, che nella rubrica vengono riportate fatture sia esenti da IVA che non, dovendosi comunque tenere presente che le prime non esauriscono il quadro complessivo degli addebiti neppure all'interno dei singoli capi d'imputazione *sub* 1) o 2).

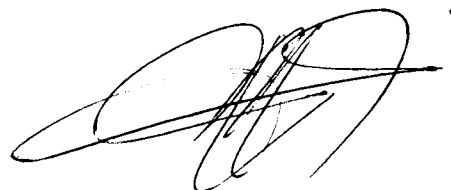
3. Le osservazioni della difesa appaiono non condivisibili, ed assolutamente incomplete (avuto riguardo al tenore della rubrica) a proposito della confermata responsabilità del <sup>(omissis)</sup> per bancarotta patrimoniale: le contestate distrazioni, in vero, non si limitano affatto alle somme ricevute per gli anzidetti pagamenti dell'IVA, poi non corrisposte all'Erario, ma comprendono anche una pluralità di prelievi ingiustificati dalle casse sociali ed altre uscite, su cui il ricorrente non si sofferma in alcun modo. Risultano perciò irrilevanti le considerazioni difensive



sulla presunta incompatibilità fra l'emissione di fatture per operazioni inesistenti (che non creerebbero debiti fiscali) e l'ipotizzata bancarotta, né quelle sulla circostanza che la " (omissis) ", nei primi anni di attività, avrebbe operato fisiologicamente sul mercato. Sotto il primo profilo, è necessario rimarcare ancora che la falsità delle fatture in argomento investiva il profilo soggettivo, a fronte dunque di compravendite reali che, ove correttamente imputate ai soggetti effettivamente coinvolti e non a quelli apparenti, dovevano comportare l'applicazione delle relative imposte; in secondo luogo, l'addebito mosso all'imputato non è quello di avere cagionato il fallimento della società mediante condotte dolose (si da ipotizzare che l'attività d'impresa fosse stata preordinata alla causazione del dissesto), bensì di averne realizzato in varie forme un obiettivo depauperamento, nella piena e non dubitabile consapevolezza da parte del (omissis) circa il significato economico negativo di tali operazioni.

4. Relativamente alla bancarotta documentale, la riforma *in peius* della decisione di primo grado deriva dalla presa d'atto della erroneità dell'assunto su cui il Tribunale aveva fondato la pronuncia liberatoria, vale a dire che i libri contabili erano stati tenuti in modo formalmente corretto, e che gli stessi avevano comunque consentito la ricostruzione del movimento degli affari della società fallita. Infatti, la Corte di appello chiarisce - anche attraverso puntuali richiami a consolidati principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità - che:

- il delitto *de quo* sussiste non solo quando la ricostruzione del patrimonio si renda impossibile per il modo in cui le scritture contabili sono state tenute, ma anche quando (in vista della detta ricostruzione, e pure al cospetto di libri tenuti con modalità formalmente regolari) gli accertamenti degli organi della procedura concorsuale siano stati ostacolati da difficoltà superabili solo con particolare diligenza (v., da ultimo, Cass., Sez. V, n. 45174 del 22/05/2015, Faragona);
- nel caso in esame, il curatore fallimentare aveva dovuto basarsi sia sulle verifiche compiute dalla Guardia di Finanza che sugli esiti della consulenza tecnica curata su incarico del P.M., mentre lo stesso perito nominato dal Gup aveva sottolineato la "sostanziale inattendibilità" delle scritture della "(omissis) (omissis)", sebbene regolarmente tenute;
- ai fini della configurabilità del reato sul piano soggettivo, la contestazione qui mossa richiedeva semplicemente la prova del dolo generico (diversamente dalle ipotesi concernenti un'eventuale sottrazione o distruzione dei libri contabili), di certo riscontrabile nella fattispecie concreta in quanto il (omissis) ben sapeva di annotare fatture non rispondenti al vero sul piano della individuazione dei reali soggetti giuridici tra cui erano intervenute le operazioni commerciali ivi documentate.



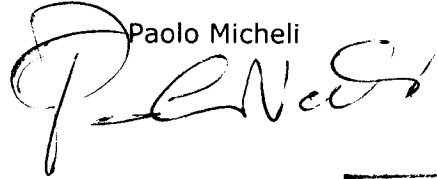
5. Il rigetto del ricorso comporta la condanna del <sup>(omissis)</sup> al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

**P. Q. M.**

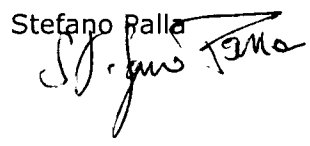
Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 12/06/2017.

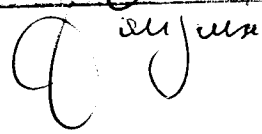
Il Consigliere estensore

Paolo Micheli  


Il Presidente

Stefano Ralla  


DECRETI  
del 24 OTT 2017  
IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Carmela Lanzetta





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
UFFICIO COPIE UNIFICATO

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

Roma, 24 ottobre 2017

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