

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

GASTONE ANDREAZZA	- Presidente -	Sent. n. sez. 514/2025
ALDO ACETO	- Relatore -	UP - 21/03/2025
ANDREA GENTILI		R.G.N. 40682/2024
VITTORIO PAZIENZA		
ANTONIO CORBO		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:



avverso la sentenza del 11/06/2024 della Corte d'appello di Trieste.

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Aldo Aceto;
lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Stefano Tocci che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata;
lette le conclusioni del difensore di fiducia, Avv. [REDACTED] che si è associato alle richieste del Procuratore generale.

RITENUTO IN FATTO

1. [REDACTED] ricorre per l'annullamento della sentenza dell'11 giugno 2024 della Corte di appello di Trieste che, rigettando l'impugnazione della sentenza del 20 dicembre 2022 del Tribunale di Udine, ha confermato la condanna alla pena



di un anno e quattro mesi di reclusione per il reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 a lei ascritto perché, quale titolare dell'impresa individuale [REDACTED] di [REDACTED] al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, avvalendosi di sette fatture per operazioni inesistenti emesse dall'impresa di [REDACTED] [REDACTED] aveva indicato nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sul reddito presentata il 25 settembre 2015 elementi passivi fittizi.

1.1. Con il primo motivo deduce la violazione del principio del *ne bis in idem* e l'inosservanza degli artt. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, 649 cod. proc. pen., 4 Prot. CEDU, nonché la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione, il travisamento del terzo motivo di appello e delle circostanze ivi dedotte, il travisamento della sentenza irrevocabile n. 712 del 22 marzo 2019 del Tribunale di Udine pronunciata nei suoi confronti.

Osserva che per il medesimo fatto, in relazione alla medesima dichiarazione e alla stessa imposta evasa (imposta sul reddito) era già stata irrevocabilmente pronunciata sentenza di assoluzione e aggiunge che la Corte di appello ha completamente travisato le deduzioni oggetto di specifico motivo di impugnazione della sentenza di primo grado nella parte in cui ha ritenuto che oggetto dell'evasione fosse, nell'odierno processo, l'imposta sul valore aggiunto.

1.2. Con il secondo motivo deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 in merito alla ribadita sussistenza dell'elemento materiale del reato, la violazione e la falsa applicazione degli artt. 521 e 516 e segg. cod. proc. pen. e la conseguente nullità della sentenza ex art. 522 cod. proc. pen. per mancanza di correlazione tra il fatto contestato e quello oggetto di condanna, la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione in ordine alle predette questioni e alla lamentata inversione dell'onere della prova.

Lamenta l'elusione del motivo di appello con cui si sosteneva la irrilevanza della inesistenza soggettiva della prestazione ai fini delle imposte dirette, trattandosi di operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto, e la violazione del principio di correlazione tra imputazione (che riguarda prestazioni inesistenti) e sentenza (che riguarda prestazioni soggettivamente inesistenti).

La Corte territoriale ha ritenuto l'inesistenza oggettiva delle prestazioni peraltro in contrasto con circostanze di fatto assolutamente pacifiche e/o acclarate nel corso del giudizio di primo grado e seguendo un ragionamento (la mancanza di prova che le prestazioni fossero state eseguite da persona diversa dall'emittente le fatture) che comporta, di fatto, l'inversione dell'onere della prova (non dovendo l'accusato dimostrare l'esistenza delle prestazioni ricevute) benché la ricorrente avesse fornito la prova positiva dell'effettivo svolgimento delle prestazioni ricevute avendo prodotto tutte le fatture attive emesse nel corso del 2014 così offrendo chiara opportunità di verifica delle somme incassate (in contanti, secondo l'uso tedesco) a fronte dei costi sostenuti per le prestazioni fatturate.



1.3. Con il terzo motivo deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 in merito alla sussistenza del dolo specifico e la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione sul punto avendo la Corte di appello risposto al motivo di impugnazione relativo alla assenza della ricorrente sui cantieri esteri (con conseguente ignoranza della esistenza/inesistenza delle prestazioni rese) richiamando giurisprudenza di legittimità circa la compatibilità del dolo specifico con quello eventuale. Lamenta, inoltre, l'illogicità della motivazione nella parte in cui la sentenza attribuisce il ruolo di presupposto certo al mancato pagamento delle prestazioni di posa che l'accusa avrebbe dovuto dimostrare trasferendo automaticamente e criticamente alla ricorrente intenzioni e consapevolezze su circostanze di fatto percepite e percepibili dal solo coniuge in via di separazione. Non è infine rilevante, prosegue, la considerazione in merito alla tracciabilità dei pagamenti effettuati dalla società poiché per coerenza si sarebbero dovuti ricostruire e conteggiare tra gli utili solo ed esclusivamente i pagamenti effettuati con bonifico o altre forme tracciabili dalle committenti tedesche.

1.4. Con il quarto motivo deduce la violazione e la falsa applicazione degli artt. 192, 530 e 533 cod. proc. pen. e il vizio di motivazione sulla valutazione delle prove e sul superamento del "ragionevole dubbio" con violazione del principio di non colpevolezza e l'inversione dell'onere probatorio. Richiamando gli argomenti oggetto dei motivi che precedono, sollecita la Corte di cassazione alla attenta valutazione delle dichiarazioni rese da [REDACTED] in sede di accertamento fiscale e riportate a pag. 8 della sentenza impugnata.

1.5. Con il quinto motivo deduce la violazione e la falsa applicazione degli artt. 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000 e 322-*ter* cod. proc. pen., in relazione alla illegittimità e/o eccessiva quantificazione della confisca per equivalente e vizio di motivazione sul punto che, nel rideterminare l'imposta evasa, ha fatto riferimento a quella sul valore aggiunto.

1.6. Con il sesto motivo deduce la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 132 e 133 cod. pen. e dell'art. 12 d.lgs. n. 74 del 2000 e vizio di mancanza di motivazione in ordine ai criteri di commisurazione della pena principale e di quella accessoria.

2. Con memoria del 13 marzo 2025 il difensore, Avv. [REDACTED] si è associato alle richieste scritte del Procuratore generale di annullamento senza rinvio della sentenza impugnata condividendone la conclusione della fondatezza del primo motivo.



CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato; in particolare è fondato e assorbente il primo motivo.

2. Con sentenza n. 712 del 22 marzo 2019, irr. il 1 aprile 2019, il Tribunale di Udine aveva assolto [REDACTED] dal reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 perché il fatto non sussiste. Si imputava alla donna, quale titolare dell'impresa individuale [REDACTED] di avere indicato nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi presentata il 25 settembre 2015 elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti. Si trattava, in particolare, di dodici fatture emesse nell'anno 2014 da [REDACTED] titolare dell'omonima impresa individuale, per operazioni inesistenti non imponibili a fini IVA (posa in opera di piastrelle in Germania).

2.1. Oggetto di odierna condanna è il reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 attribuito alla [REDACTED] perché, quale titolare dell'impresa individuale [REDACTED] al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di sette fatture emesse da [REDACTED] titolare dell'omonima impresa individuale, aveva indicato, nella dichiarazione annuale presentata il 25 settembre 2015, elementi passivi fittizi.

2.2. La Corte di appello ha rigettato il motivo con cui era stata dedotta la violazione del divieto del *bis in idem* osservando che nel precedente processo venivano in rilievo fatture emesse da altro soggetto [REDACTED] e per altre operazioni inesistenti aggiungendo che «la dichiarazione dei redditi dell'anno di imposta 2014 presenta, nel caso in esame, profili di falsità del tutto diversi, in relazione ad altre e distinte operazioni inesistenti, coinvolgenti un soggetto diverso, che hanno comportato evasione iva» (pag. 8).

2.3. In fatto, è certa, risultando dalla lettura della sentenza impugnata (e di quella di primo grado) e dal confronto con la sentenza di assoluzione del 22 marzo 2019, l'identità delle dichiarazioni oggetto delle condotte ascritte all'imputata: si tratta, in entrambi i casi, della dichiarazione annuale presentata il 25 settembre 2015. La Corte di appello sostiene che il fatto contestato nel presente processo è diverso, sia per la diversità dei soggetti che avevano emesso le fatture e delle fatture stesse, sia perché il fatto ha determinato anche un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto.

2.4. La ricorrente lamenta, fondatamente, l'erroneità di tali considerazioni e il travisamento del dato relativo all'imposta evasa.

2.5. Dalla lettura della sentenza di primo grado risulta incontestabilmente che oggetto di evasione è l'imposta sui redditi, essendo state le fatture "incriminate" annotate in contabilità per aumentare fittiziamente i costi di impresa, abbattere l'imponibile e conseguentemente evadere l'imposta sui redditi nella misura di euro



27.821,00. Non v'è traccia alcuna nella sentenza di primo grado (tantomeno in quella di appello) di meccanismi evasivi dell'imposta sul valore aggiunto, meccanismi che si risolvono nell'indebito utilizzo del diritto alla detrazione dell'IVA riconosciuto dall'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972 al cessionario o al committente soggetto passivo di imposta cui l'IVA sia stata addebitata a titolo di rivalsa ai sensi dell'art. 18 d.P.R. n. 633 cit. In questo caso la fattura per operazione inesistente viene utilizzata non già per aumentare fittiziamente i costi di impresa, bensì per giustificare la maggiore detrazione dell'imposta sul valore aggiunto complessivamente dovuta nel periodo di riferimento.

2.6. Ora, come detto, di questo diverso e peculiare meccanismo non v'è traccia nella sentenza impugnata né in quella di primo grado, tanto più che nel caso in esame le fatture utilizzate per evadere le imposte sui redditi erano state emesse in esenzione d'imposta sul valore aggiunto.

2.7. Si aggiunga, quale considerazione finale, che la stessa rubrica imputa espressamente l'evasione dell'imposta sui redditi quale unico fine della condotta, quantificando anche l'ammontare dell'imposta evasa.

2.8. Trova pertanto applicazione il principio di diritto più volte affermato dalla Corte di cassazione secondo il quale il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. n. 74 del 2000) si consuma nel momento della presentazione della dichiarazione e non già nel momento in cui detti documenti vengano registrati in contabilità, sicché, se la dichiarazione è unica, unico è il reato commesso pur se i documenti utilizzati siano plurimi o abbiano diversi destinatari (Sez. 3, n. 626 del 21/11/2008, dep. 2009, Zipponi, Rv. 242343 - 01; Sez. 3, n. 7027 del 22/10/2024, dep. 2025, Barbieri, non mass.; Sez. 3, n. 35678 del 21/09/2021, Tahiri, non mass.; Sez. 3, n. 26472 del 18/02/2021, Massaro, non mass.; Sez. 7, n. 2768 del 14/12/2018, dep. 2019, Mazza, non mass.).

2.9. Ed invero, la diversità di documenti utilizzati per aumentare i costi, allorché la dichiarazione sia unica e relativa allo stesso periodo d'imposta, non giustifica l'affermazione di responsabilità per due reati diversi. L'argomento è logico e sistematico allo stesso tempo: l'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000 punisce colui il quale emette fatture per operazioni inesistenti e stabilisce, al secondo comma, che l'emissione o il rilascio di fatture per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta si considera come un solo reato. A fortiori dovrebbe considerarsi unico il reato allorché si utilizzino più fatture per aumentare i costi se la dichiarazione è unica ed è relativa alla stessa imposta ed allo stesso periodo d'imposta. La fattispecie tipica del reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 descrive la condotta del presentare una dichiarazione fraudolenta, sia che l'autore si avvalga di un solo documento, sia che utilizzi una pluralità di fatture o altri documenti, a nulla rilevando che le fatture o gli altri documenti siano diversi ed



abbiano diversi destinatari e ciò perché il reato non si perfeziona con la semplice registrazione del documento che sarà poi utilizzato ma con la dichiarazione riferita a quella specifica intera annualità e con l'indicazione nell'ambito della suddetta dichiarazione, di elementi passivi fittizi inseriti nella contabilità. Di conseguenza è irrilevante il numero delle fatture o degli altri documenti utilizzati per abbattere i costi perché la registrazione di tali documenti rappresenta solo un'attività prodromica alla realizzazione del reato che si consuma nel momento in cui si presenta una dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e non nel momento in cui si registra in contabilità il singolo documento che poi sarà utilizzato per abbattere i costi. Il ragionamento non muta nei casi, fatti salvi dall'art. 6, comma 1-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 4 d.lgs. 4 ottobre 2022, n. 156, nei quali il legislatore, derogando al principio stabilito dal primo comma, sancisce la punibilità, a titolo di tentativo, dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4, quando il fatto venga commesso al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione Europea, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore ad euro 10.000.000.

La pluralità delle fatture annotate ed eventualmente dei soggetti che le hanno emesse, non consente di ipotizzare altrettanti tentativi di dichiarazione fraudolenta posto che restano fermi: a) l'unicità del reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000 a carico del singolo autore della condotta di emissione di più fatture per operazioni inesistenti registrate nella contabilità del futuro utilizzatore (ciò che osta alla giuridica possibilità di configurare a carico di quest'ultimo tanti delitti tentati di dichiarazione fraudolenta quante sono le fatture annotate); b) la non configurabilità del concorso nel reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000 di chi si avvale delle fatture emesse per operazioni inesistenti (che esclude, dal lato dell'utilizzatore, la possibilità di configurare tanti delitti tentati di dichiarazione fraudolenta quanti sono i singoli emittenti delle fatture annotate).

Dunque, l'eventuale pluralità di reati non dipende dalla pluralità dei documenti utilizzati, ma dalla pluralità delle dichiarazioni relative a periodi d'imposta diversi. Se la dichiarazione è unica, unico è il reato commesso con quella dichiarazione anche se i documenti utilizzati sono diversi.

2.10. Pertanto, viola il divieto del "bis in idem" la contestazione di più reati nel caso di utilizzo di molteplici fatture in relazione ad un'unica dichiarazione, in quanto l'eventuale pluralità di reati non dipende dalla molteplicità dei documenti utilizzati, ma dalla pluralità delle dichiarazioni relative a periodi di imposta diversi ovvero a tributi differenti (Sez. 3, n. 28437 del 27/05/2021, Mastropietro, Rv. 281593 - 01).



2.11.L'azione penale non poteva (e non doveva) essere ulteriormente coltivata sin dal primo grado giudizio essendo stato il dibattimento aperto dopo che la sentenza di assoluzione per il medesimo fatto era divenuta irrevocabile.

2.12.La sentenza impugnata deve perciò essere annullata senza rinvio perché l'azione penale non poteva essere proseguita ai sensi dell'art. 649 cod. proc. pen.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata perché l'azione penale non poteva essere proseguita ai sensi dell'art. 649 cod. proc. pen.

Così deciso in Roma, il 21/03/2025.

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto

Il Presidente

Gastone Andreazza

