

Cass. pen., Sez. III, Sent., (data ud. 14/02/2023) 29/03/2023, n. 13096

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Violazioni tributarie

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SARNO Giulio - Presidente -

Dott. GENTILI Andrea - Consigliere -

Dott. DI STASI Antonella - Consigliere -

Dott. SCARCELLA Alessio - Consigliere -

Dott. CORBO Antonio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

1. A.A., nato a (Omissis);

2. B.B., nata ad (Omissis);

avverso la sentenza del 06/06/2022 dalla Corte d'appello di Torino;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;

letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Ettore Pedicini, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

lette le conclusioni dell'avvocata Denisa Calleri, difensore di fiducia di A.A., e dell'avvocato Celere Michele Spa ziente, difensore di fiducia di B.B., che insistono per l'accoglimento dei rispettivi ricorsi.

Svolgimento del processo

1. Con sentenza emessa il 6 giugno 2022, la Corte di appello di Torino ha confermato la sentenza pronunciata dal Tribunale di Vercelli che, per quanto di interesse in questa sede, aveva dichiarato la penale responsabilità di A.A. e B.B. per il reato di cui agli [artt. 110 c.p.](#) e 2 [D.Lgs. n. 74 del 2000](#), e aveva condannato il primo alla pena di sei mesi di reclusione e 300,00 Euro di multa, a titolo di aumento per la continuazione con i fatti giudicati dalla Corte di appello di Torino con sentenza dell'11 settembre 2017, così determinando la pena complessiva in cinque anni e quattro mesi di reclusione e 4.700,00 Euro di multa, e la seconda alla pena di un anno di reclusione, concedendole i benefici di legge.

Secondo quanto ricostruito dai giudici di merito, A.A. e B.B., in qualità, rispettivamente, di referente gestionale di fatto e di amministratore di diritto della società "(Omissis)", in concorso tra loro, al fine di

evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avrebbero indicato nella dichiarazione annuale relativa a dette imposte presentata in data 26 settembre 2012, elementi passivi fittizi costituiti da fatture apparentemente emesse dalla società "(Omissis) Sas " di C.C., ma relative a prestazioni inesistenti, conseguendo un'evasione dell'IVA pari a 234.866,79 Euro.

2. Hanno presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte di appello indicata in epigrafe A.A., con atto a firma dell'avvocata Denisa Calleri, e B.B., con atto a firma dell'avvocato Celere Spaziantè.

3. Il ricorso di A.A. è articolato in un unico motivo.

3.1. Con l'unico motivo di ricorso, si denuncia vizio di contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione, a norma dell'[art. 606](#), comma 1, lett. e), c.p.p., avuto riguardo al travisamento della prova e alla conseguente affermazione della responsabilità penale del ricorrente.

Si deduce che la Corte territoriale ha erroneamente valutato il quadro probatorio che ha condotto all'affermazione della penale responsabilità dell'imputato, e specificamente la testimonianza resa dal Luogotenente D.D. nell'udienza del 26 marzo 2018, da cui si evince che le attività di indagine sulla società "(Omissis) Sas ", alla quale peraltro non stati mai contestati i reati di emissione delle fatture oggetto del presente procedimento, non sono state effettuate dall'operante, bensì dal nucleo della Guardia di Finanza di Rimini. Si osserva che il Giudice di appello ha ommesso di valutare altri elementi probatori forniti dalla testimonianza dell'operante, e richiamati dalla difesa, che avrebbero invece fondato un ragionevole dubbio circa la falsità o meno delle fatture indicate in dichiarazione, e in particolare: -) il Luogotenente D.D. ha riferito di aver inviato i questionari alle società che avevano avuto rapporti con la "(Omissis) Sas ", con esito positivo, venendo dunque dimostrata l'effettiva attività commerciale della stessa; -) la difesa aveva esibito i conti correnti della società, in cui erano evidenziate le uscite corrispondenti alle fatture oggetto di imputazione.

4. Il ricorso di B.B. è articolato in tre motivi.

4.1. Con il primo motivo, si denuncia vizio di motivazione, in riferimento agli [artt. 2 D.Lgs. n. 74 del 2000](#) e 192, 530 e 546 c.p.p., a norma dell'[art. 606](#), comma 1, lett. e), c.p.p., avuto riguardo alla sussistenza dell'elemento psicologico del reato.

Si deduce che illegittimamente la Corte di appello ha affermato la responsabilità penale dell'imputata, perchè ha ritenuto la stessa a conoscenza di concorrere nel reato contestato esclusivamente in ragione del suo rapporto di coniugio con A.A., omettendo di considerare che ella esercitava il ruolo meramente formale di amministratore di diritto della società utilizzatrice delle false fatture, e che l'effettiva gestione dell'impresa era affidata al marito, ex membro della Guardia di Finanza ed incensurato all'epoca dei fatti. Si osserva, inoltre, che la sentenza impugnata non chiarisce se la ricorrente risponda a titolo di dolo generico o eventuale, nonostante il reato in contestazione sia a dolo specifico.

4.2. Con il secondo motivo, si denuncia mancanza di motivazione, a norma dell'[art. 606](#), comma 1, lett. e), c.p.p., avuto riguardo alla omessa motivazione sui motivi di gravame.

Si deduce che la sentenza impugnata ha ommesso qualsiasi motivazione in ordine alla censura avanzata con l'atto di appello, con la quale si contestava la sentenza di primo grado nella parte in cui riconduceva la responsabilità penale dell'imputata al solo dato della sua qualifica di amministratore di diritto della società. Si osserva che, secondo il costante indirizzo della giurisprudenza, la sentenza di appello è viziata per carenza di motivazione, ponendosi al di fuori del legittimo ricorso alla motivazione per relationem, se si limita a riprodurre la decisione impugnata dichiarando in termini apodittici di aderirvi, senza dare conto degli specifici motivi di gravame che censurino in modo puntuale le soluzioni adottate dal giudice di prima cura, anche quando questo abbia già specificamente esaminato la questione (si cita, in particolare, Sez. 6, n. 6221 del 20/04/2005, dep. 2006, Aglieri, Rv. 233082-01).

4.3. Con il terzo motivo, si denuncia vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. e), c.p.p., avuto riguardo alla sussistenza della fattispecie contestata.

Si deduce che la motivazione della sentenza impugnata si rivela viziata laddove non si confronta con i (riai) dell'assenza di qualunque contestazione a carico di C.C., titolare della società "(Omissis) Sas", emittente le fatture asseritamente false, utilizzate dalla società di cui era amministratrice l'attuale ricorrente. Si sottolinea che i delitti previsti dagli artt. 2 e 8 D.Lgs. n. 74 del 2000 sono strettamente correlati, non potendo sussistere una condotta di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti senza un previo comportamento consistente nell'emissione delle predette fatture.

Motivi della decisione

1. I ricorsi sono inammissibili per le ragioni di seguito precisate.

2. Il ricorso di A.A. è inammissibile perchè espone censure in parte diverse da quelle consentite in sede di legittimità o comunque manifestamente infondate e in parte prive di specificità.

2.1. Le doglianze proposte attengono all'affermazione della responsabilità penale del ricorrente, e deducono l'inidoneità degli elementi adottati per affermare l'inesistenza delle operazioni documentate nelle fatture utilizzate nella dichiarazione della società da lui gestita, nonché la mancata considerazione di altri dati significativi in una prospettiva liberatoria, come la ricezione di risposte ai questionari inviati a ditte in rapporti con la società gestita dal ricorrente, indicative dell'effettività della sua operatività, e le risultanze degli estratti di conti correnti documentanti uscite per importi corrispondenti a quelli indicati nelle indicate fatture ritenute mendaci.

Il ricorrente è accusato di avere, quale gestore di fatto della società "(Omissis)", al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indicato nella dichiarazione annuale relativa a dette imposte, presentata in data 26 settembre 2012, elementi passivi fittizi costituiti da fatture apparentemente emesse dalla società "(Omissis) Sas" di C.C., ma relative a prestazioni inesistenti, per un importo complessivo pari a 1.362.103,50 Euro, conseguendo un'evasione dell'IVA pari a 234.866,79 Euro.

2.2. La sentenza impugnata ha evidenziato che: -) la società "(Omissis) Sas" di C.C., è da ritenere una "cartiera", in quanto priva di dipendenti, non censita all'INPS, priva di beni strumentali per l'esercizio dell'attività e di automezzi ad essa intestati, e dotata di una sede meramente "fittizia"; -) le fatture in contestazione descrivono le prestazioni cui si riferiscono in modo del tutto generico e tale da non permettere di identificarne l'oggetto; -) non risultano offerte della "(Omissis) Sas" contenenti le proposte ai clienti; -) il legale rappresentante della "(Omissis) Sas" è risultato essere una testa di legno. Ha inoltre richiamato la sentenza Sez. 6, n. 39280 del 2018, da cui risulta che l'attuale ricorrente, in quel periodo, era l'amministratore di fatto di più società, le quali avevano emesso fatture per operazioni inesistenti a favore della "(Omissis)", al fine di consentire alla stessa l'evasione delle imposte sui redditi e dell'IVA, e che il medesimo, per queste vicende, è stato destinatario di sentenza di applicazione della pena emessa in data 20 dicembre 2012 e divenuta irrevocabile. Ha quindi concluso che l'accusa risulta fondata in particolare perchè dagli accertamenti della Guardia di Finanza, e in particolare dal processo verbale di verifica del comando di Vercelli del 9 febbraio 2015, in ragione degli elementi sopra esposti, emerge in modo univoco l'impossibilità della "(Omissis)Sas" di erogare le prestazioni oggetto delle fatture annotate nella contabilità della società "(Omissis)", gestita dal ricorrente, e poste a base delle dichiarazioni fiscali per le imposte sui redditi e per l'IVA. 2.3. Le conclusioni della sentenza impugnata sono correttamente motivate, perchè poggiano su elementi precisi e congrui.

Le obiezioni formulate nel ricorso sono del tutto prive di fondamento.

In particolare, la mancata contestazione del reato di emissione delle fatture al legale rappresentante della "(Omissis) Sas" non costituisce rilievo concludente perchè già l'imputazione indica le stesse come "apparentemente emesse dalla (Omissis) Sas", e, quindi, ipotizza come prospettiva plausibile

anche quella per cui detti documenti sarebbero stati artificialmente creati da soggetti diversi dagli amministratori della "(Omissis) S a s". E, del resto, secondo l'orientamento costante della giurisprudenza di legittimità, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'[art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74](#) è configurabile anche nel caso in cui la falsa documentazione venga creata dal medesimo utilizzatore che la faccia apparire come proveniente da terzi, poichè la "ratio" del reato di frode fiscale risiede nel fatto di punire colui che artificialmente si precostituisce dei costi sostenuti al fine di abbattere l'imponibile, e non presuppone il concorso del terzo (cfr. Sez. F, n. 47603 del 31/08/2017, Morini, Rv. 271033-01, e Sez. 3, n. 48498 del 24/11/2011, Iossa, Rv. 251626-01).

Inoltre, ove si ritenga che le fatture contestate siano state effettivamente emesse dalla "(Omissis) Sas ", gli accertamenti su tale società, e sull'assoluta impossibilità della stessa di effettuare le prestazioni indicate nelle fatture medesime, risultano compendiatamente in elementi documentali, quali i processi verbali di constatazione, specificamente indicati dalla sentenza impugnata, sicchè è irrilevante la non diretta riferibilità degli stessi al militare escusso a dibattimento.

Ancora, le risultanze dei questionari e dei conti correnti bancari della società "(Omissis)" sono solo genericamente evocate, e, in ogni caso, l'effettività delle operazioni con soggetti diversi dalla "(Omissis) S a s" non escluderebbe la fittizietà, quantomeno soggettiva, delle fatture indicate nell'imputazione, con conseguente configurabilità del reato di cui all'[art. 2 D.Lgs. n. 74 del 2000](#) se non altro ai fini dell'evasione dell'IVA, ossia proprio relativamente all'imposta di cui si contesta l'evasione. E, infatti, come si osserva in giurisprudenza, in tema di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, i costi relativi alle stesse non sono mai deducibili, con la conseguenza che la loro indicazione in dichiarazione configura una finalità di evasione e realizza un corrispondente profitto senza che rilevi in senso contrario la circostanza che, pur avendo sostenuto tali costi nei confronti del soggetto fittiziamente interposto, il destinatario della fattura sia tenuto a corrispondere nuovamente l'iva al soggetto che ha realmente fornito la prestazione, quale normale conseguenza di ogni interposizione fittizia (così, ad esempio, Sez. 3, n. 29977 del 12/02/2019, Romano, Rv. 276289-01).

3. Il ricorso di B.B. è inammissibile perchè espone censure manifestamente infondate e in parte anche prive di specificità.

3.1. Prive di specificità e comunque manifestamente infondate sono le censure espresse nel terzo motivo, da esaminare preliminarmente perchè attinenti alla sussistenza del fatto di reato, le quali contestano l'ammissibilità dell'accusa del reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti quando non è stato contestato il reato di emissione delle stesse fatture.

Invero, in di Spa rte da ogni altra considerazione, la mancata contestazione del reato di emissione delle fatture al legale rappresentante della "(Omissis) Sas ", come si è già evidenziato in precedenza al p. 2.3., non costituisce rilievo concludente perchè già l'imputazione indica le stesse come "apparentemente emesse dalla (Omissis) Sas ", e, quindi, ipotizza come prospettiva plausibile anche quella per cui detti documenti sarebbero stati artificialmente creati da soggetti diversi dagli amministratori della "(Omissis) Sas ".

3.2. Manifestamente infondate sono le censure formulate nel primo motivo, le quali contestano la ritenuta sussistenza del dolo specifico in capo a B.B., deducendo che non può valorizzarsi esclusivamente la posizione formale della stessa di legale rappresentante della società utilizzatrice delle false fatture ed il suo rapporto di coniugio con il reale gestore della ditta.

Va innanzitutto rilevato che, secondo il costante orientamento della giurisprudenza, in tema di reati tributari, il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'[art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74](#), rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, che deve aggiungersi alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione), è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile

nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva (cfr., tra le tantissime: Sez. 3, n. 52411 del 19/06/2018, B., Rv. 274104-01; Sez. 3, n. 12680 del 19/03/2020, Natali, non massimata; Sez. 3, n. 27 del 30/11/2022, dep. 2023, Conte, non massimata).

Ciò posto, va premesso che l'attuale ricorrente, siccome legale rappresentante della "(Omissis)", è la persona cui faceva specificamente carico il dovere giuridico di sottoscrivere la dichiarazione fiscale mendace oggetto di contestazione.

Va poi evidenziato che la sentenza impugnata ha spiegato con motivazione congrua perchè deve ritenersi che ricorrente debba essere ritenuta responsabile anche sotto il profilo soggettivo per il reato in contestazione. La Corte d'appello, infatti, precisa: "Quanto alla B.B., può ritenersi che il suo rapporto di coniugio con quest'ultimo (A.A.) consenta di ritenere che la stessa fosse pienamente a conoscenza, in ragione della contiguità derivante dalla posizione parentale, dell'attività illecita da lui posta in essere e dunque non abbia ricoperto un ruolo solo formale nell'ambito della società". Del resto, per valutare compiutamente questo rilievo della sentenza di merito, appare utile rammentare che la dichiarazione mendace ha utilizzato fatture per un importo complessivo pari, per una sola annualità, all'elevatissimo importo di 1.362.103,50 Euro.

3.3. Prive di specificità sono le censure enunciate nel secondo motivo, le quali contestano la omessa risposta al motivo di appello in ordine alla ritenuta sussistenza del dolo specifico in capo a B.B., nel quale si deduceva che la stessa era stata giudicata responsabile in primo grado solo perchè mera amministratrice formale della società.

Invero, non può ravvisarsi nessuna omessa risposta al motivo di appello appena sintetizzato, perchè, come si è appena riportato, la Corte d'appello ha indicato con motivazione immune da vizi le ragioni per cui ha ritenuto che l'attuale ricorrente abbia consapevolmente contribuito alla realizzazione del fine illecito di evasione fiscale preordinato dal marito.

4. Alla dichiarazione di inammissibilità dei ricorsi segue la condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese processuali, nonchè - ravvisandosi profili di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità - al versamento a favore della Cassa delle Ammende, a carico di ciascuno di essi, della somma di Euro tremila, così equitativamente fissata in ragione dei motivi dedotti.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro tremila in favore della Cassa delle Ammende.

Conclusionone

Così deciso in Roma, il 14 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 29 marzo 2023