



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

Composta da:

GASTONE ANDREAZZA  
DONATELLA GALTERIO  
ALDO ACETO  
STEFANO CORBETTA  
ANTONIO CORBO

- Presidente -  
  
- Relatore -

Sent. n. sez. 745/2019  
UP - 15/03/2019  
R.G.N. 45900/2018

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

PS nato a X

( il X 1960

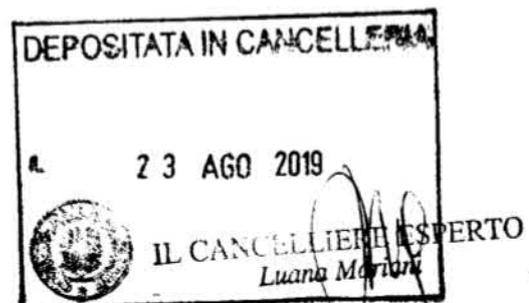
avverso la sentenza del 13/02/2018 della CORTE APPELLO di ROMA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALDO ACETO;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore ROBERTA MARIA BARBERINI per l'inammissibilità del ricorso;

udito il difensore, Avv. MONICA GIOVENCO, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso e, in subordine, l'annullamento senza rinvio per prescrizione.



**RITENUTO IN FATTO**

1. Il sig. SP , articolando tre motivi, ricorre per l'annullamento della sentenza del 13/02/2018 della Corte di appello di Roma che, in riforma della sentenza del 12/05/2016 del Tribunale della stessa città, ha dichiarato non doversi procedere nei suoi confronti per il reato di cui al capo A della rubrica (art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000, commesso il 30/09/2009) perché estinto per prescrizione e, applicate le circostanze attenuanti generiche, ha rideterminato la pena per l'analogo reato di cui al capo B, commesso il 30/09/2010, nella misura di cinque mesi e dieci giorni di reclusione, confermando nel resto.

1.1. Con il primo motivo deduce l'erronea applicazione dell'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000 e l'omessa motivazione in ordine alla ribadita sussistenza del delitto di dichiarazione infedele mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. Sulla premessa che la sentenza impugnata riconosce che le prestazioni fatturate erano soggettivamente (e non oggettivamente) inesistenti, eccepisce la mancanza totale di motivazione sulla questione, devoluta in appello, della mancanza di prova del dolo di evasione non ravvisabile in assenza di una collusione tra emittente e utilizzatore, collusione che nel caso di specie non è stata dimostrata.

1.2. Con il secondo motivo deduce la mancata valutazione delle prove addotte dalla difesa per dimostrare la effettività delle prestazioni ed omesso esame delle stesse.

1.3. Con il terzo motivo deduce la violazione del divieto di '*reformatio in peius*' perché la Corte di appello ha applicato la circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 diminuendo la pena base nella misura di un terzo mentre il Tribunale l'aveva diminuita della metà.

**CONSIDERATO IN DIRITTO**

2. Il ricorso è fondato per quanto di ragione.

3. Il primo motivo è manifestamente infondato.

3.1. Il ricorrente risponde del (residuo) reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000, perché, quale amministratore unico della società «EA S.r.l.» esercente attività di costruzione di edifici residenziali e non residenziali, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, avvalendosi di due fatture per operazioni inesistenti per un importo totale di € 93.150,00 emesse dall'impresa individuale «P di PP », aveva indicato nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2009 elementi passivi fittizi

corrispondenti all'importo fatturato, con evasione dell'IRES pari ad € 25.616,25 e dell'IVA pari ad € 15.525,00.

3.2. La Corte di appello ha affermato che le prestazioni erano state eseguite da impresa diversa da quella che aveva emesso le fatture (conclusione alla quale era già pervenuto il primo Giudice), osservando al riguardo che: a) la P aveva sede in un appartamento di Pomezia, non aveva alcuna struttura aziendale, non aveva logistica, aveva solo due dipendenti ed il rapporto lavorativo con gli stessi era durato solo sette mesi, non aveva avuto rapporti con imprese fornitrici; b) i versamenti bancari effettuati in favore della P dai beneficiari dei servizi erano sensibilmente inferiori agli importi fatturati negli anni 2008/2009; c) nei tre anni di apparente attività, la P non aveva mai presentato alcuna dichiarazione ai fini fiscali; d) la P non era attrezzata per eseguire le complesse prestazioni descritte nelle due fatture di che trattasi. Si aggiunga che già il Tribunale aveva osservato come fosse obiettivamente impossibile per la P disimpegnare non solo le prestazioni fatturate alla «E S.r.l.» ma in generale a favore di tutti i soggetti nei cui confronti aveva emesso fatture per oltre due milioni di euro, senza peraltro nemmeno preoccuparsi di coltivare l'interesse a documentare i costi sostenuti per produrre una tale mole di ricavi. Notava il Tribunale che l'imputato non aveva nemmeno prodotto i contratti di sub-appalto con la P né aveva fornito documentazione dalla quale potesse desumersi il nominativo dei dipendenti di quest'ultima impegnati in cantiere, compresa la certificazione della regolarità contributiva. Tanto più, osservava il Tribunale, che «è altamente improbabile che la E potesse aver affidato interventi incidenti sulla statica di un edificio scolastico a una ditta individuale costituita l'anno precedente senza verificare preventivamente la professionalità dei dipendenti e l'idoneità delle apparecchiature che venivano utilizzate. E invece dalla scarsa documentazione esibita dalla difesa si desume che la struttura aziendale era, per la E, del tutto ignota».

3.3. Tali argomenti, fermo quanto si dirà in sede di esame del secondo motivo, non sono oggetto di specifica confutazione da parte del ricorrente che, anzi, pone a base delle proprie deduzioni proprio il fatto che le prestazioni fatturate erano state comunque rese, traendone conclusioni che questa Corte di cassazione ritiene manifestamente infondate.

3.4. La possibilità di detrarre dall'imponibile i costi documentati dalla fattura emessa per operazioni *soggettivamente inesistenti* comporta la necessità che il costo documentato sia certo e corrispondente a quello effettivamente sostenuto e che la prestazione descritta sia riferibile materialmente ad altro soggetto identificato. La fattura, cioè, deve documentare una prestazione oggettivamente esistente, vera e reale, posta in essere, però, da un soggetto diverso dall'emittente. Ciò sul rilievo che i costi possono essere detratti in ossequio ai

principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità che informano di sé l'ordinamento tributario (Sez. 3, n. 28145 del 07/03/2013, n.m.; Sez. 3, n. 2039 del 02/02/2018, n.m.).

3.5. Nel caso di specie, non solo sono rimasti ignoti i fornitori della prestazione ma è dubbia persino la corrispondenza tra il costo sostenuto e quello fatturato. In ogni caso, l'onere di dimostrare la corrispondenza effettiva tra i costi sostenuti a titolo di corrispettivo delle prestazioni ricevute e quelli documentati dalle fatture emesse dall'impresa che tali prestazioni non ha reso ricade su chi intende giovare della deducibilità di tali costi ai fini delle imposte sul reddito e della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto indicata nella fattura (e dunque della inesistenza della finalità di evasione di tali imposte), non potendo la pubblica accusa farsi carico di ricostruire l'effettività di tali costi quando non sono nemmeno noti i fornitori della prestazione.

3.6. La tesi difensiva della indefettibile necessità, in caso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, della collusione tra emittente della fattura e utilizzatore della prestazione, oltre ad essere manifestamente infondata, è inapplicabile quando, come nel caso di specie, non è certa nemmeno l'effettiva corrispondenza tra i costi documentati e quelli realmente sostenuti.

3.7. La tesi della collusione non sarebbe applicabile nemmeno nel caso in cui fosse certo che i corrispettivi fatturati corrispondono a quelli pagati all'impresa terza e ciò per le seguenti ragioni.

3.8. Il soggetto che effettua la prestazione di servizi imponibile ai fini IVA deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al committente (art. 18, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972). Il committente, a sua volta, può detrarre dall'imposta quella a lui addebitata a titolo di rivalsa. Orbene, la mancanza di prova dell'effettivo pagamento dell'imposta sul valore aggiunto addebitata a titolo di rivalsa determina il venir meno del diritto alla detrazione della medesima imposta, con evidenti vantaggi del committente che, da un lato, si assicura un servizio ad un prezzo per lui più conveniente, dall'altro fruisce di un'indebita detrazione dell'imposta dovuta.

3.9. In ogni caso, il dolo del 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 (così, Sez. 3, n. 19012 del 11/02/2015, Rv. 263745, secondo cui 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 dei relativi procedimenti; Sez. 3, n. 57534 del 28/09/2018; Sez. 3, n. 46069 del 06/06/2018; Sez. 3, n. 30874 del 02/03/2018; Sez. 3, n. 20858 del 07/11/2017, dep. 2018).

3.10. La tesi della "collusione" tra emittente e utilizzatore della fattura per operazioni soggettivamente inesistenti trova applicazione nelle situazioni, tutt'affatto diverse da quella oggetto di odierno scrutinio, nelle quali l'acquirente finale del bene potrebbe non essere effettivamente parte (e dunque non a conoscenza) del meccanismo fraudolento di evasione dell'imposta sul valore aggiunto posto in essere dal venditore del bene (cd. "frode carosello"; cfr., sul punto, la giurisprudenza delle sezioni civili di questa Corte che hanno affermato il principio secondo il quale l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni solo soggettivamente inesistenti e neghi il diritto del contribuente a portare in detrazione la relativa imposta, deve provare, anche in via indiziaria, che la prestazione non è stata resa dal fatturante, spettando, poi, al contribuente l'onere di dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti. Né, a tal fine, è sufficiente dedurre che la merce è stata consegnata e rivenduta e la fattura, IVA compresa, effettivamente pagata, poiché trattasi di circostanze pienamente compatibili con la frode fiscale perpetrata mediante un'operazione soggettivamente inesistente; in questo senso Cass. civ., Sez. 5, n. 20059 del 24/09/2014, Rv. 632476; Cass. civ., Sez. 5, n. 24426 del 30/10/2013, Rv. 629419, che ha ricordato che nelle ipotesi più semplici di operazioni soggettivamente inesistenti di tipo triangolare, l'onere può esaurirsi, attesa l'immediatezza dei rapporti, nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale; in tal senso anche Cass. civ., Sez. 5, n. 23074 del 14/12/2012, Rv. 625037).

4. Non ha maggior pregio il secondo motivo.

4.1. In effetti il ricorrente aveva devoluto, con l'appello, l'argomento della effettiva corrispondenza tra il soggetto che aveva emesso le fatture e quello che aveva effettuato la prestazioni in esse descritte, indicando i testimoni della difesa assunti nel corso del giudizio di primo grado che avevano riferito della presenza in cantiere di dipendenti della P e ribadendo le ragioni della loro attendibilità disattesa dal primo Giudice, criticando sul punto la sentenza appellata.

4.2. La Corte di appello ha fornito la seguente risposta: «*i testi della difesa escussi hanno fornito indicazioni inidonee a smentire la prova della inesistenza delle attività lavorative che le fatture contestate avrebbero documentato*».

4.3. Tale risposta, però, si pone a conclusione della ben più ampia ricognizione delle ragioni per le quali la stessa Corte di appello (ma già il Tribunale) ha ritenuto non solo la soggettiva insussistenza delle prestazioni che P non era oggettivamente in grado di rendere, ma anche la non corrispondenza tra gli importi fatturati e le somme effettivamente corrisposte. Si aggiunga che, come già detto, l'imputato non ha mai prodotto i contratti di sub-appalto, né l'elenco dei dipendenti presenti in cantiere anche perché gli unici due dipendenti della P erano stati in servizio solo sette mesi, mentre le fatture emesse dalla stessa riguardano ben due annualità (per una delle quali, il reato è stato dichiarato prescritto).

4.4. Con questi argomenti, come detto, l'imputato non si confronta minimamente, rendendo generica e non decisiva la sua eccezione.

5. L'ultimo motivo è fondato (e comunque non manifestamente infondato).

5.1. Il Tribunale aveva condannato l'imputato alla pena di dieci mesi di reclusione così calcolata: ritenuta la continuazione tra i reati di cui ai capi A e B della rubrica e considerato più grave quello di cui al capo A, aveva quantificato la pena base nella misura di un anno e quattro mesi di reclusione, pena dimezzata in conseguenza della applicazione, nella sua massima estensione, della circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, ed infine aumentata di due mesi ai sensi dell'art. 81, cpv., cod. pen.

5.2. La Corte di appello, dichiarato prescritto il reato di cui al capo A, ha rideterminato la pena per il residuo reato di cui al capo B nella misura base di un anno di reclusione; l'ha quindi ridotta a otto mesi di reclusione in conseguenza della applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, e l'ha ulteriormente ridotta di un terzo in conseguenza della applicazione delle circostanze attenuanti generiche, negate dal primo giudizio per la affermata assenza di elementi positivi di valutazioni diversi dalla mera incensuratezza dell'imputato.

5.3. La Corte di appello ha invece applicato le circostanze attenuanti generiche in virtù dell'importo non particolarmente elevato dell'IVA evasa e dei versamenti effettuati in favore dell'Erario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado. In ultima analisi, la Corte di appello ha valutato due volte lo stesso fatto a favore dell'imputato: a) una prima volta ai fini della applicazione della attenuante di cui all'art. 13-bis, cit.; b) una seconda volta ai fini della applicazione delle circostanze attenuanti generiche. Sicché, per lo stesso fatto,

l'imputato ha beneficiato di una complessiva riduzione della pena superiore alla metà di quella base.

5.4. Secondo un indirizzo ermeneutico, viola il divieto della "reformatio in peius" il giudice di appello che, a seguito di impugnazione del solo imputato, concedendo un'ulteriore attenuante diminuisca complessivamente la pena inflitta, operando, però, una minore riduzione per l'attenuante già riconosciuta in primo grado (Sez. 1, n. 45236 del 22/10/2013, Rv. 257775; nello stesso senso, Sez. 3, n. 17735 del 14/03/2018, n.m.; Sez. 5, n. 9955 dell'11/01/2018, n.m.; Sez. 4, n. 50244 del 26/11/2015, n.m.). Tale insegnamento costituisce declinazione di quello autorevolmente affermato da Sez. U. n. 40910 del 27/09/2005, William Morales, Rv. 232066 secondo cui nel giudizio di appello, il divieto di reformatio in peius della sentenza impugnata dall'imputato non riguarda solo l'entità complessiva della pena, ma tutti gli elementi autonomi che concorrono alla sua determinazione, per cui il giudice di appello, anche quando esclude una circostanza aggravante e per l'effetto irroga una sanzione inferiore a quella applicata in precedenza (art. 597 comma quarto cod. proc. pen.), non può fissare la pena base in misura superiore rispetto a quella determinata in primo grado.

5.5. In senso contrario, un meno risalente indirizzo ha affermato che il divieto di "reformatio in peius" non viene violato nel caso in cui il giudice di secondo grado non abbia ridotto nella massima estensione la pena (a differenza del giudice di primo grado), per effetto della concessione di un'attenuante, quando concessane una seconda, e pronunciato un giudizio di assoluzione per un capo di imputazione, abbia irrogato comunque una pena inferiore a quella applicata nel precedente grado di giudizio (Sez. 2, n. 773 del 25/11/2003, Rv. 227798; Sez. 5, n. 31099 del 03/05/2001, Rv. 219710).

5.6. Fatto sta che la non manifesta infondatezza del motivo non ha impedito la formazione del rapporto processuale di impugnazione, con conseguente rilevanza della prescrizione maturata dopo la sentenza impugnata e prima della odierna decisione. Il reato di cui al capo B è prescritto alla data del 30/03/2018. La sentenza impugnata deve perciò essere annullata senza rinvio perché il residuo reato di cui al capo B è estinto per prescrizione.

**P.Q.M.**

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata per essere il residuo reato estinto per prescrizione.

Così deciso in Roma, il 15/03/2019.

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto

*Aldo Aceto*

Il Presidente

Gastone Andreazza

*Gastone Andreazza*