

Udienza camerale del 14 gennaio del 2009
Registro Gen. N 3020/09
Sentenza 47

[Handwritten signature]
10394/10

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

Composta dai sigg. magistrati:

- Dott. Enrico Altieri
- Dott. Ciro Petti
- Dott. Silvio Amoresano
- Dott. Santi Gazzarra
- Dott. Luigi Marini

- presidente
- consigliere
- consigliere
- consigliere
- consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

... sul ricorso proposto dal difensore di
... nata a ... il ... del ... ,avverso l'ordinanza
del tribunale della libertà di Vicenza del 12 maggio del 2009;
... udita la relazione svolta dal consigliere dott. Ciro
Petti;

... sentito il procuratore generale nella persona del dott.
Francesco Salzano, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso ;
... udito il difensore avv. Alessandro Rampinelli, il quale
ha concluso per l'accoglimento del ricorso;
... Letti il ricorso e l'ordinanza denunciata osserva
quanto segue

IN FATTO

Il tribunale di Vicenza, con ordinanza del 12 maggio
del 2009 ,confermava i decreti di sequestro probatorio e
preventivo adottati nei confronti di ... ,quale indagata
per il delitto di cui agli artt 416 c.p., , per partecipazione ad
un'associazione criminosa finalizzata alla perpetrazione di reati
tributari nonché per i delitti di cui agli artt 2 ed 8 del decreto
legislativo n.74 del 2000, per avere utilizzato nella dichiarazione
presentata nel 2008 fatture per operazioni soggettivamente
inesistenti e per concorso nell'emissione di fatture per operazioni
soggettivamente inesistenti da parte della S.R. L

[Handwritten signature]



Ricorre per cassazione l'indagata denunciando:

La violazione dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000 per la non configurabilità del reato trattandosi di operazioni solo soggettivamente inesistenti per le quali l'indagata aveva effettivamente sostenuto i costi indicati nella dichiarazione;

la violazione dell'articolo 8 del citato decreto legislativo n. 74 del 2000 essendo erroneo il ragionamento del tribunale per la configurabilità del concorso dell'indagato nel reato di cui all'articolo citato che era stato materialmente commesso dalla società

IN DIRITTO

Il ricorso è in parte fondato e va accolto per quanto di ragione

Anzitutto va puntualizzato che in questa materia il sequestro per equivalente finalizzato alla confisca può essere disposto solo per reati commessi a partire del 1° gennaio del 2008, in quanto solo con la finanziaria per il 2008 (legge n. 244 del 2007 art. 1 comma 143) la confisca per equivalente è stata estesa anche ai reati tributari. Si osserva poi che non è configurabile il concorso morale a titolo di istigazione tra colui che emette la fattura per operazione inesistente e colui che la utilizza e viceversa; ciò perché la fase preparatoria attuata dal contribuente per evadere l'imposta non assume rilevanza. Come precisa la relazione governativa al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il legislatore delegato del 2000, in omaggio alla delega contenuta nella L. 25 giugno 1999, n. 205, art. 9, ha abbandonato la scelta propria della L. n. 516 del 1982 di anticipare la repressione penale ai fatti prodromici all'evasione tributaria, e ha invece limitato la punizione "ai soli fatti direttamente correlati (...) alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie", concentrando così "l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione d'imposta". Derogando a questa strategia, però, sempre in attuazione di una direttiva della delega, il legislatore delegato, con l'art. 8, ha incriminato anche la mera emissione di fatture per operazioni inesistenti, punendola con la stessa pena prevista per il delitto di dichiarazione fraudolenta commessa avvalendosi proprio di

F.lli

fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2. Ciò in considerazione della "spiccata pericolosità, rappresentata da imprese illecite create con l'unico o prevalente scopo di immettere sul mercato documentazione volta a supportare l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi fittizi (imprese note nella pratica come cartiere)".

In tal modo, accanto ai reati di danno, come le dichiarazioni fraudolente di cui agli artt. 2 e 3, la dichiarazione infedele di cui all'art. 4, e l'omessa dichiarazione di cui all'art. 5, che ledono direttamente l'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi, l'art. 8 configura un reato di pericolo presunto, che punisce in quanto tale la condotta "preparatoria" della evasione, consistente nella mera emissione di documenti fittizi da usare nelle dichiarazioni tributarie di terzi; condotta considerata tipicamente idonea a mettere in pericolo l'interesse fiscale, anche se poi il terzo destinatario dei documenti non li utilizza concretamente nelle sue dichiarazioni fiscali.

A corollario di questa disciplina, poi, il legislatore del 2000, con l'art. 9, in deroga esplicita all'art. 110 c.p., ha espressamente escluso il concorso tra l'emissione e la utilizzazione di documenti fittizi, perché consentire che l'emittente sia chiamato a rispondere tanto del delitto di emissione, quanto di concorso nel delitto di utilizzazione tramite dichiarazione fiscale, significherebbe punirlo due volte per la medesima condotta (come già aveva affermato la giurisprudenza sotto il vigore della precedente normativa, pur in assenza di una specifica disposizione al riguardo). Specularmente è stato poi escluso il concorso dello utilizzatore nel delitto di emissione, partendo dalla considerazione che la emissione di documenti fittizi nasce normalmente da un accordo tra beneficiario ed emittente. In tale situazione, se il beneficiario utilizza poi effettivamente i documenti in una sua dichiarazione fiscale fraudolenta, egli non può essere punito due volte per lo stesso fatto, sia per il reato di cui all'art. 2 sia a titolo di concorso morale per il reato di cui all'art. 8.

La deroga al concorso ovviamente opera nelle sole ipotesi di cui all'articolo 9, in quanto soggetti diversi dall'emittente o dall'utilizzatore, possono concorrere nei reati ascritti rispettivamente all'emittente o all'utilizzatore secondo le regole ordinarie. La giurisprudenza citata nel provvedimento non è conferente perché si riferisce ad ipotesi concorsuali diverse da quelle indicate nell'articolo 9 ossia ad ipotesi di concorso diverse da quelle realizzate tra emittente ed utilizzatore e viceversa

Deas

Per quanto concerne il delitto di cui all'articolo 2, si osserva che esso è configurabile allorché per mezzo di fatture per operazioni inesistenti, soggettivamente o oggettivamente, si indicano in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte dirette o all'IVA elementi passivi fittizi al fine di evadere dette imposte. L'inesistenza soggettiva si configura allorché la fattura -o il documento equipollente- riporti l'indicazione di nominativi diversi rispetto agli effettivi partecipanti all'operazione imponibile. In tema di IVA, la nozione di fattura soggettivamente inesistente presuppone, da un lato, l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture e, dall'altro, la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesima.

A differenza di quanto disposto dall'articolo primo comma lettera d) della legge n 515 del 1982 il falso rilevante è solo quello che incide sul cessionario deve cioè essere diretto a consentire l'evasione delle imposte all'utilizzatore. Il falso che cade sul cedente entra nell'orbita applicativa dell'articolo 8

Gli elementi passivi fittizi, secondo la definizione di cui all'articolo 1 lettera b) consistono in costi effettivamente non sostenuti o sostenuti in misura inferiore a quella indicata

Il ricorrente assume che, trattandosi di fatture solo soggettivamente inesistenti, ossia trattandosi di semplice simulazione soggettiva, non sarebbe configurabile il reato perché non sarebbero stati esposti costi non sostenuti

La censura potrebbe essere apprezzata solo per l'evasione alle imposte dirette, qualora effettivamente si accertasse che gli elementi passivi esposti corrispondevano a costi effettivamente sostenuti, ma non per l'evasione dell'IVA che può essere configurabile anche in presenza di costi effettivamente sostenuti. Invero la detrazione Iva è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione. Non entrano cioè nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni inesistenti per quanto concerne il rapporto relativo alle operazioni fatturate. Ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti. In proposito questa corte, sezione quinta, con la sentenza n 15374 del 2002, ha statuito che in tema d' imposta sul valore aggiunto, la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad una ipotesi di fatturazione con "indicazioni

C. De G. C.

incomplete o inesatte" di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 41, comma 3, ne' a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui la operazione è effettuata, prescritta dall'art. 21, comma 2, n. 1, stesso decreto. Di conseguenza deve essere necessariamente riconducibile ad un'operazione inesistente. Invero, tutto il sistema dell'Iva poggia sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'Iva versata per l'acquisto di beni e di servizi) mentre il versamento dell'Iva ad un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito dell'Iva stessa. Il principio è stato anche affermato dalla Corte CE, nella decisione n. 78 del 2003. In tale decisione si è sottolineato che l'avvenuta fatturazione di un'operazione con applicazione dell'Iva mediante addebito alla controparte non è elemento assorbente per stabilire che l'Iva resti definitivamente dovuta. Quest'effetto discende, in altre parole, dalla ricorrenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione del tributo, rispetto alle quali l'addebito, isolatamente considerato, non ha che una valenza indicativa del comportamento tenuto dal soggetto passivo. Cercando di astrarre dei principi dall'affermazione della Corte, si può stabilire che l'imposta si applica sulle operazioni che oggettivamente e soggettivamente sono comprese nella sfera di applicazione del tributo; di qui nasce l'obbligo della rivalsa (cioè dell'addebito), in mancanza del quale non può sorgere nella controparte il potere di esercitare la detrazione. Per la realizzazione dello schema attuativo dell'IVA nel suo complesso l'addebito è necessario ma non sufficiente. La soggezione di un'operazione ad Iva, peraltro, non dipende dall'addebito (altrimenti basterebbe ometterlo -- o effettuarlo -- per condurre l'operazione stessa fuori dal -- o rispettivamente dentro il -- campo applicativo dell'imposta) ma esclusivamente dalla ricorrenza delle condizioni normative (desunte da direttive comunitarie e legislazione interna) che riguardano gli elementi oggettivo e soggettivo. Pertanto, non è possibile assegnare all'avvenuto addebito dell'imposta un'efficacia sostitutiva della ricorrenza delle condizioni normative, né l'esercizio della rivalsa costituisce prova certa dell'appartenenza dell'operazione al campo di applicazione dell'Iva, ma, al più, semplicemente un elemento indiziario che denota la convinzione delle parti in buona fede di dover ricondurre lo schema contrattuale della cessione o della prestazione all'interno di quel campo. In conclusione non v'è perfetta simmetria tra pagamento dell'IVA e diritto al rimborso. Pertanto espone dati fittizi anche

F. J. C.

solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale per il principio dianzi esposto non si ha diritto.

L'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura, non è circostanza indifferente ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre.

Alla stregua delle considerazioni svolte il provvedimento impugnato va annullato con rinvio al tribunale di Vicenza

Il giudice del rinvio dovrà applicare il sequestro per equivalente ai soli fatti commessi a partire dal 2008; dovrà escludere il concorso tra emittente ed utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti; dovrà ritenere configurabile il reato di cui all'articolo 2 ai fini dell'evasione dell'IVA e dovrà ritenere la configurabilità del medesimo reato ai fini dell'imposte dirette solo se sono state indicate per mezzo di fatture relative ad operazioni fittizie costi in tutto o in parte inesistenti

P.Q.M.

La Corte

Letto l'articolo 623 c.p.p.

Annulla

**L'ordinanza impugnata con rinvio al tribunale di
Vicenza**

Così deciso in Roma il 14 gennaio del 2009

Il Consigliere estensore

Ciro Petti

Il Presidente

Enrico Altieri

Ciro Petti

Enrico Altieri

