Sentenza del 22/12/2020 n. 36915 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Procedimento penale - Presunzioni tributarie.

Massima:

Le presunzioni tributarie possono costituire solamente elementi sui quali il giudice penale può formare il proprio libero convincimento non potendo costituire prova del fatto contestato; è dunque necessario, per una sentenza di condanna, che le stesse trovino riscontro anche in altri elementi probatori o altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti. In relazione al caso di specie, tipica frode carosello, la fattispecie delittuosa contestata necessitava di dolo specifico, in quanto il reato, qualificabile di pericolo presunto e di mera condotta, si consumava al momento della presentazione della dichiarazione e il delitto si configurava a prescindere dall'effettività dell'evasione. Con riferimento alla ripartizione dell'onere della prova, è l'Agenzia delle Entrate che deve provare gli elementi di fatto della frode, la natura di cartiera del cedente (assenza di struttura, di operatività, costante omesso pagamento di imposte) e la connivenza del cessionario, con presunzioni semplici, purché dotate di gravità, precisione e concordanza. Ove ciò accada è il contribuente che deve fornire la prova contraria, sia sull'esistenza della prestazione che sulla propria buona fede. Infatti, come sancito anche dalla giurisprudenza comunitaria, l'ufficio deve dimostrare che il contribuente sapeva o avrebbe potuto sapere, usando un comportamento diligente, dell'esistenza della frode, ossia è necessario che sussista quantomeno la colpa cosciente in capo all'acquirente. Ciò posto, nel processo penale le presunzioni tributarie non possono costituire fonte di prova della commissione dell'illecito, pur potendo avere valore indiziario perché in tale sede non si mira ad accertare il quantum evaso, ma l'attribuibilità o meno all'imputato di una condotta illecita oltre ogni ragionevole dubbio. Pertanto, gli elementi raccolti dall'Amministrazione finanziaria hanno valore di meri indizi per il giudice penale, che dovrà autonomamente valutarli, unitamente al restante materiale probatorio.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza della Corte di Appello di Milano, pronunciata in data 28 marzo 2019, veniva confermata integralmente la sentenza del Tribunale di Como del 22.09.2017, appellata dal (------), che era stato condannato alla pena di mesi sei di reclusione, con il concorso di circostanze attenuanti generiche, per il reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, (perche', nella qualita' del Presidente del C.d.A. della societa' (------) s.r.l., al fine di evadere le II.DD. e l'IVA, indicava nella dichiarazione annuale dei redditi per l'anno 2011, relativa a dette imposte, elementi passivi fittizi utilizzando la fattura n. 17 del 6.02.2011, per l'importo complessivo di Euro 37.994, relativa ad operazioni ritenute oggettivamente inesistenti, fattura emessa dalla societa' (------) s.r.l., in relazione a fatti contestati come commessi in data 28.09.2012 ed accertato in data 23.09.2015).

2. Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione il difensore di fiducia, iscritto all'Albo speciale previsto dall'articolo 613 c.p.p., articolando due motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex articolo 173 disp. att. c.p.p..

2.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di inosservanza ed erronea applicazione della legge penale ex articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera b), in relazione al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, e correlato vizio di mancanza, contraddittorieta', illogicita' della motivazione di cui all'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera e).

In sintesi, con il primo motivo di ricorso, si denuncia sia l'assenza di motivazione da parte della Corte di Appello di Milano in ordine alle censure gia' sollevate in sede di gravame alla decisione di primo grado, sia la presenza di una motivazione apparente in relazione al concorso dell'asserito utilizzatore nella fattispecie di "truffa carosello".

In sostanza, il ricorrente, con riferimento generale alla dottrina e alla giurisprudenza in tema di qualificazione giuridica della fattispecie di frode fiscale e truffe carosello, giunge ad affermare che e' applicabile in capo alla "cartiera" il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, ed in capo all'acquirente la fattispecie di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2. Inoltre, ripercorrendo le censure sollevate con l'atto di appello, sostiene che i giudici di appello non avrebbero applicato correttamente i canoni di valutazione imposti dall'articolo 192 c.p.p., con particolare riferimento alla sussistenza o meno di una piena consapevolezza e partecipazione dell'imputato all'asserita frode, nella specie dolo specifico di evasione, che avrebbe dato origine alla notizia di reato, costituita da un P.V.C. che non avrebbe tenuto conto degli elementi della frode stessa. Infine, sostiene che non sarebbe consentito,nel processo penale l'applicazione di mere presunzioni tipiche del processo tributario, soprattutto se si tratta del cessionario, per cio' che attiene all'elemento costitutivo della consapevolezza della frode che non potrebbe essere dato per presunto.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di inosservanza ed erronea applicazione della legge penale ex articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera b), in relazione all'articolo 131 bis c.p., comma 4.

In sintesi, con il secondo motivo il ricorrente denuncia la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la corte di appello nella mancata applicazione dell'articolo 131 bis c.p., comma 4. Nella specie, da un lato, i giudici avrebbero ritenuto applicabile l'articolo 131 bis c.p., comma 4, alla stregua del disvalore della fattispecie, delle modalita' della condotta, della esiguita' del danno o

pericolo; dall'altro, avrebbero sostenuto che la fattispecie non fosse applicabile, considerato l'applicazione nel minimo (1 giorno) della riconosciuta attenuante Decreto Legislativo n. 74 del 2000, ex articolo 13, comma 1 bis.

Sul punto, i giudici avrebbero errato nel ritenere che laddove l'attenuante ex articolo 13, comma 1 bis, Testo Unico non preveda un minimo di riduzione della pena, si dovrebbe operare la riduzione di un giorno, con conseguente inapplicabilita' dell'articolo 131 bis c.p., comma 4.

Il ricorrente sostiene invece che la fattispecie dell'articolo 131 bis c.p., comma 4, sia una fattispecie del tutto autonoma e che, nel caso di attenuanti ad effetto speciale che non prevedono un minimo di riduzione, o si dovrebbe consentire un'applicazione nel massimo di riduzione prevista, oppure un'applicazione in concreto dell'attenuante parametrando la riduzione all'effettivo disvalore del fatto sottoposto al vaglio del giudice.

Pertanto, per evitare la disapplicazione dell'articolo 131 bis co.IV c.p. e l'omessa valutazione del disvalore del fatto, in caso di attenuanti ad affetto speciale che non prevedono un minimo di riduzione della pena, il Giudice dovrebbe applicare in concreto l'attenuante ad effetto speciale.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso e' inammissibile.

2. Il primo motivo di ricorso comporta la necessita' di affrontare l'annoso tema delle frodi carosello.

Nelle operazioni c.d. "frodi carosello" ricadono le fattispecie criminose di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 e 8, rispettivamente "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" ed "emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

La fattispecie piu' utilizzata riguarda la vendita di prodotti o servizi da parte di una societa' "interposta" (che ha acquistato gli stessi da fornitore intracomunitario, quindi senza applicazione dell'IVA) alla societa' "interponente" (reale interessata all'acquisto dei prodotti). Rilevato che la successiva operazione di vendita viene svolta in Italia, la fattura dell'interposto e' comprensiva d'IVA, che l'interponente versa all'interposto, permettendogli di andare a credito. A questo punto la societa' interposta scompare dalla circolazione, senza provvedere al versamento dell'IVA a debito relativa alla vendita effettuata nei confronti dell'interponente.

I reati anzidetti, previsti dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 e 8, infine, non prevedono soglie quantitative di punibilita', e quindi si consumano anche se trattasi di fatture di modesto importo, salva l'applicazione di un'attenuante (recentemente reintrodotta al Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124, articolo 39, comma 1, lettera b), comma 2 bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157), nel caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a Euro centomila, applicandosi in tal caso la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Attraverso l'interposizione di un soggetto che acquisti fittiziamente dal fornitore comunitario e rivenda al reale compratore assumendosi quindi l'integrale debito d'imposta, l'effettivo acquirente si trova ad utilizzare fatture alle quali e' applicata l'IVA, cosi' da ottenere il diritto alla detrazione; gli importi pari all'IVA, formalmente versati dal reale acquirente all'interposto, vengono poi divisi tra i due interessati atteso che, di regola, l'interposto stesso non presenta alcuna dichiarazione ovvero, pur presentandola, non provvede (ovviamente) al pagamento dell'imposta.

Le imprese c.d. "interposte" sono anche conosciute come "societa' cartiere", ed hanno in comune una o piu' delle seguenti caratteristiche: sono ditte individuali o societa' a responsabilita' limitata, intestate ad un "prestanome" nullatenente che spesso non possiede una specifica esperienza imprenditoriale; forniscono, attraverso una fittizia copertura contabile e documentale, una parvenza di regolarita' alle predette operazioni; riducono o azzerano l'imposta dovuta sugli acquisti sia attestando fittiziamente di effettuare "acquisti intracomunitari" da fornitori comunitari sia acquistando da fornitori nazionali ai quali presentano false "dichiarazioni d'intento", in entrambi i casi non imponibili IVA, e vendendo, solo formalmente, ad altri operatori nazionali accumulando una considerevole IVA a debito che non versano.

La frode carosello consiste nell'interposizione di soggetti fittizi nelle transazioni effettuate e il contestuale omesso versamento dell'imposta, mentre la fatturazione di un'operazione inesistente presuppone invece una divergenza tra la realta' commerciale e la sua espressione documentale; cio' che caratterizza l'operazione inesistente (che puo' essere oggettiva e soggettiva) e' il fatto che l'effetto giuridico dell'acquisto del bene o servizio, apparente dalla fattura, non si produce, e in particolare: l'operazione oggettivamente inesistente presuppone una simulazione assoluta dell'operazione imponibile fittiziamente rappresentata in fattura ma, in realta', non realizzata. In tale ipotesi, la fattura rappresenta il simulacro di un'operazione mai effettuata; l'operazione soggettivamente inesistente presuppone che la fornitura del bene o servizio sia effettivamente acquisita dall'impresa utilizzatrice delle fatture: tuttavia, uno o entrambi i soggetti del rapporto sono "falsi". Di regola, il fornitore e' un soggetto diverso dal fatturante.

3. A seconda dell'origine della merce ed attraverso il distorto utilizzo dei vari regimi di non imponibilita' previsti dalla normativa fiscale, esistono due tipi di schema: le societa' cartiere possono assumere l'onere del mancato versamento dell'IVA relativa alla successiva cessione in ambito nazionale della merce di provenienza comunitaria (ai sensi del Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 38 e ss.) attraverso lo schema di frode, chiamato triangolazione in cui una societa' effettua una cessione di beni intracomunitaria ad una societa' fittizia, localizzata in un altro Stato, la quale integra la fattura proveniente dal cedente e liquida l'imposta dovuta, senza necessita', tuttavia, di effettuare alcun versamento all'Erario, dal momento che la contestuale detrazione dell'IVA neutralizza l'imposta a debito e l'obbligo del relativo versamento. Successivamente la societa' effettua una cessione interna ad un terzo soggetto passivo, incassa l'IVA addebitata ma, prima di scomparire, non versa all'Erario l'IVA sugli acquisti che ha effettuato dalla societa' fittizia.

Puo' invece integrarsi l'altro schema, il quale prevede la presentazione al fornitore nazionale di false dichiarazioni di intento per l'esportazione in assenza dei requisiti previsti dal combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8, comma 1, lettera c), e del Decreto Legislativo n. 746 del 1983, articolo 1, comma 1, lettera a) e c). Per alcuni prodotti (telefonia, personal computer, e altri) piu' sensibili alla realizzazione di frodi carosello opera la c.d." solidarieta' passiva" al pagamento dell'IVA (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 60 bis, introdotto dalla L. n. 311 del 2004), che ha disposto, nel caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori ai valori normali, che il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini IVA, sia obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta.

Per quanto riguarda infine le sanzioni, il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), come da ultimo modificato dal Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124, articolo 39, comma 1, lettera a), convertito, con modificazioni, dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157, stabilisce che "E' punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria". In aggiunta, l'articolo 8, dello stesso decreto (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) stabilisce che "E' punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

La cosiddetta frode carosello, quindi, racchiude contemporaneamente due aspetti, dal momento che l'emissione, ascritta a carico delle imprese interposte/cartiere, di fatture per operazioni inesistenti nei confronti dell'interponente e' una condotta prevista e punita dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, e, di riflesso, nei confronti di quest'ultimo potra' ravvisarsi il reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, in quanto avvalsosi degli "elementi passivi fittizi" (di cui la definizione viene fornita all'articolo 1, lettera b), modificata dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015) originati dalle dette fatture per operazioni inesistenti in sede di dichiarazioni. Inoltre, nel caso in cui le fatture, per quanto false, sottendano ad uno scambio reale di merci, sia nel caso in cui non provengano dall'interposto, ma direttamente dal fornitore comunitario o nazionale, sia nel caso in cui l'interposto abbia solo prestato la propria disponibilita' di stoccaggio per pochissimi giorni o solo l'opera di trasportatore, le fatture saranno soggettivamente inesistenti, in quanto recanti quale fornitore un soggetto non realmente parte contrattuale (e cioe' l'interposto/cartiera). Al contrario, se non vi e' stata, in realta', alcuna cessione di merci, si avranno fatture oggettivamente inesistenti.

Bisogna infine ricordare che con la sentenza n. 8722/2013, questa Corte di legittimita' ha ritenuto che in presenza di fatture soggettivamente inesistenti il giudice puo' ridurre fino alla meta' del minimo le sanzioni, quando e' manifesta la sproporzione delle stesse rispetto all'entita' del tributo.

4. Alla questione della configurabilita' oggettiva del reato in esame, e' strettamente connesso quello della configurabilita' dell'elemento psicologico del reato in materia di frodi carosello, costituito dal dolo specifico, in relazione al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, e articolo 8.

La giurisprudenza di legittimita' ha fornito risposta univoca, essendo consolidato in proposito l'indirizzo secondo il quale il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2) sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realta'), sia in quella di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi e' stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) sia, infine, nel caso di sovra-fatturazione "qualitativa" (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale e' ogni tipo di divergenza tra la realta' commerciale e la sua espressione documentale (Sez. III, n. 28352/2013), mentre, per quanto attiene alla seconda parte del quesito relativa al giudizio di congruita', va chiarito che esso costituisce accertamento di fatto, devoluto al Giudice del merito, che, se adeguatamente motivato e privo di vizi di manifesta illogicita' non e' suscettibile di essere sottoposto al sindacato di legittimita'.

Inoltre, il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, si consuma nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale, nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi (Sez. III, n. 52752/2014).

Siccome per il perfezionamento del reato e' necessario il dolo specifico, l'elemento soggettivo richiesto per l'integrazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti deve sussistere al momento della consumazione del reato, coincidente con la presentazione o la trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, e non, invece, in quello, antecedente, dell'annotazione in contabilita' della fattura falsa (Sez. III, n. 37848/2017).

In proposito, comunque, va ricordato che il dolo nel delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, e' 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 rIva versata dall'utilizzatore della fattura non e' stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima (Sez. III, n. 19012/2015). Infatti, una volta appurata l'oggettiva sussistenza della frode attraverso la ricostruzione dei passaggi in cui, in concreto, detto meccanismo si estrinseca, e' insita nella stessa gestione di fatto delle societa' coinvolte, e conseguentemente nella regia e supervisione delle operazioni commerciali dalle stesse poste in essere, la piena consapevolezza, in capo ai soggetti agenti, del sistema fraudolento complessivo (Sez. III, n. 18924/2017; Id., n. 39541/2017).

5. Rispetto alle contestazioni di cui al procedimento in esame va in premessa rilevato che il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, punisce chiunque, al fine di consentire a terzi

l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Come piu' volte puntualizzato da questa Corte, inoltre, l'elemento soggettivo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, e' rappresentato dal dolo specifico di favorire l'evasione fiscale di terzi e si rende necessario acquisire quindi per la condanna la prova del fine specifico di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto (Sez. III, n. 17525/2010). Si e' affermato, infatti, che l'evasione d'imposta non e' elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice del delitto d'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ma configura un elemento del dolo specifico normativamente richiesto per la punibilita' dell'agente, in quanto per integrare il reato e' necessario che l'emittente delle fatture si proponga il fine di consentire a terzi l'evasione dell'imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Non occorre peraltro che il terzo consegua effettivamente la programmata evasione (Sez. III, n. 39359/2008) trattandosi di reato di pericolo presunto (Sez. III, n. 25808/2013).

Va anche ricordato, a questo proposito, che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, si connota come reato di pericolo e di mera condotta, che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione e' presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, per cui non rileva l'effettivita' dell'evasione, ne', tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode (Sez. III, n. 25808/2016).

Inoltre, in caso di presunta mancanza, in capo all'imputato, del dolo specifico della contestata fattispecie, non ha alcun rilievo il fatto che i destinatari delle false fatture non avessero coltivato il proposito di evadere o non avessero conseguito il fine evasivo, perche' il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti si connota come reato di pericolo o di mera condotta, avendo il legislatore inteso rafforzare la tutela del bene giuridico protetto anticipandola al momento della commissione della condotta tipica (SS.UU, n. 1235/2010). Infatti, il fine di "consentire a terzi l'evasione...", in quanto oggetto del dolo (specifico), non e' evento del reato, tant'e' che neppure la presenza di una ulteriore finalita' nell'azione delittuosa incide sulla compiuta integrazione della fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti (Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 8), attesa la natura di reato di pericolo astratto per la cui configurabilita' e' sufficiente il mero compimento dell'atto tipico (Sez. III, n. 12719/2007; Sez. III, n. 52411/2018).

6. In tema di rapporti tra dolo eventuale e reati a dolo specifico, va poi ricordato come sia del tutto insussistente un'incompatibilita' sulla base dei principi generali in tema di dolo, perche' il fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2) sia costituito da una finalita' (evasiva) ulteriore rispetto a quella diretta alla realizzazione dell'evento tipico (presentazione della dichiarazione fraudolenta) non esclude affatto, ma anzi presuppone, che il dolo richiesto per detta realizzazione sia invece quello generico, comprensivo, quindi, anche del dolo eventuale, ravvisabile appunto nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione materialmente posta in essere abbia ad oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, che detta azione sia finalizzata ad evadere le imposte dirette o l'Iva.

La questione in esame, e' stata infatti risolta piu' volte affermativamente dalla giurisprudenza di legittimita'.

Precisamente, la compatibilita' del dolo eventuale con il dolo specifico richiesto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 e' stata ritenuta sia perche' la finalita' di evadere le imposte (o di ricevere un indebito rimborso) e' ulteriore rispetto al fatto tipico, sia perche' il reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, e' reato di pericolo e non di danno, e, quindi, prescinde da una effettiva evasione del debito tributario, sia perche', in linea generale, la prevalente giurisprudenza, specie in materia di furto e di ricettazione, ritiene compatibile dolo eventuale e dolo specifico (queste ragioni giustificative sono esposte specificamente da Sez. III, n. 30492/2015; Id., n. 52411/2018; Id., n. 28158/2019).

Con specifico riferimento ai reati previsti dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, si osserva che il dolo specifico ha una funzione di garanzia o comunque selettiva delle condotte rilevanti, e che, da un punto di vista logico, appare difficile credere che il complesso ed articolato meccanismo fraudolento, sfociante in una dichiarazione mendace, sia sorretto da un atteggiamento psicologico di accettazione del rischio. Piu' in generale, inoltre, si rappresenta che il dolo eventuale e' compatibile con il dolo specifico solo se l'accettazione del rischio riguarda elementi del fatto di reato diversi da quello concernente la finalita' penalmente rilevante.

Pertanto, 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 dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 2, rappresentato dal perseguimento della finalita' evasiva, che deve aggiungersi alla volonta' di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione), e' compatibile con il dolo eventuale, da intendere in termini di lucida accettazione, da parte dell'agente, dell'evento lesivo, e quindi anche del fine di evasione o di indebito rimborso, come conseguenza della sua condotta.

7. Altro aspetto, di cui il primo motivo impone l'esame, e' il tema del criterio di riparto dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente.

Questa Corte ha gia' individuato i criteri di riparto dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente nelle frodi carosello. Nel caso di apparente regolarita' contabile della fattura, dotata dei requisiti di legge, l'onere della prova grava sull'Ufficio, nel senso che questo deve provare (Cass. Civ., Sez. VI" n. 5313/2015): gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalita' preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e simili; la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente pero' con prova "certa" ed incontrovertibile, bensi' con presunzioni semplici, purche' dotate dei requisiti di gravita', precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi (che possono coincidere con quelli indicati al precedente punto) tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non puo' non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attivita' imprenditoriale e commerciale qualificata (aspetti confermati anche nelle recenti sentenze nn. 3473/18 e 3474/18).

Qualora, con giudizio di fatto rimesso al giudice del merito, l'Amministrazione abbia fornito una prova nei termini di cui sopra, l'onere a carico della medesima si intende assolto e grava sul contribuente l'onere della prova contraria. Da ultimo, si fa presente che la recente sentenza di questa Corte n. 5173/2017 e la sentenza n. 18642 del 22 settembre 2015, ribadendo i principi appena citati, hanno stabilito che il Fisco non puo' negare la detrazione IVA se non dimostra, anche mediante presunzioni semplici, purche' gravi, precise e concordanti, la connivenza del contribuente nella frode "carosello", cosi' come anche sottolineato nella sentenza della Corte di Giustizia, C-285/11 del 6 dicembre 2012.

La stessa sentenza n. 5173/2017, ponendosi in linea con le precedenti pronunce, ha ribadito il concetto che l'Ufficio accertatore e' tenuto a fornire la prova della partecipazione del soggetto al compimento del reato in relazione alla circostanza che il soggetto in questione sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o da un altro operatore a monte. Dall'altro lato il contribuente dovra' provare, rispetto a quanto sostenuto dall'Ufficio accertatore, di "non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilita' delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente e il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure nonostante il possesso della capacita' cognitiva adeguata all'attivita' professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti".

Per questo motivo la responsabilita' dell'acquirente puo' essere rilevata soltanto se sussiste la consapevolezza del soggetto o la colpa cosciente (aspetto confermato anche nella sentenza della Cassazione penale, n. 795/2018).

La giurisprudenza e' sostanzialmente univoca nel ritenere che in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare non solo l'oggettiva fittizieta' del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualita' professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente. Ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalita' in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, ne' la regolarita' della contabilita' e dei pagamenti, ne' la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi" (ex plurimis,: Cass. n. 23560/ 2012; Cass. n. 25575/2014; Sez. VI, n. 12111/2015; Sez. V, n. 9851/2018; Sez.V, n. 17619/2018; Sez. V, n. 27554/2018; Cass. Civ., sez. trib., n. 17259/2019; Cass. Civ., sez. trib., n. 15369/2020; Cass. Civ., sez. trib., n. 14876/2020).

8. In tema di presunzioni, poi, a fronte degli elementi indiziari offerti dall'Amministrazione erariale, il giudice e' tenuto ad verificare se essi "quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole

completamento" (Cass. n. 5374/2017), dovendosi aggiungere che, per provare un fatto per presunzioni, non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessita' causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalita' (SS.UU, n. 9961/96; Cass. Civ., sez. trib., n. 7370/2020).

Ancora, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione finanziaria ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione e' effettiva ma e' onere dell'Amministrazione, che adduca la falsita' del documento, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realta' non e' mai stata posta in essere (Cass. V Sez., n. 27341/2005; Id., n. 20786/2013).

Tale prova puo' ritenersi raggiunta se l'Amministrazione fornisca validi elementi - alla stregua del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2, - che possono anche assumere la consistenza di attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice (articolo 2727 c.c.), per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) fittizie, ovvero che, ai sensi dell'articolo 54, comma 3, del medesimo decreto, dimostrino "in modo certo e diretto" la inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione" (prova che puo' essere data anche attraverso "i verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti"). In tal caso gravera' sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (Cass. V Sez., n. 21953/2007; Id., n. 15395/2008; Id., n. 2847/2008).

Con specifico riferimento alle cc. dd. "frodi carosello" la giurisprudenza di questa Corte ha poi stabilito che, una volta fornita dall'Amministrazione finanziaria la prova dell'interposizione fittizia della societa' "cartiera" o "fantasma" nella operazione commerciale che e' stata effettivamente posta in essere dal cessiona-rio/committente con un diverso soggetto cedente/prestatore - il quale non figura nella fatturazione - l'Amministrazione finanziaria "e' tenuta a dimostrare, in primo luogo, gli elementi di fatto della frode, attinenti il cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura, autonoma operativa, il mancato pagamento dell'Iva come modalita' preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e, in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente, pero', con prova certa e incontrovertibile, bensi' con presunzioni semplici, purche' dotate del requisito di gravita', precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente" (Sez. V n. 10414/2011; Id., n. 23560/2012). Spetta dunque al contribuente (cessionario/committente), che ha portato in detrazione l'Iva, fornire la prova contraria che l'apparente cedente/prestatore non e' un mero soggetto (fittiziamente) interposto e che l'operazione e' stata "realmente" conclusa con esso, non essendo tuttavia sufficiente a tale scopo la regolarita' della documentazione contabile esibita e la mera dimostrazione che la merce sia stata effettivamente consegnata o che sia stato effettivamente versato il corrispettivo, "trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazioni soggettivamente inesistenti e la seconda perche' relativa ad un dato di fatto idoneo di per se' a dimostrare l'estraneita' alla frode" (ex multis: Cass., Sez V, n. 17377/2009; Id., n. 867/2010; Id., n. 5912/2010; Id., n. 20059/2014 e n. 428/2015).

Pertanto, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione e' tenuta a provare che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione IVA, senza che sia necessaria la prova della partecipazione all'evasione (v. Corte Giust. Bonik, C-285/11; Corte Giust, Ppuh, C277/14). Detta prova puo' ritenersi raggiunta qualora l'Amministrazione fornisca attendibili indizi, idonei ad integrare una presunzione semplice, come prevede per l'IVA il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2, (ex plurimis: Cass. n. 10414/ 2011; Cass. n. 20059/2014; Cass. n. 14237/2017; Corte Giust. Kittel, C-439/04; Corte Giust. Mahage'ben e David, C-80/11 e C-142/11).

9. Orbene, cosi' inquadrata la problematica, con riferimento al primo motivo e alla doglianza sollevata dal ricorrente, devono svolgersi alcune considerazioni in ordine al tema delle presunzioni fiscali in sede penale.

La giurisprudenza e' univoca nel sostenere che nel processo penale le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per se' fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto che, unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, devono poter essere valutati liberamente dal giudice penale (ex multis: Sez. III, n. 7078/2013; Id., n. 30890/2015; Id., n. 7242/2018).

Nel processo penale l'imputato non e' tenuto, pena la sanzione, a fornire la prova della propria innocenza, essendo invece la pubblica accusa a dovere dimostrare la responsabilita' penale dello stesso, con conseguente inammissibilita', ex articolo 27 Cost., comma 2, di un'inversione dell'onere probatorio analoga a quella operante nel sistema tributario. Il legislatore pone inoltre un limite al giudizio del materiale probatorio qualora esso si riduca ad elementi indiziari, quali sono le presunzioni: l'articolo 192 c.p.p., comma 2, stabilisce infatti che perche' esse possano legittimamente fondare l'esistenza di un fatto dovranno essere gravi, precise e concordanti.

Tali differenze evidenziano le diverse finalita' perseguite dai due procedimenti: quello tributario mira al recupero del quantum evaso, mentre quello penale e' diretto ad accertare, oltre ogni ragionevole dubbio, l'attribuibilita' o meno della condotta illecita all'imputato, ergo la sua colpevolezza e sanzionabilita'.

Ne consegue che gli elementi raccolti da parte della P.A. competente verranno impiegati come meri indizi dal giudice penale, cosicche' quanto posto a fondamento dell'iter ricostruttivo condotto dall'ufficio tributario in sede di accertamento, non possiedera', nel giudizio penale, la valenza propria di prova legale relativamente al risultato dell'accertamento stesso, dovendo gli stessi essere apprezzati autonomamente dall'organo giudicante nella loro reciproca gravita', precisione e concordanza, ed unitamente alla rimanente parte del patrimonio probatorio disponibile. Si deve escludere dunque una meccanica trasposizione delle presunzioni tributarie tale da ritenere provato il fatto solo perche' il contribuente non e' riuscito a fornire la prova necessaria per il superamento del risultato ottenuto mediante il sistema presuntivo.

Ulteriore conferma dell'incompatibilita' sostanziale tra i due procedimenti si riscontra nella possibilita' riconosciuta all'Ufficio tributario, sebbene a determinate condizioni, di fondare l'attivita' accertativa anche su presunzioni c.d. semplicissime, ossia non connotate dai requisiti di

cui all'articolo 2729 c.c., le quali ovviamente non potrebbero trovare spazio alcuno nell'iter decisionale del giudice penale.

In sintesi, e' pertanto possibile riconoscere nelle presunzioni tributarie elementi utili a formare, nella disamina completa e critica del compendio probatorio acquisito nel corso del dibattimento, il (libero) convincimento del giudice, non potendo invece costituire via piu' breve per una condanna, essendo assunte non con l'efficacia di certezza legale ma come dati aventi valore indiziario che, per assurgere a dignita' di prova, dovranno trovare un riscontro oggettivo o in distinti elementi probatori o in altre presunzioni, purche' gravi, precise e concordanti (Sez. III n. 30890/2015). Anche per tali indizi dovra' quindi essere seguito quel procedimento induttivo che consente di inferire con certezza il dato ignoto da quello noto, con la conseguenza che un'affermazione di responsabilita' potra' essere fondata su elementi indiziari soltanto se gli stessi, specificamente indicati in motivazione e valutati nel loro nesso logico, permettano l'attribuibilita' del fatto all'imputato oltre ogni ragionevole dubbio, nel senso che non solo venga dimostrato che il fatto puo' essere accaduto nel modo che si assume, ma anche che lo stesso non puo' essersi ragionevolmente svolto in modo contrario (Sez. III, n. 24152/2019).

10. Alla luce di quanto premesso, ben puo' quindi pervenirsi al giudizio di inammissibilita' del primo motivo.

Va rammentato anzitutto che, per giurisprudenza pacifica di questa Corte, la. motivazione della sentenza di primo grado e quella della sentenza di appello si integrano vicendevolmente formando un tutto organico ed inscindibile, una sola entita' logico-giuridica, alla quale occorre fare riferimento per giudicare della congruita' della motivazione, integrando e completando con quella adottata dal primo giudice le eventuali carenze di quella di appello. Ne consegue che il giudice di appello, in caso di pronuncia conforme a quella appellata, puo' limitarsi a rinviare per relationem a quest'ultima sia nella ricostruzione del fatto sia nelle parti non oggetto di specifiche censure, dovendo soltanto rispondere in modo congruo alle singole doglianze prospettate dall'appellante. In questo caso, il controllo del giudice di legittimita' si estendera' alla verifica della congruita' e logicita' delle risposte fornite alle predette censure (ex multis: Sez. II, n. 1309/1993; Sez. III, n: 13926/2011; Sez. III, n. 44418/2013). Inoltre, ai fini del controllo di legittimita' sul vizio di motivazione, la struttura giustificativa della sentenza di appello si salda con quella di primo grado, per formare un unico complessivo corpo argomentativo, allorquando i giudici del gravame, esaminando le censure proposte dall'appellante con criteri omogenei a quelli del primo giudice ed operando frequenti riferimenti ai passaggi logico giuridici della prima sentenza, concordino nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento della decisione"), e dunque, in caso di c.d. "doppia conforme", i limiti del sindacato di legittimita' sulla adeguatezza della motivazione risultano maggiormente angusti, in quanto la dimensione della decisione impugnata deve ritenersi integrata, nella dimensione della giustificazione, anche dalla sentenza di primo grado. (Sez. II n. 3706/2009; Sez. III, n. 44418/2013).

Ne consegue che il giudice di appello, in caso di pronuncia conforme a quella appellata, puo' limitarsi a rinviare per relationem a quest'ultima sia nella ricostruzione del fatto sia nelle parti non oggetto di specifiche censure, dovendo soltanto rispondere in modo congruo alle singole

doglianze prospettate dall'appellante. In questo caso il controllo del giudice di legittimita' si estendera' alla verifica della congruita' e logicita' delle risposte fornite alle predette censure.

11. Nel caso di specie, si evidenzia che il ricorso e' riproduttivo dei motivi d'appello e risulta essere affetto da genericita' per aspecificita', in quanto non si confronta con le argomentazioni svolte nella sentenza impugnata che confutano in maniera puntuale e con considerazioni del tutto immuni dai denunciati vizi motivazionali le identiche doglianze difensive svolte nei motivi di appello che, vengono, "replicate" in questa sede di legittimita' senza alcun apprezzabile elemento di novita' critica, esponendosi quindi al giudizio di inammissibilita'.

Ed invero, e' pacifico che e' inammissibile il ricorso per cassazione fondato su motivi non specifici, ossia generici ed indeterminati, che ripropongono le stesse ragioni gia' esaminate e ritenute infondate dal giudice del gravame o che risultano carenti della necessaria correlazione tra le argomentazioni riportate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione (Sez. IV, n. 18826/2012).

12. I giudici, in particolare, hanno illustrato le ragioni per le quali hanno condiviso il ragionamento seguito dal giudice di prime cure con riferimento all'inesistenza oggettiva dell'operazione incriminata.

Come viene riportato a pag. 4 della sentenza impugnata, i giudici di appello con riferimento all'operazione documentata con la fattura contestata, ossia la n. 17 del 6.12.2011, utilizzata dalla societa' dell'imputato per abbattere i costi, hanno condiviso l'osservazione contenuta nella sentenza di primo grado secondo cui se il servizio di catering fosse stato effettivamente svolto con prestazioni per circa 15 mila Euro per un trofeo DS3, dalla societa' (------) S.r.l., eventualmente soggetto diverso da (------) S.r.l. che tra l'altro non aveva dipendenti e a quel tempo aveva sede in (------), il (------) avrebbe potuto facilmente dimostrarne l'esistenza mediante foto, documenti o prove testimoniali (cfr. pag. 3 sentenza I grado e 4 sentenza impugnata).

Analoghe considerazioni sono state condivise e riprese con riferimento al servizio di assistenza per la stagione 2011, costato oltre 16 mila Euro per prestazioni assolutamente generiche. I giudici di primo grado sul punto avevano sostenuto che la (------) S.r.l. era attiva soltanto da settembre 2011, di talche' la stagione avrebbe una durata inferiore con conseguente costo mensile manifestamente sproporzionato ed eccessivo per tale servizio.

Inoltre, i giudici di appello hanno sottolineato che la tesi difensiva sarebbe smentita altresi' dall'assenza di qualsiasi prova circa il collegamento di soggetti terzi rispetto alla (------) S.r.l. e alla (------) S.r.l., evocati dalla difesa, in relazione alle attivita' di sponsorizzazione di gare automobilistiche mediante interposizione fittizia di schemi societari di diritto estero, secondo lo schema frode carosello, che non trova alcun elemento di prova nella ricostruzione dei rapporti sottostanti alla fattura oggetto del giudizio.

In particolare, i giudici di primo grado hanno ritenuto fondata l'ipotesi accusatoria desunta non solo dalla assoluta genericita' della causale, ma da altri elementi sintomatici circa la funzione di cartiera della (------) S.r.l. tra cui: la mancanza di personale che potesse svolgere tale assistenza imprevista, la mancata tenuta di libri e scritture contabili, il mancato versamento delle imposte,

la sproporzione tra le prestazioni erogate ad una vasta platea di clienti, l'assenza totale di un pregresso avviamento.

Pertanto, la circostanza che tale fattura contestata fosse stata pagata alla (------) S.r.l., tramite bonifico bancario, ad avviso dei giudici di prime cure, non proverebbe certamente che le prestazioni fossero state eseguite, in quanto da un lato il simulato corrispettivo poteva essere retrocesso in contanti e, dall'altro, addirittura dimostrerebbe che il (------) avesse cercato di mascherare la propria frode con strumenti volti a celarla, come nella specie, lo strumento tracciabile di pagamento.

13. Alla stregua di questi elementi, i giudici hanno fondato il loro convincimento in ordine al reato contestato al (------) e alla sua responsabilita', ritenendolo integrato nei suoi elementi soggettivi ed oggettivi, in quanto lo stesso si era avvalso, ai fini di risparmiare il versamento delle imposte, di una fattura fittizia per prestazioni mai ricevute, ne' dalla (------) S.r.l. ne' da altro soggetto, come sostenuto dalla difesa e, anzi, hanno sottolineato come non potrebbe avere pregio l'argomento utilizzato dalla difesa, ossia che si potrebbe trattare, nel caso in esame, di inesistenza solo soggettiva in quanto non era stato fornito alcun dato idoneo a dimostrare l'oggettiva esistenza del catering e dell'assistenza a favore della (------) S.r.l. (cfr. pag. 4 sentenza di primo grado).

Su tale aspetto i giudici di appello hanno ritenuto opportuno un approfondimento, osservando come, pur volendo accogliere la tesi della inesistenza meramente soggettiva, il nucleo della frode carosello attiene alla volonta' dell'importatore comunitario di non versare l'Iva che incassera' dal cessionario e che il sistema di frode dell'Iva si concretizza mediante l'emissione ed utilizzazione di fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti proprio perche' emesse da soggetti diversi da quelli che effettivamente avevano posto in essere la reale transazione commerciale.

In definitiva, come si legge a pag. 5 del provvedimento impugnato, la Corte di Appello ha evidenziato che anche se il (------), quale Legge Regionale della (------) S.r.l., avesse utilizzato, nella dichiarazione fiscale della stessa societa', la fattura soggettivamente falsa nella consapevolezza della sua natura fiscale (circostanza peraltro difficile da escludere in quanto non aveva ricevuto la prestazione dall'emittente (------) S.r.l.), il reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, sarebbe ugualmente esistente perche' l'odierno ricorrente avrebbe conseguito un indebito vantaggio fiscale considerato che l'Iva corrisposta dall'utilizzatore della fattura (------) all'emittente (------) S.r.l. non era stata programmaticamente versata dall'emittente apparente ne' dall'effettivo esecutore della prestazioni medesime.

Infatti, la condotta sanzionata dalla norma in esame, secondo l'impostazione ermeneutica prevalente, ha struttura bifasica, in quanto ai fini dell'integrazione del delitto in questione e' richiesta, da una parte, la presentazione di una dichiarazione relativa alle imposte sul reddito o all'IVA, contenente l'indicazione di elementi passivi fittizi o inesistenti - la cui definizione e' contenuta al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 1, lettera a), secondo cui: "per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore

aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi" - e, dall'altra, l'utilizzo di fatture o documenti per operazioni inesistenti secondo cui per l'integrazione del reato, da una parte e' necessario che la dichiarazione fiscale contenga effettivamente la indicazione di elementi passivi fittizi, dall'altra e' necessario che le fatture ideologicamente false che dovrebbero supportare detta indicazione siano conservate nei registri contabili o nella documentazione fiscale dell'azienda, perche' in cio' consiste l'atteggiamento di "avvalersi" delle fatture come richiesto dalla norma. Sicche', l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti costituisce presupposto di tale reato (Sez. III, n. 32348/2015).

14. Si tratta di motivazione che si e' uniformata ai principi della giurisprudenza di legittimita' e, pertanto, e' del tutto immune dai denunciati vizi. Motivazione che non e' costituita solo da presunzioni tributarie quali meri indizi, ma da ulteriori elementi probatori di riscontro oggettivo che hanno dato certezza dell'esistenza della condotta criminosa. Elementi, tutti, da cui indiziariamente, e' stata individuata la sussistenza dell'elemento psicologico e oggettivo normativamente richiesti per la configurabilita' del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 2.

15. Puo' quindi procedersi all'esame del secondo motivo, che questo Collegio reputa parimenti inammissibile, afferente l'applicabilita' dell'articolo 131 bis c.p., con particolare riferimento all'ambito di applicazione ed al rapporto con le circostanze ad affetto speciale.

15.1. La causa di non punibilita' di cui all'articolo 131 bis c.p., ha portata generale: l'esplicita limitazione dell'operativita' dell'istituto e' riservata ad alcune classi di reato tenendo conto dell'entita' della pena prevista e in assenza di specifici connotati incompatibili con una particolare tenuita' del fatto, mentre, sempre per espressa previsione legislativa, "non assume alcun rilievo ostativo la previsione gia' in via astratta della particolare tenuita' del danno o del pericolo come elemento incidente - ovviamente in senso diminutivo - sulla gravita' del reato" (Cass., n. 44132/2015).

La cornice edittale costituisce il parametro preliminare per individuare l'ambito di applicabilita' della norma. L'esclusione della punibilita' per particolare tenuita', infatti, e' riservata: a reati consumati o tentati con limite edittale massimo uguale o inferiore ai cinque anni di reclusione; a reati per i quali la pena pecuniaria, prevista da sola o unitamente alla pena detentiva, non supera il limite dei cinque anni da calcolarsi attraverso i meccanismi di ragguaglio di cui all'articolo 135 c.p. (articolo 131 bis c.p., comma 1).

In caso di reati circostanziati, questione che qui rileva, ai fini della determinazione della pena non vanno considerate le circostanze comuni ma soltanto quelle per le quali la legge stabilisce una specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale che non vanno tra loro bilanciate (articolo 131 bis c.p., comma 4).

15.2. La valutazione del giudice circa l'applicabilita' o meno dell'istituto della particolare tenuita' e' subordinata alla verifica della sussistenza di un'offesa particolarmente tenue, avuto riguardo alle modalita' della condotta e all'esiguita' del danno o pericolo, e della non abitualita' del comportamento. Si tratta di criteri sintomatici espressamente indicati dalla disposizione di

riferimento, da raffrontare con i parametri previsti dall'articolo 133 c.p., per la determinazione della graVita' del reato ai fini della quantificazione della pena.

Secondo quanto precisato da questa Corte in relazione al criterio della particolare tenuita' dell'offesa, non puo' darsi un'offesa tenue o grave in chiave archetipica ma deve aversi riguardo alla concreta estrinsecazione del reato, di talche' "l'esclusione della punibilita' per particolare tenuita' del fatto e' applicabile a qualsiasi reato che rientri nell'ambito della previsione astratta della norma, comprese le fattispecie caratterizzate da soglie quantitative minime per indicare la rilevanza del fatto o determinare la gravita' dell'offesa del bene giuridico" (SS.UU., n. 13681/2016). La particolare tenuita' dell'offesa, piu' specificamente, e' desumibile da elementi oggettivi e soggettivi quali: la natura, la specie, i mezzi, il tempo, il luogo e ogni altra modalita' dell'azione (articolo 133 c.p., comma 1, n. 1); l'esiguita' del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato (articolo 133 c.p., comma 1, n. 2); l'intensita' del dolo o il grado della colpa (articolo 133 c.p., comma 1, n. 3).

Il fatto, in ogni caso, non puo' mai essere sussunto nell'alveo della particolare tenuita' quando: l'autore ha agito per motivi abietti o futili; l'autore ha agito con crudelta', anche in danno di animali; l'autore ha adoperato sevizie; l'autore ha approfittato delle condizioni di minorata difesa della vittima; la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona; si procede per delitti, puniti con una pena superiore nel massimo a due anni e sei mesi di reclusione, commessi in occasione o a causa di manifestazioni sportive; nei casi di violenza o minaccia, resistenza o oltraggio rivolti nei confronti di un pubblico ufficiale nell'esercizio delle proprie funzioni.

15.3. In relazione poi alla non abitualita' della condotta, il requisito appare certamente non soddisfatto in ipotesi di delinquenza abituale, professionale o per tendenza dell'autore, o quando questi abbia commesso piu' reati della stessa indole, come nel caso in cui sia dichiarato recidivo reiterato e specifico, anche quando ciascun fatto singolarmente considerato sia di particolare tenuita', e qualora le condotte siano plurime, abituali e reiterate (articolo 131 bis c.p., comma 3).

In proposito, la giurisprudenza ha avuto modo di delimitare l'ambito di operativita' della norma rispetto al reato permanente e al concorso formale di reati. In particolare, distinguendo l'ipotesi del reato permanente da quella del reato continuato, con sentenza n. 47039/2015 la Corte di Cassazione ha ritenuto la condotta abituale solo per la continuazione; di conseguenza, la condotta persistente, caratterizzata dalla protrazione nel tempo dell'offesa al bene giuridico protetto, non e' di per se' ostativa alla concessione del beneficio qualora sia soddisfatto il criterio della particolare tenuita' dell'offesa, nella consapevolezza che la sussistenza ne risultera' tanto piu' difficilmente rilevabile quanto piu' tardi sia cessata la stessa permanenza. Nella medesima pronuncia, la Suprema Corte ha chiarito che la preclusione dell'abitualita' del comportamento non opera nel concorso formale di reati, caratterizzato da una unicita' di azione od omissione, che in quanto tale si pone in termini strutturalmente antitetici rispetto alla nozione di "condotte plurime, abituali e reiterate", mentre potrebbe rilevare rispetto ai "reati della stessa indole".

15.4. In merito al criterio' di selezione dell'ambito di applicazione del nuovo articolo 131 bis, basato sul massimo edittale - reati puniti con la pena pecuniaria, sola o congiunta alla pena

detentiva non superiore, nel massimo, a 5 anni -, si sottolinea tra l'altro, in relazione ai criteri per l'individuazione della cornice edittale, che, ai sensi del comma 4, non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge prevede una pena diversa da quella ordinaria e le circostanze ad effetto speciale, ossia quelle che determinano un aumento o una diminuzione della pena di oltre un terzo, che pero' non viene operato sulla pena ordinaria del reato, bensi' sulla pena stabilita per la circostanza (articolo 63). Circostanze ad effetto speciale, rispetto alle quali, pero', il giudice non puo' procedere al giudizio di bilanciamento ex articolo 69 c.p.. In proposito si rileva che: a) qualora la recidiva contestata (che di per se' non e' ostativa all'applicazione dell'articolo 131 bis, come si dira' oltre) comporti un aumento superiore a un terzo essa va presa in considerazione per il calcolo del massimo edittale, in quanto va considerata alla stregua di una circostanza ad effetto speciale; b) qualora ricorra una sola circostanza attenuante ad effetto speciale va effettuata una ideale diminuzione di un giorno, qualora non sia previsto un minimo di diminuzione, mentre si dovra' applicare la diminuzione minima, ove essa sia indicata; c) in caso di concorso di circostanze rilevanti ai sensi del comma 4, si applica l'articolo 63 c.p., per cui, se eterogenee, si effettuera' la diminuzione sulla pena prevista per l'aggravante ad effetto speciale, se omogenee, l'aumento o la diminuzione operera' una sola volta, dal momento che gli ulteriori aumenti o diminuzioni riacquistano effetto ordinario e non rilevano ai sensi dell'articolo 131 bis comma 4.

16. Tanto premesso, nel caso di specie i giudici di secondo grado hanno condiviso le considerazioni svolte dal giudice di primo grado in tema di trattamento sanzionatorio ed, in particolare, in tema di non punibilita' per particolare tenuita' del fatto. Sul punto, hanno affermato che in base all'articolo 131 bis c.p., comma 4, si deve tener conto delle circostanze per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa e di quelle ad effetto speciale.

Ed invero, la nuova causa di non punibilita' del fatto di cui all'articolo 131 bis c.p., introdotta dal Decreto Legislativo 16 marzo 2015, n. 25, articolo 1, comma 1, prevede l'esclusione della punibilita' dei reati per i quali e' prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, per le modalita' della condotta e per l'esiguita' del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, comma 1, l'offesa risulti di particolare tenuita' e non abituale.

In particolare, l'articolo 131 bis c.p., comma 4, prevede che ai fini della determinazione della pena detentiva non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione della causa di non punibilita' non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69 c.p..

Come ben noto le circostanze possono essere distinte in circostanze ad effetto comune o a effetto speciale, a seconda che esse comportino un aumento o una diminuzione non superiori o superiori ad un terzo della pena base. Circostanze ad efficacia comune sono quelle che comportano o un aumento o una diminuzione fino ad un terzo della pena che dovrebbe essere inflitta per il reato semplice. Mentre, sono circostanze ad effetto speciale quelle che importano un aumento o una diminuzione della pena superiore ad un terzo, si pensi ad esempio alla

recidiva aggravata ex articolo 99, commi 2 e 3, per la quale la legge prevede aumenti, a seconda dei casi, fino alla meta' o della meta'.

Dunque, trattandosi come gia' rilevato di circostanze ad effetto speciale, delle stesse si deve tenere conto nel calcolo del massimo edittale di pena prevista per il reato, come correttamente affermato dai giudici.

17. Orbene, al ricorrente e' stata concessa l'attenuante ad effetto speciale prevista dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13 bis, comma 1, la quale comporta "la diminuzione fino alla meta' delle sanzioni e l'esclusione delle pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente abbia estinto i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative ed interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie".

In proposito, entrambi i giudici hanno ritenuto che applicando la misura massima prevista dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, pari a 6 anni (non rilevando, dunque, l'introduzione della fattispecie attenuata di cui all'articolo 2, comma 2 bis, per effetto della recente novella del 2019, che prevede una pena nel massimo edittale di sei anni, pari a quella originariamente prevista dal comma 1 per l'ipotesi "base" di frode fiscale) con riduzione per l'attenuante speciale fino alla meta' della pena si rientrerebbe nel limite edittale dell'articolo 131 bis c.p., in quanto si tratterrebbe di una pena pari a 3 anni. Tuttavia, hanno sottolineato che, qualora ricorra una sola circostanza attenuante ad effetto speciale, va effettuata una ideale diminuzione di un giorno, se la stessa non preveda un minimo di diminuzione, come nel caso di specie, con conseguente inapplicabilita' della causa di non punibilita'.

18. In sostanza, applicando la diminuzione fino alla meta' per effetto dell'attenuante speciale di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13, comma 1 bis, si perviene ad una cornice edittale di tre anni a cui pero' va applicata la diminuzione minima di un giorno di reclusione. Pertanto, il massimo di pena prevista in astratto per la fattispecie contestata non rientra nel limite dei 5 anni, previsto dall'articolo 131 bis c.p., con la conseguenza che la causa di esclusione della punibilita' per particolare tenuita' del fatto non e' applicabile al caso in esame come correttamente affermato dai giudici di primo e secondo grado che non sono incorsi in alcuna violazione di legge.

19. Va aggiunto poi che il secondo motivo di ricorso riproduce in maniera pressoche' identica le medesime ragioni gia' discusse e ritenute infondate dal giudice del gravame, dovendosi lo stesso considerare non specifico ed inammissibile, sia per l'insindacabilita' delle valutazioni di merito adeguatamente e logicamente motivate, sia per la genericita' delle doglianze che, cosi' prospettate, solo apparentemente denunciano un errore logico o giuridico determinato.

20. Da ultimo, per completezza motivazionale, va ritenuta priva di pregio la deduzione difensiva, sviluppata in sede di udienza di discussione, secondo cui l'applicabilita' dell'articolo 131 bis c.p., comma 4, sarebbe, per cosi' dire, imposta dalla recente pronuncia della Corte Costituzionale n. 156 del 21 luglio 2020. Come e' noto, il Giudice delle Leggi, ha dichiarato l'illegittimita' costituzionale dell'articolo 131 bis c.p., la' dove non consente l'applicazione della speciale causa

di non punibilita' ai reati per i quali non e' stabilito un minimo edittale di pena detentiva e per i quali tuttavia e' previsto un massimo superiore a cinque anni, in particolare statuendo che la causa di non punibilita' della "particolare tenuita' del fatto" e' applicabile al reato di ricettazione attenuata, previsto dall'articolo 648 c.p., comma 2, e a tutti i reati ai quali, non essendo previsto un minimo edittale di pena detentiva, si applica il minimo assoluto di 15 giorni di reclusione. La Corte ha osservato che, con la scelta di consentire l'irrogazione della pena detentiva nella misura minima assoluta (15 giorni di reclusione), il legislatore ha riconosciuto che alcune condotte possano essere della piu' tenue offensivita'. Per esse, quindi, e' irragionevole escludere a priori l'applicazione dell'esimente.

Ne discende, dunque, per la difesa, che seguendo l'opzione interpretativa del Giudice delle Leggi, a maggior ragione dovrebbe ritenersi irragionevole escludere a priori l'applicazione della speciale causa di non punibilita' in relazione a quei reati, come quello in esame, in cui la pena detentiva e' fissata si' nel massimo in 6 anni di reclusione (sebbene nella forma attenuata di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, comma 2 bis, come inserita dalla L. n. 124 del 2019), ma in presenza di un minimo edittale determinato in 1 anno e 6 mesi di reclusione. Ne conseguirebbe che, mutuando quanto argomentato dalla Corte costituzionale nella richiamata sentenza, con la scelta di consentire l'irrogazione della pena detentiva nella misura di 1 anno e 6 mesi di reclusione, il legislatore avrebbe riconosciuto "in astratto" che alcune condotte di frode fiscale possano essere della piu' tenue offensivita'. Considerazione, questa, che assumerebbe ancora maggiore pregnanza "in concreto" in tutti i casi in cui, come quello in esame, e' stato lo stesso giudice che ha riconosciuto l'applicabilita' dell'attenuante ad effetto speciale di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13 bis, comma 1, avendo il ricorrente provveduto a versare all'Erario in data 30.12.2015, a titolo di ravvedimento operoso, la somma di 21.061,52 Euro, a saldo delle imposte dovute in conseguenza dell'indebita deduzione dall'imponibile ai fini delle imposte sul reddito e della detrazione IVA operate con la registrazione di quella fattura.

21. La deduzione, pur suggestiva, non e' esatta. Ed invero, la decisione della Corte costituzionale, indubbiamente corretta nella sua logica argomentativa, e' tuttavia inapplicabile ai casi, come quello in esame, in cui il Legislatore ha previsto l'indicazione di un minimo edittale diverso da quello, ex lege, individuato in giorni 15 di reclusione dall'articolo 23 c.p., comma 1.

Per costante orientamento della giurisprudenza costituzionale, le cause di non punibilita' costituiscono altrettante deroghe a norme penali generali, sicche' la loro estensione comporta strutturalmente un giudizio di ponderazione a soluzione aperta tra ragioni diverse e confliggenti, in primo luogo quelle che sorreggono la norma generale e quelle che viceversa sorreggono la norma derogatoria, giudizio che appartiene primariamente al legislatore (ex multis: sentenze n. 140 del 2009 e n. 8 del 1996). Muovendo da tale premessa, la stessa Corte costituzionale, nella sentenza n. 207 del 2017, aveva rilevato che la scelta del legislatore in ordine all'estensione della causa di non punibilita' di cui all'articolo 131 bis c.p., e' sindacabile soltanto per "manifesta irragionevolezza". Con la medesima sentenza, la Corte aveva dichiarato non fondate, in riferimento agli articoli 3, 13, 25 e 27 Cost., le questioni di legittimita' costituzionale dell'articolo 131 bis c.p., nella parte in cui non estendeva l'applicabilita' dell'esimente all'ipotesi attenuata di cui all'articolo 648 c.p., comma 2, in ragione del massimo edittale di pena detentiva superiore ai cinque anni. Orbene, la declaratoria di infondatezza era

stata motivata sia con un rilievo di inidoneita' dei tertia comparationis elencati dal giudice a quo, troppo eterogenei per poter fungere da modello di una soluzione costituzionalmente obbligata, sia con l'esigenza di salvaguardare la discrezionalita' legislativa espressasi nella posizione del limite massimo dei cinque anni, "che non puo' considerarsi, ne' irragionevole, ne' arbitrario", in quanto "rientra nella logica del sistema penale che, nell'adottare soluzioni diversificate, vengano presi in considerazione determinati limiti edittali, indicativi dell'astratta gravita' dei reati".

La sentenza n. 207 del 2017 aveva tuttavia rilevato l'"anomalia" della comminatoria per la ricettazione di particolare tenuita', in ragione dell'inconsueta ampiezza dell'intervallo tra minimo e massimo di pena detentiva (da quindici giorni a sei anni di reclusione), della larga sovrapposizione con la cornice edittale della fattispecie non attenuata (da due anni a otto anni), nonche' dell'asimmetria scalare tra gli estremi del compasso, giacche' "mentre il massimo di sei anni, rispetto agli otto anni della fattispecie non attenuata, costituisce una diminuzione particolarmente contenuta (meno di un terzo), al contrario il minimo di quindici giorni, rispetto ai due anni della fattispecie non attenuata, costituisce una diminuzione enorme". La citata sentenza ha osservato che, "se si fa riferimento alla pena minima di quindici giorni di reclusione, prevista per la ricettazione di particolare tenuita', non e' difficile immaginare casi concreti in cui rispetto a tale fattispecie potrebbe operare utilmente la causa di non punibilita' (impedita dalla comminatoria di sei anni), specie se si considera che, invece, per reati (come, ad esempio, il furto o la truffa) che di tale causa consentono l'applicazione, e' prevista la pena minima, non particolarmente lieve, di sei mesi di reclusione", cioe' una pena che, "secondo la valutazione del legislatore, dovrebbe essere indicativa di fatti di ben maggiore offensivita'": per ovviare all'incongruenza - si era aggiunto -, "oltre alla pena massima edittale, al di sopra della quale la causa di non punibilita' non possa operare, potrebbe prevedersi anche una pena minima, al di sotto della quale i fatti possano comunque essere considerati di particolare tenuita'".

22. Orbene, astenutasi la Corte costituzionale dal compiere siffatto intervento additivo, primariamente spettante alla discrezionalita' legislativa, la stessa aveva ammonito il legislatore a farsene carico, "per evitare il protrarsi di trattamenti penali generalmente avvertiti come iniqui". Non avendo il Legislatore dato seguito a tale monito, pur essendo intervenuto sul testo dell'articolo 131 bis c.p., per aggiungere, nel comma 2, un'ipotesi tipica di esclusione della particolare tenuita', ove si proceda per delitti puniti con una pena superiore nel massimo a due anni e sei mesi di reclusione commessi in occasione o a causa di manifestazioni sportive ovvero per violenza, minaccia, resistenza od oltraggio commessi nei confronti di un pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni (Decreto Legge 14 giugno 2019, n. 53, articolo 16, comma 1, lettera b, recante "Disposizioni urgenti in materia di ordine e sicurezza pubblica", convertito, con modificazioni, nella L. 8 agosto 2019, n. 77), la stessa Corte costituzionale ha ritenuto necessario intervenire con la citata sentenza n. 156/2020, proprio in considerazione del fatto che il legislatore non aveva sanato "l'evidente scostamento della disposizione censurata dai parametri costituzionali", cosa che ha imposto alla Consulta di intervenire con il diverso strumento della declaratoria di illegittimita' costituzionale.

Rilevante, al fine di ritenere non corretto l'approccio difensivo, e' il passaggio argomentativo della sentenza n. 156/2020, laddove si evidenzia che, come osservato nella sentenza n. 207 del 2017 circa la ricettazione attenuata, con un rilievo che puo' essere tuttavia formulato in termini

generali, la mancata previsione di un minimo edittale di pena detentiva - e quindi l'operativita' del minimo assoluto di quindici giorni stabilito per la reclusione dall'articolo 23 c.p., comma 1, richiama per necessita' logica l'eventualita' applicativa dell'esimente di particolare tenuita' del fatto. D'altronde, nella giurisprudenza costituzionale sul principio di proporzionalita' della sanzione penale, il minimo assoluto dei quindici giorni di reclusione ha identificato il punto di caduta di fattispecie delittuose talora espressive di una modesta offensivita' (sentenza n. 341 del 1994).

Nello specifico, puntualizza la Corte costituzionale, della comminatoria di cui all'articolo 648 c.p., comma 2, l'assoluta mitezza del minimo edittale rispecchia una valutazione legislativa di scarsa offensivita' della ricettazione attenuata, "la cui configurabilita' e' riconosciuta dalla giurisprudenza comune solo per le ipotesi di rilevanza criminosa assolutamente modesta, talvolta al limite della contravvenzione di acquisto di cose di sospetta provenienza" (sentenza n. 105 del 2014). In linea generale, infatti, rimarca la Corte, l'opzione del legislatore di consentire l'irrogazione della pena detentiva nella misura minima assoluta rivela inequivocabilmente che egli prevede possano rientrare nella sfera applicativa della norma incriminatrice anche condotte della piu' tenue offensivita'. Rispetto a queste ultime e' dunque manifestamente irragionevole l'aprioristica esclusione dell'applicazione dell'esimente di cui all'articolo 131 bis c.p., quale discende da un massimo edittale superiore ai cinque anni di reclusione.

23. Appare, quindi, evidente che nessun principio "estensibile" alla fattispecie penale punite con minimo edittale diverso da quello indicato dall'articolo 23 c.p., comma 1, e' ricavabile dalla predetta decisione che, infatti, ha ravvisato l'intrinseca irragionevolezza della preclusione dell'applicazione dell'esimente di cui all'articolo 131 bis c.p., per i reati (e, aggiunge questo Collegio, solo per i reati) - come la ricettazione di particolare tenuita' - che lo stesso legislatore, attraverso l'omessa previsione di un minimo di pena detentiva e la conseguente operativita' del minimo assoluto di cui all'articolo 23 c.p., comma 1, ha mostrato di valutare in termini di potenziale minima offensivita'. Che questa, del resto, sia la corretta esegesi, e' ricavabile dalla stessa affermazione, contenuta nella sentenza n. 156/2020 § 3.6.1.) secondo cui "il carattere generale dell'esimente di particolare tenuita' di cui all'articolo 131 bis c.p., impedisce a questa Corte di rinvenire nel sistema un ordine di grandezza che possa essere assunto a minimo edittale di pena detentiva sotto il quale l'esimente stessa potrebbe applicarsi comunque, a prescindere cioe' dal massimo edittale", concludendo con l'affermare che "Ben potra' il legislatore, nell'esercizio della sua ampia discrezionalita' in tema di estensione delle cause di non punibilita', fissare un minimo relativo di portata generale, al di sotto del quale l'applicazione dell'esimente di cui all'articolo 131 bis c.p., non potrebbe essere preclusa dall'entita' del massimo edittale".

Considerazioni, queste, che, a maggior ragione valgono per la fattispecie oggetto di contestazione che (pur nella nuova ipotesi attenuata individuata nel Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, comma 2 bis), nondimeno prevede la reclusione nel minimo di un anno e sei mesi, minimo edittale poco compatibile logicamente, prima ancora che giuridicamente, con quella misura minima assoluta (gg. 15 di reclusione) sola idonea a rivelare inequivocabilmente l'intenzione del Legislatore circa la potenziale sussumibilita' nella sfera applicativa della norma incriminatrice anche condotte della piu' tenue offensivita', tenue offensivita' del resto esclusa da

parte dalla stessa L. n. 124 del 2019, laddove ha individuato, pur se in relazione a fattispecie attenuata, la pena edittale nel massimo di anni 6 di reclusione.

24. Alla dichiarazione di inammissibilita' del ricorso segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali, nonche', in mancanza di elementi atti ad escludere la colpa nella determinazione della causa di inammissibilita', al versamento della somma, ritenuta adeguata, di Euro 3.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

25. Deve, a tale ultimo riguardo, ribadirsi (v., in termini: Sez. 3, n. 53136 del 28/06/2017 - dep. 22/11/2017, Vacca e altro, non massimata sul punto; cfr. § 8.1.) che l'esame approfondito di un motivo di ricorso non consente di ritenere, di per se', la non manifesta infondatezza del motivo.

Ed invero, e' il caso di precisare che manifestamente infondata, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., comma 3, non e' soltanto la questione palesemente pretestuosa o artificiosa oppure quella apparente, tale cioe' da presentarsi ictu oculi come inconsistente e priva di ogni ragionevolezza, o quella caratterizzata da evidenti errori di diritto nella interpretazione della norma posta a sostegno del ricorso, il piu' delle volte contrastate da una giurisprudenza costante e senza addurre motivi nuovi o diversi per sostenere l'opposta tesi, ovvero invocando una norma inesistente nell'ordinamento (da ultimo, ex multis, Sez. U, n. 12602 del 17/12/2015, dep.2016, Ricci, in motiv.), situazioni processuali che non esigono percio' un particolare sforzo motivazionale per essere confutate.

Manifestamente infondata e', invece, anche la questione che - pur dando luogo, sul piano logico, all'impostazione di un sillogismo - rende assolutamente vana, sul piano giuridico, la prospettazione dell'ipotesi strutturata con il motivo di ricorso, per l'assoluta inconsistenza della premessa che muove dall'interpretazione della norma o del principio giuridico invocati.

Ne consegue che, ai fini della valutazione del carattere manifesto, o meno, dell'infondatezza, occorre delibare sulla solidita' delle ragioni poste a fondamento della doglianza, non potendo l'ampiezza della motivazione giudiziale o la complessita' e la diffusivita' delle argomentazioni spese dal ricorrente con il motivo di impugnazione essere ritenute logicamente incompatibili con un procedimento ermeneutico che sfoci in un'affermazione di manifesta infondatezza del ricorso per cassazione. Infatti, proprio la carenza di fondamento dell'ipotesi prospettata con il motivo di gravame puo' richiedere la produzione di un particolare sforzo argomentativo per sostenerla, cosi' da esigere parallelamente un'articolata motivazione per confutarla.

E cio' e' quanto si e' verificato nel caso in esame.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro tremila in favore della Cassa delle ammende.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza