Sentenza del 05/07/2022 n. 25656 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Penale tributario - Fatture per operazioni inesistenti - Patteggiamento - Estinzione del debito.

Massima:

La preclusione al patteggiamento, per mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento, si riferisce anche al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti. Infatti, l'integrale pagamento del debito tributario, effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ha la finalità di ridurre il disvalore penale della condotta, anche se non ne esclude la punibilità. L'articolo 13-bis del Decreto Legislativo n. 74/2000 prevede che le pene per i delitti tributari possano essere diminuite fino alla metà, oltre all'inapplicabilità delle pene accessorie, nel caso in cui i debiti tributari siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Nel caso di reati di omesso versamento l'estinzione della pretesa erariale ne determina, invece, la non punibilità con la conseguente impossibilità di procedere al patteggiamento. In particolare, per il patteggiamento in caso di reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti è richiesto l'integrale pagamento del debito tributario, effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, in accordo anche alla giurisprudenza della Corte europea, la quale ha evidenziato che gli Stati membri possono ritenere le fatture per operazioni inesistenti come un tentativo di frode fiscale, costituendo sempre una condotta penalmente rilevante. Pertanto, poiché l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera l'obbligo del pagamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, sussiste la preclusione al patteggiamento anche in relazione al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

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

Testo:

Ritenuto in fatto

1. Con la sentenza ex art. 444 c.p.p. del 26 maggio 2021 il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Perugia, all'esito dell'udienza preliminare, ha applicato a C.P. la pena di 8 mesi di reclusione per il reato ex artt. 81 c.p. e 8 D.Lgs. n. 74 del 2000 perchè, quale titolare

dell'omonima ditta individuale, con più azione esecutive di un medesimo disegno criminoso, emise, al fine di consentire all'azienda agricola di (OMISSIS) l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, le fattura n. 4 del 10 settembre 2013 dell'importo di Euro 1.500,00 più I.V.A. al 10% e n. 6 del 19 ottobre 2013 dell'importo di Euro 900 più I.V.A. al 10% relative ad operazioni soggettivamente inesistenti.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione il Procuratore generale presso la Corte di appello di Perugia.

2.1. Con il primo motivo si deduce la violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis. Il Giudice per le indagini preliminari avrebbe errato nell'accogliere la richiesta di patteggiamento, non essendo stata soddisfatta la condizione prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 2, ossia l'estinzione del debito tributario con il pagamento delle sanzioni amministrative e degli interessi, che rappresenterebbe la condizione di ammissibilità del rito.

La condizione di ammissibilità del rito si applicherebbe ai fatti contestati, pur se entrata in vigore dopo la loro commissione, poichè è una norma processuale di immediata applicazione.

Inoltre, il delitto contestato concretizzerebbe non un reato di pericolo ma di evento, comportando l'evasione delle imposte.

La condizione di ammissibilità riguarderebbe soprattutto il reato ex D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, poichè tale delitto non è ricompreso tra le ipotesi di non punibilità previste dall'art. 13. Il divieto non potrebbe essere eluso neanche invocando la mancata quantificazione dell'imposta evasa, trattandosi di un accertamento di competenza del giudice penale.

2.2 Con il secondo motivo si deduce il vizio di violazione di legge sull'erronea applicazione dell'art. 12-bis D.Lgs. n. 74 del 2000, essendo stata omessa nella sentenza impugnata la confisca obbligatoria diretta e per equivalente del profitto del reato ex art. 8 D.Lgs. n. 74 del 2000 quantificabile nell'importo dell'Iva indicata nelle fatture emesse e non versata all'erario.

3. Il difensore dell'imputato ha depositato una memoria con cui si chiede di dichiarare inammissibile il ricorso.

Considerato in diritto

1. Il primo motivo è fondato.

1.1. Secondo la giurisprudenza, in tema di reati tributari, la preclusione al patteggiamento posta dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 2, per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento opera solo con riguardo ai più gravi reati dichiarativi di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5, richiamati dall'art. 13, comma 2, dello stesso decreto, dal momento che, in tali ipotesi, l'integrale pagamento del debito effettuato prima del predetto termine, ma dopo la formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, vale solo a ridurre il disvalore penale del fatto e non esclude la punibilità, mentre non opera per i reati di omesso versamento di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, richiamati

dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. citato, per i quali l'estinzione del debito determina la non punibilità e, quindi, non può valere quale condizione per accedere al patteggiamento (Sez. 3, n. 9083 del 12/01/2021, Matassini, Rv. 281709 - 01).

1.2. Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, prevede quale condizione di ammissibilità del patteggiamento nei reati tributari non la "restituzione del profitto" ma il pagamento integrale dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie nonchè il ravvedimento operoso.

1.3. Orbene, come rilevato anche dal Procuratore generale, l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera il debito tributario perchè D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, prevede che "Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

Sull'obbligo del pagamento dell'Iva ex art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia, si rimanda per ragioni di sintesi alla motivazione di Sez. 3, n. 11633 del 02/02/2022, Casanova, Rv. 282985.

1.4. Tale interpretazione trova conferma anche nella giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione. Sez. 6, ordinanza n. 26983 del 2019, Agenzia delle entrate contro Samarcanda 2005 Srl, ha affermato il principio per cui costituisce attuazione dell'art. 21, paragrafo 1, lett. c), della sesta direttiva 77/388/CEE, come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991 - al quale è subentrato l'art. 203 della direttiva CE 2006/112 il principio per cui chiunque indichi l'IVA in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta.

Secondo tale ordinanza:

"... tale soggetto è debitore dell'IVA indicata in una fattura indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad IVA (v. Corte giust. 18 giugno 2009, Stadeco, C566/07, Racc. pag. 1-5295, punto 26; Corte di giustizia 31 gennaio 2013, C-643/11, LVK-56 EOOD, punti 53-56; Corte giustizia 31 gennaio 2013, C642/11, Stroy trans EOOD, punto 44) e la stessa giurisprudenza della Corte Europea è ferma nel sottolineare che il diritto comunitario non impedisce agli Stati membri di ritenere la redazione di fatture fittizie che indicano indebitamente un'imposta sul valore aggiunto come un tentativo di frode fiscale e di applicare, in tal caso, le ammende o sanzioni pecuniarie previste dal loro diritto nazionale - sent. Schmeink, cit., p.62; 1.5. in sintonia con i principi sopra esposti, questa Corte ha avuto modo di affermare che l'art. 21, comma 7 cit. va interpretato nel senso che il corrispondente tributo viene, in realtà, ad essere considerato "fuori conto", e la relativa obbligazione, conseguentemente, "isolata" da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione (tra IVA "a valle" ed IVA "a monte") che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 D.P.R. citato; e ciò anche perchè l'emissione di fatture per operazioni

inesistenti ha sempre costituito condotta penalmente sanzionata come delitto (cfr. Cass. nn. 12995/2014, 14337/2002, 7289/2001);

1.6. si è ancora ritenuto che l'emittente di fatture fittizie non può giovarsi dell'emissione di una nota di credito per evitare il pagamento dell'IVA indebitamente fatturata perchè "in tema di IVA, la speciale procedura di variazione prevista dal D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26, presuppone necessariamente, come si desume univocamente dalla considerazione della funzione perseguita dalla norma, che l'operazione per la quale sia stata emessa fattura, da rettificare perchè venuta meno in tutto o in parte in conseguenza di uno degli specifici motivi indicati nel comma 2 della norma stessa, sia una operazione vera e reale e non già del tutto inesistente. Ciò proprio in forza dell'art. 21, comma 7 cit. che, da un lato incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolare e, dall'altro, incide indirettamente, in combinato disposto con l'art. 19, comma 1, e art. 26, comma 3, dello stesso D.P.R. n., anche sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto, e cioè dell'acquisto (o dell'importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione" (cfr. Cass. n. 12353/2005; cfr., pure, sul versante penale, Cass. n. 33891/2006, secondo la quale ai fini dell'integrazione del delitto di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 8, non è richiesto che le fatture per operazioni inesistenti vengano utilizzate nelle dichiarazioni fiscali dei soggetti destinatari);

1.7. se la fattura si riferisce a un'operazione inesistente, non è consentita, quindi la variazione in diminuzione; conseguentemente il cedente o falso prestatore deve sempre versare l'imposta esposta in fattura, mentre l'acquirente o il committente non può in alcun caso portare in detrazione l'Iva per assenza del suo presupposto, ossia l'acquisto di beni o servizi acquistati nell'esercizio d'impresa, arte o professione".

1.5. Poichè l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera l'obbligo del pagamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, ne consegue che per poter accedere al patteggiamento è necessario il pagamento integrale dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie nonchè il ravvedimento operoso, come previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 2.

2. Deve, pertanto, affermarsi che la preclusione al patteggiamento posta dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 2, per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento opera anche con riferimento all'art. 8 D.Lgs. n. 74 del 2000.

2.1. Poichè l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera il debito tributario, va superato il principio espresso da Sez. 3 n. 1582 del 14/12/2021, dep. 2022, Lucarelli, non massimata, che ha ritenuto che all'art. 8 D.Lgs. n. 74 del 2000 non si applichi la condizione ostativa prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, sul presupposto logico, prima ancora che giuridico, della condizione di accessibilità al patteggiamento è che le condotte determinino un debito tributario a carico del loro autore che questi possa assolvere, con la conseguenza che la condizione di ammissibilità del patteggiamento di cui alla disposizione denunciata non è

applicabile in relazione ai reati, quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, che sussistono pur in assenza di un'evasione di imposta, e quello di distruzione od occultamento delle scritture contabili, la cui consumazione prescinde dall'evasione, tanto che in relazione a tali fattispecie non è stata ritenuta configurabile la circostanza attenuante di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 1 (v. Sez. 3, n. 9883 del 04/02/2020, Carlovico, Rv. 278671).

2.2. L'accoglimento del primo motivo, assorbito il secondo, comporta l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata, con trasmissione degli atti al Tribunale di Perugia per l'ulteriore corso.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata e dispone trasmettersi gli atti al Tribunale di Perugia per l'ulteriore corso.

Così deciso in Roma, il 27 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza