CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 1-12-2010 N° 8962

Reati tributari – reato ex art. 3 D. Lgs. 74/2000 – utilizzazione di mezzi fraudolenti - necessità

ASN

Udienza pubblica del 1° dicembre 2010 SENTENZA N. 1832

REG. GENERALE n. **23257/2010** 8962/11

8962

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.:

1. Dott.ssa Claudia Squassoni	Presidente
2. Dott. Amedeo Franco (est.)	Consigliere
3. Dott. Luigi Marini	Consigliere
4. Dott. Luca Ramacci	Consigliere
5. Avv. Santi Gazzara	Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da [redacted], nato a [redacted] (Argentina) il 18.5.1955;

avverso la sentenza emessa il 3 novembre 2009 dalla corte d'appello di [redacted]

udita nella pubblica udienza del **1° dicembre 2010** la relazione fatta dal Consigliere Amedeo Franco;

udito il Pubblico Ministero in persona Sostituto Procuratore Generale dott. Gioacchino Izzo, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

udito il difensore avv. [redacted]

Svolgimento del processo

Con sentenza 20.11.2008 il giudice del tribunale di [redacted] dichiarò [redacted] Daniele Giuseppe colpevole del reato di cui all'art. 3 d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - per avere, quale titolare della ditta [redacted], al fine di evadere l'IVA, sulla base della falsa rappresentazione nei registri IVA delle operazioni eseguite, che venivano indicate come soggette al c.d. regime del margine anziché a quello ordinario, ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento (in particolare, omettendo di presentare i prescritti intrastat, di regolarizzare le fatture di acquisto e detenendo dichiarazioni sostitutive di atto notorio dalle quali risultava l'assolvimento degli obblighi IVA) indicato nella dichiarazione IVA relativa al 2002 elementi attivi inferiori a quelli effettivi con evasione IVA per € 4.444.697,00 – e lo condannò alla pena di anni uno e mesi due di reclusione, con la sospensione condizionale della pena.

L'imputato propose appello eccependo, tra l'altro, che egli aveva indicato nella dichiarazione IVA tutti gli elementi attivi ed aveva ritenuto applicabile il regime del margine trattandosi di beni usati provenienti da privati o da soggetti che non avevano utilizzato il regime della detrazione dell'IVA sugli acquisti. Non era infatti sufficiente l'intestazione del veicolo ad una impresa di noleggio di mezzi di trasporto, dato che non vi era la prova che il bene fosse stato usato

dall'impresa nell'esercizio della propria attività.

La corte d'appello di [redacted], con la sentenza in epigrafe, confermò la sentenza di primo grado.

L'imputato propone ricorso per cassazione deducendo:

1) mancanza, contraddittorietà o manifesta illogicità della motivazione: Lamenta che la corte d'appello non ha risposto alle eccezioni contenute nell'atto di appello ed in particolare non ha considerato che devono considerarsi acquistati da soggetti privati anche i beni provenienti da soggetti che non abbiano potuto esercitare il diritto alla detrazione dell'iva sugli acquisti. Nella specie, anche qualora i beni provenissero da società di autonoleggio, il giudice non ha rilevato che le stesse non potevano esercitare il diritto alla detrazione, trattandosi di veicoli destinati ai propri dipendenti e non al noleggio, sicché doveva essere applicato il regime del margine. Pertanto, l'esame dei libretti di circolazione non consentiva all'acquirente alcun controllo sul diritto alla detrazione iva. La corte d'appello ha invece illogicamente preteso dall'imputato un controllo fino alla valutazione della effettiva correttezza di quanto a lui dichiarato dal cedente originario, controllo che è stato omesso dalla medesima corte. In sostanza il giudice non ha accertato se il venditore aveva detratto l'imposta sugli acquisti e quindi se in concreto non era applicabile il regime del margine. I veicoli avevano tutte le caratteristiche di bene usato, già definitivamente tassato nello stato di provenienza.

2) violazione dell'art. 3 del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per insussistenza dell'elemento della fraudolenza. Osserva che, per avere rilevanza penale, il comportamento del soggetto deve essere maliziosamente teso all'evasione dell'imposta. Nella specie è evidente l'assenza degli artifici richiesti dall'art. 3 cit. dato che l'imputato non ha posto in essere alcuna condotta idonea ad ostacolare l'accertamento. Tutte le fatture emesse infatti riportano il regime di fatturazione prescelto.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il ricorrente lamenta che era ben possibile che le società venditrici non avessero potuto esercitare il diritto alla detrazione dell'iva in quanto poteva trattarsi di autovetture destinate ai propri dipendenti e non al noleggio, con la conseguenza che doveva appunto essere applicato il regime del margine. Lamenta quindi che il giudice non ha accertato se l'operatore comunitario avesse in concreto detratto l'iva in base al regime interno e quindi se in concreto non potesse essere applicato il regime del margine.

Il motivo è infondato. Invero, il giudice di primo grado, con congrua ed adeguata motivazione, ha rilevato che il regime dell'imponibile differenziale rappresenta comunque una eccezione rispetto alla normale operazione intracomunitaria. Da ciò deriva non solo che l'importatore nazionale è tenuto ad accertare la sussistenza dei requisiti oggettivi (in merito al bene oggetto di trasferimento) e soggettivi (con riguardo alla scelta operata dalla ditta venditrice) che possono legittimare il ricorso alle norme eccezionali che prevedono il beneficio, ma anche che spetta a chi invoca l'applicazione del regime eccezionale di fornire la prova dei requisiti oggettivi e soggettivi che legittimano tale applicazione.

Nella specie l'imputato non ha fornito nessuna prova della effettiva sussistenza degli elementi di fatto invocati nel ricorso (ossia che le vetture acquistate erano state destinate ai dipendenti delle società venditrici e non al noleggio e comunque che le medesime società non avevano detratto l'imposta sugli acquisti in base al regime interno di detraibilità), ma al contrario il giudice del merito ha accertato, con un apprezzamento di fatto adeguatamente e congruamente motivato, e quindi non censurabile in questa sede, che le fatture di vendita non contenevano alcun riferimento al § 25 UstG che disciplina lo specifico caso del margine nella disciplina tedesca e comunque che tutti i soggetti che avevano ceduto le vetture alla [redacted] avevano denunciato l'operazione di vendita con il modello Intrastat, per cui avevano aderito al regime ordinario.

I giudici del merito hanno anche plausibilmente osservato che, pur essendo vero che all'epoca non era obbligatorio in Germania inserire nelle fatture una formulazione che richiamasse l'applicazione del § 25 UstG e specificasse l'adesione al regime ordinario o a quello derogatorio, la consapevolezza dell'imputato sul reale regime prescelto dai venditori emergeva dalla sua qualifica di importatore professionista che, da un lato, lo obbligava ad informarsi sulla sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi del ricorso al regime del margine, e, da un altro lato, dimostrava che il medesimo, avendo a disposizione tutte le informazioni anche documentali (fra cui i libretti di circolazione) per accertare l'effettivo regime cui erano ricorsi i venditori, era in realtà a conoscenza della insussistenza delle condizioni per l'applicazione dell'art. 36 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni in legge 22 marzo 1995, n. 85, e per poter fruire del derogatorio regime del margine, sicché il suo comportamento doveva ritenersi ispirato da dolo, non essendo possibile ipotizzare, in ragione della sua qualifica professionale, che egli si fosse formato un convincimento sulla soggezione dei veicoli usati al regime ordinario.

Ritiene invece il Collegio che sia fondato il secondo motivo. Perché sia integrato il reato di cui all'art. 3 del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*) è necessario non solo che il contribuente indichi nelle dichiarazioni annuali un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi (che superino gli importi ivi indicati) ma è anche necessario il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sull'IVA, nonché che ciò avvenga sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili e che il soggetto si sia avvalso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione.

Nella specie il ricorrente lamenta appunto che egli non aveva posto in essere alcuna falsa rappresentazione nelle scritture contabili e che comunque non sussisteva l'elemento della frode, dal momento che non si era avvalso di mezzi fraudolenti per ostacolarne l'accertamento. Le fatture, infatti, riportavano tutte il regime di fatturazione prescelto (c.d. regime del margine) e le scritture indicavano tutti gli elementi attivi.

Ora, sul punto, il Collegio ritiene che la motivazione della sentenza impugnata sia apodittica ed in realtà meramente apparente, perché la corte d'appello non ha specificato quali fossero i raggiri ed i mezzi fraudolenti adoperati dal

[redacted] per ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione nelle scritture contabili, ma si è limitata ad affermare che il raggiro consisterebbe nella mancata comunicazione delle operazioni mediante il modello Intrastat. Sennonché non è stata spiegata la ragione per la quale un comportamento omissivo, costituito dal mancato invio di un modello – che di per sé costituisce un illecito amministrativo punito specificamente con una sanzione amministrativa – potrebbe anche costituire un vero e proprio raggiro e comunque un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento di false rappresentazioni contenute nelle scritture contabili.

La sentenza impugnata deve dunque essere annullata con rinvio per nuovo esame ad altra sezione della corte d'appello di [redacted]

Per questi motivi

La Corte Suprema di Cassazione

annulla la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della corte d'appello di [redacted]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Suprema di Cassazione, il 1° dicembre 2010.

L'estensore

Il Presidente

DEPOSITATA IN CANCELLERIA

il - 8 MAR. 2011

IL CANCELLIERE

Ivana Luciani

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE