



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

ACR

Composta da

Amedeo Franco

- Presidente -

Renato Grillo

Enrico Manzon

Angelo Matteo Socci

Alessio Scarcella

- Relatore -

Sent. n. sez. 2336

CC - 15/12/2015

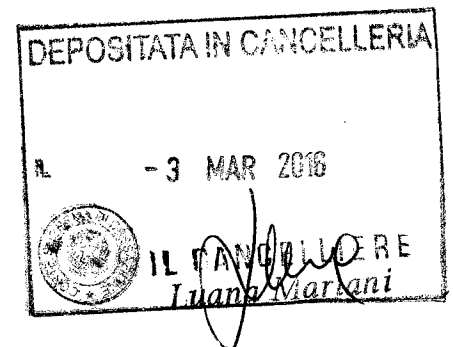
R.G.N. 3078/2015

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

- FIORENTINO GIUSEPPE, n. 17/03/1974 a Capri
- CANNAVARO FABIO, n. 13/09/1973 a Napoli
- ARENOSO DANIELA, n. 17/07/1974 a Napoli



avverso la ordinanza del tribunale del riesame di NAPOLI in data 5/11/2014;
 visti gli atti, il provvedimento denunciato e i ricorsi;
 udita la relazione svolta dal consigliere Alessio Scarcella;
 udite le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. R. Aniello, che ha chiesto l'annullamento con rinvio, limitatamente al sequestro relativo alla dichiarazione IVA 2010 e rigettarsi nel resto i ricorsi del Cannavaro e dell'Arenoso nonché dichiararsi inammissibile il ricorso del Fiorentino;
 udite, per i ricorrenti, le conclusioni dell'Avv. L. Petrillo (per Cannavaro e Arenoso), che ha chiesto accogliersi i ricorsi;

be

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza emessa in data 5/11/2014, depositata in data 17/12/2014, il tribunale del riesame di NAPOLI rigettava la richiesta di riesame proposta: a) nell'interesse di FIORENTINO GIUSEPPE avverso il decreto di sequestro preventivo "in via diretta", afferente l'imbarcazione denominata "Martina" in ordine all'ipotesi di reato di cui all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000, ipotesi di reato ascritta in concorso agli indagati Cannavaro e Tuccillo i quali avrebbero venduto alla società BLURIDE s.r.l., amministrata dall'attuale indagato, la predetta imbarcazione, in precedenza intestata alla F.D. SERVICE s.r.l. (unico cespite societario) per 180.000 euro, al fine di sottrarsi fraudolentemente alla riscossione da parte dell'Amministrazione finanziaria; b) nell'interesse di CANNAVARO FABIO e ARENOSO DANIELA avverso il medesimo decreto di sequestro preventivo avente ad oggetto, oltre la predetta imbarcazione sub a) per il delitto sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte contestato come commesso in concorso con il Fiorentino, anche di beni, cose e somme di denaro nella disponibilità dei predetti indagati (oltre che di Tuccillo Eugenio e di FD Service s.r.l., non impugnanti in questa sede di legittimità), per equivalente, fino a concorrenza dell'importo di € 654.926 – pari alle evasioni fiscali per gli anni di imposta 2007 e 2010 – e, in via diretta, di denaro, fino a concorrenza della somma di € 1.058.114 – pari al debito tributario complessivo dal 2005 al 2009, al netto dell'IRAP – in cassa o su c/c e rapporti finanziari intestati alla FD Service s.r.l. ovvero oggetto di movimenti diretti da quest'ultima a conti personali dei predetti indagati, ravvisando a carico degli indagati indizi del reato di cui agli artt. 110 cod. pen., 3, D. Lgs. n. 74 del 2000, il tutto secondo le modalità esecutive e spazio – temporali meglio evidenziate nei capi di imputazione provvisori compiutamente descritti nell'ordinanza impugnata.

2. Ha proposto ricorso FIORENTINO GIUSEPPE, a mezzo del difensore fiduciario cassazionista, impugnando la ordinanza predetta con cui deduce due motivi di ricorso, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000.

In sintesi, la censura investe l'impugnata ordinanza in quanto, sostiene il ricorrente, non vi sarebbe stata alcuna simulata alienazione del natante in

sequestro da parte della società Bluride s.r.l., poiché lo stesso sarebbe stato effettivamente alienato dalla F.D. alla Bluride attraverso uno scoperto di c/c, poi ripianato con un mutuo di pari importo (180.000 €) contratto dal Fiorentino al fine di coprire il debito contratto con la stessa banca all'atto dell'acquisto dell'imbarcazione; non rileverebbe la circostanza per la quale il presunto titolare della Bluride (il coindagato Cannavaro) avrebbe operato a favore della predetta società una rimessa di 4000,00 euro nel 2012, atteso che la rimessa risale ad oltre un anno dalla vendita dell'imbarcazione dalla F.D.A alla Bluride (avvenuta in data 27/04/2011) e che l'importo versato dal Cannavaro risulterebbe irrisorio rispetto al valore del bene; ciò che rileva, nel caso in esame, è il dato che il soggetto che si è fatto giuridicamente carico del saldo e delle rate di mutuo è stata esclusivamente la Bluride; questi, singolarmente, risponderebbe del delitto di sottrazione fraudolenta per aver versato l'importo dell'imbarcazione al venditore, suo correo, saldando però il debito con l'istituto mutuante; i giudici del riesame, in particolare, si sostiene in ricorso, avrebbero richiamato al fine di giustificare la fraudolenza dell'operazione, le dichiarazioni di un funzionario dell'Agenzia delle Entrate (tale De Paoli) che aveva riferito come la società F.D. non avesse pagato nulla delle maggiori imposte accertate dagli ispettori; quanto sostenuto dai giudici del riesame sarebbe smentito dai fatti, poiché, da un lato dall'F24 prodotto come all. 18 alla memoria depositata davanti al tribunale del riesame (allegata anche al ricorso in cassazione) risulta che lo stesso era finalizzato al versamento dell'IVA, dunque di un'imposta il cui versamento sarebbe stato omesso in tutto o in parte; dall'altro, non risponderebbe al vero quanto affermato dal De Paoli, in quanto l'affermazione secondo cui nessun versamento sarebbe mai stato effettuato dalla F.D. sarebbe stata smentita dalla documentazione difensiva; infine, sempre in relazione al primo motivo di ricorso, la difesa sostiene la non configurabilità della fattispecie di cui all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000, evidenziando come l'affermazione del tribunale - secondo cui il natante in questione era l'unico cespite di un certo valore ed era dunque legittimo desumere che sia stato in tal modo sottratto alle prevedibili pretese dell'amministrazione finanziaria - sarebbe smentita dal valore di mercato del bene, oggetto di apposita perizia valutativa di stima allegata alla memoria prodotta davanti al tribunale del riesame, che aveva attestato un valore pari a circa 158.500,00 euro; l'alienazione del cespite, dunque, non sarebbe avvenuta a prezzo vile né era stata funzionale a sottrarsi al pagamento delle imposte, sicché l'alienazione del bene ad un prezzo di mercato superiore a quello effettivo (180.000 € a fronte di un valore di mercato di circa 160.000,00 euro), il cui

controvalore sarebbe stato interamente versato al fisco, escluderebbe la configurabilità del delitto di cui all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000 quanto all'assenza dell'individuazione delle condotte tipiche del reato. In sintesi, la censura investe l'impugnata ordinanza in quanto, sostiene il ricorrente, il reato ipotizzato si configura solo in presenza di simulazione o di altri atti fraudolenti, ossia condotte finalizzate ad escogitare meccanismi per i quali si sottrae un bene, rendendolo non più disponibile per il Fisco, senza corrisponderne il valore; richiamata la giurisprudenza di questa Corte circa i casi più frequenti di operazioni simulate o di atti fraudolenti inquadrabili nel paradigma della fattispecie penale in esame (compensazioni indebite; operazioni societarie fittizie; costituzione di un fondo patrimoniale; intestazione fiduciaria di beni; indebito utilizzo del *trust*; atti simulati di affitto di azienda; riconoscimento di passività inesistenti), osserva il ricorrente come nella motivazione del tribunale del riesame manchi l'individuazione delle condotte integranti il delitto in esame, né sarebbe sufficiente il semplice riferimento all'aver "venduto" i coindagati al Fiorentino il natante, atteso che non v'è dubbio circa l'effettività e la congruità del pagamento del prezzo dell'imbarcazione operato dalla BLURIDE alla F.D. con fondi propri, difettando peraltro l'elemento soggettivo del dolo specifico richiesto dalla norma e, comunque, non comprendendosi come l'imbarcazione possa qualificarsi come provento diretto del reato.

2.3. Con atto depositato presso la cancelleria di questa Corte in data 11/09/2015, il difensore di fiducia dell'indagato Fiorentino ha dichiarato di rinunciare al ricorso per carenza di interesse, essendo stato il provvedimento impugnato relativo al sequestro dell'imbarcazione annullato con sentenza di questa Sezione n. 27143/2015 (di cui allega copia), su ricorso presentato dal terzo Bluride s.r.l.

3. Hanno proposto congiunto ricorso CANNAVARO FABIO e ARENOSO DANIELA, a mezzo del comune difensore fiduciario cassazionista, impugnando la ordinanza predetta con cui deducono due motivi di ricorso, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

3.1. Deducono, con il primo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 3, d. lgs. n. 74

del 2000 attesa l'insussistenza del *fumus* del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

In sintesi, la censura investe l'impugnata ordinanza in quanto, sostengono i ricorrenti, difetterebbe nel caso in esame la fraudolenza che rende punibile la condotta ascritta; giova precisare, al fine di meglio comprendere le ragioni delle censure, che il decreto di sequestro preventivo, impugnato davanti al tribunale del riesame - oltre a disporre il sequestro in via diretta dell'imbarcazione Martina per violazione dell'art. 11, D. Lgs. n. 74 del 2000, imputazione in relazione alla quale i ricorrenti Cannavaro ed Arenoso non svolgono censure - aveva disposto altresì il sequestro in via diretta sino a concorrenza della somma pari ad € 1.058.114,00 contestata a proposito delle dichiarazioni IVA 2005, IRES ed IVA 2006 (art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000) e quello, per equivalente, sino a concorrenza della somma di € 654.926,00 contestato in relazione alle dichiarazioni IVA 2010 ed IRES 2007 della FD service s.r.l. (art. 3, D. Lgs. n. 74 del 2000); per quanto di interesse in relazione alle posizioni degli attuali ricorrenti, gli stessi hanno manifestato interesse ad impugnare solo il decreto di sequestro per equivalente emesso sino a concorrenza di € 654.926,00 in relazione all'art. 3 citato, per le dichiarazioni IRES 2007 ed IVA 2010 della FD service s.r.l., ciò in quanto - come lo stesso tribunale del riesame da atto nell'impugnato provvedimento - il decreto di sequestro in via diretta era rimasto ineseguito per quanto concerne la presunta evasione relativa all'IVA 2005 ed all'IRES ed all'IVA 2006, donde la declaratoria di inammissibilità dell'istanza di riesame da parte del tribunale.

3.1.1. Così delimitato l'ambito cognitivo di questo giudice di legittimità, occorre evidenziare che l'addebito mosso agli attuali indagati riguarda condotte di dichiarazione fraudolenta asseritamente poste in essere in concorso tra loro (Arenoso, quale legale rappresentante della FD Service s.r.l.; Cannavaro, quale amministratore di fatto; Tuccillo, non impugnante in sede di legittimità, quale legale rappresentante dal 12/04/2011 e poi quale liquidatore della medesima s.r.l.) condotte che sarebbero state istigate dal consulente De Vita, altro indagato non raggiunto dalla misura cautelare reale; secondo la ricostruzione accusatoria, il Cannavaro e la Arenoso, coniugi, mentre il Tuccillo, quale mero prestanome, volendo utilizzare alcune imbarcazioni da diporto per il loro personale ed esclusivo beneficio, avrebbero costituito la FD Service s.r.l. con oggetto sociale apparente di società vocata al noleggio a terzi dei natanti di proprietà della società, allo scopo di conseguire i vantaggi fiscali garantiti a tali tipi societari della legislazione speciale; in sostanza, proprio grazie a tale

schermo societario, gli indagati con false rappresentazioni nelle scritture contabili e mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, avrebbero indicato una serie di elementi passivi fittizi in vari anni, a decorrere dal 2005 sino al 2010, così locupletando un notevole risparmio di imposta.

3.1.2. Per quanto concerne l'IRES 2007, la contestazione riguarda l'aver indicato elementi passivi fittizi costituiti da costi non deducibili, per € 423.157,99 con un'evasione pari ad € 112.939,00; la tesi del PM è quella della radicale indeducibilità, in quanto non inerenti, dei costi di funzionamento di una delle imbarcazioni di proprietà della FD Service s.r.l. (il Pershing 76, denominato Chriman Naples); secondo gli accertatori, sebbene la FD Service s.r.l. abbia effettivamente pagato i canoni di *leasing* necessari per l'acquisizione ed il godimento di tale imbarcazione, non avrebbe potuto scomputare dall'imponibile IRES tali costi, in quanto la società non avrebbe adibito l'imbarcazione al noleggio di terzi, sicchè tali voci passive non sarebbero inerenti.

Osservano i ricorrenti che, rispetto a tale impostazione accusatoria, era stato dedotto dinanzi ai giudici del riesame come la ricostruzione fosse sfornita di alcun sostegno, in quanto nella medesima annualità la società FD Service s.r.l. aveva dichiarato ed esposto ricavi per € 352.000,00 su cui la stessa aveva scontato le relative imposte, senza che gli accertatori avessero rilevato nulla di irregolare; era quindi singolare che, da un lato, fossero stati ritenuti indeducibili i costi di funzionamento dell'imbarcazione per € 423.157,00 (con imposta evasa di € 112.939) e, nel contempo, considerare integralmente tassabili i ricavi per l'uso normale dell'imbarcazione da parte dei soci, in relazione all'art. 164, comma secondo, d.P.R. n. 917 del 1986; a fronte di tale deduzione, i giudici del riesame avevano replicato svolgendo un'approfondita disamina delle ragioni per le quali la società avrebbe simulato i noli ai suoi stessi soci, aggiungendo alle condotte contestate un ulteriore autonomo addebito.

3.1.3. Quanto all'IVA 2010, era stata contestata l'indicazione di elementi passivi fittizi pari ad € 2.710.262,00 con imposta evasa pari ad € 541.987,00, indebitamente detratta nella dichiarazione depositata; per migliore intelligibilità, i ricorrenti ricostruiscono l'importo che l'imputazione indicata quale somma degli elementi passivi fittizi: a) 1.956.282,00 euro, quale importo riscatto Pershing 76, in regime di non imponibilità ex art. 8 bis, d.p.r. n. 633 del 1972 (importo indicato al rigo VF 13 dich. IVA 2011, contenuta in Unico 2011); b) 250.501,00 euro, quale importo canoni *leasing* Pershing 76, 1° semestre 2010, in regime di non imponibilità ex art. 8 bis, peraltro non indicati in dichiarazione IVA 2011

contenuta in Unico 2011; c) 455.816,00 euro, quale importo maxi canone *leasing*, Pershing 72, iva 20% (indicato nel rigo VF 11, dich. IVA 2011, contenuta in Unico 2011); d) 45.813,00 euro, quale importo ricambi fattura Stardom s.r.l. per Pershing 72, iva 20% (indicato nel rigo VF11, dich. IVA 2011, contenuta in Unico 2011); e) 1.850,00 euro, quale importo fattura Notaio Mililotti per Pershing 72, iva 20% (indicato nel rigo VF 11, dich. IVA 2011, contenuta in Unico 2011); complessivamente, quindi, l'ammontare degli elementi passivi fittizi contestati risulta pari ad € 2.710.262,00 con IVA asseritamente evasa pari: a) ad € 100.632,81, a titolo di IVA indetraibile per l'imbarcazione Pershing 72; b) ad € 441.354,70, per violazione art. 8 bis e riscatto Pershing 76; dunque, la somma di tali importi (pari ad € 541.987,00) sarebbe stata indebitamente detratta nella dichiarazione relativa all'anno di imposta 2010.

In sede di riesame, i ricorrenti avevano fatto presente la fallacia di tale ricostruzione, in quanto: a) con riferimento al riscatto Pershing 76 ed alla violazione dell'art. 8 bis, era stato dedotto che la fattura di riscatto di detta imbarcazione era stata emessa in regime di non imponibilità ai fini IVA ex art. 8 bis, sicchè la relativa imposta non solo non era stata mai esposta in fattura, ma non era mai stata portata in detrazione né mai avrebbe potuto esserlo, atteso il regime di non imponibilità applicato; in altri termini, si contestava un'indebita detrazione che non era mai avvenuta in fatto e non risultava in alcun rigo della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione IVA relativa all'anno 2010.

I giudici del riesame avevano replicato erroneamente, in quanto, dopo aver dato atto che l'ammontare di € 441.354,70 non era mai stato dichiarato come detratto nell'Unico 2011, ritenevano integrata la fattispecie dell'art. 3 d. lgs. n. 74 del 2000 alla luce della considerazione per cui tale importo sarebbe stato indebitamente risparmiato da FD Service s.r.l. grazie ad una scorretta applicazione dell'art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972; i giudici, tuttavia, non avrebbero chiarito però come il solo conseguimento di tale risparmio derivato dalla ricezione di una fattura esente IVA – e quindi non riportata in dichiarazione – integrasse la fattispecie di dichiarazione fraudolenta; ne conseguirebbe, in definitiva, che non essendo stata l'IVA detratta in quanto non indicata in dichiarazione, non sarebbe tecnicamente configurabile il delitto di cui all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, giacchè la condotta in esso disegnata è addebitabile esclusivamente a colui che "indica" in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi (secondo la nuova formulazione oggi prevista a seguito della novella di cui al d. lgs. n. 158 del 2015).

3.1.4. La difesa dei ricorrenti, già in sede di riesame, aveva peraltro evidenziato come non potesse ritenersi configurabile la fattispecie di cui all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, poiché le scritture della FD Service s.r.l. in nessun modo palesassero quelle false rappresentazioni nelle scritture contabili obbligatorie che, in una all'impiego di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, integrano la fattispecie in esame (questione, questa, che deve ovviamente essere rivisitata alla luce della novella introdotta con il D. Lgs. n. 158 del 2015 e di cui si dirà oltre).

Sul punto, i ricorrenti, dopo aver sintetizzato gli elementi caratterizzanti la fattispecie penale *de qua*, sostengono come i fatti rilevati dagli accertatori rassegnassero una realtà di segno opposto all'archetipo delineato dalla fattispecie incriminatrice, anzitutto perché gli accertatori avevano potuto ricostruire sulla sola scorta degli elementi forniti dalla parte le operazioni societarie, essendo emerso che: a) la FD non era esterovestita ed operava sul t.n.; b) i soci erano individuabili e non nascosti dietro fiduciarie; c) i flussi finanziari erano assolutamente tracciabili attraverso movimenti bancari e documentazione fornita dalla parte; d) la contabilità era correttamente tenuta ed aggiornata ed i registri contabili, i bilanci e le dichiarazioni erano stati reperiti presso la sede; e) nessun rilievo era mai stato mosso circa la corrispondenza dei dati contenuti nei bilanci e nelle dichiarazioni fiscali; f) gli stessi accertatori avevano evidenziato come per le imbarcazioni, ad esempio l'Itama 40, fosse stata effettivamente svolta l'attività di noleggio a terzi e, come in alcuni casi, ve ne fosse prova anche sulle imbarcazioni di maggiore stazza, la cui locazione appariva più ardua in ragione del maggior costo.

In secondo luogo, contestavano come non fossero idonei ad inficiare il quadro di regolarità delle scritture contabili i rilievi indicati nel p.v.c. in quanto limitati solo all'anno 2008 ed afferenti alla mancata stampa di poche registrazioni del libro giornale e ad un paio di annotazioni a matita sul registro inventari; ancora, si rilevava come non fosse stata elevata alcuna formale contestazione e/o applicazione di sanzioni ex art. 9, d. lgs. n. 471 del 197, in merito alla presunta irregolarità delle scritture contabili per le predette annualità; inoltre, si aggiunge, le decisioni assunte in sede giurisdizionale tributaria non avevano alcun rilievo, non essendo per l'anno 2010 alcuna decisione, mentre le uniche due decisioni intervenute (8/03/2013 della CTR e 1/07/2013 della CTP afferivano ad annualità diverse da quelle contestate, ossia la prima, l'anno 2005 prescritto, e, la seconda, annualità diverse dal 2007 e dal 2010).

In definitiva, sostenevano i ricorrenti come non apparisse individuabile l'indispensabile mezzo fraudolento di cui si sarebbe avvalsa la FD Service s.r.l. e gli attuali indagati al fine di ostacolare l'accertamento.

Censurabile sul punto sarebbe l'affermazione del tribunale, secondo cui dette argomentazioni difensive sarebbero assolutamente irrilevanti, tenuto conto della complessiva falsità ideologica non delle scritture della FD Service ma dell'intero contesto societario - tributario entro cui le condotte addebitate sarebbero collocabili, nel senso cioè - espresso in motivazione - secondo cui dovrebbe ritenersi simulata l'intera attività commerciale della società, che sarebbe stata costituita per consentire al Cannavaro, nell'acquisto e nel godimento di natanti di lusso e di grande stazza, di fruire di agevolazioni fiscali, sicchè a poco, secondo i giudici del riesame, rileverebbe sia la regolarità delle scritture o l'assenza, come nel caso della dichiarazione IVA 2010, della dichiarazione fraudolenta.

3.1.5. I ricorrenti, ancora, censurano l'ordinanza sostenendo che dalla lettura dell'ordinanza impugnata emergerebbe una esegesi dell'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, apertamente contrastante con i principi di tassatività e in violazione del c.d. divieto di analogia in materia penale; la norma, nella formulazione normativa al momento del fatto, precisano i ricorrenti, richiedeva quali elementi indefettibili sia la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie sia, da un lato, l'adozione di mezzi fraudolenti, ma anche che quelli utilizzati fossero dotati dell'idoneità ad ostacolarne l'accertamento; in definitiva, dunque, lo spettro di punibilità abbraccerebbe solo quelle forme ritenute particolarmente insidiose in cui il nascondimento del gettito fiscale avvenga con modalità artificiose e decettive, valutazione, quest'ultima, circa la ricorrenza di tali requisiti che non potrebbe sovrapporsi a quella volta a specificare la ricorrenza del dolo specifico di evasione richiesto dalla norma, valutazione del tutto distinta ed autonoma (si richiama, a tal fine, la giurisprudenza di questa Corte, antecedente alla novella del 2015, costituita da Sez. 3, n. 13641/2002 e da Sez. 3, n. 2292/2013).

Tanto premesso, nel caso di specie, non si comprenderebbe in cosa consista l'opera di falsificazione delle scritture contabili obbligatorie che sarebbe stata posta in essere dai ricorrenti, limitandosi sul punto i giudici del riesame ad affermare che la complessiva simulazione dell'attività di noleggio integrerebbe una rappresentazione ideologicamente falsa che invade le scritture contabili; detto assunto sarebbe erroneo, da un lato, in quanto vi sarebbe il dato pacifico in atti per cui l'attività di noleggio era stata effettivamente esercitata nel corso degli anni dalla società, come dimostrato dall'esistenza di fatture attive emesse

dalla FD Service i cui importi risultano regolarmente incassati e contabilizzati, e, dall'altro, il fatto che la stessa società aveva acquistato in pochi anni di attività ben sette imbarcazioni, ciò che renderebbe implausibile l'utilizzo dei natanti per scopi personali.

3.1.6. In ogni caso, si aggiunge, pur volendo sostenere che l'attività di impresa fosse stata finalizzata a consentire un risparmio di imposta ai soci, non potrebbe fondatamente dubitarsi circa la fedele rappresentazione contabile degli elementi positivi e negativi che concorrono a formare il reddito imponibile risultante dalla dichiarazione della società ai fini IRES o IVA; quanto alla deduzione ai fini IRES nell'esercizio 2007, non risulta che il PM abbia contestato che le spese relative alla gestione dell'imbarcazione Pershing 76 siano state indicate nelle scritture contabili e trasfuse in dichiarazione in misura eccedente quella reale o, men che meno, che le stesse non siano state effettivamente sostenute; sul punto non è seriamente contestabile, si osserva in ricorso, che nessuna falsa rappresentazione omessa od infedele annotazione abbia inficiato il contenuto della dichiarazione dei redditi IRES relativa a detto esercizio, tant'è che la stessa ordinanza impugnata non riesce ad individuare un documento "artato" sussumibile nella nozione di "scritture contabili obbligatorie", non essendo evidentemente riconducibili a tale nozione le stesse dichiarazioni dei redditi in cui risultano indicati gli elementi passivi considerati "fittizi", pena una sostanziale interpretazione abrogatrice del predetto requisito strutturale del reato.

Analoga censura, poi, viene svolta quanto alla presunta detrazione indebita IVA nell'esercizio 2010. Sul punto, i ricorrenti censurano l'affermazione dei giudici del riesame secondo cui non poteva fondatamente sostenersi che la fattura ricevuta dalla società di leasing in relazione al riscatto del Pershing 76, risultante nella contabilità della FD Service s.r.l., costituisse frutto di una cattiva applicazione del regime di non imponibilità fiscale ad opera della società cedente, ciò in quanto la fattura era stata emessa in regime di non imponibilità ex art. 8 bis, d.p.r. n. 633 del 1972 su esplicita e interessata richiesta della FD Service s.r.l., accompagnata da false dichiarazioni di responsabilità sull'utilizzo del natante in attività di impresa.

I ricorrenti, in particolare rilevano come si tratta di documento contabile emesso da un terzo e che non potrebbe mai, neppure in astratto, contenere una falsa rappresentazione contabile imputabile al soggetto attivo del reato; dall'altro, che detta fattura non conterrebbe alcuna falsa rappresentazione, rappresentando fedelmente il regime tributario applicato all'atto della transazione intercorrente tra la società di leasing e la FD service, dando atto del fatto che l'IVA non è stata

applicata all'operazione; infine, non sarebbe logico quanto affermato dal tribunale circa il mancato uso dell'imbarcazione ad attività d'impresa, in presenza di documenti contabili attestanti il noleggio a terzi del natante, non essendo peraltro mai stata contestata l'effettività dei noli a terzi, nonostante risultino debitamente annotate fatture attive di FD e che di alcuna di esse è stata rilevata la fittizietà oggettiva o soggettiva. Inoltre, si aggiunge in ricorso, anche quando l'imbarcazione risulta essere stata utilizzata dai soci, gli stessi avevano sempre corrisposto il canone di nolo in linea alle tariffe praticate a terzi, né la circostanza che la forma di pagamento del noleggio fosse consistita, nel caso dei coniugi Cannavaro, dalla compensazione con pregressi crediti vantati nei confronti della società sarebbe del tutto irrilevante, trattandosi di transazioni legittime e documentate in contabilità e tenuto conto che la compensazione rappresenta una delle tradizionali forme di estinzione delle obbligazioni.

Si ribadisce, pertanto, che quanto sopra consentirebbe di escludere la sussistenza dell'elemento costituito del delitto di frode fiscale, rappresentato dall'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento delle inesistenti falsità documentali (peraltro, secondo l'attuale formulazione successiva alla novella introdotta dal d. lgs. n. 158 del 2015, la norma così recita *"compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria"*).

3.1.7. I ricorrenti, ancora, censurano l'affermazione contenuta nell'impugnata ordinanza secondo cui l'insidia sarebbe determinata dalla presenza di artifici contabili eseguiti sulla base di documentazione apparentemente valida; tale affermazione sarebbe censurabile laddove si consideri che l'attività di verifica della GDF si è fondata proprio sulle risultanze contabili acquisite presso la FD Service s.r.l., la cui attendibilità ha consentito di ricostruire senza difficoltà alcuna il reddito imponibile asseritamente sottratto all'imposizione; la stessa contestazione mossa ai ricorrenti (ossia l'erronea applicazione della disciplina tributaria relativa, quanto all'IRES 2007, alla deducibilità dei costi inerenti all'attività di impresa; quanto all'IVA 2010, al regime di imponibilità da applicare ex art. 8bis, d.P.R. n. 633 del 1972) non proverebbe l'impiego da parte del contribuente di strumenti decettivi atti ad ostacolare l'accertamento delle imposte, aggiungendosi peraltro come i rilievi formali elevati dai verificatori attengano a periodi di imposta diversi da quelli contestati, donde nemmeno sotto tale profilo sarebbe rilevabile l'idoneità di ostacolo della condotta tipica.

3.2. Deducono, con il secondo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000 attesa l'insussistenza del *fumus* del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici quanto all'omessa considerazione delle deduzioni difensive.

In sintesi, la censura investe l'impugnata ordinanza in quanto, sostengono i ricorrenti, a fronte dell'impossibilità di attribuire agli indagati il reato ipotizzato, avrebbero motivato in modo da valorizzare il risparmio conseguito dagli stessi quale elemento della condotta, e non come effetto indebito della stessa; sotto il profilo soggettivo, cioè, evidenziano come non potrebbe fondatamente sostenersi che sia sufficiente l'effetto conseguito attraverso la condotta per realizzare la fattispecie ipotizzata, che deve invece materializzarsi attraverso una condotta tipica che è proprio e solo quella delineata dal legislatore, ossia una dichiarazione fraudolenta; sarebbe infatti lo stesso tribunale del riesame a confermare che la dichiarazione non conteneva alcuna indicazione decettiva.

Peraltro, si aggiunge, vi sarebbe un'altra ragione per la quale la motivazione apparirebbe viziata. In particolare, in relazione all'annualità 2010, si era rilevato che la somma di 400.000 euro quale IVA sulla successiva vendita del natante era stata effettivamente versata dalla società FD Service s.r.l.; se si fosse accaduto alla tesi sostenuta dall'Agenzia, detta transazione in quanto relativa a bene non inerente, non avrebbe dovuto scontare l'IVA ex art. 13, comma quinto, d.p.r. n. 633 del 1972, donde ne sarebbe derivato che la FD avrebbe errato nel versare l'IVA per € 216.516,00 compensando la restante quota sino ad € 400.000,00, derivandone quindi un credito IVA in capo alla FD o comunque una posizione neutra che al più si compenserebbe con l'IVA suppostamente omessa.

Censurabile, sul punto, sarebbe l'affermazione dei giudici del riesame, i quali si sarebbero limitati a definire tale deduzione difensiva irrilevante, aggiungendo che detta IVA si andrebbe a *sommare* a quella che la FD Service aveva ammesso in dichiarazione; diversamente, la tesi dell'Agenzia, sposata dai giudici del merito, si rivelerebbe del tutto illogica, evidenziando invece una complessiva condotta degli indagati non funzionale a conseguire un indebito risparmio di imposta; a tal proposito, in particolare, si censura la motivazione dell'ordinanza che si mostrerebbe palesemente illogica laddove, da un lato, il tribunale certifica che talune imbarcazioni fossero realmente utilizzate per il noleggio e, dall'altro, critica l'indicazione difensiva per cui ben sette imbarcazioni nel corso di pochi anni non potevano essere utilizzate da una sola persona, replicando i giudici che tre imbarcazioni sarebbero state sostituite l'una con l'altra; detta affermazione ignorerebbe le deduzioni difensive secondo cui nell'anno 2010, oltre all'Itama 40,

vi erano congiuntamente un Pershing 72 ed un Pershing 76, imbarcazioni sostanzialmente identiche e sovrapponibili prodotte dallo stesso cantiere, ciò che certificherebbe, in senso contrario a quanto sostenuto dal tribunale, che, anche a voler supporre che una delle due potesse essere noleggiata ai soci, l'altra unitamente all'Itama era destinata al noleggio; peraltro, il dato che tali natanti fossero stati noleggiati poche volte e l'Itama 40 molte di più troverebbe la sua spiegazione nel costo del noleggio, notevolmente più alto e non alla portata del mercato napoletano, donde censurabile è la motivazione nella parte in cui il tribunale confonde la commerciabilità dell'imbarcazione con l'inesistente finalità perseguita ex ante di voler creare una società al solo fine di nascondersi dietro ad essa.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. I ricorsi sono fondati.

5. Preliminarmente dev'essere affrontato il ricorso FIORENTINO.

Osserva, anzitutto, il Collegio che non rileva l'intervenuta dichiarazione di rinuncia al ricorso per carenza di interesse, depositata presso la cancelleria di questa Corte in data 11/09/2015 in quanto sottoscritta esclusivamente dal difensore, senza che risulti a questi conferita procura speciale.

Ed infatti, le Sezioni Unite di questa Corte, con decisione assunta all'ud. 24/11/2015 (r.g. n. 8933/2015, ric. CELSO), non ancora depositata, hanno dato soluzione negativa alla questione *"se il difensore dell'indagato o imputato non munito di procura speciale possa validamente rinunciare all'impugnazione da lui autonomamente proposta"*.

6. Nel merito, il ricorso FIORENTINO è fondato.

Ed invero, osserva il Collegio, analoga impugnazione, proposta da Noviello Massimo, quale legale rappresentante della Bluride S.r.l., quale terza interessata, è stata già oggetto di valutazione da parte di questa stessa Sezione con la sentenza n. 27143 del 2015, relativa al ricorso deciso all'ud. 22/04/2015, sentenza depositata in data 30/06/2015 (R.G. n. 6918/2015). Sul punto è sufficiente ricordare come i motivi di ricorso oggi dedotti dal ricorrente Fiorentino, fossero sostanzialmente coincidenti con quelli mossi all'epoca dal Noviello.

7. L'esame dell'ordinanza oggi impugnata consente di dare continuità a quanto già affermato da questa stessa Sezione con la richiamata sentenza n. 27143/2015.

Ed invero, l'ordinanza impugnata, dopo avere logicamente spiegato le ragioni per le quali la vendita dell'imbarcazione in sequestro dovrebbe ritenersi fraudolenta, fondamentalmente ricondotte, da un lato, alla avvenuta costituzione della società Bluride appena venti giorni prima che alla stessa fosse venduta l'imbarcazione stessa, e, dall'altro, alle condotte dimostrative di una ingerenza negli affari della società acquirente da parte dei soggetti cui è riconducibile la società alienante (ed in particolare di Cannavaro che avrebbe garantito un mutuo di 180.000 euro alla Bluride, di cui amministratore è il cognato Noviello, collegato all'acquisto dell'imbarcazione), con conseguente infondatezza anche della tesi della estraneità del terzo, ha ritenuto non rilevante, nel senso di una esclusione del *fumus* del reato, l'intervenuta destinazione della somma di denaro ricavata dalla vendita all'assolvimento di oneri tributari.

L'ordinanza, infatti, pur dando atto, a pag. 12, che, effettivamente, con modello F 24, sarebbero stati pagati oneri tributari per l'importo di euro 180.000, ha puntualizzato tuttavia che i debiti tributari in tal modo pagati sarebbero diversi da quelli in contestazione.

8. Ciò posto, va però ricordato – come già evidenziato dalla sentenza di questa stessa Sezione n. 27143/2015 - che il reato di cui all'art. 11 del d. lgs. n. 74 del 2000 è caratterizzato dal dolo specifico posto che la alienazione simulata o il compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva nei quali la condotta sanzionata consiste, devono essere finalizzati alla sottrazione "al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte"; sicché, attesa la formulazione della norma, deve ritenersi che una condotta il cui risultato economico fosse destinato ad andare, anziché a detrimento, addirittura a beneficio dell'Erario, non potrebbe dirsi accompagnata dal dolo specifico *de quo*, indipendentemente dal fatto che le imposte in tal modo pagate fossero quelle per le quali sia eventualmente pendente un'azione di riscossione o altre; e, del resto, se, per costante indirizzo di questa Corte, un'azione di recupero o riscossione (nella fattispecie *de qua* non risultante come intrapresa) nemmeno è necessaria per la configurazione del reato attesa la natura di pericolo dello stesso (cfr., tra le altre, da ultimo, Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376), diverrebbe evidentemente problematica, se non arbitraria, la stessa individuazione di debiti tributari da privilegiare rispetto ad altri.

Ne consegue che, a fronte di tale principio, sarebbe stato necessario che il Tribunale, per potere legittimamente ritenere irrilevante, sul piano del *fumus*, l'intervenuto versamento dei 180.000 euro all'Erario, desse conto degli elementi indicativi del fatto che la vendita dell'imbarcazione sia consapevolmente stata posta in essere per un valore inferiore a quello reale; solo così, infatti, pur in presenza di un versamento del corrispettivo ricavato al fine di pagare un debito tributario, potrebbe in astratto ritenersi ugualmente perseguita la finalità di ledere le legittime aspettative del fisco ovviamente volte ad incamerare l'effettivo valore del bene compravenduto..

E solo così, del resto, potrebbe legittimamente qualificarsi come fraudolento, così come previsto dall'art. 11 cit., l'atto posto in essere.

Sennonché, su tale punto, l'ordinanza impugnata non ha in alcun modo motivato, essendosi limitata ad affermare, come esattamente lamentato dal ricorrente, che l'imbarcazione aveva "un certo valore".

9. L'ordinanza impugnata va dunque annullata quanto alla posizione FIORENTINO con rinvio al Tribunale di Napoli per nuovo esame sullo specifico punto evidenziato.

10. Può quindi procedersi all'esame dei ricorsi CANNAVARO e ARENOSO, in relazione ai quali questo Collegio ritiene di dover pervenire ad un giudizio di fondatezza per le ragioni di seguito esposte.

11. Occorre, preliminarmente, procedere ad una valutazione della continuità normativa tra la previgente disposizione dell'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000 e quella attuale, scaturente dalle modifiche introdotte con il d. lgs. n. 158 del 2015. Com'è noto, nella versione attuale della fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000, la cornice edittale rimane invariata (reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni), mentre viene modificata in modo significativo la struttura dell'illecito.

La norma è la seguente: "*1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta*

evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. 2. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali".

Nel testo previgente, la condotta del reato in esame era caratterizzata: a) da una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie"; b) dall'utilizzo di "mezzi fraudolenti" idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità; c) dall'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi". Oggi, invece, l'integrazione della fattispecie avviene quando, oltre all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, alternativamente, sono compiute operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero ci si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

E, quindi, da un lato, viene eliminato il riferimento alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, dall'altro, si pone accanto all'utilizzo di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero l'utilizzazione di documenti falsi. Come precisato dalla *Relazione illustrativa* del D.Lgs. n. 158 del 2015, si tratta di condotte alternative tra loro e, quindi, autosufficienti per l'integrazione della fattispecie. Di conseguenza, si realizza una semplificazione strutturale (da trifasica a bifasica) in cui all'indicazione nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi fittizi deve accompagnarsi una qualsiasi delle condotte ricordate. La non sintatticamente perfetta formulazione del periodo non permette invece di chiarire se l'idoneità ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria sia

una caratteristica esclusiva del secondo binomio o debba essere un requisito riscontrabile anche nelle operazioni simulate (ma non si tratta di questione rilevante nel caso di specie).

Orbene, rispetto alla nuova fattispecie di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000 rilevano le definizioni di: a) avvalimento di documenti falsi; b) operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente; c) mezzi fraudolenti.

Per quanto di interesse in questa sede, rileva il punto sub c).

Per "mezzi fraudolenti" sono da intendere le *"condotte artificiali attive nonché quelle emmissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà"* (nuovo art. 1, comma primo, lett. g-ter) del D.Lgs. n. 74 del 2000). Ciò con la precisazione che *"non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o lo sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali"* (art. 3 co. 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000).

Rispetto a tali precisazioni la *Relazione illustrativa* del D.Lgs. n. 158 del 2015, p. 6, ha evidenziato il timore che *"Una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile, quale requisito di fattispecie aggiuntivo rispetto all'utilizzo di mezzi fraudolenti, la giurisprudenza potrebbe essere indotta a ricondurre le suddette violazioni a quest'ultimo concetto: e ciò soprattutto nel caso di indicazione di corrispettivi inferiori a quelli effettivi nelle fatture (sottofatturazione) o nelle annotazioni nelle scritture, potendosi in tal caso ipotizzare che si sia di fronte alla creazione (e al conseguente utilizzo a supporto della dichiarazione) di documenti ideologicamente falsi. In questo modo, si determinerebbe, peraltro, un effetto decisamente inopportuno, anche in rapporto alle esigenze di deflazione del settore penale tributario. Nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili, i fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione (semplicemente) infedele si trasformerebbero, per la parte, in fatti di dichiarazione fraudolenta, peraltro con soglie di punibilità notevolmente più basse"*.

Infine, e soprattutto (lasciando da parte, in quanto irrilevanti ai fini della decisione della questione sottoposta all'esame di questa Corte, le novità riguardanti: a) l'ampliamento del novero dei potenziali soggetti attivi del reato, dal momento che lo stesso potrà essere commesso anche da un soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi seppure non vincolato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie; b) la rilevanza oggi anche dell'indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA di "crediti e ritenute fittizi"; c) l'ampliamento del novero delle dichiarazioni

rilevanti ai fini della configurabilità del reato, a seguito della soppressione della parola "annuali" riferita alle dichiarazioni), rilevano gli interventi operati sulle soglie di punibilità. In particolare: a) da un lato, viene alzata - da un milione a un milione e cinquecentomila euro - la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi); b) dall'altro, viene introdotta una soglia specifica per i crediti e le ritenute fittizie. L'ammontare complessivo di essi, in diminuzione dell'imposta, deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro (soglia congiunta a quella relativa all'imposta evasa).

12. Ciò posto, rileva il Collegio che, con riferimento all'IRES 2007, l'imposta evasa è stata indicata in contestazione nella misura di € 112.939,00; trattasi di un importo inferiore all'attuale soglia di punibilità sub a); tale condizione non è peraltro sufficiente in quanto non è chiaro dall'imputazione cautelare - in assenza di elementi ulteriori desumibili dagli unici atti valutabili da questa Corte, ossia l'impugnata ordinanza ed il decreto di sequestro oggetto di esame da parte del tribunale - se l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi) sia superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione (nuovo art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000). Dall'imputazione cautelare e dagli atti acquisiti, infatti, emerge solo che gli elementi fittizi, costituiti dai costi per dall'Erario ritenuti non deducibili, ammontavano ad € 453.157,99 ma non risulta indicato l'ammontare complessivo degli elementi attivi, indicazione imprescindibile al fine di verificare se sia stata o meno superata la soglia di punibilità prevista dalla fattispecie incriminatrice.

Per tale ragione, dunque, l'impugnata ordinanza deve essere annullata con rinvio al tribunale del riesame di Napoli per nuovo esame relativamente a tale punto.

13. Nessun dubbio, invece, si pone con riferimento all'IVA 2010.

Ed infatti, dalla stessa imputazione elevata ai due coniugi risulta che la società avrebbe esposto elementi passivi fittizi, relativi ad acquisti "non inerenti" pari complessivamente a € 2.710.262,00 con IVA evasa pari ad € 541.987,00, dunque superiore all'evidenza alla soglia di punibilità dianzi indicata (e di quella di cui al testo previgente che, come si ricorderà, prevedeva, da un lato, che l'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila e che, dall'altro, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi,

fosse superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a euro un milione), cui si aggiunge in contestazione l'indicazione espressa che l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

14. Tanto premesso, può essere affrontata anzitutto la prima doglianza (v. *supra*, § 3.1.2.), che il Collegio ritiene infondata.

Ed infatti, sul punto il tribunale del riesame motiva adeguatamente alle pagg. 7 ed 8 dell'ordinanza, confutando la tesi difensiva (secondo cui i ricavi derivanti da contratti di noleggio dell'imbarcazione ai soci, contabilizzati per realizzare la frode fiscale facendo apparire la strumentalità di detti beni all'attività di impresa, dovrebbero essere sottratti all'imposizione), con l'affermare che detta tesi non trova conforto, nemmeno indirettamente, in disposizioni fiscali, certamente non nel richiamato art. 164 d.P.R. n 917 del 1986, né risulta coerente con le contestate risultanze degli accertamenti tributari; in realtà, osservano i giudici del riesame, i soci e coniugi Cannavaro/Arenoso, non pagavano per l'utilizzo delle barche ma comunque compensavano i loro crediti per "finanziamenti infruttiferi" necessari per mantenere lo schermo societario, trattandosi quindi pur sempre di entrate ascrivibili al reddito imponibile della società ed i vantaggi fiscali - oggetto della presunta frode - che agli stessi soci derivavano, si rapportano, per il tribunale, ad una distinta, autonoma e ben calcolata causalità. Sul punto, in particolare, i giudici del riesame precisano che la contabilizzazione di componenti positivi di reddito (ricavi per noleggi simulati e plusvalenze derivanti dalla dismissione delle imbarcazioni) riconducibili all'apparente attività di noleggio e alla cessione delle imbarcazioni, non modificava il risultato di esercizio in quanto, per effetto dell'indebita deduzione di ingenti costi fissi di gestione dei beni in questione, la società conseguiva notevoli perdite civili e fiscali in tutti gli anni oggetto di controllo (precisandosi che per l'anno 2007 si registrano perdite per € 143.022,00 e fiscali per € 80.920,00) ciò che denota, per il tribunale, quanto inconferente, astratto ed inesatto fosse il calcolo, ad opera della difesa, dell'IRES dovuta su detti ricavi.

A fronte di tale argomentazione, la difesa si limita a svolgere censure puramente motivazionali, tentando di far emergere un vizio di presunta contraddittorietà o di manifesta illogicità (in particolare laddove rileva come la ricostruzione fosse sfornita di alcun sostegno, in quanto nella medesima annualità la società FD Service s.r.l. aveva dichiarato ed esposto ricavi per € 352.000,00 su cui la stessa aveva scontato le relative imposte, senza che gli accertatori avessero rilevato

nulla di irregolare, donde era singolare che, da un lato, fossero stati ritenuti indeducibili i costi di funzionamento dell'imbarcazione per € 423.157,00 -con imposta evasa di € 112.939 - e, nel contempo, fossero stati considerati integralmente tassabili i ricavi per l'uso normale dell'imbarcazione da parte dei soci, in relazione all'art. 164, comma secondo, d.P.R. n. 917 del 1986).

^{Ordinanza} Trattasi, all'evidenza, di censure che attingono la motivazione dell'impugnata ~~sentenza~~, deducendo vizi non rilevabili in questa sede, attesi gli angusti limiti che incontra la cognizione di questa Suprema Corte a norma dell'art. 325 cod. proc. pen., non essendo inquadrabile nel vizio di violazione di legge né la contraddittorietà né quello della manifesta illogicità della motivazione (per tutte: Sez. U, n. 5876 del 28/01/2004 - dep. 13/02/2004, P.C. Ferazzi in proc.Bevilacqua, Rv. 226710; Sez. U, n. 25932 del 29/05/2008 - dep. 26/06/2008, Ivanov, Rv. 239692).

15. Di diverso avviso è il Collegio quanto alla doglianza sollevata nel § 3.1.3.

Il tribunale del riesame affronta la questione sollevata dalla difesa dei ricorrenti a pag. 9 dell'ordinanza impugnata nella quale, con riferimento alle fatture passive (relative al pagamento dei canoni di leasing dell'imbarcazione Pershing 76 ed al prezzo di riscatto anticipato della stessa), afferma che dette fatture sono state emesse dalla Credem Leasing S.p.A. in regime di non imponibilità ai fini IVA, ex art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972 (ossia come le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, n.d.r.), sicché la corrispondente imposta pari ad € 441.354,70 *"ancorché non possa ritenersi tecnicamente "detratta" proprio perché non addebitata, è pur sempre, all'evidenza, un'imposta fraudolentemente risparmiata dalla F.D. Service, trattandosi di bene non inerente e, quindi, escluso dall'esenzione"*.

Trattasi di affermazione che presta il fianco alle censure difensive.

Ed infatti, ritiene il Collegio corretto il rilievo della difesa dei ricorrenti secondo cui il tribunale del riesame non avrebbe spiegato come il solo "conseguimento" di tale risparmio derivato dalla ricezione di una fattura esente IVA (e, quindi, non riportata in dichiarazione) potesse integrare la fattispecie di dichiarazione fraudolenta. Pacifico è, infatti, che non essendo stata detratta l'IVA in quanto non indicata in dichiarazione, non sarebbe configurabile la fattispecie di cui all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, che - come espressamente richiesto dalla stessa struttura della norma sanzionatoria - punisce "chiunque... *indica* in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: (*omissis*)".

È poi pacifico che il momento costitutivo del disvalore del fatto riconducibile alla fattispecie delittuosa di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 (così come di quella di cui al precedente art. 2) è stato individuato dal legislatore nella presentazione di una delle dichiarazioni annuali previste ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Questa doverosa valutazione, invece, non risulta essere stata compiuta: anzi, dalla lettura del predetto passaggio motivazionale sembrerebbe essere stata compiuta con esito negativo, avendo il tribunale del riesame sostanzialmente riconosciuto in relazione alle fatture emesse dalla Credem Leasing S.p.A. in regime di non imponibilità ai fini IVA, ex art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972 che la relativa imposta *"non possa ritenersi tecnicamente detratta proprio perché non addebitata"*. Il che costituisce dimostrazione di una erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, il quale - al pari del precedente art. 2 - presuppone, quale elemento costitutivo del reato, l'indicazione nella dichiarazione annuale di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di elementi passivi fittizi. Questa indicazione rappresenta l'ultimo segmento della complessa condotta con la quale viene a realizzarsi la fattispecie di reato in esame, di cui rappresenta il momento consumativo. Ed è assolutamente pacifico che prima di questo momento l'eventuale condotta preparatoria non assume alcuna rilevanza penale, anche perché per il delitto in esame il tentativo non è configurabile ai sensi del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 6.

16. Difatti, sia il reato di cui all'art. 2 sia quello di cui all'art. 3 hanno una struttura bifasica, comprendente due momenti diversi.

Vi è una prima fase preparatoria, in cui la condotta ha natura propedeutica e strumentale, e che è caratterizzata, nell'art. 2, dalla registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o dalla detenzione a fini di prova di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e, nell'art. 3, dalla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e dalla circostanza che il soggetto si avvalga di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di tale falsità. Vi è una seconda e successiva fase in cui si richiede che le fatture o documenti per operazioni inesistenti ovvero che il falso contabile e la condotta fraudolenta che lo ha accompagnato si traducano, per avere rilevanza penale, nella indicazione, in una delle dichiarazioni dei redditi o dell'iva, di elementi attivi inferiori od elementi passivi fittizi. L'indicazione mendace nella dichiarazione costituisce il momento di perfezionamento e di consumazione del reato, che ha natura istantanea (cfr., nel senso che i reati in esame si consumano nel momento di presentazione della dichiarazione e non in quello della registrazione dei dati fittizi

nella contabilità, tra le altre, Sez. 2, n. 42111 del 17/09/2010, De Seta, Rv. 248499; Sez. 1, n. 25483 del 05/03/2009, Daniotti, Rv. 244155; Sez. 3, n. 626 del 21/11/2008, Zipponi, Rv. 242343; nonché Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012, Rigotti, Rv. 242999).

Come risulta inequivocamente dagli stessi lavori preparatori, il perfezionamento delle fattispecie criminose è stato previsto dal legislatore proprio per "superare l'impianto normativo della L. n. 516 del 1982, la quale configurava le fattispecie di reato secondo lo schema dei c.d. reati prodromici" (Circolare ministeriale 154/E del 4 agosto 2000), ritenuto inadeguato rispetto al principio di offensività. La condotta integrativa dei due reati di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, è, quindi, una condotta progressiva, che non si esaurisce nella utilizzazione e nell'inserimento in contabilità della falsa fatturazione o della falsa rappresentazione con l'uso di mezzi fraudolenti, ma completa il suo iter (da potenzialmente ad effettivamente offensivo) incidendo sul contenuto della dichiarazione, sicché la condotta stessa viene punita solo se ed in quanto la prima fase viene completata con la seconda, mediante la dichiarazione dell'elemento passivo fittizio. È dunque pacifico, in giurisprudenza, che ai fini della punibilità sono congiuntamente necessarie entrambe le condotte (Sez. 3, n. 14855 del 19/12/2011, dep. 2012, Malagò, Rv. 252513).

Questa interpretazione è stata del resto adottata sia dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 27 del 25/10/2000, Di Mauro, Rv. 217031, e con la sentenza n. 1235 del 28/10/2010, dep. 19/01/2011, Giordano, Rv. 248869, e sia dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 49 del 2002. Già la sentenza Di Mauro aveva rilevato che "Conformemente alle direttive della Legge Delega n. 205 del 1999, art. 9, la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, è informata al superamento della strategia privilegiata dalla previgente normativa, fondata sul modello delle violazioni prodromiche ad una falsa dichiarazione e all'evasione d'imposta con intenti anticipatori di tutela, e, nelle linee generali (sottolineate con inusuale chiarezza e vigore in molteplici passi della Relazione governativa che accompagna il decreto), segna una netta inversione di rotta, imperniandosi viceversa l'intervento repressivo su un più ristretto catalogo di fattispecie delittuose, connotate da rilevante offensività degli interessi connessi al prelievo fiscale e da dolo specifico di evasione d'imposta. La scelta del modello normativo ha portato a concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento essenziale di disvalore del fatto, ... nel quale si realizza dal lato del contribuente il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione d'imposta.... La violazione

dell'obbligo di veritiera prospettazione della situazione reddituale e delle basi imponibili è al fondamento, segnatamente, della tipologia criminosa costituente l'asse portante del nuovo sistema punitivo: la dichiarazione annuale fraudolenta che, siccome non soltanto mendace ma caratterizzata altresì da un particolare coefficiente di insidiosità per essere supportata da un impianto contabile o documentale per operazioni inesistenti, costituisce dunque la fattispecie commissiva ontologicamente più grave". I reati di dichiarazione fraudolenta, quindi, hanno natura istantanea e si consumano soltanto con la presentazione della dichiarazione annuale, restando pertanto integrati, come si avverte nella *Relazione governativa*, "non dalla mera condotta di utilizzazione, ma da un comportamento successivo e distinto, quale la presentazione della dichiarazione, alla quale in base alla disciplina in vigore non dev'essere allegata alcuna documentazione probatoria". Il comportamento precedente alla dichiarazione, quindi, "si configura come *ante factum* meramente strumentale e prodromico per la realizzazione dell'illecito, e perciò non punibile". La sentenza Di Mauro aveva anche rilevato che la *ratio legis* dell'art. 6, che esclude la punibilità a titolo di tentativo, è "ovvia e trasparente, è quella di evitare la vanificazione della strategia abolitrice del modello di reato prodromico mediante la generalizzata applicazione dell'art. 56 c.p. (*Relazione governativa*, par. 3.1.5), potendosi altrimenti sostenere che la propedeutica registrazione in contabilità o la detenzione a fine di prova di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, accertate nel corso del periodo d'imposta, siano teleologicamente dirette in modo non equivoco alla successiva dichiarazione fraudolenta, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato; s'intende in tal modo favorire nell'interesse dell'erario la resipiscenza, anche se non spontanea, del contribuente, il quale di fronte a un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta sarà portato a presentare una dichiarazione veridica e conforme alle risultanze della verifica fiscale per sottrarsi alla responsabilità penale". Le medesime considerazioni sono contenute nella sentenza della Corte costituzionale n. 49 del 2002, che ha anch'essa sottolineato che con la riforma del 2000 il legislatore "ha inteso abbandonare il modello del c.d. reato prodromico a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario", negando rilevanza penale autonoma alle violazioni "a monte" della dichiarazione. In particolare, la Corte costituzionale ha sottolineato, tra l'altro, che la disposizione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 6, escludendo la punibilità a titolo di tentativo dei delitti in materia di dichiarazione di tipo commissivo di cui agli artt. 2, 3 e 4, dello stesso decreto legislativo "mira - oltre che a stimolare, nell'interesse dell'erario, la resipiscenza del contribuente scoperto nel corso del

periodo d'imposta - ad evitare che violazioni preparatorie, già autonomamente repressi nel vecchio sistema (registrazione in contabilità di fatture per operazioni inesistenti, omesse fatturazioni, sottofatturazioni, ecc.), possano essere ritenute tuttora penalmente rilevanti *ex se*, quali atti idonei, preordinati in modo non equivoco ad una falsa dichiarazione, come tali punibili *ex se* a titolo di delitto tentato". Tutte queste considerazioni sono state poi richiamate e ribadite anche dalla sentenza delle Sezioni Unite Giordano del 2010, nonché dalle numerosissime ed uniformi sentenze emanate finora da questa Sezione in materia. Fra le più recenti, merita qui richiamare, per la rigorosa ed esaustiva motivazione e le condivisibili conclusioni, la sentenza Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012, Rigotti, la quale ha confermato l'infondatezza della tesi secondo cui per integrare i reati sarebbero sufficienti le false annotazioni nelle scritture contabili, osservando che tale assunto non considera che "l'assetto sanzionatorio introdotto dalla normativa del 2000 ha, rispetto alla disciplina precedente, focalizzato il momento consumativo del reato sulla stretta condotta della presentazione della dichiarazione stessa con il conseguente abbandono del modello del reato prodromico in precedenza considerato dal legislatore... in tal senso, infatti, depone inequivocabilmente il dato testuale dello stesso art. 2 ove la condotta è espressamente contemplata in quella di indicare in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi. In stretta connessione con ciò, il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 6, ha previsto, inoltre, che il delitto in questione non sia comunque punibile a titolo di tentativo; ed è significativo, in proposito, che la stessa relazione ministeriale al decreto in oggetto spieghi che la ratio della norma è quella di "evitare che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale principio dell'art. 56 c.p.: si potrebbe sostenere, difatti, ad esempio, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti o sottofatturazioni, scoperte nel periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele, come tali punibili *ex se* a titolo di delitto tentato". Di qui, dunque, la conseguenza, da un lato, che solo con la condotta di presentazione della dichiarazione il reato può considerarsi perfezionato e, dall'altro, che, a differenza di quanto, in precedenza, stabiliva la L. n. 516 del 1982, art. 4..., le condotte pregresse ad essa restano, sul piano penale, irrilevanti". Proprio in considerazione della irrilevanza sul piano penale delle condotte pregresse, la sentenza in esame ha affermato che i comportamenti (quali, ad esempio, l'inserimento nella contabilità di false fatture) tenuti da un soggetto quando era

ancora amministratore di una società e che si era poi dimesso prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, non potevano essere valorizzati neppure in termini di concorso con colui che, rivestendo successivamente la carica di amministratore, aveva indicato nella dichiarazione gli elementi fittizi così perfezionando il reato, e ciò perché "pur essendo, in astratto, possibile concepire in capo ad un extraneus... il concorso nel reato proprio di cui all'art. 2 in caso di determinazione od istigazione alla presentazione della dichiarazione, non apparendo ostarvi, in via di principio, la natura di reato istantaneo, una diversa conclusione comporterebbe, ancor prima di ogni altra considerazione, la vanificazione della precisa volontà del legislatore nel senso sopra chiarito".

17. Di conseguenza, sulla base di questa pacifica e costante interpretazione, fondata sulla lettera e la *ratio* del sistema normativo introdotto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, deve confermarsi il principio che tutti i comportamenti tenuti dall'agente prima della presentazione della dichiarazione, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti fittizi ovvero di false rappresentazioni anche con uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, sono irrilevanti ai fini penali e non possono dare luogo nemmeno ad una forma di tentativo punibile, in quanto per la configurabilità dei reati in esame è indispensabile la presentazione della dichiarazione e l'effettivo inserimento nella stessa degli elementi fittizi (v., da ultimo, in senso conforme: Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014 - dep. 19/12/2014, Vidi e altro, Rv. 262358).

18. Sulla base di quanto sopra affermato, dunque, risulta priva di fondamento giuridico l'affermazione del tribunale del riesame secondo cui, in relazione alle predette fatture passive emesse dalla società di *leasing*, la corrispondente imposta pari ad € 441.354,70 *"ancorché non possa ritenersi tecnicamente "detratta" proprio perché non addebitata, è pur sempre, all'evidenza, un'imposta fraudolentemente risparmiata dalla F.D. Service, trattandosi di bene non inerente e, quindi, escluso dall'esenzione"*.

I giudici di merito hanno infatti apoditticamente ritenuto, pur non essendo stata detratta l'IVA in quanto non indicata in dichiarazione, sussistesse il delitto di cui all'art. 3 contestato, senza peraltro motivare esaurientemente circa i mezzi fraudolenti che i ricorrenti avrebbero posto in essere per ostacolare l'accertamento, limitandosi ad affermare che la stessa sarebbe pur sempre "un'imposta fraudolentemente risparmiata". Dato che la giurisprudenza ha affermato che ai fini della sussistenza del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000,

n. 74, art. 3, 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) e che sussista il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sull'IVA, ma che ciò avvenga sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili e, infine, che il soggetto si sia avvalso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione (cfr. Sez. 3, n. 8962 dell'1/12/2010, Rossi, Rv. 249689), possono essere ravvisati profili di fondatezza nel motivo di ricorso, laddove il ricorrente ha lamentato l'insussistenza dell'elemento della frode, atteso che le predette fatture erano state emesse in regime di non imponibilità ex art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972. In altri termini, nel caso di specie non vi sarebbe stata alcuna "indicazione" nella dichiarazione IVA 2010 di un costo indetraibile perché asseritamente non inerente, e ciò è sufficiente ad escludere la rilevanza penale – quantomeno con riferimento alle predette fatture passive relative ai canoni di leasing del Pershing 76 e al prezzo di riscatto dell'imbarcazione medesima -, non rilevando la questione dell'uso improprio della norma tributaria dell'art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972 di cui potrebbe, eventualmente, discutersi in sede tributaria, ma da cui non sarebbero desumibili utili elementi per ritenere configurabile il delitto addebitato.

19. L'accoglimento di tale motivo di ricorso rende superfluo l'esame degli ulteriori profili di doglianza, che restano pertanto assorbiti, imponendosi l'annullamento dell'ordinanza impugnata al tribunale del riesame di Napoli al fine di valutare tenuto conto dei principi dianzi affermati al § 17 - oltre quanto già indicato al precedente § 12 quanto all'IRES 2007-, la sussistenza della fattispecie incriminatrice; il tribunale, quindi, valuterà, con tipico apprezzamento di merito sottratto all'ambito cognitivo di questa Corte, se lo scorporo dell'imposta asseritamente evasa per tali fatture (pari ad € 441.354,70), incida e in che misura sulla soglia di punibilità di cui all'art. 3 ai fini della sussistenza del delitto contestato.

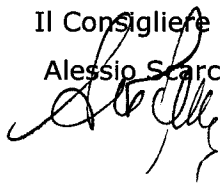
P.Q.M.

La Corte annulla l'impugnata ordinanza, con rinvio al tribunale di NAPOLI, sezione per il riesame.

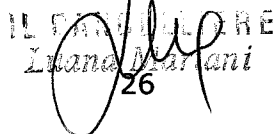
Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 15 dicembre 2015

Il Consigliere est.

Alessio Scarcella



IL CANCELLIERE
Luciano Mariani
26



Il Presidente

Amedeo Franco

