

## NOTE SULLA RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI IN ALCUNE RECENTI DECISIONI DELLA CASSAZIONE

\* \* \*

### *Premessa*

La riforma dei reati tributari, portata a compimento con il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, su delega contenuta nell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, ha segnato una decisiva rivisitazione della materia, fino allora disciplinata dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.

Le fattispecie incriminatrici disciplinate dal d.lgs. n. 74/2000 sono configurate come “reati di danno”, non più di mero pericolo, poiché il momento di perfezionamento del reato si configura con la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e sul valore aggiunto<sup>1</sup>. Non sono punibili le condotte c.d. prodromi che (salvo il caso di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, concernente la predisposizione di documenti e fatture false per consentire l'evasione a terzi) come l'occultamento della contabilità, la mera disponibilità di fatture o altri documenti relativi ad operazioni inesistenti ecc., le quali invece acquistano rilevanza al momento della auto-liquidazione dei tributi attraverso la dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Il sistema dei reati tributari *ex* d.lgs. n. 74/2000 verte essenzialmente su tre fattispecie criminose, concernenti:

la condotta di chi “*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi*” (art. 2);

l'utilizzo fraudolento della contabilità “*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle*

---

<sup>1</sup> In base al principio di tassatività della fattispecie incriminatrice sono esclusi da responsabilità penale i comportamenti fraudolenti commessi nella dichiarazione IRAP, anche se presentata con il modello Unico insieme alle dichiarazioni IVA e sulle imposte sui redditi; cfr. circolare n. 154/E del 2000, p. 2.1.

*scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi” (art. 3);*

come fattispecie residuale, l’art. 4 disciplina la c.d. dichiarazione infedele *“al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi”;*

infine, l’art. 5 disciplina il reato di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell’imposta sul valore aggiunto e l’art. 10 l’occultamento e distruzione di scritture contabili.

L’elemento soggettivo è connotato dal c.d. “dolo specifico” poiché il reo deve necessariamente avere consapevolezza di tutti gli elementi del reato, concernenti l’utilizzo illecito dei documenti contabili, rappresentandosi altresì il fine specifico di evadere le imposte, conseguire un indebito rimborso ovvero di ottenere il riconoscimento di crediti d’imposta inesistenti (cfr. circolare n. 154/E del 4 agosto 2000, p. 2.1).

Il concorso di persone, disciplinato dall’art. 9 del decreto, è in rapporto di specialità con la fattispecie generale ex art. 110 c.p.: le condotte di coloro che predispongono fatture o altri documenti falsi per consentire a terzi di “consumare” il reato attraverso la presentazione della dichiarazione sono oggetto di autonoma fattispecie incriminatrice. Al riguardo, l’art. 8 punisce chi *“al fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”*.

### *Rapporti tra processo penale e processo tributario*

Un punto nevralgico della riforma dei reati tributari concerne il rapporto del processo penale con il processo tributario. I due processi sono indipendenti

(c.d. doppio binario), non essendo più in rapporto di pregiudizialità necessaria. L'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 dispone che non vi è sospensione del procedimento di accertamento o del processo tributario in pendenza del processo penale *“per i medesimi fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”*.

Tuttavia, essendovi inevitabilmente dei punti di contiguità sull'accertamento dei fatti controversi, la giurisprudenza si è occupata del tema dell'utilizzo nel processo tributario degli elementi di indagine acquisiti in sede penale. Cassazione, sent. 23 febbraio 2010, n. 4306, in particolare, ha trattato del problema dell'utilizzo delle intercettazioni telefoniche disposte in sede penale nel processo tributario affermando che, data la separazione tra i due giudizi, non opera il divieto ex art. 270 c.p.p.<sup>2</sup> di utilizzare il relativo materiale in altri giudizi. In proposito, *“Il divieto posto dall'art. 270 c.p.p., di utilizzare i risultati di intercettazioni telefoniche in “procedimenti” diversi da quello in cui furono disposte, non opera nel contenzioso tributario, ma soltanto in ambito penale (con diverse eccezioni anche in quello stesso ambito, individuate dalla giurisprudenza: cfr., ad es., Cass. pen. nn. 2809/2006, 25128/2005, 33751/2005 e numerose altre), non potendosi estendere arbitrariamente l'efficacia di una norma processuale penale, posta a garanzia dei diritti della difesa in quella sede, a domini processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie”*.

Il che, evidentemente, apre la strada ad un più ampio utilizzo di tutto il materiale probatorio nel procedimento di accertamento acquisito anche attraverso le indagini penali. Nella decisione n. 4306/2010 citata si afferma, inoltre, che *“la norma applicabile in campo tributario [art. 63 del DPR n. 633 del 1972<sup>3</sup>] non*

---

<sup>2</sup> L'art. 270 c.p.p. recita *“i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino indispensabili per l'accertamenti di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza”*.

<sup>3</sup> L'art. 63 citato dispone che *“La Guardia di finanza coopera con gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni del presente decreto, procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli Uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui agli artt. 51 e 52, alle operazioni ivi indicate e*

*prevede limitazioni di efficacia degli atti trasmessi dalla polizia giudiziaria per il fatto, in particolare, che il difensore del contribuente non abbia partecipato alla formazione della prova racchiusa nell'atto trasmesso; il contenuto di tale atto, d'altronde, costituisce semplice indizio nel processo tributario, ed il giudicante di merito è tenuto a prenderlo in considerazione, pro o contro il fisco, nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà d'intervento delle difese. Pertanto è giuridicamente errata l'affermazione per cui "La illegittima utilizzazione delle predette intercettazioni telefoniche ne comporta la inefficacia probatoria ai fini degli accertamenti dell'Ufficio".*

Nella decisione n. 4306/2010 citata (in un caso sulle c.d. frodi carosello) si afferma tra l'altro che sarebbe utilizzabile nell'accertamento tributario il materiale probatorio trasmesso dalla polizia tributaria anche se siano state violate delle norme penali sull'acquisizione della prova (ad es., un atto compiuto senza l'assistenza del difensore ex art. 365 c.p.p.). Tali atti, ancorchè soggetti ad inutilizzabilità in sede penale, possono comunque essere utilizzati dal giudice tributario il quale può trarne liberamente argomento di prova.

Tale acquisizione della giurisprudenza appare il precipitato logico-giuridico della separazione tra i due giudizi: poiché la decisione penale non fa stato di cosa giudicata nel processo tributario, né quella di assoluzione né quella di condanna, deve ritenersi che il materiale tratto dalle indagini in sede penale sia liberamente valutabile dal giudice alla stregua di qualunque altro elemento di prova che non abbia valore legale. La sentenza penale fa stato di cosa giudicata in altri processi e procedimenti ex art. 654 c.p.p. purchè in quest'ultimi non siano posti limiti alla prova della *res controversa*. Il giudice penale ha la più ampia disponibilità del fatto, a differenza del giudizio tributario che non prevede la prova testimoniale né il giuramento. Pertanto, data la presenza dei predetti limiti alla prova la sentenza penale non fa stato di cosa giudicata nel processo

---

*trasmettendo agli Uffici stessi i relativi verbali e rapporti. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli Uffici documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria".*

tributario. Cfr. Cassazione, sentenza 31 gennaio 2011, n. 2235, secondo la quale l'efficacia *“vincolante del giudicato penale non opera automaticamente nel processo tributario, poichè in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Quindi nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari nel separato giudizio tributario, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente”*.

Per quanto concerne, inoltre, l'efficacia probatoria della sentenza di applicazione di pena su richiesta ex art. 444 c.p.p. (c.d. patteggiamento) la Cassazione, sentenza 3 dicembre 2010, n. 24587, ritiene che ove i fatti siano gli stessi rispetto a quelli controversi nel processo tributario *“per costante insegnamento di questa Corte (v. Cass. n. 9358 del 2005, n. 18635 del 2006) costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito, il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione; detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova nel corrispondente giudizio di responsabilità in sede civile, e quindi anche in ambito tributario”*.

Giova ricordare che il processo tributario è fondato sul principio c.d. dispositivo, dovendo il giudice valutare liberamente il materiale probatorio offerto dalle parti in base al suo libero convincimento, salvo ovviamente i casi di *“prova legale”*. Come affermato da Cassazione, sent. 23 luglio 2010, n. 17408 *“nella prova per presunzioni, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da*

*dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità”.*

*La giurisprudenza della Cassazione sulle “operazioni soggettivamente fittizie” in materia di IVA.*

Il sistema sanzionatorio penale si pone inoltre come un efficace deterrente per alcune condotte fraudolente che hanno sollecitato l’attenzione delle Autorità e della magistratura in anni recenti; è il caso delle c.d. operazioni soggettivamente inesistenti (o fittizie) in materia di IVA.

La nozione di “operazione soggettivamente fittizia” – che riguarda la fattispecie di cui al citato art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 – ha creato qualche dubbio interpretativo sull’estensione della nozione in esame.

In base al principio di “tassatività” della fattispecie penale la giurisprudenza tende a delimitare il campo di applicazione dell’art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000. Infatti, si afferma che il concetto di operazione inesistente va riferito all’ipotesi in cui o l’operazione non è mai avvenuta, ovvero se non c’è corrispondenza “soggettiva” tra coloro che appaiono in fattura ed i soggetti tra i quali è avvenuta la cessione dei beni o la prestazione del servizio. In tal senso, *“occorre, cioè, che uno dei soggetti dell’operazione rilevante sotto il profilo fiscale sin del tutto estraneo a detta operazione, non avendo assunto affatto nella realtà la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di pagatore o di percettore dell’importo della relativa prestazione”.* (Cassazione, sez. III penale, sentenza 23 gennaio 2009, n. 3203).

La giurisprudenza<sup>4</sup>, tuttavia, sembra avere espunto dall’art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 le fattispecie in cui l’operazione è stata realmente effettuata, il “committente” è colui che ha effettivamente pagato la prestazione, ma quest’ultima è stata “in parte” rivolta a finalità diverse da quelle dell’attività

---

<sup>4</sup> Cassazione, sent. n. 3203 del 2009 citata

aziendale, vale a dire “non inerenti”<sup>5</sup> Secondo la Cassazione, l’illecito rileva ai fini penali ma, ricorrendone i presupposti, può essere qualificato dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000), ovvero sussumibile nella figura residuale della c.d. dichiarazione infedele (art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000). Si tratta di precisazione di non poco conto in termini di *favor rei* dato che l’art. 3 e l’art. 4 citati, a differenza dell’art. 2, prevedono una soglia di punibilità concernente l’ammontare complessivo dell’imposta evasa, ovvero degli “*elementi attivi sottratti all’imposizione*”.

In chiave critica, riguardo alla citata decisione n. 3203/2009, si potrebbe osservare che in ogni caso vi è non coincidenza tra la realtà fattuale e quella documentale (ancorchè se parziale). Si domanda quale sarebbe l’atteggiamento della Cassazione se l’operazione predetta fosse rivolta “interamente” a beneficio dei terzi soggetti, laddove la “divergenza soggettiva” tra il soggetto indicato in fattura e l’utilizzatore del bene/servizio fosse completa<sup>6</sup>.

#### *La qualificazione ai fini penali degli “elementi passivi fittizi”*

Un interessante ambito di indagine riguarda la qualificazione ai fini penali degli “*elementi passivi fittizi*”, di cui agli artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 74 del 2000. L’art. 1 del decreto non ne dà la relativa definizione e la dottrina<sup>7</sup> è divisa sul se tale “fittizietà” penalmente rilevante comprenda anche i costi dedotti in violazione di norme fiscali (c.d. tesi estensiva, condivisa dalla circolare n. 154/E del 2000), ovvero se invece la predetta definizione sia limitata ai soli elementi passivi inesistenti *in rerum natura* (tesi restrittiva), limitando la fattispecie penalmente rilevante ai soli casi di esposizione in dichiarazione di costi afferenti ad operazioni mai avvenute.

---

<sup>5</sup> Nel caso esaminato dalla sent. n. 3203 del 2009 la prestazione di servizio risultava fatturata all’impresa ma in realtà essa era stata svolta in parte a beneficio personale dell’imprenditore per fini privati. Secondo questa impostazione, non di “operazioni inesistenti” si tratterebbe bensì di operazioni “non inerenti”.

<sup>6</sup> CARACCIOLI, *Il Sole 24ore*, 1 giugno 2009 osserva che Cass. n. 3203/2009 avrebbe ristretto la fattispecie di cui all’art. 2 del d.lgs. n. 74/2000, limitandola pertanto a casi di violazioni macroscopiche, quasi in difformità dalla stessa norma incriminatrice.

<sup>7</sup> cfr. THIONE, in *Il fisco*, n. 44 del 2009

Con riferimento alla fattispecie ex art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, si osserva, la nozione di “fittizietà”<sup>8</sup> dovrebbe coincidere con quella di non corrispondenza tra la realtà materiale e quella cartolare. Per quanto concerne, invece, le fattispecie ex artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 è dubbio se la nozione in esame riguardi anche i costi non ammessi in deduzione secondo la normativa fiscale (tesi estensiva, sopra richiamata).

In sostanza, secondo la tesi estensiva, integrerebbe gli estremi del reato – ricorrendone ovviamente tutti i presupposti soggettivi ed oggettivi - anche la violazione delle norme sulla deduzione degli elementi passivi del reddito d’impresa, ovvero l’erronea imputazione dei costi o dei ricavi al periodo di competenza, al di fuori dell’esimente di cui all’art. 7 del d.lgs. n. 74 del 2000. L’esimente *de qua* esonera da responsabilità penale le erronee imputazioni al periodo d’imposta effettuate “*sulla base di metodi costanti di impostazione contabile*” ed altresì “*le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio*”. La tesi “estensiva” sembrerebbe fatta propria dall’amministrazione finanziaria con circolare n. 154/E del 4 agosto 2000, p. 2.6, precisandosi al riguardo che la sanzione penale va estesa “*alle fattispecie di evasione più rilevanti legate, appunto, alle operazioni di ordine valutativo (v. relazione governativa)*”.

Si osserva tra l’altro che la nozione di “elemento fittizio” dovrebbe essere identica per tutte le norme che la prevedano. Secondo una tesi<sup>9</sup> la punibilità per erronee deduzioni fiscali dovrebbe essere limitata all’erronea imputazione al periodo di competenza quale fattispecie “tassativa” perché espressamente prevista dall’art. 7 cit. e non per altre.

Altre soluzioni, elaborate con riferimento alla determinazione del prezzo di trasferimento di beni e servizi “infragrupo” (*transfer price*, cfr. artt. 9 e 110, comma 7, del TUIR) hanno ipotizzato che la mera evasione di tributi non appare di per sé connotata dall’elemento soggettivo del dolo specifico, a differenza dei

---

<sup>8</sup> THIONE, cit. a nota 7, che precede

<sup>9</sup> CARACCIOLI, *Il Sole 24ore*, del 23 marzo 2009

casi in cui questa sia il risultato di una serie di comportamenti tra loro preordinati che hanno condotto, ad es., ad avvalorare dei prezzi di trasferimento al di sotto di quelli di mercato<sup>10</sup> in base al “valore normale”.

In sostanza, se la mera sottrazione di materia imponibile non realizzerebbe di per sé un comportamento “fraudolento”, tale potrebbe essere considerato se unito ad una molteplicità di elementi che rivelano un disegno criminoso posto in essere per eludere le attività di controllo<sup>11</sup>.

*SALVATORE SARDELLA*

---

<sup>10</sup> THIONE, cit. a nota 7, che precede;

<sup>11</sup> In un caso affrontato dalla Cassazione (sentenza 27 febbraio 2008, n. 8743) un professionista aveva omesso di registrare nella contabilità rilevanti compensi percepiti da alcuni clienti. Gli elementi raccolti nel corso dell'indagine avevano portato all'esercizio dell'azione penale attraverso alcuni indizi quali: l'omessa contabilizzazione dei compensi, l'invito rivolto ai clienti di effettuare i pagamenti su un conto intestato a soggetto terzo, in rapporto di stretta parentela con l'imputato, il reinvestimento tempestivo dei compensi in attività immobiliari, lo spostamento dei profitti in istituti bancari in altri Stati.