

Processo penale: inapplicabilità automatica delle presunzioni tributarie bancarie

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 17 Aprile 2013

In tema di processo penale per reati tributari non si può fare ricorso alla presunzione tributaria secondo cui tutti gli accrediti registrati sul conto corrente si considerano ricavi dell'azienda accertata.

In tema di reati tributari non può farsi ricorso alla presunzione tributaria secondo cui tutti gli accrediti registrati sul conto corrente si considerano ricavi dell'azienda.

Con sentenza n. 7078 del 13.02.2013, la III Sezione penale della Corte di Cassazione attribuisce al Giudice la competenza in materia di determinazione dell'imposta evasa procedendo d'ufficio ai necessari accertamenti ed eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto.

Trattasi di un orientamento oramai consolidato già espresso, fra le altre, nella sentenza n. 37071 del 28.06.2012 depositata il 26.09.2012.



Indagini finanziarie

Ai sensi dell'art. 32, c. 1, nn. 2, 5, 7, D.P.R. 29.09.1973, n. 600 (ovvero, ai fini Iva, art. 51, c. 1, n. 2, 5, 7, D.P.R. 26.10.1972, n. 633), i dati emersi da una serie di operazioni tra cui quelle intrattenute con istituti di credito, possono essere utilizzati a base delle rettifiche e degli accertamenti, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta ovvero che non hanno rilevanza allo stesso fine.

Alle medesime condizioni le medesime operazioni sono poste come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti:

- se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e
- sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni.

Come puntualizzato dalla circ. dell'Agenzia delle entrate 19.10.2006, n. 32/E,

“... lo scopo della peculiare tipologia di indagine consiste, in pratica, nell'acquisizione della copia dei 'conti' relativi ai singoli rapporti od operazioni di natura finanziaria, compresi gli eventuali servizi e garanzie – con allegata la documentazione sottostante -, intrattenuti dal contribuente con 'banche, società, Poste italiane spa, intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio e società fiduciarie' per ricostruire l'effettiva disponibilità reddituale ovvero il volume delle operazioni imponibili e degli acquisti effettuati dal contribuente stesso al fine di rettificarne le relative dichiarazioni.

Gli uffici valutano se le movimentazioni – attive (accreditamenti) e passive (prelevamenti) - evidenziate siano o meno coerenti con la contabilità del soggetto sottoposto a controllo, ovvero non siano imponibili o non rilevino per la determinazione del reddito e/o della base imponibile IVA, come anche, con riguardo alle persone fisiche, non risultino compatibili con la loro complessiva capacità contributiva...”.

Superamento delle soglie e consumazione di reato penal/tributario

Capita di sovente che, a seguito di indagini bancarie eseguite ai sensi degli artt. 32, c. 2, D.P.R. n. 600/73 e 51, c. 2, D.P.R. n. 633/72, vengano notificati processi verbali di constatazione, o avvisi di accertamento da cui scaturisce un ammontare di imposta evasa (ovvero elementi attivi sottratti ad imposizione) eccedente le soglie di rilevanza penale di cui agli artt. 4, ovvero 5, del D.lgs. 10.03.2000, n. 741.

Trattasi delle ipotesi di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione.

Secondo quanto previsto dall'art. 4, D.lgs. n. 74, (dichiarazione infedele) al di fuori dei casi previsti dagli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 3, (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, 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, quando, congiuntamente:

1. l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 50.000 euro;
2. l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro 2.000.000 .

Invero, ai sensi dell'art. 5, (dichiarazione omessa) del medesimo decreto legislativo, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro 30.000,00.

Non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Presunzioni bancarie e reato penale: prove o meri indizi ?

A conclusione dell'attività ispettiva i funzionari verbalizzanti (amministrazione finanziaria, o militi delle fiamme gialle) segnalano alla competente Autorità Giudiziaria l'ipotesi di reato constatato.

Ci si chiede se, stante la differenza tra le regole probatorie tra il procedimento penale e quello tributario, il Giudice penale ai fini della formazione del suo convincimento, possa basarsi esclusivamente sui presupposti presuntivi generati dall'accertamento fiscale tramite metodologia di indagine bancaria, ovvero tali presunzioni possano essere considerate meri indizi ai sensi dell'art. 192, del codice di procedura penale, secondo cui l'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi siano gravi, precisi e concordanti.

La soluzione interpretativa alla problematica proposta è stata affrontata e risolta dalla III Sezione Penale della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 7078/2013.

Cassazione Sent. n. 7078/2013

Fatto

Il Tribunale di appello aveva confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal G.I.P. del Tribunale di prima istanza finalizzato alla confisca per equivalente di beni nella disponibilità del contribuente indagato dei reati di cui all'art. 4 del D.lgs. n. 74/2000 afferenti ai redditi relativi agli anni 2006, 2007 e 2008 per avere indicato nelle corrispondenti dichiarazioni elementi attivi inferiori a quelli reali per un ammontare di circa un milione di euro per ciascuna annualità.

L'evasione fiscale era riferita agli accertamenti bancari esperiti dalla Guardia di Finanza riferiti a presunti compensi professionali, percepiti dal contribuente per lo svolgimento della sua attività di consulente contabile e fiscale, sfuggiti a tassazione.



L'ordinanza, pur dando atto della inutilizzabilità in sede penale delle presunzioni legali, operanti in materia tributaria - che consentono di contabilizzare in sede di determinazione del reddito imponibile le movimentazioni bancarie attive e passive, sommandole - aveva ravvisato la sussistenza del fumus dei reati oggetto dell'incolpazione sulla base delle complessive risultanze delle indagini effettuate dalla GG.FF. e provveduto a confermare il decreto di confisca per equivalente. Avverso l'ordinanza il contribuente aveva proposto ricorso, tramite i difensori, l'indagato che la denuncia con distinti mezzi di annullamento.

Diritto

Nell'interpretazione della Corte di Cassazione,

"... le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa (sez. 3, Sentenza n. 5490 del 26/11/2008, Crupano, Rv. 243089; Conformi: sentenza n. 8445 del 1991 Rv. 188010, n. 21213 del 2008 Rv. 239984; sez. 3, 18/05/2011 n. 36396, Mariutti, RV 251280)...".

Nell'ambito del procedimento penale, proseguono i Giudici, le risultanze delle investigazioni difensive assunte ex art. 391 bis codice procedura penale e volte a dimostrare l'irrilevanza reddituale delle informazioni desunte dagli estratti conto bancari

"... non possono essere valutate in sede cautelare reale, necessitando di una compiuta disamina, unitamente a tutte le altre risultanze delle indagini effettuate dalla pubblica accusa, che è necessariamente riservata alla sede di merito...".

Le medesime presunzioni legali previste dalle norme tributarie, tuttavia, concludono i Giudici penali

"... ben possono fondare l'applicazione di una misura cautelare reale (confisca per equivalente, N.d.a.) , atteso il valore indiziario delle presunzioni medesime, ovvero dei dati di fatto che le sottendono ..."

Cassazione n. 37071/2012

Fatto

La Corte di Appello competente, in adesione alla sentenza del Tribunale remittente, aveva affermato la responsabilità penale dell'imputato in ordine al reato di dichiarazione infedele (art. 4, D.lgs. n. 74/2000) desunto dall'analisi delle risultanze bancarie.

Avverso tale sentenza proponeva ricorso il contribuente che, sotto i profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, eccepeva l'insussistenza dei reati in quanto la prova degli stessi sarebbe stata desunta soltanto dalle risultanze bancarie che, secondo la tesi del ricorrente non potevano essere prese in considerazione in sede penale

Diritto

I Giudici della Corte di Cassazione dopo aver delineato l'efficacia probatoria in sede penale delle procedure di accertamento tributario esperito mediante indagini finanziarie affronta la fattispecie oggetto di gravame valutando gli elementi indiziari tratti dalle movimentazioni sui conti correnti intestati all'imputato.

Circa l'applicabilità al procedimento penale delle presunzioni tributarie, la III Sezione Penale della Corte di Cassazione ribadisce un consolidato orientamento secondo cui

“... in tema di reati tributari, non può farsi ricorso alla presunzione tributaria secondo cui tutti gli accrediti registrati su conto corrente si considerano ricavi dell'azienda (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 1), in quanto spetta al giudice penale la determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa procedendo d'ufficio ai necessari accertamenti eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto (vedi Cass. Sez. III, 6.02.2009, n. 5490).

Il principio espresso è, tuttavia, successivamente “temperato” tant'è che la motivazione della pronuncia avverte come

“... l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione che gli stessi siano assunti non con l'efficacia della certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori.”

Nel merito della vicenda i Giudici di legittimità aderiscono all'impostazione processuale adottata dalla Corte di Appello ravvisando nelle numerose irregolarità contabili commesse dall'imputato, unitamente alla laconica contestazione degli addebiti, elementi decisivi al fine di dichiarare inammissibile ed infondato il ricorso presentato.

Orientamenti giurisprudenziali precedenti

Con riferimento alla sostanziale inapplicabilità in sede penale delle presunzioni previste dalla procedura di accertamento tributario esercitato tramite indagine finanziaria, si segnala, in primo luogo, la pronuncia n. 33 del 26.02.2002, della Corte Costituzionale.

Nell'interpretazione del Giudice delle leggi

“... nessuna conseguenza negativa per il contribuente indagato può derivare, nel procedimento penale, dal fatto che in sede tributaria sia stato fatto un accertamento in base alla presunzione fondata sugli elementi risultanti dalla documentazione bancaria ... non avendo l'accertamento tributario fondato su tali risultanze di per sé alcuna ulteriore portata probatoria in sede penale, che vada al di là di quella propria della documentazione acquisita nella stessa sede, e trasferita in sede tributaria...”.

L'insegnamento della Corte Costituzionale è stato ripreso dalla Corte di Cassazione, attraverso due distinte sentenze.

Nella prima pronuncia emessa dalla III sezione penale n. 21213 del 26.08.2008, i Giudici di Piazza Cavour chiariscono che

“... Ai fini dell'individuazione del superamento o meno delle soglie di punibilità di cui al D.lgs. n. 74/2000, art. 5, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinnanzi al giudice tributario...”.

Con la medesima pronuncia è stato altresì puntualizzato che

“...ai fini dell'accertamento in sede penale deve darsi prevalenza al dato fattuale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'accertamento tributario...”.

La seconda, sempre offerta dalla III sezione penale n. 5490 del 06.02.2009, evidenzia come

“... il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, co. 1, contiene una presunzione legale di corrispondenza delle partite attive, risultanti dai rapporti del contribuente sottoposto a verifica con gli istituti di credito, con i ricavi dell'attività d'impresa o professionale, in assenza della dimostrazione che le stesse non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito soggetto ad imposta...”.

I Giudici della III sezione penale precisano che

“... Detta presunzione, tuttavia, non opera in sede penale, sicchè il giudice di merito deve motivare in ordine alle ragioni per le quali i dati della verifica effettuata in sede fiscale sono stati ritenuti attendibili...”.

Nella parte conclusiva della pronuncia è ribadito come

“... In sede penale ... il giudice non può applicare le presunzioni legali, sia pure di carattere relativo, o i criteri di valutazione validi in sede tributaria, limitandosi a porre l'onere probatorio in ordine all'esistenza di costi deducibili a carico dell'imputato...”.

Note conclusive

Sulla base di quanto fin qui espresso, non si può non esprimere preoccupazione sulla sistematicità con cui, uffici finanziari e polizia tributaria comunicano ipotesi di reato per imposta evasa al di sopra delle soglie di punibilità di cui al richiamato D.lgs. n. 74/2000, alle competenti Autorità Giudiziarie, accertata esclusivamente a seguito di accertamento tramite indagini bancarie.

Il problema si presenta poi estremamente delicato in tutte quelle fattispecie in cui:

1. la contestazione degli addebiti, in sede tributaria, viene effettuata “per masse” ovvero sulla base di un mero saldo contabile;
2. la presunzione tributaria opera rispetto a movimentazioni intervenute su conti formalmente intestati a soggetti diversi dal contribuente accertato.

In definitiva, può osservarsi come la sofisticata tecnica dell'indagine finanziaria, che rappresenta un valido supporto di accertamento se utilizzato con criterio e ragionevolezza, assume valore indiziario ai fini del procedimento penale perché basato su di una presunzione semplice e quindi oggetto di valutazione da parte del Giudice.

17 aprile 2013

Attilio Romano

NOTE

1L'art. 2, c. 36-viciessemel del D.L. 13.08.2011 n. 138 (c.d. "manovra di Ferragosto"), inserito in sede di conversione nella legge 14.09.2011 n. 148, ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina dei reati tributari con particolare riferimento all'irrigidimento delle soglie di punibilità delle fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione; reati che si perfezionano al momento della presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o ai fini IVA.