

I reati tributari (VII parte)

di [Rassegna di Giurisprudenza](#)

Pubblicato il 17 luglio 2010

rassegna giurisprudenziale del mese di luglio 2010

Premessa.

L'introduzione di una sostanziale modifica (operata dalla cd. Manovra correttiva, ossia dal D.L. n.78 del 31 maggio 2010) nell'articolo 11 del D. Lgs. 74/00 (sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) ci dà lo spunto per tornare al tema dei reati tributari, illustrando alcune sentenze che nell'ultimo periodo hanno fatto capolino nel panorama giurisprudenziale del settore.

A ciò si aggiunga la ordinanza, di particolare interesse e rilevanza, della Corte Costituzionale, che risolve la problematica relativa alla retroattività della [confisca per equivalente](#) con riferimento ai reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000. Con un'ordinanza del 2008, il Tribunale di Trento aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale, in relazione all'art. 117 della Costituzione, degli artt. 200 e 322-ter del codice penale, nonché dell'art. 1, comma 143, della L. n. 244 del 2007 "nella parte in cui prevedono la confisca obbligatoria [...] per i reati commessi precedentemente alla loro entrata in vigore". Ciò in quanto deve ritenersi valido il principio per cui "l'irretroattività della legge penale, sancito dall'art. 25, secondo comma, della Costituzione, opera esclusivamente nei riguardi delle norme penali incriminatrici e non anche rispetto alle misure di sicurezza, come la confisca per equivalente" con la conseguenza che la confisca per equivalente si applica anche ai reati tributari che siano stati commessi anteriormente alla entrata in vigore del citato art. 1, comma 143. Nel dichiarare la manifesta infondatezza della questione di legittimità, la Corte ha, dunque, ritenuto corretto il ragionamento del giudice rimettente nella misura in cui lamenta la incostituzionalità di una applicazione retroattiva della norma in esame, ma l'ordinanza di rimessione è infondata nei suoi presupposti interpretativi poiché deve escludersi, in ragione del carattere sanzionatorio della confisca per equivalente, che essa possa essere applicata anche in relazione a reati commessi precedentemente alla sua entrata in vigore. Quindi, il punto centrale della decisione del Giudice delle legge è il riconoscimento della natura sanzionatoria e non preventiva della norma. La natura sanzionatoria della confisca per equivalente è giustificata d'altronde anche dal rilievo della sua obbligatorietà: essa va disposta a prescindere da qualsiasi forma di discrezionalità e di aleatoria valutazione prognostica, diventando a tutti gli effetti componente necessaria della condanna per i reati per i quali essa è prevista.

La fattura falsa non è sempre reato

Il fine specifico è costituito dal “fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto” comprensivo del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d’imposta e del fine di consentirli a terzi. Tale fine può anche non essere esclusivo nel senso che il reato non è escluso se commesso anche con lo scopo di trarre un profitto personale.

In altre parole altre finalità possono concorrere con quella fiscale, ma quest’ultima deve sempre sussistere perché, mancando il dolo di evasione, il reato non è configurabile.

Nella fattispecie, come accertato dai giudici del merito, non v’è stata alcuna evasione d’imposta tanto è vero che non è stato sospeso il processo a norma del cit. D.Lgs., art. 13 per consentire al prevenuto di pagare il debito erariale proprio perchè non v’era alcun debito da saldare. L’unico fine emergente dagli atti è quello di consentire l’abusivo esercizio della professione di odontoiatra.

Si tratta quindi di una finalità diversa dal dolo di evasione fiscale richiesto dalla norma. Il terzo motivo si deve ritenere assorbito L’eccezione d’illegittimità costituzionale sollevata in via subordinata è di conseguenza divenuta irrilevante.

(Cassazione, sentenza n. 17525/10)

Fatture false anche per acconti

In tema di reati tributari e finanziari questa Corte ha affermato:

- che l'emissione di fatture per operazioni inesistenti è un delitto di pericolo astratto per la configurazione del quale è sufficiente il mero compimento dell'atto (Cass. sez. 3[^] n. 40172/2006 RV 235533);

- che, ai fini dell'individuazione del momento di consumazione del reato rileva il momento dell'emissione della fattura (n. 20787 RV. 221978), trattandosi di reato istantaneo (Sez. 5[^] n. 14305/2006);

- che la presenza di un'ulteriore finalità nell'azione delittuosa non incide sull'integrazione della suddetta fattispecie "attesa la natura di reato di pericolo astratto per la cui configurabilità è sufficiente il mero compimento dell'atto" (sez. 3[^] n. 12719/2007 RV. 239339);

- che nel delitto de quo il dolo è comunque ravvisabile allorché l'autore abbia la coscienza e volontà di emettere o di utilizzare fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti idonei a frodare il fisco, essendo irrilevante il concorrente fine diverso di ottenere indebiti contributi (Sez. 3[^] n. 3524/1996 RV. 206482);

- che l'evasione d'imposta non è elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice del delitto d'emissione di fatture per operazioni inesistenti, ma configura un elemento del dolo specifico normativamente richiesto per la punibilità dell'agente, in quanto per integrare il reato è

necessario che l'emittente delle fatture si proponga il fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte su redditi e sul valore aggiunto, ma non anche che il terzo consegua effettivamente la programmata evasione (Sezione 3[^] n. 39359/2008 RV. 241040).

(Cassazione, sentenza n. 19907/10)

Fatture false e fraudolente

La riforma della disciplina penale tributaria ha contemplato sia i reati di danno, le dichiarazioni fraudolente ed infedeli, anche quelli di pericolo (presunto), quali condotte idonee alla lesione dell'interesse fiscale tramite l'emissione di documenti fittizi. Tuttavia, deve escludersi il concorso fra la fattispecie fra il delitto di emissione di documenti fittizi e quello relativo alla dichiarazione fraudolenta in capo al beneficiario dell'attività di produzione di documenti falsi successivamente utilizzati nella dichiarazione al fine di eludere o evadere le imposte.

(Cassazione, sentenza n. 10394/10)

Bancarotta fraudolenta e omessa dichiarazione

E' da escludere che nella fattispecie della bancarotta fraudolenta, prevista ai sensi dell'art. 216 del R.D. n. 267 del 16 marzo 1942 (Legge Fallimentare), possa rientrare anche l'omessa presentazione di dichiarazioni fiscali.

(Cassazione, sentenza n. 11279/10)

Reato di pericolo nella sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

Integra la fattispecie di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74/00 il soggetto che aliena simulatamente un bene immobile alla moglie ponendo in pericolo la riscossione delle imposte sullo stesso gravanti, anche se il contratto è posto in essere prima di qualsiasi attività accertativa da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La fattispecie in questione è infatti reato di pericolo e non di danno, e l'esecuzione esattoriale, quindi, non rappresenta un presupposto della condotta illecita, essendo prevista esclusivamente come evenienza futura che la condotta tende a neutralizzare.

(Cassazione, sentenza n. 25417/09)

Natura sanzionatoria della confisca per equivalente

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 200, 322-ter, R.D. 19 ottobre 1930, n. 1398 (Approvazione del testo definitivo del Codice penale) e 1, comma 143, L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2008), sollevata in riferimento all'art. 117 della Costituzione, in quanto la natura della confisca in questione esula dall'ambito della misura di sicurezza dovendosi per il grado di afflittività ricondursi al novero delle pene al quale devesi applicare il principio di irretroattività ex art. 25, comma 2, della Costituzione.

(Corte Costituzionale, ordinanza n. 97/09)

Emissione di fatture per operazioni inesistenti

L'emissione di fatture per operazioni inesistenti, disciplinata dall'art. 8, D.Lgs. n. 74/2000 (e dal previgente art. 4, lett. d), D.L. 10 luglio 1982, n. 429) costituisce fattispecie incriminatrice di pericolo astratto. La norma tutela la potestà di accertamento fiscale dello Stato, anticipando a momenti antecedenti la presentazione della dichiarazione ed a comportamenti suscettibili di integrare fenomeni di evasione d'imposta, la reazione dell'ordinamento penale tributario. Non è dunque richiesta effettiva evasione dei tributi essendo sufficiente la potenzialità lesive dell'evento o della condotta.

(Cassazione, sentenza n. 10394/10)

Operazioni elusive e reati tributari

La garanzia di uguaglianza di trattamento fiscale è l'unico obiettivo della disciplina di contrasto ai fenomeni di elusione nel pagamento delle imposte. L'ordinamento tributario è indifferente rispetto all'esercizio dell'iniziativa economica privata, la cui libertà è assicurata dall'art. 41 Costituzione. Tuttavia, il limite dell'utilità sociale contemplato dal secondo comma della citata disposizione osta all'effettuazione di operazioni poste in essere esclusivamente in prospettiva dell'ottenimento di un risparmio d'imposta - non rilevando l'eventuale carattere fraudolento delle medesime - essendo sufficiente la lesione del principio di solidarietà ed il nocumento all'Erario in virtù del minor gettito conseguito.

(Cassazione, sentenza n. 8487/09)

Il file segreto è una prova

Il reperimento di documenti estranei alla contabilità ufficiale del contribuente (come fogli stampati e file nascosti nel computer) può costituire prova nel processo penale a carico

dell'imputato del reato di dichiarazione infedele.

(Cassazione, sentenza n. 48148/09)

Fondi patrimoniali a rischio reato

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, previsto e punito dall'art. 11, D.Lgs. n. 74/2000, ha natura di reato di pericolo. Conseguentemente, la fattispecie criminosa è perfezionata al verificarsi di atti simulati o fraudolenti idonei a rendere, in tutto od in parte, inefficace la riscossione coattiva dei tributi. La stipulazione di atti, ivi compresa la costituzione di un fondo patrimoniale privo di giustificazione, nella prossimità temporale della notificazione di avvisi di accertamento o di atti impositivi deve ritenersi chiaramente sospetta, né l'utilizzo del prezzo per l'estinzione di debiti pregressi è circostanza sufficiente ad escludere la simulazione.

(Cassazione, sentenza n. 38925/09)

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l