

La specialità dei reati fiscali

di **Sonia Cascarano**

Pubblicato il 6 aprile 2011

in caso di frode all'IVA, è da privilegiare l'applicazione del principio di specialità del reato fiscale

Con la sentenza nr. 1235/2011, le Sezioni Unite Penali della Corte di Cassazione hanno stabilito che è da privilegiare l'applicazione del principio di specialità del reato fiscale, rispetto a quello del concorso.

Il caso di specie si realizza tramite un meccanismo di frode IVA verificato tramite l'intervento di organizzazioni societarie, sia nel territorio nazionale che estero: naturalmente tutte le società si presumeva avessero un tasso di normale imprenditorialità.

Le vicende hanno portato ad indagini da parte della Guardia di Finanza che hanno verificato la mancanza, in capo a tutte le società dell'elemento della imprenditorialità, portando in luce la frode IVA.

Prima di analizzare il caso concreto appare opportuno rivedere le norme alla base dell'intera fattispecie al fine di meglio comprendere il delicato percorso giurisprudenziale.

In particolare:

-

la frode IVA è infrazione al principio posto dall'art. 1, par. 2 della direttiva n. 2006/112/CE. Si prevede che: *“Il principio del sistema comune d’IVA consiste nell’applicare ai beni ed ai servizi un’imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d’imposizione. A ciascuna operazione, l’IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all’aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell’ammontare dell’imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Il sistema comune d’IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso”.*

La detrazione dell’imposta è correlata al passaggio in avanti dell’imposta, sino al consumatore definitivo e finale: proprio in questi passaggi si instaura la frode IVA determinando il passaggio del bene o del servizio al consumo senza tassazione oppure attraverso una tassazione apparente, con la conclusione che nell’intero meccanismo, pur continuando a tassare l’operazione nell’ultimo passaggio, manca un passaggio.

In particolare, per le situazioni giuridiche verificatesi prima dell’entrata in vigore dell’art. 60-bis, D.P.R. n. 633/1972 e per quelle non regolate da tale disposizione, l’acquirente detrae l’IVA addebitata senza alcun problema in tema di solidarietà rispetto all’IVA non versata dal cedente: il cessionario rivende i beni applicando l’IVA al consumo, anche se si è già verificato il passaggio di frode nell’IVA detratta e non versata;

-

la frode determina l’infrazione agli obblighi di versamento e di dichiarazione e, in altri casi, fatturazione soggettivamente inesistente, utilizzo ed emissione di documenti falsi: tutte infrazioni presenti nel D.Lgs. n. 74/2000, all’art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), articoli 3 e 4 (dichiarazione fraudolenta ed infedele), art. 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e art. 10-ter (omesso versamento dell’IVA);

-

altro articolo da leggere per il caso concreto è l’art. 640 c.p. che prevede e punisce il

comportamento fraudolento in danno dello Stato;

-

importante è richiamare l'art. 15 c.p., secondo cui *“quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito”*.

Il principio di specialità, richiamato anche nell'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000, stabilisce che in presenza di più disposizioni deve prevalere la norma speciale su quella di carattere generale, ponendosi, quindi, come, eccezione rispetto al criterio di concorso di reati, disciplinato dall'art. 71 c.p..

A questo punto si può considerare come la sentenza in commento ci porta verso l'evoluzione interpretativa sull'applicazione delle disposizioni riguardanti la medesima fattispecie.

Secondo la Corte, il comportamento fraudolento, in qualunque momento si verifichi, determina un danno erariale concretizzabile nel mancato versamento del tributo dovuto.

Proprio la presenza congiunta tra il danno, come conseguenza della condotta penalmente rilevante ex D.Lgs. n. 74/2000, ed il reato di evasione ha portato la giurisprudenza a chiedersi quale criterio applicare.

Nel passato la giurisprudenza era incentrata sulla contestazione multipla, lamentando, quindi, lesione dell'art. 640, comma 2, c.p., e delle norme penal-tributarie.

In vero, nel caso di specie la Cassazione ricorda che *“l'evento di danno è specificato nell'art. 1, comma 2, lettera d) del D.Lgs. n. 74 del 2000, che include nel fine di evadere le imposte anche il fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e il conseguimento di tale fine è posto come scopo della condotta tipica, cioè caratterizzante l'elemento intenzionale” (...)* *“lo stesso legislatore non considera irrilevante l'entità del profitto e del conseguente danno, posto che prevede una diminuzione della sanzione, parametrandola proprio ai suddetti elementi, con la conseguenza che ritenere la configurabilità in concorso della truffa aggravata significherebbe svuotare di ogni valenza giuridica le soglie sanzionatorie”.*

Dunque, le fattispecie presenti nel D.Lgs. n. 74/2000 sono autonome proprio in relazione alla loro incontestata plurioffensività: l'evasione, da un lato, ed il danno erariale d'altro.

Ancora si precisa che *“il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come sistema chiuso e autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie per reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali”.*

Il reato fiscale assorbe il reato di truffa ai danni dello Stato, in quanto la condotta così rappresentata risulta essere presente in quella punita dalla sanzione penal-tributaria: dunque la Corte conclude con il principio di specialità delle norme in materia fiscale. *“i reati in materia fiscale di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, sono speciali rispetto al delitto di truffa aggravata a danno dello Stato di cui all'art. 640, secondo comma, n. 1, cod. pen.”.*

6 aprile 2011

Sonia Cascarano

Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l