

## CONTENZIOSO

---

### ***L'onere probatorio nel processo penale tributario***

di **Luigi Ferrajoli**

Con la sentenza n. 9448/2016, la Corte di Cassazione ha ribadito che, in ambito penale, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti deve essere provata sulla base di **elementi certi e non**, invece, sulla scorta di **semplici indizi privi di gravità, precisione e concordanza**.

La vicenda trae origine dalla contestazione sollevata a carico dei legali rappresentanti di due distinte società per aver indicato nelle dichiarazioni dei redditi presentate per i periodi di imposta 2005, 2006 e 2007 **elementi passivi fittizi documentati con alcune fatture di favore** emesse per operazioni invero mai realizzatesi. In particolare, era stato contestato che il contratto in virtù del quale si sarebbero svolte le prestazioni era riferibile al solo 2005, di talché le fatture emesse negli anni successivi sarebbero risultate prive di supporto probatorio.

Ad ulteriore sostegno della tesi accusatoria, era stata altresì rilevata **la mancata rendicontazione mensile delle suddette prestazioni**, motivo per cui il Tribunale di Matera aveva dichiarato la responsabilità penale dei due imputati, l'uno ai sensi dell'art.2 del D.Lgs. n.74/00, l'altro per l'emissione di fatture false ex art.8 D.Lgs. n.74/00.

Avverso tale pronuncia è stato proposto gravame innanzi alla corte d'Appello di Potenza la quale ha sostanzialmente **confermato la pronuncia dei primi giudici**.

Gli imputati hanno quindi deciso di impugnare la sentenza del collegio territoriale chiedendone la riforma, poiché emessa **senza l'indicazione degli elementi in relazione ai quali fosse riscontrabile il dolo specifico di evasione** che rappresenta un elemento costitutivo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Gli imputati hanno altresì rilevato un vizio di motivazione della sentenza nella parte in cui aveva ritenuto raggiunta **la prova degli illeciti sulla base di meri indizi privi di oggettivo riscontro**. In altri termini, secondo i ricorrenti, i giudici di merito, nel motivare la sentenza impugnata, avevano emesso una sentenza senza la benché minima prova che le fatture emesse fossero inequivocabilmente riferibili ad operazioni inesistenti.

La Corte di legittimità ha ritenuto di dover annullare la sentenza impugnata e di rinviare gli atti alla Corte d'Appello, in quanto gli **elementi posti a fondamento della decisione dei giudici** di secondo grado non godevano delle caratteristiche che potessero *"consentire, sulla base del mero indizio, l'affermazione della penale responsabilità"*.

Gli Ermellini, nel richiamare i principi precedentemente espressi in altre pronunce, hanno

sostenuto che l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, per quanto riguarda l'ambito penale, deve essere provata tramite **elementi concreti** e non, invece, sulla base di semplici indizi.

Ed infatti, secondo quella che ormai rappresenta la consolidata interpretazione della Corte di legittimità, per assurgere al rango di prova, **gli indizi devono in primo luogo riferirsi a elementi di fatto certi e**, in secondo luogo, **devono possedere i requisiti della gravità, precisione e concordanza**. In altri termini, i requisiti di cui all'art.192, co.2, c.p. devono *“esprimere elevata probabilità di derivazione dal fatto noto a quello ignoto”*, essere inequivocabili e, in ultimo, convergere *“verso l'identico risultato.”*

I giudici hanno chiarito che tali caratteristiche, naturalmente, **devono godere dell'ulteriore requisito della concorrenza** e che, pertanto, nell'ipotesi in cui dovesse mancare anche solo uno di essi, *“gli indizi non potranno assurgere al rango di prova”*.

Il **processo di valutazione di tali indizi** è scandito da due momenti: il primo volto all'accertamento del maggiore o minore livello di gravità o precisione; il secondo, invece, si sostanzia in una complessiva analisi in merito alla capacità di vincere ogni ambiguità di sorta.

Operate le opportune premesse, il Collegio ha dunque evidenziato **che il giudice di merito non aveva fornito nessun elemento atto a giustificare la fittizietà** (l'assenza di una struttura aziendale, la mancanza di attività imprenditoriale, ovvero l'assenza di *“reale utilità per l'una delle prestazioni offerte dall'altra”*), motivo per cui, nel caso di specie, le conclusioni rassegnate in sentenza dovevano ritenersi fondate **su mere congetture prive dei requisiti di precisione, gravità e concordanza**, sia in riferimento al fatto che il contratto di agenzia concluso tra le due società potesse riferirsi al solo 2005, sia per quanto riguarda la mancata rendicontazione delle attività *“potendo logicamente tale omissione essere ascritta proprio alla esistenza dei ricordati vincoli che potrebbero aver giustificato una più informale rendicontazione”*.