

PENALE TRIBUTARIO

Indizi di reato e utilizzabilità delle dichiarazioni rese da terzi

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

I CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONE NEL 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nella prassi operativa può accadere che, nel corso di **un'ispezione tributaria**, i verificatori raccolgano **indizi di reato**, con conseguente necessità di osservare le disposizioni previste dall'[articolo 220](#) delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale.

In merito, per **espressa disposizione normativa**, “*quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant’altro possa servire per l’applicazione della legge penale sono compiuti con l’osservanza delle disposizioni del codice*”.

Tale disposizione ha il precipuo scopo di **assicurare il diritto di difesa** al contribuente verificato, nel pieno rispetto delle **garanzie difensive** previste nei confronti della **persona sottoposta alle indagini preliminari** e dell'imputato, come sancito dall'[articolo 61 c.p.p.](#).

Sullo specifico tema, **importanti indicazioni operative** emergono anche dai documenti di prassi (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume I - parte II - capitolo 1 “*Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA. Disposizioni sostanziali*”, pag. 159 e ss.).

In particolare, in **presenza di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti**, i verificatori dovranno:

- provvedere, senza ritardo, nell'eventualità in cui la **condotta delittuosa si rilevi in maniera del tutto evidente e non sussista la necessità di intraprendere alcuna attività investigativa**, ad inoltrare la **comunicazione di notizia di reato** all'Autorità Giudiziaria competente;
- procedere secondo il **disposto dell'articolo 220** delle **disposizioni di attuazione del codice di procedura penale** nell'ipotesi in cui, invece, la **falsità delle fatture si profili quale “sospetto”** e ricorra, pertanto, la **necessità di intraprendere ulteriori**

approfondimenti.

Giova ricordare che, sulla base di un **consolidato orientamento giurisprudenziale espresso dai giudici di legittimità**, il processo verbale di constatazione redatto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria è un **documento extraprocessuale ricognitivo di natura amministrativa**, utilizzabile come **fonte di prova ex articolo 234 c.p.p.** (rubricato "prova documentale").

In buona sostanza, qualora nel corso di un'attività amministrativa **emergano indizi di reato e non meri sospetti**, occorre azionare le garanzie del procedimento penale tipiche *ex articolo 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale*, con la conseguenza che la parte del processo verbale di constatazione redatto prima dell'insorgere degli indizi ha **piena efficacia probatoria ed è utilizzabile**, mentre non è tale quella parte redatta successivamente nella particolare ipotesi in cui **non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito** (cfr., *ex multis*, **Corte di cassazione, sezione 3[^] penale, sentenza n. 39379 del 22.09.2016**).

Recentemente la **suprema Corte di cassazione**, sezione 3[^] penale, con la **sentenza n. 13275/2021** depositata il 09.04.2021, ha **confermato l'utilizzabilità delle dichiarazioni rese da terzi soggetti, prima che emergano indizi di reato**.

La questione risolta *in apicibus*, riguardava il ricorso presentato da un contribuente imputato per **frode fiscale e omessa presentazione della dichiarazione dei redditi**.

In merito, giova evidenziare che:

- **nel corso della verifica fiscale** non era emerso un **quadro probatorio sufficiente** per consolidare **l'ipotesi delittuosa riferita all'utilizzo di fatture false**;
- solo successivamente, dopo **avere esperito ulteriori approfondimenti post controllo fiscale**, erano **maturati gli indizi di reato** idonei a configurare la fattispecie penale tributaria prevista dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) (**dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti**).

Gli Ermellini hanno dapprima richiamato la **consolidata giurisprudenza di legittimità** la quale ha ribadito che, in **materia di attività ispettive di vigilanza di natura amministrativa** "il momento a partire dal quale, nel corso di tale attività, sorge l'obbligo di rispettare le garanzie del codice di procedura penale è quello nel quale è possibile attribuire rilevanza penale al fatto, emergendone tutti gli elementi costitutivi, anche se ancora non possa essere ascritto a persona determinata (cfr. **Corte di cassazione, sezione 3[^] penale, sentenza n. 31223 del 04.06.2019**).

Nello specifico, i giudici di appello avevano evidenziato che, al momento dell'assunzione delle dichiarazioni rese dai commercialisti, nei confronti dei verificatori della Guardia di Finanza, **non erano ancora emersi gli elementi costitutivi dei reati poi contestati**.

Solo in esito agli **ulteriori accertamenti condotti dagli operanti** è stato possibile **svelare la**

natura fittizia delle operazioni contestate e quella di mere cartiere delle società coinvolte.

In definitiva, le **dichiarazioni dei consulenti fiscali** “si pongono quali riscontri all’attività di verifica dei militari della Finanza, che non ha trovato alcuna confutazione da parte del proposto appello”.

Ulteriori importanti principi di diritto vengono formulati in tema di configurabilità del **reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti** ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) il quale:

- è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola **inesistenza oggettiva**, ovvero quella relativa alla **diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti**;
- **ai fini Iva** comprende anche **l'inesistenza soggettiva**, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura.

In particolare, la condotta delittuosa riferita alla **dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti** presenta una “**struttura bifasica**”, in cui la dichiarazione, quale momento conclusivo, integra un **falso contenutistico**, mentre la condotta preparatoria, cioè la registrazione o detenzione a fini di prova dei documenti che costituiranno il supporto della dichiarazione, si riferisce ai documenti falsi (cioè contraffatti o alterati) emessi da altri in favore dell’utilizzatore.

Inoltre, viene precisato che la **falsità può cadere sul contenuto della fattura o del documento contabile rilevante**, attestandosi che è stata eseguita una operazione in realtà non eseguita oppure che **l'importo dell'operazione è superiore a quello reale**, ma può cadere anche **sull'indicazione dei soggetti tra cui è intercorsa l'operazione**, significando che i “**soggetti diversi da quelli effettivi**” sono quei soggetti che, in realtà, **non hanno preso parte all'operazione e sono invece indicati nel documento**.