

PENALE TRIBUTARIO

Indizi di reato e utilizzabilità delle dichiarazioni rese da terzi

di **Marco Bargagli**



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^a penale, [sentenza n. 39379 del 22.09.2016](#)**).

Recentemente la **suprema Corte di cassazione**, sezione 3^a 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^a 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**.