

CONVEGNO

“LA FATTURAZIONE DI OPERAZIONI INESISTENTI FRA PROCESSO PENALE E TRIBUTARIO”

PERUGIA - LUNEDÌ 27 GENNAIO 2020

LE INDAGINI PENALI (ARTT. 2 E 8 D.L.VO N. 74/00)

DOTT. ALESSANDRO MANCINI -
PROCURATORE DELLA REPUBBLICA DI RAVENNA**1- LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE UTILIZZO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI**

Il delitto sanziona con la pena da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione “chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

La condotta del delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 è strettamente legata all'elemento materiale della fattura od altri documenti¹ per operazioni inesistenti.

Sotto il profilo concettuale, su cui si tornerà, la fattura rappresenta una dichiarazione di scienza attestante la cessione di un bene o la prestazione di un servizio² rivestendo natura di atto giuridico in quanto presuppone un negozio per l'esecuzione del quale essa indica gli elementi necessari.³

La fattura assolve quindi ad una funzione documentale probatoria dell'operazione commerciale, fiscalmente imponible: vale quindi in campo tributario quanto espressamente previsto, tra le altre disposizioni, dal combinato disposto degli artt. 2214 e 2220 del codice civile, che obbligano l'imprenditore commerciale alla regolare tenuta e conservazione, tra le altre scritture contabili, delle fatture ricevute e spedite.

La valenza eminentemente probatoria del documento fattura è stata più volte affermata dalla S.C., anche con riguardo alla distinzione tra i delitti di cui agli artt. 2 e 3 Dlgs 74/00.⁴

La disciplina tributaria del documento “fattura” trova peraltro riscontro nel citato art. 21 del D.P.R. 633/72 - legge istitutiva dell'Imposta sul Valore Aggiunto - che ne descrive tipologia, requisiti e funzioni, stabilendo al comma 1, fatte salve le eccezioni previste ex lege, l'obbligo generale di emissione della fattura, “anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili” a fronte di ciascuna

¹Una significativa critica alla genericità della nozione di “altri documenti” è sostenuta da E. Lo Monte, “*I nodi problematici della riforma del sistema penale in materia fiscale (D.Lgs. n. 74/2000)*”, in “Rass. Trib.” n. 6/2001, pagg. 1508 e segg.

² Pannuccio, voce “Fattura”, in “Enciclopedia del diritto” XVI, Milano, 1967, p. 1019.

³ D'Avanzo, voce “Fattura”, in “Novissimo Digesto”, VII, Torino, 1980, p. 139.

⁴ Cfr. tra le altre Cass. Pen. Sez. III, 19.12.2011 n. 46785

operazione imponente.

La condotta materiale consiste nella presentazione della dichiarazione annuale fraudolenta relativa alle imposte dirette o all'IVA, momento in cui il reato deve ritenersi consumato: trattasi pertanto di reato di natura istantanea.⁵

L'aspetto più qualificante del delitto in esame è certamente rappresentato dalla nozione di operazione inesistente, con particolare riferimento all'inesistenza soggettiva, di cui si è avuto modo di anticipare i tratti essenziali in corrispondenza dell'analisi delle norme definitorie, circostanza che ne consiglia una disamina particolarmente accurata.

In via preliminare si osserva come la definizione di inesistenza è legata a qualsiasi tipologia di divergenza tra le informazioni contenute nel documento e la realtà effettiva⁶.

Per comprendere appieno la portata delle disposizioni in esame è necessario rivolgere l'attenzione agli elementi informativi contenuti nella fattura e negli altri documenti aventi analogo rilievo probatorio.

È con riguardo a questi, infatti, che il decreto delegato ha costruito le due ipotesi di falsità, alla quale deve aggiungersi l'ulteriore tipologia derivante dalla bipartizione della prima categoria.

La falsità oggettiva, pertanto, riguarderà l'elemento oggettivo dell'operazione rilevante ai fini delle imposte sui redditi o dell'I.V.A., ossia la relativa descrizione e l'entità del corrispettivo alla stessa associato.

Nel primo caso, l'operazione stessa non è mai venuta ad esistenza, ovvero è stata posta in essere soltanto in parte. In merito la legge non fornisce ulteriori elementi di connotazione, circostanza che impone all'interprete di limitare la portata della norma in esame ai confini di cui è stata dotata ad opera del legislatore.

L'inesistenza dell'operazione può anche essere soggettiva, laddove la fattura indichi soggetti diversi rispetto a quelli effettivamente operanti.

Se almeno una delle parti coinvolte nell'operazione descritta nel documento non corrisponde a quella effettivamente intervenuta nella transazione, infatti, si ha che l'intera operazione, od operazioni, ivi compendiate dovranno essere considerate fittizie, in quanto mai avvenute nei termini evidenziati, ove per termini è necessario, *rectius*, prioritario, comprendere la componente soggettiva, ossia i soggetti che hanno dato vita alla cessione o prestazione.

Le peculiarità dell'elemento soggettivo del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti sono state più volte richiamate.

In particolare, è necessario che il soggetto attivo sia animato dalla volontà di conseguire l'evasione delle proprie imposte sui redditi ovvero della propria I.V.A., c.d. dolo diretto di evasione, secondo lo schema del dolo specifico.⁷

⁵ Cass. Pen., sez. III, 19.12.2014 n° 52752; v. anche Cass. Pen. Sez. III, 20.10.2008 n. 39176, secondo cui il delitto ex art. 2 si configura altresì nel caso di frazionamento in successive dichiarazioni annuali delle quote di ammortamento dell'importo di fatture per l'acquisto (inesistente) di beni strumentali ed è integrato da ogni dichiarazione nella quale vengano indicati i corrispondenti elementi passivi fittizi in detrazione dei redditi.

⁶ G. Pezzuto e S. Screpanti, "La verifica fiscale", *cit.*, pag. 569.

⁷ In tema, da ultimo Cass. pen., Sez. III, 9 maggio 2018 n. 20422; prec. Cass. pen., Sez. IV, 5 maggio 2017 n.21895;

La giurisprudenza di legittimità, sul punto, ha ammesso la rilevanza anche del cosiddetto dolo eventuale, coincidente con la mera accettazione del rischio che la condotta determini l'integrazione della previsione astratta punita dalla norma.⁸

2- EMISSIONE DI FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI

La fattispecie si configura nella condotta di chi, mediante l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, realizza una divergenza (insanabile) tra la realtà commerciale e l'espressione documentale della stessa: assoluta o relativa, a seconda del grado di fittizietà, totale o parziale, dell'operazione; oggettiva o soggettiva, se la simulazione riguarda l'oggetto – cessione di beni o prestazione di servizi – o il soggetto – emittente o utilizzatore della fattura – dell'operazione.

Tanto premesso, quanto alla condotta punibile, non pare dubbia la natura di reato commissivo della fattispecie in esame, che si configura solo mediante una condotta attiva, consistente, secondo la descrizione normativa, nell'emissione o nel rilascio di fatture o altri documenti fiscali, materialmente e/o ideologicamente falsi, che corrisponde al momento consumativo del reato, prescindendo dall'effettivo uso che questi ne potrà fare, mero *post factum* privo di rilievo penale.

Circa l'esatto significato dei termini di “emissione” e “rilascio”, il legislatore non ha ritenuto di dover fornire indicazioni, che infatti non figurano nella norma definitoria di cui all'art. 1: risulta tuttavia agevole l'interpretazione del concetto di emissione, in quanto già positivamente definito dall'ordinamento tributario nella norma dell'art. 21 comma primo ultima parte del D.P.R. 26.10.1973 n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto –, ora riformata per effetto dell'art. 31 del D.Lgs. n. 158/15, a tenore del quale “la fattura si ha per emessa all'atto della consegna o spedizione all'altra parte” ossia alla controparte nella operazione commerciale, fiscalmente imponibile, quindi all'utilizzatore.

La fattispecie in esame risulta quindi finalisticamente orientata a sanzionare le condotte di evasione fiscale, anticipando la soglia di intervento penale a comportamenti ritenuti, in chiave sintomatica, prodromici e strumentali all'evasione medesima, ricomponendo, almeno nel disegno giurisprudenziale, quella unitarietà strutturale con la figura delittuosa dell'art. 2, cui, nella previgente disciplina, corrispondeva una unitarietà anche normativa, essendo entrambe le condotte descritte dall'art. 4, lett. d), della L. n. 516/82.

È del tutto evidente che l'emissione della falsa fattura si risolve, sul piano concreto, in un contributo essenziale, vera e propria *condicio sine qua non*, rispetto alla successiva condotta criminosa dell'utilizzatore, rappresenti cioè un antecedente giuridico, penalmente rilevante, che in astratto andrebbe ricondotto alla disciplina del concorso di persone nel reato di cui agli artt. 110 e seguenti del Codice Penale.

Orbene, occorre rilevare che il legislatore della 74/2000, consapevole della possibile interpretazione di tale complementarietà tra le due fattispecie in chiave di concorsualità soggettiva nel reato, ha ritenuto di introdurre, con la norma dell'art. 9, un esplicito divieto di applicazione di tale disciplina nei rapporti tra emittente ed utilizzatore.

⁸ Cfr. Cass. pen., 19 luglio 2019 n. 32364

La condotta tipica della emissione di fatture per operazioni inesistenti è descritta dalla norma definitoria dell'art. 1, n. 1, della legge, che configura sostanzialmente i seguenti casi:

- inesistenza oggettiva: quando l'operazione non sia realmente effettuata, in tutto o in parte;
- inesistenza soggettiva: quando l'operazione sia riferita a soggetti diversi da quelli effettivamente interessati;
- inesistenza "relativa": quando la falsità concerne il corrispettivo o l'I.V.A., indicati in misura superiore a quella reale.

La formulazione della condotta incriminata non si discosta significativamente da quella adottata dal previgente art. 4 lett. d) della L. n. 516/82: la norma attuale ribadisce infatti la volontà del legislatore di punire ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale e non solo la mancanza assoluta dell'operazione fatturata.⁹

D'altra parte, come già rilevato, non è dubbio che la condotta sanzionata possa configurare una falsità sia ideologica che materiale, secondo l'ormai consolidato indirizzo della S.C.,¹⁰ ancorché in passato fosse stato più volte affermato, in senso contrario, che il documento dovesse necessariamente *"essere genuino, e cioè non contraffatto né alterato, non potendo essere nello stesso tempo falso materialmente ed ideologicamente"*.¹¹

Il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti si qualifica, sotto il profilo dell'elemento soggettivo o psicologico del reato, come fattispecie a dolo specifico, in quanto l'agente, oltre alla coscienza e volontà di emettere documenti ideologicamente falsi, dovrà prefigurarsi la finalità di consentire a terzi l'evasione delle imposte dirette o dell'I.V.A.: da qui la definizione, elaborata dalla dottrina, di *"dolo specifico di evasione indiretta"*.¹²

In effetti, mentre il reato già contemplato dall'art. 4, lett. d), L. n. 516/82 si configurava, sotto tale profilo, come fattispecie a dolo specifico c.d. alternativo, in quanto la finalità di evasione era riferita indifferentemente ai terzi o all'interesse diretto del soggetto emittente, secondo l'art. 8 è quest'ultimo ad essere mosso dall'intento esclusivo di far conseguire a terzi, al soggetto cioè che utilizzerà il documento nella dichiarazione tributaria, l'evasione d'imposta.

Occorre evidenziare al riguardo che il testo dell'art. 8, nell'usare l'espressione *"al fine di consentire a terzi l'evasione dell'I.V.A., non pone affatto l'accento sull'utilizzazione "cartacea" delle fatture stesse, essendo sufficiente che il documento sia emesso con scopo strumentale rispetto all'evasione di imposta e che tale finalità sussista al momento dell'emissione, essendo indifferente la successiva utilizzazione del documento, conseguendone che il dolo specifico del reato, non si estende alla rappresentazione della effettiva evasione di imposta."*¹³

3- LE FRODI ALL'IVA NEL SISTEMA ECONOMICO DELL'UNIONE EUROPEA

Non pare seriamente contestabile la piena corrispondenza della figura delittuosa descritta dall'art. 416 del codice penale al fenomeno criminoso delle c.d. frodi carosello, costituendone invero detta fattispecie penale una sorta di paradigma, che risolve positivamente lo sforzo interpretativo volto a

⁹ V. sul tema Serao-Piccioli, "La disciplina della frode fiscale", Padova, 1990.

¹⁰ Cfr. Cass. Pen. Sez. III 17 aprile 2018 n. 17126; prec. Cass., III^a Sez. pen., 19 dicembre 2011, n. 46785;

¹¹ In tal senso Cass. pen. Sez. III 28.02.1997 n. 1969, Basile. Corte d'appello Milano, 4.10.1988, in Rassegna Tributaria, 1989, II, p. 356.

¹² Di Siena, "La nuova disciplina dei reati tributari", Milano, 2000, p. 171.

¹³ Cass. Pen. Sez. III, 20.09.2017 n. 42892; prec. Cass. Pen. Sez. I, 9.03.1992, n. 4974.

rimarcare la sussistenza degli elementi costitutivi del delitto *de quo*, in particolare ove si consideri la dinamica stessa del reato scopo, sotto il duplice profilo:

- oggettivo: con riguardo alla struttura pluri-fase connaturata al più volte illustrato percorso “cartolare” dei beni, che si sviluppa parallelamente ad un percorso “reale”, che congiunge l’operatore dell’U.E. all’acquirente finale grazie all’interposizione fittizia delle cartiere;
- soggettivo: relativamente alla predisposizione di più strutture operative – società cartiere e filtro appunto, a capo delle quali figurano meri prestanomi, ma di fatto amministrate da terze persone, che (inter-) agiscono secondo il noto meccanismo dell’interposizione fittizia, rispondendo ad una prestabilita distribuzione di ruoli e compiti.

Particolare rilievo assumono, in tale contesto, due circostanze:

- la corrispondenza tra l’ammontare dell’utile conseguito per ciascuna operazione e l’importo dell’IVA evasa;
- la ripartizione pro-quota della relativa somma tra i vari soggetti coinvolti nella transazione,

Non si oppone alla configurabilità della fattispecie associativa il regime derogatorio previsto dall’art. 9 del D.L.vo 74/00, che esclude che l’emittente delle fatture per operazioni inesistenti concorra nel reato di utilizzazione di tali documenti, e viceversa, trattandosi di regola limitata a tale ambito, sempre che l’illecito sodalizio risulti costituito da più persone per commettere i reati di cui agli artt. 2 e 8 del citato D.L.vo.¹⁴

Dalle articolate e complesse indagini espletate nell’ambito del fenomeno in esame, emerge peraltro come la costituzione di sempre nuove società di comodo o cartiere, diverse e ad altrettanta diversa compagine sociale risponda alle esigenze tattiche criminali, volte ad ostacolare la stessa attività investigativa, rendendo quanto più difficile l’identificazione dei soggetti operanti tramite le società stesse, l’acquisizione della documentazione attinente all’attività svolta, il recupero dei beni e delle risorse finanziarie impiegate e/o facenti parte del compendio di reato, contando altresì sui tempi lunghi e sugli esiti incerti delle eventuali cooperazioni giudiziarie ed amministrative con gli altri Paesi dell’U.E. e sulla brevità dell’esistenza delle società cartiere o irregolari, “liquidate” non appena raggiunto lo scopo e subito soppiantate da altre, senza alcun elemento di continuità.

La “frode carosello”, come in parte già rilevato, costituisce un meccanismo fraudolento di evasione dell’I.V.A., realizzato mediante sequenziali operazioni imponibili, in tutto o in parte, fittizie poste in essere avvalendosi di società di comodo o “cartiere”, volte ad ottenere crediti di imposta, corrispondenti ad altrettanti illeciti profitti, anche ingenti, ponendo così in essere una azione di “recupero” dell’I.V.A. versata.

Il percorso fraudolento generatore dell’evasione, come detto, presuppone una serie di passaggi di beni o servizi, che normalmente avvengono all’interno del mercato dell’Unione europea, per effetto dei quali l’impresa acquirente detrae l’Iva malgrado il venditore non l’abbia versata: il meccanismo si sostanzia nella interposizione di un mero prestanome, quale soggetto acquirente italiano, nella cessione di beni intervenuta tra un soggetto comunitario (reale venditore) e un altro italiano (reale

¹⁴ Cass. Pen. sez. III, 28.09.2005 n. 34678, Rossetti.

acquirente), così che il soggetto interposto emetterà fattura con I.V.A., dopo aver artificiosamente inglobato il relativo importo nel valore imponibile del bene (c.d. “lavaggio dell’I.V.A.”), così da determinarne una innaturale diminuzione di prezzo – non più $100 + \text{I.V.A.}$ bensì 100 I.V.A. compresa – il tutto a beneficio dell’acquirente che invece potrà detrarre detta imposta.

Il descritto meccanismo fraudolento appare strumentale all’immissione nel mercato di beni ad prezzo inferiore a quello di produzione, alterando le regole della corretta concorrenza e così cagionando una grave turbativa del mercato medesimo, in danno degli operatori economici regolari che perdono competitività, fino ad una vera e propria emarginazione dal settore merceologico di interesse.¹⁵

Orbene, il fenomeno criminoso delle “frodi carosello”¹⁶ ha avuto origine, paradossalmente, con l’entrata in vigore del trattato di Schengen del 1993 ed ha conosciuto uno sviluppo travolgente negli ultimi anni, essendo intimamente connesso al sistema “transitorio” di applicazione dell’Imposta sul Valore Aggiunto agli scambi tra soggetti passivi di imposta, aventi sede in differenti Paesi dell’Unione Europea, disciplinati dal D.L. 331/1993, convertito nella L. 427/1993, conseguenza del mancato accordo per armonizzare le aliquote IVA vigenti nei diversi paesi Europei,

Quest’ultima disposizione, in particolare, in corrispondenza dell’articolo 38, prevede che: *“l’imposta sul valore aggiunto si applica sugli acquisti intracomunitari di beni effettuati sul territorio dello Stato nell’esercizio di imprese”*

Come sopra evidenziato, il regime di imposizione nel paese di “destinazione” della merce è dalla stessa legge definito di tipo “transitorio” (Art. 37 D.L. 331/1993), atteso che, sulla scorta delle previsioni comunitarie, il regime “definitivo” sarà strutturato su una imposizione nel paese di “origine” della transazione, coincidente con quello di residenza fiscale del soggetto cedente.

Per una completa descrizione dell’ambito normativo nel quale il sistema di frode si è venuto a collocare, è opportuno richiamare le disposizioni di cui all’articolo 47 della legge sopra evidenziata, in base al quale *“le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all’articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), e alle operazioni di cui all’articolo 46, comma 1, secondo periodo,... devono essere annotate... nel registro di cui all’articolo 23 del D.P.R. 633/1972 (registro delle fatture emesse). Le fatture devono essere annotate...anche ne registro di cui all’articolo 25 del predetto decreto (registro degli acquisti)”*.

Ai fini del computo dell’imposta a debito, pertanto, il cessionario della transazione intracomunitaria viene a sostituirsi al cedente, accollandosi i relativi oneri, quale, in particolare, il versamento dell’imposta sul valore aggiunto, che potrà effettuare solo al momento in cui la stessa gli verrà corrisposta dai successivi acquirenti nazionali.

Lo scarto temporale tra l’acquisto da fornitori comunitari e l’adempimento dell’obbligazione tributaria favorisce, ormai da molti anni, massicce frodi all’IVA: più precisamente, dal 1993 si assiste al sempre più diffuso fenomeno della costituzione di un gran numero di ditte individuali e società a responsabilità limitata, utilizzate per ingenti acquisti da fornitori comunitari di merci, che vengono poi fatturate ad operatori nazionali a valore imponibile inferiore a quello di acquisto.

¹⁵ Per una puntuale descrizione del fenomeno delle “frodi carosello” cfr. Tribunale di Milano, Sez. II Penale, 25 gennaio 2016

¹⁶ La definizione giuridica di “frode carosello” si rinviene nella Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sugli accordi di cooperazione amministrativa nell’azione di contrasto alle frodi in materia dell’IVA, COM (2004) 260 del 16.04.2004

4- LE INDAGINI PENALI

Nella ormai vasta casistica giudiziaria relativa ai reati associativi tributari, come rilevato, si riproduce lo schema generale del delitto previsto dall'art. 416 CP, peculiari risultando i c.d. reati fine facenti parte del programma criminoso, quali in particolare l'emissione di fatture per operazioni inesistenti e la dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di tali fatture, di cui agli artt. 8 e 2 della disciplina, essendo ricorrenti anche altre fattispecie, tra cui la dichiarazione infedele (art. 4), l'indebita compensazione (art. 10 quater comma secondo) e la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

L'accertamento circa l'esistenza di una associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati tributari, presuppone all'evidenza una particolarmente qualificata attività investigativa, volta all'acquisizione delle fonti di prova – tratte, ad esempio, dalla documentazione contabile ed extracontabile eventualmente sequestrata, dalle dichiarazioni rese da persone a conoscenza dei fatti e/o dagli stessi indagati, dal contenuto delle intercettazioni telefoniche – sia in ordine alla struttura ed alla dinamica dell'attività del sodalizio criminoso nonché agli specifici ruoli ricoperti dai singoli associati, che relativamente alla effettiva configurabilità dei plurimi reati tributari costituenti il *target* del programma criminoso.¹⁷

In tal senso, particolare rilevanza viene attribuita al processo verbale di constatazione redatto in occasione di controlli in materia tributaria: la costante giurisprudenza della S.C. ritiene infatti che tale documento costituisca atto irripetibile e che, come tale, possa essere inserito nel fascicolo del dibattimento in quanto documenta l'attività investigativa diretta a prendere cognizione di fatti e di situazioni di rilevanza penale suscettibili di modificazioni, rientrando in tale tipo di attività le acquisizioni di fatture ed i riscontri delle merci, nonché le verifiche sulla consistenza aziendale.¹⁸

La stessa S.C., si era peraltro già spinta ad affermare che nel giudizio penale per evasione fiscale il processo verbale di constatazione diventa “prova schiacciante”,¹⁹ altresì precisando, in altra pronuncia, che nel momento in cui emergono indizi di reato e non meri sospetti, i verificatori devono procedere secondo le modalità prescritte dall'art. 220 disp. att. c.p.p., con la conseguenza che la parte del processo verbale di constatazione compilato prima dell'insorgere degli indizi ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente nel caso non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito.²⁰

A quest'ultimo proposito, la S.C. ha affermato il principio per cui il mero rinvenimento in sede di primo accesso ispettivo amministrativo di documentazione che possa far presumere la sussistenza di irregolarità fiscali non comporta necessariamente il passaggio dalla procedura tributaria amministrativa a quella penale, con le relative, diverse garanzie previste dall'art. 220 disp. att. c.p.p., non sussistendo, di norma, coincidenza strutturale piena tra gli illeciti fiscali amministrativi e l'illecito penale, specie ove per tale ultimo sia prevista una soglia di punibilità che segna il confine tra l'uno e l'altro tipo di illecito.²¹

Non vanno peraltro trascurati gli ulteriori effetti che, sia sul piano punitivo penale che amministrativo, comporta la responsabilità per il reato associativo: tanto, con particolare riferimento alla possibilità di un più esteso spazio operativo dello strumento del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente rivolta non solo agli indagati, ma altresì all'Ente o alla persona giuridica.

¹⁷ In tema di carenza probatoria nei reati associativi tributari v. Cass. Pen. sez. III, 9.04.2018 n. 15788

¹⁸ Cass. Pen. sez. V, 10.05.2016 n. 19460

¹⁹ Cass. Pen. sez. III, 15.07.2011 n. 28053

²⁰ Cfr., fra le altre, Cass., Sez. III, 22 settembre 2016, n. 39379).

²¹ Cfr. Cass. Pen. sez. III, 7.06.2016 n. 23368.

Come noto, infatti, la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli Enti, come introdotta dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, non include le fattispecie penal-tributarie nell'elenco dei relativi reati presupposto in cui, tuttavia, è stato inserito, con la legge 15 luglio 2009, n. 94, il delitto di associazione per delinquere, rispetto al quale, pertanto la normativa può essere applicata.

Ne deriva che, ove i reati associativi tributari siano stati commessi, sia pure dai soggetti che rivestano posizioni apicali, di rappresentanza, amministrazione o direzione, formali e/o di fatto dell'ente o da soggetti loro "subordinati", ma nell'interesse di questo, il delitto ex art. 416 CP conferirà titolo per la sequestrabilità, finalizzata a confisca per equivalente, dei beni dell'ente medesimo, nei limiti e agli effetti di cui al combinato disposto degli artt. 6 ("Soggetti in posizione apicale e modelli di organizzazione dell'ente") e 7 ("Soggetti sottoposti all'altrui direzione e modelli di organizzazione dell'ente") del D.Lgs. n. 231/2001.

Si segnalano, in tale contesto, a titolo puramente esemplificativo, alcuni interventi, anche recenti, della S.C., che ha ravvisato la sussistenza di una associazione per delinquere finalizzata alla commissione di più delitti di evasione fiscale nella condotta di un gruppo di soggetti che, organizzati stabilmente, secondo specifica distinzione dei ruoli, predisponavano documentazione sanitaria materialmente falsa, attestante spese sanitarie mai sostenute, e dunque relative ad operazioni inesistenti, apparentemente emessa da cliniche private, della quale numerosi contribuenti si avvalevano, presentando dichiarazioni di reddito a modello 730 fraudolente, per avere così indicato elementi passivi fittizi.²²

In altro caso, la S.C. ha confermato la misura cautelare degli arresti domiciliari disposta nei confronti di un commercialista, affermando che *"l'aver preso parte alla contestata associazione per delinquere, l'aver pianificato e realizzato un complesso progetto criminoso coinvolgente un numero consistente di società e di persone, l'aver perpetuato l'attività illecita per lungo tempo (dal 2006 al 2011) e l'aver lucrato ingenti capitali destinati all'Erario sono elementi che denotano la tendenza dell'odierno ricorrente e dei coindagati a compiere imprese delittuose con modalità strutturate e sofisticate, a commettere reati per finalità di indebito profitto, nonché ad avvalersi, nei propri intenti illeciti, del contributo fiduciario di altri soggetti parimenti intranei ad ambienti dediti a condotte di frode dell'azione fiscale"*.²³

Da ultimo, la S.C. ha affermato che delitto di associazione a delinquere finalizzata alla commissione di frodi fiscali è perfezionato anche nel caso in cui il reato-fine non venga realizzato da parte di tutti i membri del sodalizio criminale, in quanto *"l'affermazione di responsabilità per il reato di associazione a delinquere non presuppone la commissione dei reati-fine, essendo sufficienti l'esistenza della struttura organizzativa ed il carattere criminoso del programma, stante l'autonomia del reato associativo che perciò rimane perfezionato anche nell'ipotesi che i cosiddetti reati-fine non vengano realizzati da parte di tutti o anche soltanto di alcuno dei partecipanti al sodalizio criminale"*, posto che *"nell'ipotesi in cui l'imputato sia a conoscenza dell'esistenza del sodalizio e sia consapevole di contribuire, con la propria condotta, alla realizzazione del programma di delinquenza... è configurabile il reato di cui all'articolo 416 del Codice penale anche nel caso in cui la realizzazione dei reati fine sia rimasta a livello di meri atti preparatori ..."*.²⁴

²² Cass. Pen. sez. III, 17.04.2018 n. 17126, cit.

²³ Cass. Pen. sez. III, 5.06.2014 n. 23522.

²⁴ Cass. Pen. sez. III, 3 dicembre 2015, n. 47992.