

Per gli ermellini i dati dell'elenco clienti-fornitori non sono sufficienti a dimostrare il reato

Il sistema Cli.fo. non è prova C'è omessa dichiarazione solo se si quantifica l'evaso

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Per dimostrare la sussistenza del reato di omessa dichiarazione, non può bastare avvalersi dell'elenco clienti e fornitori presente nell'anagrafe tributaria: è quanto sostenuto dalla Corte di cassazione, terza sezione penale, con la sentenza n. 3163 depositata il 27 gennaio 2020, evidenziando, con una pronuncia a tutela del contribuente, come, per addivenire a una condanna ex art. 5, dlgs 74/2000, occorrono prove a sostegno del superamento della soglia.

Il caso. Nella vicenda sottoposta all'attenzione della Suprema corte, un imprenditore era imputato per plurimi reati tributari, ovvero per la violazione degli artt. 8 (nella ipotesi attenuata che era prevista fino al 2011, e ora è stata reintrodotta dalla recentissima riforma), 4 e 5, comma 1, dlgs 74/2000, per avere in tempi diversi, per la precisione per quanto attiene al primo reato contestato nel corso dell'anno di imposta 2006, per quanto attiene agli altri due nel corso degli anni di imposta, rispettivamente, 2007 e 2009, emesso in favore di due società commerciali fatture relative a operazioni inesistenti, indicato nella dichiarazione dei redditi elementi attivi inferiori a quelli effettivi e per avere omesso del tutto di presentare la dichiarazione annuale dei redditi.

Con la sentenza di primo grado era stato prosciolto per intervenuta prescrizione dall'imputazione relativa alla violazione dell'art. 8, dlgs 74/2000, mentre aveva riportato condanna per le altre due fattispecie. All'esito del secondo grado, la Corte di appello, respinte le eccezioni procedurali formulate dal ricorrente, aveva invece rilevato, da un lato, che la imputazione di cui alla violazione dell'art. 4, dlgs 74/2000 non aveva più rilevanza penale essendo l'ammontare della imposta evasa inferiore alla nuova soglia di punibilità; dall'altro lato, quanto alla restante imputazione, pur confermata la penale responsabilità dell'imputato aveva ridotto la pena irrogata a suo carico, portandola da anni 1 e mesi 10 di reclusione ad anni 1 e mesi 6 di reclusione.

Le doglianze dell'imputato. Con atto di impugnazione proposto dinanzi alla Suprema corte, il ricorrente

La sentenza per punti	
Il reato contestato	«Omessa dichiarazione» di cui all'art. 5, dlgs 74/2000, che «punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta essendovi obbligato una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro cinquantamila»
La questione al vaglio della Cassazione	L'imposta evasa può essere determinata solo avvalendosi dei dati contabili ricavabili attraverso la consultazione del sistema cosiddetto Cli.fo, e in particolare con il mero raffronto delle fatture emesse nei rapporti con clienti e con fornitori, senza considerare la incidenza di operazioni passive compiute nei confronti di soggetti non definibili quali fornitori in senso stretto o comunque in legittima assenza di emissione di fattura da parte di costoro?
La risposta della Cassazione	NO. L'ammontare dell'imposta evasa, e di conseguenza il superamento della soglia di punibilità per la sussistenza del reato, non può essere provato dall'elenco clienti e fornitori presente nell'anagrafe tributaria, ma è necessario dimostrare concretamente che la soglia di punibilità sia stata superata, tenendo conto anche di altri elementi

ora si doveva nuovamente del criterio di quantificazione della imposta evasa, atteso che questa era stata determinata solo avvalendosi dei dati contabili ricavabili attraverso la consultazione del sistema cosiddetto Cli.fo, e in particolare con il mero raffronto delle fatture emesse nei rapporti che aveva avuto con i suoi clienti e con i suoi fornitori, senza che fosse stata considerata

previdenziali, gli ammortamenti mobiliari ed eventualmente immobiliari, gli interessi passivi.

Il reato di omessa dichiarazione. Il reato circa la sussistenza del quale la Suprema Corte è stata chiamata a pronunciarsi è quello di cui all'art. 5, dlgs 74/2000, che sotto la rubrica «Omessa dichiarazione» punisce chiunque, al fine di evadere

la riforma innalza la pena, portando il minimo edittale da 1 anno e sei mesi a 2 anni di reclusione, e il massimo da 4 a 5 anni di carcere: ed è proprio quest'ultima modifica del massimo edittale ad avere risvolti pratici di non poco rilievo, se si considera che il codice di rito, all'art. 280 c.p.p., per i delitti per i quali sia prevista la pena della reclusione non inferiore nel massimo a cinque anni ammette la custodia cautelare in carcere.

La giurisprudenza precedente. Ciò detto, in punto di omessa dichiarazione, nonché di evasione totale accertata mediante elenco clienti e fornitori già con la sentenza n. 16454 del 2017 la Cassazione si è pronunciata sull'utilizzo ai fini probatori delle cosiddette denunce «Cli.fo» (clienti/fornitori) inviate dai fornitori e/o clienti dell'impresa stessa all'Agenzia delle entrate, e «supportate» dalla mancata giustificazione resa dal contribuente, il quale lamentava tuttavia che tali denunce non descriverrebbero i movimenti reali, ma solo i dati telematicamente registrati e presuntivamente quantificati.

Gli Ermellini respingendo il ricorso dell'imputato hanno affermato il principio di diritto secondo cui «l'elenco dei clienti e fornitori (sovrattutto se proveniente da imprese diverse da quella oggetto di verifica) costitui-

sce documento che legittima l'inversione dell'onere della prova a carico dell'evasore totale, essendo contrario alla logica ipotizzare che imprese, tutte diverse tra loro, possano aver indicato costi e ricavi inesistenti relativamente proprio all'identico cliente/fornitore».

Ciò detto, si ricorda che, se è puro vero che dinanzi ad evasore totale l'art. 55, dpr 26 ottobre 1972, n. 633, autorizza l'Amministrazione finanziaria a procedere all'accertamento dell'imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità (nel qual caso l'ammontare imponibile complessivo è determinato induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio e si determina un'inversione dell'onere della prova che grava sul contribuente), in ogni caso l'AE è tenuta alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito, a condizione che esse siano «emerse dagli accertamenti compiuti, ovvero siano state indicate e dimostrate dal contribuente» (Cass. 3995/2009; 25317/2014).

La decisione. La Corte di cassazione, con la sentenza in commento, ha abbracciato un percorso argomentativo volto a tutelare il contribuente in punto di determinazione dell'imposta evasa tramite accertamento induttivo.

La Suprema corte ha infatti rilevato che l'intera contestazione era fondata esclusivamente sui dati rinvenuti dal c.d. controllo incrociato, ossia dal riscontro dell'anagrafe tributaria e dai dati emergenti dal Cli.fo.

Tuttavia, l'effettivo ammontare dell'imposta evasa di importo superiore alla soglia di rilevanza penale, non risultava provato alla luce di ulteriori elementi: nel caso di specie, la Corte di appello, nonostante ci fosse stato uno specifico motivo di gravame da parte della difesa, non aveva fornito una effettiva motivazione, non essendo assolutamente comprensibile quale fosse la reale portata dimostrativa della espressione «controllo incrociato» utilizzata dalla Corte d'appello al fine di indicare la fonte probatoria della contestata evasione fiscale.

Da qui l'accoglimento del ricorso del contribuente e l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata.

© Riproduzione riservata



la incidenza di operazioni passive compiute nei confronti di soggetti non definibili quali fornitori in senso stretto o comunque in legittima assenza di emissione di fattura da parte di costoro.

In sostanza, ai fini della determinazione del reddito imponibile, non erano stati considerati tutti gli elementi passivi, volti ad abbattere il reddito medesimo, non documentati attraverso fatturazioni, quali i contributi

le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presentandosi obbligato una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro cinquantamila.

La norma è stata recentemente modificata dalla legge 157/2019 di conversione del decreto fiscale 124/2019, pubblicata in G.U. lo scorso 25 dicembre. Precisamente