

TI_GERICHTE 17.2008.16 vom 7. April 2010

TI Tribunale d'appello, 2010-04-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_17.2008.16

FR: TI_GERICHTE 17.2008.16 du 7 avril 2010

IT: TI_GERICHTE 17.2008.16 del 7 aprile 2010

Regeste

Falsità in documenti, sottrazione IVA: quando le due disposizioni si applicano in concorso perfetto? Divieto di nuove prove in sede di cassazione. Arbitrio. Presupposto del profitto fiscale illecito e necessità di una decisione della competente autorità in merito all'esistenza del credito fiscale

Erwägungen

E. 1

LIVA dipende dall'esistenza del credito fiscale stesso: "se non dovesse essere debitore dell'imposta, il contribuente non potrebbe neppure essere condannato per sottrazione di imposta ai sensi dell'art. 85 LIVA" (osservazioni, p. 3, pag. 2). A mente dell'PL 1, fino all'ottenimento di una decisione cresciuta in giudicato concernente la contestazione fiscale, il procedimento penale in sede di cassazione deve, dunque, rimanere sospeso (osservazioni, p. 5 e conclusioni, pag. 3).

E. 1.2

Alla richiesta di sospensione, il PP ha aderito con scritto 4 marzo 2009 mentre vi si è opposto il ricorrente secondo cui è irritato chiedere ad un'autorità estranea al procedimento in corso di procedere ad accertamenti che avrebbero dovuto, semmai, essere esperiti dal magistrato competente. Il ricorrente rileva, poi, che le osservazioni dell'PL 1 "avvalorano le tesi ricorsuali e le conclusioni del perito di parte, in particolare l'insussistenza dei presupposti oggettivi" del reato di sottrazione fiscale (cfr. scritto 24 marzo 2009).

E. 1.3

La domanda di sospensione presentata dall'PL 1 non può essere accolta. In sede di cassazione è, infatti, vietato mutare il materiale processuale che ha formato oggetto del primo giudizio: nuove prove non sono infatti ricevibili (Rep. 1973 pag. 240 consid. 7; CCRP, sentenza del 20 marzo 1989 in re P., consid. 1.2; del 18 febbraio 2000 in re F., consid. 1; del 26 aprile 2000 in re L., consid. 1; del 12 settembre 2000 in B., consid. 1, del 6 maggio 2003 in re R., consid. 2, del 18 agosto 2004 in re G. consid. 1; del 6 maggio 2003 in re R. consid. 2; del 24 maggio 2004 in re CFCG c. S.B.). Non essendo possibile sottoporre a questa Corte l'eventuale decisione dell'autorità fiscale, in quanto verrebbe emanata dopo la condanna in primo grado, la sospensione del presente procedimento al fine di permettere l'emanazione di tale decisione sarebbe priva di senso. Una decisione non potrebbe dunque, in forza del principio appena ricordato, essere presa in considerazione e assunta agli atti. Pertanto, la domanda di sospensione non può che essere respinta.

E. 2

Nel suo allegato, il ricorrente contesta che le prestazioni fatturate a _____ fossero soggette all'IVA e, pertanto, contesta la sua condanna già dal profilo dell'accertamento delle condizioni oggettive del reato.

E. 2.1

In relazione al presupposto concernente l'esistenza di un profitto fiscale illecito, il giudice di prime cure si è preliminarmente posto la questione di sapere se le prestazioni fornite dal ricorrente fossero soggette all'IVA, esaminando gli articoli di legge applicabili. Il primo giudice ha considerato, esaminando l'insieme delle prestazioni svolte da RI 1 per il cliente, che risulta "applicabile l'assoggettamento secondo il principio della situazione del luogo in cui si trova l'immobile", considerato che l'albergo _____ era "senza ombra di dubbio, l'obiettivo principale della transazione oltre che l'oggetto della consulenza, quindi l'elemento costitutivo, centrale ed indispensabile ai fini della prestazione fornita dall'accusato, in Svizzera" (sentenza impugnata, consid. 12-13, pag. 9). Di conseguenza, ha considerato le prestazioni fatturate come soggette all'IVA.

E. 2.2

Nell'applicare il principio del luogo di situazione dell'immobile (piuttosto che il principio del luogo di destinazione) e considerare dunque le prestazioni svolte a favore di _____ come soggette all'IVA, RI 1 ritiene che il primo giudice abbia accertato in modo arbitrario i fatti e applicato erroneamente il diritto. Contrariamente a quanto considerato dal giudice della pretura penale, "le prestazioni rese dal ricorrente sono comunque e fondamentalmente consulenze societarie e tributarie ed hanno a che vedere in modo meramente indiretto con l'acquisto di un immobile"; in relazione alle prestazioni fornite dal ricorrente il primo giudice non avrebbe operato alcun approfondimento, fondandosi unicamente sul documento riassuntivo che il legale ha presentato al cliente (ricorso, pag. 24). Per il ricorrente le prestazioni in questione non possono essere definite come "prestazioni relative o strettamente connesse all'acquisizione di un immobile", trattandosi invece di consulenze societarie e tributarie; considerarle soggette all'IVA a tale titolo significa svuotare completamente le norme applicabili del loro significato e della loro portata (ricorso, pag. 25).

E. 2.3

L'IVA è stata introdotta nel 1995 dall'Ordinanza del Consiglio federale del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) - fondata direttamente sulla Costituzione federale - sostituita a partire dal 1° gennaio 2001 dalla omonima Legge federale del 2 settembre 1999 (in seguito, LIVA 1999), applicabile ai fatti oggetto della presente vertenza, svoltisi nel 2001. Tale normativa è stata, a sua volta, abrogata dall'entrata in vigore, il 1° gennaio 2010, della nuova Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto del 12 giugno 2009 (in seguito, LIVA 2009). L'IVA consiste in un'imposta generale sul consumo riscossa in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione con deduzione dell'imposta precedente (art. 1 cpv. 1 LIVA 1999). La dichiarazione e il pagamento dell'imposta avvengono in base al principio dell'auto-tassazione (art. 46 seg. LIVA 1999; STF del 26 novembre 2004 inc. 6S.217/2004, consid. 3; sentenza della Corte I TAF del 19 marzo 2009, inc. A-3503/2007 e A-3504/2007, consid. 4.1; sentenza della Corte I TAF del 21 giugno 2007, inc. A-1405/2006, consid. 6.2, confermata con STF del 23 novembre 2007, inc. 2C_382/2007; Rivier/Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 167). Secondo questo principio, il contribuente è tenuto a dichiarare spontaneamente l'imposta e

l'imposta precedente all'PL 1. Responsabile dell'assoggettamento delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente, egli deve versare all'PL 1 l'imposta dovuta entro sessanta giorni dalla fine del periodo di rendiconto (al riguardo cfr. anche Commento del DFF dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994, pag. 41 segg.; STF del 26 novembre 2004 inc. 6S.217/2004, consid. 3; Corte I TAF, A-1591/2006, Sentenza del 10 settembre 2008; consid. 5.1; Rivier/Rochat, op. cit., p. 167). Sempre in base al principio dell'autotassazione, dal contribuente sottoposto all'imposta si pretende che faccia prova di una particolare conoscenza degli obblighi che gli incombono (sentenza della Corte I TAF del 10 settembre 2008, inc. A-1591/2006, consid. 5.1). In altre parole, il contribuente deve stabilire da solo il credito fiscale che lo riguarda ed egli è il solo responsabile dell'imposizione completa e esatta delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente (cfr. Commento del DFF dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994, p. 38). L'PL 1 non deve intervenire, ma stabilisce l'importo dell'imposta al posto del contribuente solo se questi non adempie ai suoi obblighi (sentenza della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 26 novembre 2004, inc. CRC 2004-062, consid. 3a). L'art. 52 LIVA 1999 prevede che l'PL 1 emana tutte le istruzioni e prende tutte le decisioni necessarie non espressamente riservate a un'altra autorità. In base all'art. 63 cpv. 1 LIVA 1999, l'PL 1 prende tutte le decisioni concernenti la riscossione dell'imposta, d'ufficio o su richiesta del contribuente. Ciò avviene, in particolare, se l'esistenza o l'entità del credito fiscale è contestata (lett. c), o se, in un caso specifico, s'impone o si richiede di determinare d'ufficio, a titolo preventivo, il debito fiscale (lett. f). Il cpv. 2 rinvia per il rimanente alle disposizioni della DPA. La DPA prevede che la competenza per la conduzione dell'inchiesta spetta all'amministrazione in causa, ma che nelle cause penali di competenza sia di quest'ultima, sia della giurisdizione federale o di quella cantonale, il Dipartimento preposto all'amministrazione interessata può ordinare la riunione del perseguimento penale nelle mani dell'autorità che sta già occupandosene, qualora sussista uno stretto legame oggettivo e questa autorità vi abbia acconsentito (art. 20 cpv. 1 e 3 DPA). Per quel che riguarda il procedimento giudiziario, la DPA prevede che il rinvio a giudizio è sospeso finché l'obbligo di pagamento o restituzione su cui si fonda il procedimento penale non è stato oggetto di una decisione passata in giudicato o non è stato riconosciuto mediante pagamento incondizionato (art. 73 cpv. 1 DPA). La legge è silente in merito al caso in cui non vi sia rinvio a giudizio da parte dell'amministrazione ma vi sia un decreto d'accusa emanato dalle autorità inquirenti cantonali a seguito della delega prevista all'art. 20 cpv. 3 DPA. Giusta l'art. 85 LIVA 1999, chiunque procura intenzionalmente a sé o ad altri un profitto fiscale illecito - in particolare sottraendosi all'imposta o ottenendo un'esenzione, un abbuono, un rimborso o una deduzione ingiustificati dell'imposta - è punito con la multa sino al quintuplo dell'importo d'imposta sottratta o del profitto illecito (cpv. 1). Il cpv. 3 dello stesso disposto prevede, invece, per chiunque procuri per negligenza a sé o ad altri un profitto fiscale illecito, la multa sino all'importo del profitto illecito (cpv. 3).

Nell'interpretazione della norma, va tenuto in considerazione il fatto che l'IVA è prelevata mediante una procedura di autotassazione e non nell'ambito di una procedura di tassazione mista, come nella Legge sull'imposta federale diretta, laddove il contribuente deve pagare l'imposta solo se esiste una decisione di tassazione (Hasler/Sautebin, *Droit pénal dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée*, Stämpfli 2007, p. 10-11). Nell'IVA, la procedura di tassazione non è chiusa da una decisione entrata in forza: l'PL 1 ha comunque il diritto di controllare in ogni tempo (nei limiti della prescrizione del credito fiscale) se il contribuente

ha proceduto ad una imposizione corretta. La realizzazione dell'infrazione di sottrazione d'imposta è dunque intimamente legata alla nascita del credito fiscale e alla sua esigibilità, indipendentemente da una pronuncia da parte dell'autorità (Hasler/Sautebin, op. cit., pag. 11). Dal punto di vista oggettivo, la sottrazione è già data quando il contribuente omette, intenzionalmente o per negligenza, di dichiarare all'PL 1 l'importo dovuto nei termini (GAAC 68.165, consid. 4f [Landgericht URI]).

E. 2.4

Nel caso concreto, come rilevato dall'PL 1 nelle sue osservazioni, una decisione sul debito fiscale di RI 1 fa difetto e l'autorità non si è mai pronunciata in relazione all'esenzione IVA delle prestazioni oggetto della nota d'onorario del 17 ottobre 2001. Con scritto 23 novembre 2006 (AI 104), il procuratore pubblico informava l'PL 1 che nei rendiconti 2001 di RI 1 non era stata notificata una nota professionale di fr. 250'000, mentre erano state notificate " altre tre note professionali parziali, dal contenuto errato " e domandava di " verificare se si tratta di mancata dichiarazione di prestazioni soggette ad IVA giusta l'art. 85 e segg. LIVA e, nell'evenienza positiva, se sia il caso di delegare la procedura al Ministero pubblico ". Con lettera del 7 dicembre 2006 (AI 105), l'PL 1 rispondeva che " la mancata imposizione all'IVA delle prestazioni secondo la nota professionale del 17 ottobre 2001 nonché gli errori figuranti nelle tre note professionali parziali del 3 maggio, 8 agosto e 23 ottobre 2001 possono in effetti costituire infrazioni di sottrazione o di messa in pericolo dell'imposta giusta l'art. 85 e segg. LIVA" . Intendendo perseguire tali infrazioni ma non volendo intralciare le indagini penali ancora in corso con l'apertura di una propria autonoma procedura penale e/o fiscale, l'PL 1 chiedeva al procuratore pubblico in che modo comportarsi nei confronti del contribuente, ritenuto come fosse necessario attivarsi per interrompere sia la prescrizione del credito fiscale sia la prescrizione del reato fiscale. In risposta, con scritto 11 dicembre 2006 (AI 106), il procuratore pubblico domandava all'PL 1 di interrompere la prescrizione del credito fiscale, informando nel contempo l'autorità federale che il procedimento penale " potrebbe venir chiuso con procedura di decreto d'accusa nel corso del primo trimestre 2007 per titolo di falsità in documenti e/o frode fiscale " e segnalando che " qualora intervenisse una delega a favore del Ministero pubblico, il procedimento potrebbe comprendere anche gli aspetti penali della sottrazione IVA ". L'PL 1 ha, dunque, preannunciato ad RI 1 una verifica IVA dello studio legale ex art. 62 LIVA 1999, interrompendo così la prescrizione del credito fiscale (cfr. scritto 19 dicembre 2006, AI 110). Infine, come detto, con decisione del 20 dicembre 2006 (AI 109), l'PL 1 ha deciso di autorizzare il ministero pubblico cantonale a " étendre la procédure pénale ouverte contre RI 1 à l'état de fait relatif à l'infraction aux art. 85 ss. LTVA ". Da nessuno di questi scritti né da altri atti del procedimento è possibile dedurre l'esistenza di una decisione dell'PL 1 in merito all'IVA dovuta dall'avv. RI 1, in particolare una decisione che sancisca il carattere imponibile delle prestazioni descritte nella nota professionale 17 ottobre 2001 e l'esistenza di un debito fiscale del contribuente. Una tale decisione, che l'PL 1 ammette di non avere mai reso, avrebbe dovuto del resto essere intimata ad RI 1 e avrebbe potuto essere oggetto di ricorso e di verifica giudiziaria. Non è noto se la verifica fiscale preannunciata dall'PL 1 con lo scritto 10 dicembre 2006 (che avrebbe dovuto aver luogo nel corso del 2007, cfr. AI 110) sia effettivamente avvenuta né quale sia stato il suo esito. Avendo il ricorrente esplicitamente contestato l'imposizione IVA della prestazione, non è evidentemente possibile fare astrazione da tale decisione. E' dunque corretto, come conclude l'PL 1 (e come risulta da un'applicazione analogica dell'art. 73 cpv. 1 DPA in relazione al rinvio a giudizio), che per verificare la sussistenza

dei presupposti dell'infrazione - l'esistenza di un profitto fiscale illecito, ovvero il pagamento di una imposta insufficiente - è ancora necessaria, in assenza di un'ammissione da parte dell'imputato, una decisione cresciuta in giudicato sull'esistenza del presunto debito fiscale.

E. 2.5

Posto che l'assenza di una decisione che accerta l'esistenza del credito fiscale - lacuna cui non si può ovviare in sede di cassazione - comporta l'impossibilità per il giudice penale di verificare l'esistenza del presupposto del profitto fiscale illecito, si deve forzatamente concludere che il ricorrente deve essere prosciolto dall'accusa di sottrazione fiscale ex art. 85 LIVA 1999. L'PL 1 non può, infatti, giustificare il fatto di non aver deciso in precedenza la questione adducendo che il credito fiscale oggetto della controversia è stato contestato " la prima volta in sede dibattimentale, poi in occasione del ricorso per cassazione " (osservazioni, pag. 3). In primo luogo, come già evocato, non risultano esistere ammissioni del ricorrente in merito all'esistenza e l'entità di un suo debito fiscale in relazione alla nota d'onorario in oggetto e non si vede, dunque, per quale motivo l'PL 1 abbia ritenuto di non dover decidere la questione o che essa " non dovesse essere (più) oggetto nell'ambito della procedura giudiziaria cantonale " (osservazioni, par. 1, pag. 2). Anche dopo la delega al Ministero pubblico del perseguimento del reato, l'PL 1 è stata infatti informata dei passi procedurali e giudiziari intrapresi: in particolare le sono stati intimati l'estensione dell'accusa, il decreto d'accusa, la trasmissione alla Pretura penale del decreto d'accusa a seguito dell'opposizione interposta, nonché la citazione al dibattimento, cui ha rinunciato a presenziare con scritto dell'8 febbraio 2008. Inoltre, la mancanza di una contestazione del credito fiscale prima del dibattimento non può essere imputata al ricorrente: egli è infatti venuto a conoscenza della sua incriminazione per un reato IVA solo in occasione dell'estensione dell'accusa, avvenuta in contemporanea con l'emanazione del relativo decreto d'accusa. Di conseguenza, egli non ha potuto esprimersi in merito al trattamento fiscale dell'onorario di fr. 250'000.- (da lui ritenuto esente in applicazione dell'art. 14 cpv. 3 lett. c LIVA 1999) né davanti all'PL 1, né durante l'inchiesta penale. In relazione al reato fiscale egli è stato, infatti, sentito la prima volta in sede dibattimentale, ove ha espresso le sue contestazioni, ribadite nel ricorso per cassazione. L'assenza di una decisione che stabilisce il credito fiscale non è, pertanto, da imputare all'accusato, in particolare non è imputabile ad una sua presunta contestazione tardiva ma, semmai, al modo in cui è stata condotta l'inchiesta. L'assenza di una decisione dell'PL 1 in merito al credito fiscale impedisce, come detto, all'autorità penale di verificare la sussistenza di un profitto fiscale illecito, presupposto oggettivo del reato ex art. 85 cpv. 1 LIVA 1999. Per questi motivi si rivelano superflui l'esame delle ulteriori censure ricorsali (prescrizione del credito, del reato, etc.) e l'analisi delle nuove disposizioni penali previste dalla LIVA 2009 al fine di individuare il regime più favorevole al ricorrente (lex mitior), RI 1 dovendo essere in ogni caso prosciolto dall'accusa di sottrazione fiscale ex art. 85 cpv. 1 LIVA 1999. Il gravame deve dunque essere analizzato unicamente con riferimento al reato di falsità in documenti in relazione all'allestimento delle note professionali 8 agosto 2001 e 23 ottobre 2001.

E. 3

Il ricorrente censura la condanna per falsità in documenti sotto diversi profili. In primo luogo, egli invoca la specialità del reato fiscale rispetto a quello di falsità in documenti giusta l'art. 251 CP, ritenendo arbitrario l'accertamento del primo giudice secondo cui con le fatture 8 agosto e 23 ottobre 2001 egli non intendeva ingannare solo le autorità fiscali.

E. 3.1

Nella sentenza impugnata il pretore ha accertato che le note spese sottodimensionate erano state confezionate da RI 1 “ non solo per trarre in inganno le autorità fiscali, ma anche per ingannare il cliente medesimo ” poiché l’ accusato ha ammesso che, in tal modo, intendeva “ evitare che posteriormente egli potesse chieder(gli) uno sconto ” (sentenza, consid. 7, pag. 7). Anche per questo motivo, dunque - continua il primo giudice - RI 1 ha fatto sottoscrivere al cliente la dichiarazione di scarico 17 ottobre 2001, aggiungendo a posteriori la dicitura “ sua nota professionale ”, ma ha nascosto la relativa fattura al fisco e al cliente. Secondo il giudice di prime cure, procedendo in tal modo l’ accusato si garantiva, da un lato, un cospicuo vantaggio fiscale e, dall’ altro lato, una prova a suo favore in caso di eventuali rivendicazioni e giochi al ribasso da parte di _____ (sentenza, consid. 7, pag. 7). Secondo il giudice di prime cure, il ricorrente “ si è quindi «costruito» una tesi difensiva fondata su documenti in parte inventieri e in parte modificati, per procurarsi delle «prove» da utilizzare a fini patrimoniali illeciti ”. Prove che “ servono a dimostrare che _____ gli avrebbe versato fr. 250'000.- come onorario, mentre invece aveva sempre ritenuto che le prestazioni fossero indicate in altri documenti (note spese e competenze)” - il cliente riteneva infatti che le note d’ onorario fossero solo quelle su carta intestata dello studio - “che erano in realtà fittizi (falsi nel contenuto) ” (sentenza, consid. 7, pag. 7). La sentenza impugnata accerta, inoltre, che le prove e le fatture sono state utilizzate dall’ accusato non solo nell’ allestimento dei rendiconti IVA e delle dichiarazioni d’ imposta ma anche nella causa civile ordinaria introdotta contro di lui da _____. La nota professionale in questione “ figura tra i documenti da lui prodotti in pretura civile (doc. 34): se la causa non fosse stata stralciata probabilmente anche il pretore avrebbe potuto essere ingannato ” (sentenza, consid. 7, pag. 7).

E. 3.2

Secondo il ricorrente, “ per prassi consolidata il reato tributario è ritenuto speciale rispetto a quello penale ” e di conseguenza “ la persecuzione diretta del reato penale viene esclusa se il falso è stato creato al solo scopo di indurre in errore l’ autorità fiscale ” (ricorso, par. 7, pag. 17-18). Pertanto - continua - egli andrebbe assolto dal reato di falsità, in quanto le note d’ onorario 8 agosto 2001 e 23 ottobre 2001 sono state allestite unicamente a scopi fiscali. Il ricorrente censura come manifestamente arbitrario l’ accertamento del primo giudice secondo cui le fatture in questione sono state confezionate per trarre in inganno non solo le autorità fiscali ma pure il cliente medesimo (ricorso, par. 7, pag. 15). In realtà - ed è nel suo misconoscimento che risiederebbe l’ arbitrio - il documento creato per “ evitare eventuali giochi al ribasso del cliente ” è la fattura del 17 ottobre 2001 - che è veritiera - e non le altre due note professionali cui si riferisce l’ accusa di falsità, che non sono state mai presentate al cliente così come quest’ ultimo ha espressamente dichiarato (ricorso, par. 7, pag. 16). Essendo volte unicamente ad ingannare il fisco - continua il ricorrente - le fatture in questione non possono essere considerate false ai sensi dell’ art. 251 CP. Sempre secondo il ricorrente, il giudice di prime cure è inoltre caduto in arbitrio nel ritenere che le due note di onorario in questione sono state confezionate da RI 1 per costruirsi una tesi difensiva e per procurarsi delle prove “ da utilizzarsi a fini patrimoniali illeciti ” poiché, così facendo, il pretore ha “ chiaramente confuso ” le suddette fatture con la dichiarazione di scarico del 17 novembre 2001 (ricorso, par. 7, pag. 16-17). A mente del ricorrente, è pure manifestamente insostenibile l’ accertamento secondo cui i documenti falsi servivano a dimostrare che il cliente gli aveva versato fr. 250'000.- di onorario: al contrario, le note in questione

servivano proprio a nascondere al fisco l'esistenza di tale versamento (ricorso, par. 7, pag. 17). Infine, arbitrario è pure sostenere che il giudice chiamato a dirimere la vertenza civile avrebbe potuto essere ingannato dai documenti, se non si fosse giunti ad una transazione: nel procedimento in questione non sono, infatti, mai state prodotte le due fatture fittizie in questione (ricorso, par. 7, pag. 17). Di conseguenza, la conclusione del primo giudice secondo cui le note d'onorario 8 agosto 2001 e 23 ottobre 2001 non sono state allestite unicamente a scopi fiscali è arbitraria.

E. 3.3

Giusta l'art. 251 CP, si ha falsità quando un soggetto di diritto, al fine di nuocere al patrimonio o ad altri diritti di una persona o di procacciare a sé o ad altri un indebito profitto, forma un documento falso o altera un documento vero, oppure abusa dell'altrui firma autentica o dell'altrui segno a mano autentico per formare un documento suppositizio, oppure attesta o fa attestare in un documento, contrariamente alla verità, un fatto di importanza giuridica, o fa uso, a scopo d'inganno, di un tale documento. Questa disposizione concerne sia documenti falsi o la falsificazione di documenti (falso materiale) sia documenti menzogneri (falso ideologico). Vi è falso ideologico se la realtà non corrisponde a ciò che è affermato nel documento; è menzognero il documento il cui contenuto non corrisponde alla realtà pur emanando dal suo autore apparente (DTF 126 IV 65 consid. 2a; STF dell'11 ottobre 2007, inc. 6B_334/2007). Nel caso del falso ideologico, non c'è inganno sulla persona dell'autore; semplicemente, ciò che l'autore dice non corrisponde al vero (Corboz, op. cit., n. 109 ad art. 251 CP). Nel caso del falso ideologico, la giurisprudenza non esige unicamente che ci si trovi in presenza di un documento ai sensi dell'art. 110 cpv. 4 CP, ma pretende che esso sia provvisto di un valore probatorio accresciuto, di una capacità particolare di convincere, di una garanzia speciale di veracità, di un'attitudine elevata a comprovare, di un carattere probante particolare (Corboz, op. cit., n. 119 ad art. 251 CP e riferimenti; DTF 129 IV 130; 131 IV 125). Il falso ideologico è una bugia scritta qualificata, che si distingue da una semplice allegazione unilaterale per la sua capacità di convincere (DTF 126 IV 65 consid. 2a pag. 68, 123 IV 61 consid. 5b pag. 64, 122 IV 332 consid. 2c pag. 339). La cosiddetta "menzogna scritta" trascende dunque in reato solo ove, dal profilo oggettivo, il documento goda di particolare credibilità per il valore che la legge gli conferisce (bilancio, conto predite o profitti, inventario: Corboz in: ZBJV 131/1995 pag. 551) o per la persona che lo ha redatto (la cui posizione è analoga a quella di un garante: funzionario, notaio, medico, architetto ecc.). Per quel che concerne il rapporto fra il reato di falsità in documenti ex art. 251 CP e i reati fiscali, recentemente il Tribunale federale ha avuto modo di confermare la sua giurisprudenza che prevede il concorso perfetto tra il reato fiscale e quello di diritto penale ordinario ove si dimostri che l'autore non perseguiva soltanto un vantaggio fiscale, ma si proponeva anche di utilizzare il documento falsificato in un ambito diverso da quello fiscale, o perlomeno accettava l'eventualità di un simile utilizzo (oggettivamente possibile) (DTF 133 IV 303, consid. 4.5; DTF 122 IV 25, consid. 3; 108 IV 27 consid. 3). Al contrario, colui che utilizza un falso unicamente per eludere delle norme fiscali e esclude un impiego del documento (benché oggettivamente possibile) in un ambito non fiscale deve essere giudicato unicamente sulla base del diritto penale fiscale (STF del 6 marzo 2000, inc. 6S.843/1999, consid. 2a). Il diritto penale ordinario in tal caso non è applicabile nemmeno in via sussidiaria (DTF 108 IV 27 consid. 1a; 81 IV 166, pag. 68). La giurisprudenza ha ritenuto che chi redige in modo inesatto il bilancio di una società anonima ne accetta di regola l'impiego non solo nei rapporti con le autorità fiscali, ma pure in ambito non fiscale. Dal fatto che il bilancio ha,

quale scopo di informare, non soltanto il fisco, ma i terzi interessati in generale sulla situazione finanziaria della società, va dedotto, infatti, l'autore accetta l'eventualità di un utilizzo non fiscale del documento (DTF 133 IV 303, consid. 4.6; DTF 122 IV 25, consid. 3). Non trova, per contro, applicazione l'art. 251 CP nel caso in cui, accanto ad un bilancio corretto, l'autore ne confezionasse uno menzognero, redatto unicamente a fini fiscali (DTF 122 IV 25, consid. 3c).

E. 3.4

Nel caso concreto, pur senza fare esplicito riferimento ai principi giurisprudenziali qui esposti, il giudice della pretura penale ha sanzionato sia il reato di sottrazione fiscale sia la falsità ex art. 251 CP, ritenendo che l'accusato non perseguiva soltanto un vantaggio fiscale ma si proponeva (o accettava l'eventualità, oggettivamente possibile) di utilizzare i documenti anche in un ambito diverso da quello fiscale. RI 1 è stato dunque condannato anche per falsità in documenti in quanto è stato ritenuto che, con la falsificazione delle due fatture in questione, egli non perseguiva unicamente un obiettivo fiscale ma voleva, in particolare, anche ingannare il giudice civile (ciò che ha potuto essere evitato unicamente a seguito della transazione che ha causato lo stralcio del procedimento) e soprattutto il cliente _____. Il giudice di prime cure ha, dunque, perfettamente compreso in quali casi le due norme penali si applicano in concorso perfetto. Resta, per contro, da chiarire se, come sostenuto dal ricorrente, il primo giudice ha accertato in modo arbitrario che l'accusato intendeva utilizzare i documenti in questione anche in ambiti non fiscali.

E. 3.5

Il ricorso per cassazione è, principalmente, un rimedio di diritto (art. 288 lett. a e b CPP) nella misura in cui l'accertamento dei fatti e la valutazione delle prove sono censurabili unicamente per arbitrio (art. 288 lett. c e 295 cpv. 1 CPP). Arbitrario non significa manchevole, discutibile o finanche inesatto, bensì manifestamente insostenibile, destituito di fondamento serio e oggettivo, in aperto contrasto con gli atti (DTF 135 V 2 consid. 1.3, pag. 4-5; 133 I 149 consid. 3.1 pag. 153; 132 I 13 consid. 5.1 pag. 17; 131 I 217 consid. 2.1 pag. 219; 129 I 173 consid. 3.1 pag. 178 con richiami) o basato unilateralmente su talune prove a esclusione di tutte le altre (DTF 118 Ia 28 consid. 2b pag. 30, 112 Ia consid. 3 pag. 371). Per motivare una censura di arbitrio non basta, dunque, criticare la sentenza impugnata, né contrapporre una propria versione dell'accaduto per quanto preferibile essa appaia, ma occorre spiegare perché un determinato accertamento dei fatti o una determinata valutazione delle prove siano viziati di errore qualificato. Secondo giurisprudenza, inoltre, per essere annullata una sentenza deve essere arbitraria anche nel risultato, non solo nella motivazione (DTF 135 V 2 consid. 1.3, pag. 5; 133 I 149, consid. 3.1 pag. 153; 132 I 13 consid. 5.1, pag. 17; 131 I 217 consid. 2.1, pag. 219; 129 I 8 consid. 2.1, pag. 9; 173 consid. 3.1, pag. 178).

E. 3.6

Il ricorrente censura a giusto titolo gli accertamenti di fatto del primo giudice, tutt'altro che aderenti alle risultanze istruttorie. Il primo giudice ha dedotto che RI 1 voleva ingannare il cliente dalla dichiarazione da lui resa in relazione ai "giochi al ribasso" di _____, e meglio dalla dichiarazione secondo cui egli ha confezionato il falso per evitare che questi gli domandasse uno sconto sull'onorario. Ora, come correttamente osservato dal ricorrente, quanto messo in atto per raggiungere questo scopo è la falsificazione della dichiarazione di scarico del 17 ottobre 2001. In questa dichiarazione, l'accusato, dopo essersi fatto

sottoscrivere dal cliente l'autorizzazione ad effettuare un versamento di fr. 250'000.- (senza precisare a chi sarebbero stati corrisposti e a che scopo), ha apposto il titolo "sua nota professionale". Con tale aggiunta il ricorrente intendeva garantirsi il pagamento dell'onorario di fr. 250'000.-, facendo apparire dal documento modificato che _____ era d'accordo e aveva avallato il pagamento dell'importo in questione: in tal modo il cliente non avrebbe potuto "giocare al ribasso", in quanto il documento attestava che egli si era dichiarato d'accordo sull'importo fatturato quale onorario. Il senso di tale spiegazione emerge chiaramente dalle dichiarazioni del ricorrente (verbale di interrogatorio RI 1 del 20 dicembre 2005, pag. 3, A4). Tuttavia, l'accusa di falsità relativa a tale documento è stata abbandonata dal procuratore pubblico con decreto del 4 settembre 2007 (AI 127, consid. 5: "occorre decretare l'abbandono del procedimento (...) per il reato di falsità in documenti in relazione alla nota professionale del 17 ottobre 2001 di fr. 250'000.- come pure per la dichiarazione di scarico di medesima data"). Inoltre, le note d'onorario fittizie dell'8 agosto e del 23 ottobre 2001 non possono - contrariamente a quanto ritenuto dal primo giudice - essere considerate ingannevoli nei confronti dell'avv. _____ che ha, del resto, dichiarato di non averle mai viste (verbale di interrogatorio _____ del 20 dicembre 2005, pag. 5, A5). Anche nell'ambito della rendicontazione al cliente, RI 1 ha indicato a _____ che l'onorario corrisposto per le prestazioni fornitegli ammontava a fr. 250'000.- (cfr. "rendiconto finanziario _____" allegato a lettera del 9 gennaio 2004, doc. AI 15 e doc. H del procedimento civile). La motivazione del giudice di prime cure, secondo cui l'accusato ha voluto (o ha accettato) un uso delle fatture 8 agosto e 23 ottobre 2001 in un ambito diverso da quello fiscale - ovvero nell'ambito dei rapporti di dare-avere derivanti dal contratto di mandato con il cliente - è quindi arbitraria poiché non vi è alcun riscontro in tal senso. In effetti, gli atti dimostrano, invece, che nell'ambito di tali rapporti l'accusato ha fatto uso di altra documentazione, la cui falsità non è in discussione nel presente procedimento. Per quel che concerne l'eventuale inganno del pretore di _____, la sentenza impugnata fornisce una motivazione che è pure in urto con la documentazione agli atti. Il giudice di prime cure ritiene che il doc. 34 prodotto in causa avrebbe potuto ingannare il giudice civile se la causa non fosse stata stralciata prima dell'emanazione della sentenza e da questa circostanza deduce che RI 1 intendeva fare un uso non solo fiscale delle fatture in questione. Tale documento corrisponde, tuttavia, alla dichiarazione di scarico del 17 ottobre 2001 intitolata "sua nota d'onorario" e riguardante il versamento di fr. 250'000.-, in relazione al quale non vi è alcuna accusa di falsità documentale visto il decreto d'abbandono del 4 settembre 2007 (AI 127). Delle due fatture incriminate, ovvero delle note professionali 8 agosto 2001 e 23 ottobre 2001, non vi è per contro traccia nell'incarto della pretura di _____ (richiamato agli atti del procedimento penale). Ciò è, peraltro, del tutto logico in quanto, a fronte di una petizione in cui _____ domandava la rifusione di fr. 250'000.- (importo rimanente di quanto lasciato in deposito sul conto clienti di RI 1 per l'affare _____), il ricorrente aveva interesse a dimostrare che tale somma corrispondeva al suo onorario e che nulla doveva essere restituito al cliente (mentre le due fatture fittizie esponevano un onorario totale di circa fr. 78'000.-). E, dunque, manifestamente insostenibile - e, perciò, arbitrario - l'accertamento secondo cui RI 1 ha voluto o ha accettato l'eventualità che le fatture 8 agosto 2001 e 23 ottobre 2001 venissero usate anche in sede civile e traessero in inganno il pretore incaricato del procedimento. Non vi è dunque alcun riscontro che permetta di concludere, come ha fatto il primo giudice, che RI 1 abbia preso in considerazione un impiego delle fatture 8 agosto 2001 e 23 ottobre 2001 in ambito non fiscale. Non risulta che

egli le abbia lasciate a libera disposizione di terzi (cfr. DTF 122 IV 25 consid. 3b/bb; 108 IV consid. 3b) né che le abbia inserite in una contabilità commerciale di una società (cfr. DTF 133 VI 303 consid. 4.6; 122 IV 25 consid. 2; non appare del resto che per il suo studio legale egli tenga una tale contabilità, avendo utilizzato nelle dichiarazioni fiscali agli atti i moduli fiscali per gli indipendenti senza contabilità commerciale, cfr. AI 14). La sentenza impugnata deve, pertanto, essere considerata arbitraria anche nel risultato e, in applicazione della giurisprudenza riguardante il concorso fra i reati di diritto fiscale e i reati di diritto penale ordinario, l'applicazione dell'art. 251 CP deve essere esclusa nel caso concreto. Di conseguenza, RI 1 deve essere prosciolto anche dall'imputazione relativa alla falsità in documenti senza che occorra vagliare le ulteriori censure sollevate nel suo gravame.

E. 4

In esito all'attuale sentenza, si giustifica di caricare gli oneri del ricorso allo Stato, che rifonderà a RI 1 un'indennità di fr. 1000.- a titolo di ripetibili (art. 9 cpv. 6 CPP). Per questi motivi, richiamata per le spese la tariffa giudiziaria, pronuncia: 1. Il ricorso è accolto. Di conseguenza, la sentenza impugnata è annullata e RI 1 è prosciolto dalle imputazioni di sottrazione d'imposta ai sensi dell'art. 85 cpv. 1 LIVA e di falsità in documenti. 2. Gli oneri processuali, consistenti in: a) tassa di giustizia fr. 1'000.- b) spese complessive fr. 200.- fr. 1'200.- sono posti a carico dello Stato, che rifonderà fr. 1'000.- a RI 1 per ripetibili. 3. Intimazione a:

P_GLOSS_TERZI Per la Corte di cassazione e di revisione penale La presidente La segretaria Rimedi giuridici Contro decisioni finali, contro decisioni parziali, contro decisioni pregiudiziali e incidentali sulla competenza e la ricusazione e contro altre decisioni pregiudiziali e incidentali (art. 90 a 93 LTF) è dato, entro trenta giorni dalla notificazione del testo integrale della decisione (art. 100 cpv. 1 LTF), il ricorso in materia penale al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, per i motivi previsti dagli art. 95 a 98 LTF (art. 78 LTF). La legittimazione a ricorrere è disciplinata dall'art. 81 LTF. Laddove non sia ammissibile il ricorso in materia penale è dato, entro lo stesso termine, il ricorso sussidiario in materia costituzionale al Tribunale federale per i motivi previsti dall'art. 116 LTF (art. 113 LTF). La legittimazione a ricorrere è disciplinata in tal caso dall'art. 115 LTF.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.