

SP

SISTEMA
PENALE

FASCICOLO

9/2023

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Maserà, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

COMITATO SCIENTIFICO (REVISORI) Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Teresa Bene, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Francesca Biondi, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Alessandra Galluccio, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Nicola Triggiani, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Maria Chiara Ubiali, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vighi, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

REDAZIONE Francesco Lazzari, Giulia Mentasti (coordinatori), Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Cecilia Pagella, Tommaso Trincherà

Sistema penale (SP) è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili). La licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

Peer review I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Modalità di citazione Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen. (o SP)*, 1/2023, p. 5 ss.

REATI TRIBUTARI E FATTURE PER OPERAZIONI “GIURIDICAMENTE INESISTENTI”: TRA INESISTENZA OGGETTIVA E OPERAZIONI SIMULATE

di Alice Tadiotto

Lo scritto analizza la questione relativa alla rilevanza penale delle fatture per operazioni qualificate come “giuridicamente” inesistenti e sviluppa una disamina dell’orientamento interpretativo, formatosi già nella vigenza della legge n. 516/1982, in forza del quale si afferma la diretta riconducibilità di tali fatture alla fattispecie di “dichiarazione fraudolenta mediante uso di false fatture” sanzionata dall’art. 2 d.lgs. n. 74/2000.

Procedendo ad una analisi delle più recenti modifiche normative che hanno interessato, sia la fattispecie di cui all’art. 2 d.lgs. n. 74/2000, sia quella di cui al separato reato di “dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici” previsto all’art. 3 d.lgs. n. 74/2000, lo scritto si pone in posizione critica rispetto all’opzione interpretativa seguita dalla giurisprudenza e propone una differente soluzione alla questione analizzata.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Le “operazioni giuridicamente inesistenti” nel vigore della l. n. 516/1982. – 3. Le novità introdotte con il d.lgs. n. 74/2000. – 4. La perdurante incertezza con riferimento alla nozione di operazioni “inesistenti”... – 5. ... e di elementi passivi fittizi. – 6. Le riforme del 2015. – 7. Gli elementi passivi fittizi come elementi passivi inesistenti. – 8. Le operazioni oggettivamente inesistenti come operazioni inesistenti *in rerum natura*. – 9. La rilevanza penale delle operazioni giuridicamente inesistenti. – 10. Conclusioni.

1. Premessa.

Nella disciplina del diritto penale tributario occupano un rilievo centrale i reati di frode fiscale, con riferimento ai quali, nel corso degli anni, sono state sollevate molteplici questioni interpretative.

Di particolare interesse – anche per il rilievo pratico-applicativo che ha assunto in tempi recenti – è la questione relativa alla rilevanza penale dei casi di inesistenza c.d. “giuridica” dell’operazione, ovvero dei casi di operazioni in concreto realmente effettuate, ma che vengono indicate in fattura con una qualificazione giuridica diversa da quella ritenuta corretta.

La questione, da sempre problematica, si presentava, soprattutto in passato, con riferimento a contratti simulati di *leasing* finalizzati a dissimulare un sottostante reale rapporto di mutuo. Più di recente, il tema si è posto con riferimento a contratti di prestazioni d’opera dissimulati da fittizi contratti di appalto. In siffatte circostanze la giurisprudenza prevalente ritiene che le operazioni siano “inesistenti” e quindi penalmente rilevanti ai sensi dell’art. 2 o dell’art. 8 d.lgs. n. 74/2000 (a seconda ovviamente che il soggetto attivo sia l’utilizzatore ovvero l’emittente).

Le difficoltà interpretative sono legate anche alla necessità di determinare in termini precisi concetti molto tecnici e tutt'altro che univoci quali quelli di operazioni inesistenti, di elementi passivi fittizi e, più di recente, di “operazioni simulate” costituzionale.

2. Le “operazioni giuridicamente inesistenti” nel vigore della l. n. 516/1982.

Il problema delle conseguenze punitive della fatturazione per operazioni “giuridicamente” inesistenti si era posto già nel vigore della l. n. 516/1982¹.

¹ La l. n. 516/1982, composta da 35 articoli, era suddivisa in due titoli: il primo comprendente le disposizioni incriminatrici e alcune norme strumentali di natura processuale; il secondo avente ad oggetto la disciplina del «condono». Al titolo primo erano contemplate le nuove ipotesi criminose. Più precisamente, erano configurati come reati contravvenzionali: l'omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e dell'IVA (art. 1, comma 1), l'omessa fatturazione e annotazione di corrispettivi ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA (art. 1, comma 2, n. 1 e n. 2), l'infedele dichiarazione dei redditi (art. 1, comma 2, n. 3), l'omessa o irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie (art. 1, comma 6), l'omessa, insufficiente o infedele dichiarazione di sostituto d'imposta (art. 2, comma 1, n. 1, n. 2 e n. 3) e l'omessa annotazione di stampati per la compilazione di documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o di ricevute fiscali (art. 3, comma 2). Erano invece configurati come delitti: l'omesso versamento di ritenute di acconto (art. 2, comma 2), la stampa o forniture senza autorizzazione di stampati per la compilazione di documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o di ricevute fiscali e l'acquisto, detenzione o uso di stampati irregolari (art. 3, comma 1), il rilascio o utilizzazione di documenti contraffatti o alterati (art. 4, comma 1, n. 1), la distruzione o occultamento di scritture e documenti contabili (art. 4, comma 1, n. 2), il rilascio o utilizzazione di documenti ideologicamente falsi da allegare alla dichiarazione dei redditi (art. 4, comma 1, n. 3), la falsa indicazione dei nomi dei percipienti negli elenchi nominativi o nella dichiarazione di sostituto di imposta (art. 4, comma 1, n. 4), l'emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti o recanti l'indicazione dei corrispettivi o dell'IVA in misura superiore a quella reale o l'indicazione di nomi diversi da quelli veri (art. 4, comma 1, n. 5), il rilascio o uso di certificati di sostituto d'imposta con indicazione di somme diverse da quelle effettivamente corrisposte (art. 4, comma 1, n. 6), nonché la dissimulazione di componenti positivi o simulazione di componenti negativi di reddito di lavoro autonomo o d'impresa (art. 4, comma 1, n. 7). Negli articoli successivi erano poi disciplinati alcuni istituti sia di carattere sostanziale che processuale. Per un commento sul tema senza pretesa di esaustività si veda A. TRAVERSI, *I nuovi reati tributari*, Milano, 1983; L. STORTONI, *La nuova disciplina dei reati tributari*, in *Giur. comm.*, 1983, I, pp. 343 ss.; M. ROMANO, *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, I, pp. 741ss.; P. NUVOLONE, *Il nuovo diritto penale tributario*, in *Indice penale*, 1984, pp. 449 ss.; F. TAGLIARINI, *I delitti in materia tributaria (artt. 2, 3 e 4 legge 7 agosto 1982, n. 516)*, in *Indice penale*, 1984, pp. 14 ss.; T. PADOVANI, *Itinerari della riforma penale tributaria*, in *L.P.*, 1984, p. 297 ss.; G. D'AVIRRO – U. NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984; F. LEMME, *La frode fiscale*, Napoli, 1984; A. FURGIUELE, *Osservazioni sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, p. 143; A. LANZI, *Lezioni di diritto penale tributario – Parte generale*, Parma, 1985; E. DI NICOLA – G. FLORA – C.F. GROSSO – M. NOBILI – T. PADOVANI, *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1986; G. SERAO – S. PICCIOLI, *La disciplina della frode fiscale*, Padova, 1990; B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 1987; R. RAMPIONI, *La fattispecie di frode fiscale*, in *Problemi di diritto penale tributario*, Milano, 1990; G. DE VERO, *Emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti ideologicamente falsi*, in G. FIANDACA – E. MUSCO (a cura di), *Problemi di diritto penale tributario*, Milano, 1990; P. DELL'ANNO – R. TITO, *I reati tributari in materia di imposte dirette e I.V.A.*, Milano, 1992; R. BRICCHETTI – L. DE RUGGIERO, *I reati tributari*, Milano, 1995; A. PERINI, *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1999.

I problemi interpretativi erano sorti principalmente con riferimento alla fattispecie di frode fiscale di cui all'art. 4, comma 1, lettera d) (prima della modifica intervenuta con la l. n. 154/1991 corrispondeva all'art. 4, comma 1, n. 5)².

Tra le varie ipotesi di frode fiscale contemplate nella legislazione previgente questa era sicuramente la più rilevante, anche a causa della frequenza con cui il fenomeno della falsa fatturazione si presentava nella pratica³.

La condotta tipica della fattispecie *de qua* consisteva nell'“emettere” o “utilizzare” fatture o altri documenti falsi. Le ipotesi di falsità ivi contemplate riguardavano: l'inesistenza totale o parziale dell'operazione attestata nel documento, l'indicazione di corrispettivi o di Iva in misura superiore al reale, ovvero l'indicazione di nominativi diversi rispetto a quelli dei soggetti protagonisti dell'operazione imponibile⁴.

In questo quadro, nessuna questione si era posta in via interpretativa sulla sicura configurabilità del reato nel caso di inesistenza oggettiva dell'operazione, cioè nel caso in cui un'operazione non si fosse mai verificata in *rerum natura*⁵.

Allo stesso modo, nessun dubbio era stato sollevato con riferimento ai casi in cui la divergenza tra quanto avvenuto e quanto rappresentato non fosse assoluta, ma relativa ad una parte soltanto dell'operazione: era il caso in cui l'operazione si fosse effettivamente svolta tra i soggetti indicati nel documento, ma per importi diversi e superiori rispetto a quelli dichiarati.

Maggiori contrasti si erano invece registrati, sia in dottrina, che in giurisprudenza, sia nei casi di “inesistenza soggettiva”⁶, nei quali cioè l'operazione si era effettivamente svolta, ma tra soggetti diversi da quelli dichiarati, sia nei casi di “simulazione relativa” dell'operazione, nei quali cioè, attraverso il documento, si faceva risultare un negozio diverso da quello effettivamente concluso.

Per quanto di rilievo in questa sede, in quest'ultimo caso, una parte della dottrina escludeva che, nel caso in cui la fattura o il documento si riferissero ad un negozio

² Questo articolo sanzionava «*chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o indebito rimborso a terzi: [...] d) emette o utilizza fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti o recanti l'indicazione dei corrispettivi o dell'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale; ovvero emette o utilizza fatture o altri documenti recanti l'indicazione di nomi diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita l'identificazione dei soggetti cui si riferiscono*».

³ V. in questo senso T. PADOVANI, *La frode fiscale*, in E. DI NICOLA – G. FLORA – C.F. GROSSO – M. NOBILI – T. PADOVANI, *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, cit., p. 246.

⁴ A. TRAVERSI, *I nuovi reati tributari*, cit., p. 118, il quale sottolineava che in questa fattispecie, per la sussistenza del reato, occorre che l'azione fosse astrattamente idonea a determinare l'evento consistente nell'attitudine della falsificazione ad ingannare o, nell'ipotesi di falsificazione di fatture o altri documenti con l'indicazione di nomi diversi da quelli veri, consistente nel fatto che risultasse impedita l'identificazione di soggetti. Per cui ogni volta che la falsità fosse stata macroscopica e quindi idonea a determinare il predetto evento di pericolo per la pubblica fede, avrebbe dovuto essere ugualmente esclusa la punibilità del fatto.

⁵ P. DELL'ANNO – R. TITO, *I reati tributari in materia di imposte dirette e I.V.A.*, cit., p. 551.

⁶ Per un approfondimento dei contrasti che si erano creati in dottrina e giurisprudenza nel corso della vigente disposizione si rimanda a P. DELL'ANNO – R. TITO, *I reati tributari in materia di imposte dirette e I.V.A.*, cit., p. 551.

diverso da quello in essi rappresentato, questo potesse qualificarsi come inesistente, poiché, pur essendo diverso da quello realmente effettuato, «di un negozio a simulazione relativa (quale sarebbe appunto il negozio risultante dalla fattura, rispetto al negozio simulato realmente intercorso tra le parti) non si può certo dire che sia giuridicamente inesistente; al contrario, si tratta di un negozio semplicemente annullabile»⁷.

In senso opposto, invece, altri autori facevano rientrare in questa previsione normativa tutti i casi di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale⁸.

Questa diversa linea interpretativa era condivisa dalla giurisprudenza pressoché prevalente, la quale, muovendo dalla *ratio* della norma incriminatrice e aderendo all'orientamento formatosi già nella vigenza dell'art. 50 D.p.r. n. 633 del 1972⁹, considerava operazione almeno in parte inesistente quella che dalla documentazione contabile appare effettuata per un titolo giuridico ed una causa negoziale diversa da quella della realtà storica degli avvenimenti¹⁰.

⁷ T. PADOVANI, *La frode fiscale*, cit., p. 255. Secondo l'autore in queste circostanze non doveva escludersi necessariamente il rilievo penale del documento, potendo quest'ultimo essere ricondotto ad una diversa ipotesi di falsità (ad esempio, come forma di simulazione di componenti negativi, o di dissimulazione di componenti positivi, riconducibile al n. 7 dell'art. 41. 516/1982). In questo senso v. anche I CARACCIOLI, *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bologna, 1992, pp. 95 ss.; R. BRICCHETTI – L. DE RUGGIERO, *I reati tributari*, cit., p. 230; A. PERINI, *Elementi di diritto penale tributario*, cit., p. 175 ss.

⁸ A. TRAVERSI, *I reati tributari in materia di imposte dirette e iva*, cit. p. 481 v. anche B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, cit., p. 132.

⁹ Articolo abrogato dal d.l. 10 luglio 1982, n.429, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 1982, n.516; di seguito il testo della norma: «Chi si sottrae al pagamento dell'imposta dovuta nel corso di un anno solare per un ammontare superiore a lire cento milioni, salve le disposizioni degli articoli precedenti, è punito con la reclusione da uno a cinque anni e con la multa dalla metà al doppio dell'imposta non versata. Chi nel corso di un anno solare consegue un indebito rimborso per un ammontare superiore a lire cinquanta milioni, indipendentemente da quanto stabilito negli articoli precedenti, è punito con la reclusione da uno a cinque anni e con la multa dalla metà al doppio del rimborso conseguito, salvo che il fatto costituisca reato più grave. Nelle ipotesi di cui ai commi precedenti e fuori dei casi di concorso nei reati ivi previsti, chi ha sottoscritto la dichiarazione annuale è punito con l'arresto fino a sei mesi o con l'ammenda da lire cinquecentomila a lire cinque milioni. Chi emette fatture per operazioni inesistenti o indica nelle fatture i corrispettivi e le relative imposte in misura superiore a quella reale è punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa da lire centomila a lire un milione. La stessa pena si applica a chi annota nel registro di cui all'art. 25 fatture inesistenti o relative ad operazioni inesistenti o recanti le indicazioni dei corrispettivi o delle imposte in misura superiore a quella reale. La condanna importa, per i reati previsti nei commi primo e secondo, per un periodo di tre anni, l'interdizione e l'incapacità previste negli articoli 28 e 30 del codice penale e nell'art. 2641 del codice civile, nonché la cancellazione, per lo stesso periodo, dall'albo nazionale dei costruttori e dagli albi o elenchi dei fornitori delle pubbliche amministrazioni. Le stesse pene accessorie possono essere applicate provvisoriamente durante l'istruzione o il giudizio, a norma dell'art. 140 del codice penale».

¹⁰ Nel senso di ricondurre alla nozione di operazioni inesistenti ogni divergenza tra la realtà effettiva e quella documentale v. Cass. pen., sez. III, 17 giugno 1982, in *Cass. pen.*, 1984, p. 173. In questo senso si era espresso anche *ex multis* Trib. Tortona, 13 ottobre 1988, in *Rivista Penale*, 1988, p. 879 precisando che «se scopo delle norme in oggetto è quello di consentire la ricostruzione anche analitica dei flussi di reddito attraverso la possibilità di un controllo sui movimenti patrimoniali delle imprese, è evidente che la documentazione contabile deve essere ispirata a principi di trasparenza e di aderenza alla realtà effettiva degli affari cui si riferisce. Dunque, deve reputarsi che rifletta un'operazione inesistente, o quanto meno inesistente in parte, la fattura che mostra come avvenuta una prestazione al posto di un'altra ed indichi come intercorso un

A ben vedere, quest'ultimo orientamento – che, come visto, riconduceva alla nozione di operazione inesistente qualsivoglia tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale – nel vigore della precedente formulazione poteva trovare più di una giustificazione. In primo luogo, perché la disciplina contenuta nella legge del 1982 era priva di una norma definitoria in grado di orientare l'attività dell'interprete: mancava infatti una norma analoga a quella oggi contemplata nell'art. 1 d.lgs. n. 74/2000. Ancora, la suddetta impostazione poteva essere ritenuta in linea con la *ratio* che aveva spinto il legislatore del 1982 a modificare la normativa penale-tributaria. Come noto, infatti, con la l. n. 516/1982 il legislatore era intervenuto nella disciplina dei reati tributari con l'intento di eliminare ogni ostacolo pregiudiziale all'esercizio dell'azione penale (c.d. "pregiudiziale tributaria")¹¹, optando per svincolare le ipotesi delittuose contenute nella norma che tende a reprimere la "frode fiscale" dalla effettiva evasione di imposta e prevedendo come reato condotte formali e prodromiche all'evasione¹². Il disvalore del fatto era stato così ancorato al mero pericolo di evasione e la rilevanza penale era stata estesa anche a mere condotte prodromiche all'evasione stessa¹³. L'oggetto della tutela nei reati contemplati dalla l. 516/1982 era stato così individuato nel «*corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale, in relazione ai presupposti documentali che il contribuente è tenuto a formare, fornire e utilizzare*»¹⁴.

In un questo quadro, dunque, poteva trovare una effettiva razionalità interpretativa l'impostazione della giurisprudenza di legittimità, seguita anche da una parte della dottrina, che riconduceva nell'alveo applicativo dell'art. 4 ogni tipo di difformità (sia di ordine oggettivo che di ordine soggettivo) fra l'assetto contrattuale

rapporto diverso per titolo e causa da quello effettivo».

¹¹ Secondo la quale l'azione penale non poteva essere intrapresa se prima non fosse stato definito l'accertamento tributario.

¹² In questo senso tra gli altri P. DELL'ANNO – R. TITO, *I reati tributari in materia di imposte dirette e I.V.A.*, cit., p. 512. Secondo quanto sostenuto da C.F. GROSSO, *Commento al D.l. 10 luglio 1982, n. 429*, in *Legislazione Penale*, 1983, p. 30, il legislatore aveva creato una «serie di reati di pericolo ruotanti, questa volta, attorno all'elemento della frode». Nella relazione governativa al D.l. n. 429/1982 si precisava che le nuove fattispecie criminose «sono costruite in modo da esaurire tutte le più gravi ipotesi di reati tributari, assorbendo, se così può dirsi, anche quella di "evasione", riguardo alla quale si era generalmente riconosciuta l'opportunità della permanenza della regola della pregiudiziale, facendo sì che assumano un ruolo centrale quei comportamenti legati a fatti storici di facile accertamento, aventi carattere di necessaria strumentalità o propedeuticità rispetto al fattore di evasione». Si era altresì precisato che sul piano della tecnica legislativa questo intento di ancorare il disvalore del fatto al mero pericolo di evasione, aveva imposto una maggiore frammentazione ed articolazione delle condotte per potere descrivere in maniera più compiuta i comportamenti rilevanti.

¹³ Cfr. L. CONTI in F. ANTOLISEI, *Manuale di dir. pen., Leggi complementari*, 5° ed., modificata ed integrata a cura di L. CONTI, 1985, Milano, pp. 659 ss.

¹⁴ T. PADOVANI, *La frode fiscale*, cit., p. 193. Si rilevava inoltre come una tale tecnica legislativa risultava in contrasto rispetto il principio di offensività e la funzione garantistica che il bene giuridico era destinato a svolgere rispetto all'esercizio della potestà punitiva. Secondo altri il bene giuridico tutelato dalla fattispecie incriminatrice doveva essere individuato nella «trasparenza fiscale» cfr. al riguardo F. GALLO, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. comm.*, 1984, p. 300; nello stesso senso v. anche R. RAMPIONI, *La fattispecie di frode fiscale*, cit., p. 150. Da ultimo secondo F. LEMME, *La frode fiscale*, cit., p. 89, il bene giuridico doveva coincidere con la «stessa esplicitazione in concreto della potestà di imposizione, riguardata nei vari momenti del procedimento impositivo».

effettivamente perseguito dai contraenti e quello desumibile dalla certificazione allo scopo emessa.

3. Le novità introdotte con il d.lgs. n. 74/2000.

Del tutto differente è l'assetto delineato dal legislatore del 2000.

Come noto, con il d.lgs. n. 74 del 2000 il legislatore è intervenuto sulla disciplina dei reati tributari riformandone l'intera struttura. Questa riforma si era resa necessaria per superare le carenze della legge n. 516 del 1982, il cui assetto si era rilevato particolarmente deludente sotto il profilo dei risultati pratici: il vasto campo di presunzioni, violazioni formali, reati prodromici perseguenti atti soltanto preparatori, non era riuscito a porsi come deterrente efficace al fenomeno dell'evasione¹⁵.

Il legislatore con la legge delega n. 205 del 1999 ha così posto l'accento sull'esigenza di assumere «*come obiettivo strategico, quello di limitare la legge penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione alle violazioni meramente "formali" e "preparatorie"*»¹⁶.

Distanziandosi dalla legislazione precedente, con il d.lgs. n. 74 del 2000 si è voluto definitivamente ricondurre la materia dei reati tributari nell'ambito del diritto penale orientato alla tutela dei beni giuridici ed ispirato alla "*extrema ratio*" di tutela, ancorando la sanzione penale all'offesa degli interessi connessi al prelievo fiscale¹⁷. Questa necessità ha condotto ad una precisa scelta di politica criminale: «*concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e "definitivo" dell'evasione d'imposta*»¹⁸.

In questa prospettiva, le fattispecie introdotte con il d.lgs. n. 74/2000 sono state incentrate nel momento dichiarativo e fanno riferimento all'evasione come momento essenziale del disvalore penale.

Lungo la direttrice di politica criminale così tracciata, il legislatore ha individuato delle fattispecie delittuose incentrate sulla violazione dell'obbligo di completa e veridica esposizione delle componenti qualitative e quantitative che determinano la base imponibile per l'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto¹⁹.

¹⁵ Cfr. F. ROMANO, in F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto Penale, Leggi Complementari, I reati fallimentari, tributari, ambientali e dell'urbanistica*, (a cura di C.F. GROSSO), Milano, 12 ed., 2008, p. 404. Secondo E. MUSCO, *Diritto penale tributario*, Milano, 2002 questa riforma ha costituito un passaggio di grande rilevanza teorica e di significativa importanza pratica nel panorama delle scelte di politica criminale compiute nel nostro Paese negli ultimi due lustri.

¹⁶ Relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

¹⁷ In questo senso, tra gli altri, si sono espressi anche U. NANNUCCI – A. D'AVIRRO, *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, p. 35.

¹⁸ U. NANNUCCI – A. D'AVIRRO, *La riforma del diritto penale tributario*, cit., p. 35.

¹⁹ V. A. MANGIONE, in E. MUSCO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 4.

4. Le perdurante incertezza con riferimento alla nozione di operazioni “inesistenti”...

Nonostante queste novità di ordine sistematico, la riforma dei reati tributari operata con il d.lgs. n. 74 del 2000 non ha sopito i dubbi interpretativi che si erano posti con riferimento ai casi di “simulazione relativa”.

In particolare, la questione si è posta con riferimento alla nozione di “operazione inesistente” contenuta negli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 74/2000.

Nell’assetto delineato dal legislatore del 2000, le condotte di utilizzazione e di emissione di fatture relative a operazioni inesistenti non sono più racchiuse in un’unica fattispecie incriminatrice, ma sono previste rispettivamente all’art. 2, “Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, e all’art. 8 “Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” del d.lgs. n. 74/2000²⁰.

Mentre l’art. 2 punisce «*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*», l’art. 8 sanziona chi, al fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, «*emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*».

In entrambi i casi le fatture o gli altri documenti costituiscono oggetto materiale del reato se ed in quanto si riferiscano ad operazioni “inesistenti”. Ancorché il concetto di inesistenza sia stato in parte mutuato dall’art. 4, primo comma, lett. d), il legislatore nel d.lgs. n. 74/2000 ha adottato una diversa tecnica normativa, utilizzando nelle singole norme incriminatrici espressioni tecniche di natura sintetica, che vengono poi specificate in una norma definitoria, posta nella parte iniziale del provvedimento legislativo²¹.

Come precisato dalla stessa relazione ministeriale, infatti, l’art. 1 «*è dedicato alle norme definitorie, volte a fornire opportuni chiarimenti in ordine alla valenza dei termini impiegati nei titoli successivi, nella duplice ottica di prevenire dubbi interpretativi e di rendere più asciutta e meglio leggibile, grazie all’uso di espressioni contratte, la formulazione dei singoli prescritti normativi*».

Per questa ragione, per una corretta ricostruzione esegetica della nozione di “operazione inesistente”, è necessario prendere le mosse da quanto specificato dall’art. 1 lett. a), dove si precisa che per “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” devono intendersi «*le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che*

²⁰ C.M. PRICOLO, *Art. 2*, in I. CARACCIOLI – A. GIARDA – A. LANZI (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, p. 81. Secondo l’Autore l’art. 2 «assume un ruolo, al tempo, di introduzione e di simbolo della filosofia riformatrice, con l’abbandono dell’illecito prodromico e con lo spostamento dell’attenzione alla dichiarazione annuale rilevante ai fini fiscali». La fattispecie di cui all’art. 2, infatti, assorbe la frode fiscale per utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti. Permane invece, in via autonoma il corrispondente delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, già disciplinato dalla legge del 1982 con lo stesso art. 4, comma 1, lett. d) che puniva l’utilizzazione.

²¹ R. ZANOTTI, *Emissione di fatture per operazioni inesistenti*, in E. MUSCO, *Diritto Penale Tributario*, cit., p. 179.

indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi».

Questa definizione, pur richiamando i risultati dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale compiuta in ordine alle fattispecie di cui alla lettera d) dell'art. 4, riscrive ai fini definitivi la norma, riconducendo alla nozione di operazione inesistente tre diverse ipotesi di falsità ideologica²²: l'inesistenza oggettiva, totale o parziale, dell'operazione, la sovrapproduzione e l'inesistenza soggettiva dell'operazione stessa.

L'inesistenza oggettiva dell'operazione attiene sia a situazioni nelle quali la parti abbiano documentato operazioni mai poste in essere e siano quindi inesistenti *in rerum natura*²³, sia a casi nei quali le parti abbiano registrato solo in maniera parziale l'operazione effettuata. La sovrapproduzione si realizza quando le fatture, ancorché emesse a fronte di operazioni realmente effettuate, espongano l'importo dei corrispettivi o dell'IVA in misura superiore a quella reale²⁴. L'inesistenza soggettiva si configura invece nel caso in cui la fattura, nell'attestare correttamente i termini dell'operazione, indica falsamente i soggetti ai quali l'operazione viene riferita²⁵.

In questo quadro, però, rimane sempre problematica e discussa la questione relativa alla c.d. "inesistenza giuridica" dell'operazione e cioè – come oramai più volte chiarito – nel caso in cui le parti, a fronte di un'operazione realmente effettuata, le attribuiscono una qualificazione giuridica difforme, rappresentando nel documento o nella fattura un negozio diverso da quello intercorso.

Proprio muovendo dalle novità introdotte dal d.lgs. n. 74 del 2000 ed, in particolare, valorizzando l'utilizzo dell'avverbio «realmente», collocato in funzione di

²² Non è presente infatti nell'art. 1 del d.lgs. n. 74/2000 una norma che richiami il disposto dell'art. 4, lett. a) della legge n. 516, nella quale invece si faceva esplicitamente riferimento alle condotte di «contraffazione» ed «alterazione» tipiche del falso materiale. In tal senso si veda anche V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 50; L. IMPERATO, *Art. 1*, in I. CARACCIOLI – A. GIARDA – A. LANZI (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, p. 40. La Corte di Cassazione si è invece espressa in senso parzialmente difforme: se l'orientamento iniziale della giurisprudenza di legittimità era indirizzato nel senso di limitare la sfera di operatività del concetto di documenti per operazioni inesistenti alla mera falsità ideologica (cfr. Cass. pen., sez. III, 25 giugno 2001, n. 30896; Cass. pen., sez. I, 20 febbraio 2004, n. 32493; Cass. pen., sez. III, 14 novembre 2007, n. 12720), il panorama giurisprudenziale è poi mutato nel corso dell'anno 2011 quando l'orientamento favorevole ad estendere la portata dell'art. 2 anche a ipotesi di documentazione materialmente falsa è stato accolto dalla Corte di Cassazione (cfr. Cass. pen., sez. III, 9 febbraio 2011, n. 9673; nello stesso senso anche Cass. pen., sez. III, 25 ottobre 2018, n. 6360). In senso critico rispetto a questo orientamento si è espresso P. ALDROVANDI, *La nozione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti": la Suprema Corte conferma la rilevanza della falsità materiale e approfondisce la frattura tra "legge" e "diritto vivente"*, nota a Cass. pen., sez. III, 25 ottobre 2018, n. 6360, in *Indice Penale*, 2, 2019, pp. 281 ss. Secondo l'Autore le modifiche operate con il d.lgs. n. 158/2015 avrebbero dovuto indurre la giurisprudenza a ricondurre l'ipotesi di falsità materiale nella nozione di "documenti falsi" di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74/2000.

²³ Tipico esempio di documenti falsi relativi ad operazioni materialmente inesistenti è quello delle fatture emesse dalle c.d. cartiere, società o imprese che vengono costituite a scopi criminosi cfr. in questo senso L. IMPERATO, *Art. 1*, cit., p. 39.

²⁴ Nella pratica tale espediente è stato spesso riscontrato in fatturazioni relative a corsi di formazione, ricerche di mercato, pubblicità, sponsorizzazioni e simili.

²⁵ In giurisprudenza è stato ritenuta configurabile quando il soggetto emittente sia risultato una «vuota struttura, qual è una società ormai priva di capacità giuridica per intervenuta estinzione» cfr. Cass. sez. III, 13 maggio 1991, in *Il fisco*, 1992, n. 2, p. 314.

attributo rispetto all'espressione «operazioni non effettuate», una parte della dottrina – nei primi commenti al d.lgs. n. 74 del 2000 – ha ritenuto che il legislatore abbia inteso limitare l'intervento della sanzione penale ai soli casi in cui sia dato riscontrare l'inesistenza dell'operazione (sia essa totale o parziale) in *rerum natura*, escludendo di converso la rilevanza penale del c.d. “falso qualitativo”²⁶.

In altri termini, il riferimento alle “operazioni non realmente effettuate” sarebbe tale da determinare l'esclusione dal novero delle condotte penalmente rilevanti dei casi di “simulazione relativa”, consentendo di ribadire quanto già sostenuto da alcuni autori nel vigore dell'art. 4, comma 1, lett. d): non possono essere considerate inesistenti le operazioni negoziali nei casi in cui il negozio risultante dalla fattura è giuridicamente diverso rispetto al negozio dissimulato che è stato realmente effettuato dalle parti²⁷.

Questa impostazione è stata avallata da una parte della giurisprudenza di merito che, distanziandosi dall'orientamento giurisprudenziale prevalente, ha affermato che «il falso sulla causale di un costo effettivamente sostenuto non potrà assolutamente costituire un mendacio sulle condizioni economiche, tanto da integrare il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000»²⁸.

In senso opposto – sempre nei primi commenti successivi all'entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000 – è stato sostenuto che il documento sarebbe dotato di capacità decettiva ogni volta in cui l'operazione rappresentata non riproduce il rapporto giuridico effettivamente intercorso²⁹. Parte della dottrina ha, infatti, sottolineato che, alla qualificazione giuridica dell'operazione differente rispetto a quella effettivamente

²⁶ V. L. IMPERATO, *Art. 1*, cit., p. 41. Il tema del falso qualitativo, come rilevato da A. MANGIONE, in E. MUSCO, *Diritto penale societario*, cit., p. 103 ss, non era nuovo al diritto penale societario e si era posto con particolare riferimento al delitto di false comunicazioni sociali: secondo l'autore il falso sulla causale di un costo effettivamente sostenuto non può assolutamente costituire un mendacio sulle condizioni economiche, tanto da integrare il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000.

²⁷ In questo senso si erano già espressi alcuni autori nella vigenza della precedente legislazione (v. nota 7); dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000 si sono espressi in questo senso I. CARACCIOLI, *Sull'imposta evasa il rischio della confusione*, in *Guida dir.*, 2000, n.14, p.56; L. IMPERATO, *Art. 1*, cit., p. 41; R. BRICCHETTI, *Operazioni inesistenti: da diciotto mesi a sei anni*, in *Guida dir.*, 2000 n. 14, p. 76; G. IZZO, *Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti*, in *Fisco*, 2000, p. 5206; G. GAFFURI, *Lessico tributario nelle norme incriminatrici*, in V.E. FALSITTA (a cura di), *Diritto penale tributario, aspetti problematici*, Milano, 2001, p. 7; F. DASSANO, *La dichiarazione fraudolenta tra autonomia di disciplina e regole di contesto*, in *La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative.*, Torino, 2001, p. 105; C. GIORDANENGO, *Unico 2000: profili penali*, in *Fisco*, 2000, p. 7167; A. SCIELLO, *Prime osservazioni sui nuovi reati tributari. Parte prima*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, p. 313; L.D. CERQUA – C.M. PRICOLO, *La riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Diritto penale e processo*, 2000, p. 575.

²⁸ Tribunale di Trento, sentenza n. 207 del 24 maggio 2007, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 32 ss. che ha escluso qualsiasi rilevanza penale, ai sensi degli artt. 2 e 8 d.lg. n. 74 del 2000, di tutte quelle condotte di falsità ideologica nelle quali il mendacio riguardasse esclusivamente la qualificazione giuridica di una determinata operazione, e ciò perché «non può che prendersi atto che il legislatore ha fatto espresso riferimento solo all'inesistenza oggettiva delle operazioni, a quelle operazioni».

²⁹ V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit, p. 57; U. NANNUCCI – A. D'AVIRRO, *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74)*, cit., p. 59; A. TRAVERSI – S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, p. 174; M. DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari. Imposte dirette e IVA*, Milano, p. 110. Nello stesso senso v. anche A. LANZI – P. ALDROVANDI, *L'illecito tributario*, Padova, 2001, p. 119.

avvenuta, spesso si accompagna anche una falsa rappresentazione di taluni aspetti economicamente significativi della vicenda cui si riferisce il documento, sicché l'operazione documentata risulta diversa da quella reale, non solo sotto il profilo della qualificazione giuridica, ma anche sotto quello degli aspetti economici sostanziali sottesi alla qualifica stessa³⁰.

Secondo questa impostazione anche l'inesistenza giuridica si tradurrebbe in un'inesistenza materiale in tutti i casi in cui l'operazione, pur essendo effettivamente intercorsa tra le parti cui si riferisce il documento fiscale, abbia nella realtà una qualificazione giuridica diversa da quella attestata dal documento e offra così una rappresentazione di dati economicamente significativi, rilevanti anche sul piano fiscale, differente da quella corretta.

Seguendo questa direttrice interpretativa, l'aggiunta dell'avverbio "realmente" nella definizione di operazione inesistente non avrebbe portata dirimente e non sarebbe indicativa della volontà legislativa di circoscrivere il concetto di inesistenza ai soli casi di inesistenza oggettiva³¹.

Questo indirizzo interpretativo è stato seguito anche dalla giurisprudenza di legittimità, la quale, mantenendo immutato l'orientamento formatosi nella vigenza della l. n. 516/1982, già nelle prime applicazioni del d.lgs. n. 74/2000 ha ricondotto nella nozione di operazione inesistente «ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura³²».

³⁰ A. LANZI – P. ALDROVANDI, *L'illecito tributario*, cit., p. 119; in questo senso v. anche U. NANNUCCI – A. D'AVIRRO, *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74)*, cit., p. 59. Secondo questi ultimi autori, nonostante la novità introdotta dal d.lgs. n. 74/2000, nel caso in cui la fattura o il documento si riferiscano ad un negozio diverso da quello rappresentato, la prestazione di servizi documentata (ad esempio il mutuo fittizio) in realtà non esiste, mentre esiste altra e diversa operazione economica (il mutuo), che viene fatturata come prestazione di servizi. In questa prospettiva, l'utilizzazione della fattura rappresenterebbe un costo non dovuto, anche se il finanziamento si fosse verificato e, perciò - nonostante le modifiche della lett. a) dell'art. 1- ricadrebbe nell'ipotesi dell'operazione inesistente.

³¹ Troverebbe piuttosto giustificazione nell'esigenza di tradurre in forma verbale apposita il concetto, altrimenti risolvendosi, nello schema del decreto legge, in una tautologia al pari di quanto accadeva nell'art. 4 della legge n. 516 v. V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000*, n. 74, cit., p. 57. Nello stesso senso anche A. LANZI – P. ALDROVANDI, *L'illecito tributario*, cit., p. 119. Secondo questi autori la norma punisce ogni differenza tra la realtà commerciale e l'espressione documentale. In questa prospettiva l'utilizzo dell'avverbio realmente non rappresenta altro che il "melium" ermeneutico di quanto elaborato in via interpretativa sotto la vigenza della precedente formulazione.

³² Cass. pen., 25 ottobre 2007, n. 1996, in *Riv. dir. tributario*, 2008, 75. Nello stesso senso anche Cass. pen., sez. III, 6 marzo 2008, n. 13975, Cass. pen., sez. III, 8 novembre 2012, n. 11838; Cass. pen., sez. III, 20 giugno 2012, n. 28619; Cass. pen., sez. III, 13 ottobre 2016, n. 52321. Secondo quanto è stato rilevato in quest'ultima pronuncia «integra il reato di emissione di fatture inesistenti al fine di eludere le imposte dirette e l'IVA, previsto dall'art. 8, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'emissione di fatture aventi ad oggetto la prestazione di servizi di consulenza, al fine di "coprire" l'erogazione di somme di denaro in esecuzione di un accordo corruttivo, essendo tali operazioni riconducibili alla categoria delle "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" prevista dall'art. 1, comma primo, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000». In motivazione la Suprema Corte ha chiarito che in giurisprudenza è stato espressamente affermato il principio secondo cui, tra le "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 1, comma 1, lett. a), qualificate come "inesistenti" ai fini della configurabilità dei reati di cui agli artt. 2 ed 8 del citato

5. ... e di elementi passivi fittizi.

Molte questioni interpretative che si sono poste nei primi commenti al d.lgs. n. 74 del 2000 con riferimento al concetto di inesistenza dell'operazione erano legate anche alle difficoltà di ricostruire in maniera univoca il concetto di "fittizietà" che qualifica gli elementi passivi nelle fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 e, prima della riforma del d.lgs. n. 158/2015, anche nell'art. 4.

A differenza della nozione di inesistenza, la formula "elementi passivi fittizi" non trova riscontro nella normativa previgente, ove si faceva generalmente riferimento a «elementi positivi o negativi del reddito»³³.

Anche in questo caso il legislatore del 2000 ha chiarito all'art. 1 lett. b) la nozione di elementi passivi con una definizione di carattere generale, precisando che con tale espressione «*si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono in senso negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto*».

Come precisato dalla stessa relazione ministeriale, con questa definizione si è cercato di elidere eventuali lacune interpretative, possibili invece laddove si fosse proceduto ad un'elencazione casistica delle singole voci.

L'ampia definizione però non è stata in grado di chiarire il significato da attribuire al concetto di "fittizietà". La Guardia di Finanza, con una circolare emanata il giorno antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000 (la circolare n. 11400 del 14 aprile 2000), si era espressa a favore di un'ampia accezione del concetto in parola: «*In via interpretativa, gli "elementi passivi fittizi" s'intendono costituiti dalle componenti negative "non vere", "non inerenti", "non spettanti" o "insussistenti nella realtà" che risultino dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione*».

Nonostante questa indicazione, l'assenza di una definizione normativa ha suscitato notevoli incertezze a livello interpretativo, confermate dal moltiplicarsi di opinioni difformi: ci si è chiesti, in particolare, se si debbano intendere come "fittizi" i soli elementi passivi "non reali", o se debbano essere ricompresi anche i costi "indeducibili"³⁴.

decreto, devono intendersi anche quelle "giuridicamente" inesistenti, ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa (così Sez. 3, n. 13975 del 06/03/2008, Carcano, Rv. 239910, che ha annullato una sentenza di merito la quale aveva escluso la natura di operazioni inesistenti in relazione ad alcune operazioni di finanziamento dissimulato mediante l'emissione di fatture recanti come oggetto quello concernente acconti su forniture).

³³ Si veda al riguardo quanto chiarito nella relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74/2000 che precisa: «*con la formula elementi atti o passivi che [...] non trova specifico riscontro nella normativa vigente, si è inteso prefigurare una espressione di sintesi [...], atta a comprendere, nella loro traduzione numerica, tutte le voci, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili*».

³⁴ In particolare E. MUSCO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 43, ha posto la questione in questi termini: «fittizio quale frutto di una erronea (intenzionale o anche colposa?) applicazione di una norma civile o tributaria; ovvero, fittizio quale sinonimo di inesistente in rerum natura?». Sottolinea inoltre D. TERRACINA, *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2012, p. 177, che «il campo della fittizietà sembra essere il terreno di battaglia

Accogliere l'una o l'altra soluzione non è privo di conseguenze pratiche. Nell'un caso l'elemento sarebbe fittizio – dunque rilevante nell'ambito del diritto penale tributario – anche nel caso di non inerenza o indeducibilità del costo (sia totale che parziale) con la conseguenza che il contribuente verrebbe assoggettato a sanzione anche a fronte di un costo effettivamente sostenuto, ma non deducibile. Diversamente, l'elemento sarebbe fittizio unicamente ove “inventato” e cioè inesistente nella realtà economica.

In questo senso si era espressa dottrina autorevole già prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015, sottolineando come il concetto di “fittizietà” – quanto meno nella prospettiva dell'art. 2 – dovesse essere ancorato alla effettiva inesistenza (e non quindi non deducibilità o non spettanza)³⁵. A supporto di questa impostazione, si era fatto notare che l'indicazione degli elementi passivi fittizi, secondo la previsione dell'art. 2, doveva essere necessariamente supportata dall'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni *inesistenti* (e dunque insussistenti *in rerum natura*)³⁶.

Orientamento opposto era seguito dalla Corte di Cassazione che, accogliendo un'ampia accezione del concetto in parola, ha ritenuto possibile la contestazione delle fattispecie di cui all'art. 3 o all'art. 4 in caso di costi dichiarati che, pur essendo sostenuti, siano risultati non inerenti³⁷. La possibilità di assegnare rilevanza penale ai costi meramente indeducibili era, inoltre, il tacito presupposto dal quale prendeva le mosse la giurisprudenza che assegnava rilevanza penale anche ai costi “inopponibili” all'amministrazione finanziaria, in quanto frutto di operazioni elusive, rilevanti ex art. 37 bis d.p.r. n. 600/1973³⁸.

ideale per lo scontro tra diritto penale e diritto tributario, atteso che mentre il primo reprime condotte lesive di un interesse sostanziale, il secondo sanziona generalmente violazioni meramente formali».

³⁵ E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale Tributario*, Bologna, 2010, p. 145. Gli autori, inoltre, hanno accolto una lettura restrittiva anche del concetto di “effettività”, relativo, nei delitti di cui agli artt. 3 e 4, agli “elementi attivi”, che dovrebbe essere colto «in relazione alla realtà, per cui costituiscono componenti positivi effettivi quelli rispondenti alla realtà dei fatti» e non invece quelli «correttamente determinati in base alle regole tributarie». Nello stesso senso anche I. CARACCIOLI, *Nuovo sistema penal-tributario e «Statuto del Contribuente»*, in *Fisco*, 2000, p. 9827; ID., *Sanzioni penali tributarie. La necessità di un «decreto correttivo» come per le sanzioni tributarie non penali*, in *Fisco*, 2000, p. 7020, dove si è affermato che «la conclusione adottata nella Circolare è contrastante con una corretta interpretazione sistematica degli artt. 1 lett. a), 2,3 e 4 d.lgs. n. 74/2000, ma comunque facente parte del cosiddetto diritto vivente a seguito della direttiva di avviare comunque le denunce anche in caso di mera indeducibilità dei costi».

³⁶ Secondo altri autori, l'espressione “elementi passivi fittizi” che ricorre nelle tre figure di delitti di dichiarazione previste dagli artt. 2, 3 e 4 potrebbe avere un significato differente. In particolare, solo nella dichiarazione fraudolenta prevista dall'art. 2 il concetto di elemento passivo fittizio avrebbe l'unico significato di elemento passivo inesistente, nei termini indicati dalla norma; mentre nelle altre ipotesi potrebbe riferirsi anche a forme diverse di mendacio. Cfr. C.M. PRICOLO, *Art. 2*, cit., p. 110.

³⁷ Cfr. tra le altre Cass. pen., 26 novembre 2008, n. 3203.

³⁸ V. A. LANZI, *I reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in AA. VV. (a cura di), *Diritto penale dell'Economia*, Milano, 2017, p. 632. La questione della rilevanza sul piano penale delle condotte elusive è stata oggetto di una nota presa di posizione della Corte di Cassazione, nella quale affermato il principio che «non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri

6. Le riforme del 2015.

In questo clima di incertezza è intervenuto nuovamente il legislatore nel corso dell'anno 2015, dapprima con il d.lgs. n. 128 e poi con il d.lgs. n. 158.

Come rilevato da una parte della dottrina³⁹, con le riforme del 2015 il legislatore ha inteso, da un lato, recuperare una corretta proporzionalità della risposta sanzionatoria, perduta per effetto delle riforme che si erano succedute dopo il 2000; dall'altro lato ha voluto espungere dalla sfera di rilevanza penale i comportamenti non connotati da frode (in particolare nelle ipotesi in cui a venire in considerazione siano mere questioni giuridiche) e le condotte di mero inadempimento all'obbligo di versamento del tributo.

Con il primo dei due interventi normativi (il d.lgs. n. 128 del 2015), il legislatore ha escluso la rilevanza penale dei comportamenti di elusione e abuso del diritto, attraverso l'introduzione nella l. n. 212 del 2000, dell'art. 10 bis relativo alla "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale" e la parallela abrogazione dell'art. 37 bis D.p.r. n. 600/1973⁴⁰. Nella specie, l'introduzione dell'art. 10 bis ha consentito di ritenere definitivamente superata la distinzione tra elusione (rappresentata, anteriormente alla riforma, dalle ipotesi codificate di abuso ed in particolare dall'art. 37 bis D.p.r. n. 600/1973) e mero abuso del diritto⁴¹; l'articolo in parola prevede, infatti, che «*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzando vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base di norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*». Al comma 13 del medesimo articolo è altresì specificato che «*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*», restando invece ferma «*l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*». È stata così sancita l'irrilevanza sul piano penale delle condotte di abuso, intese come condotte che il contribuente pone in essere a danno dello stato per il raggiungimento di finalità estranee a quelle che lo Stato stesso protegge con la disciplina sostanziale del rapporto di imposta⁴². Questa precisazione consente di superare l'approccio interpretativo, seguito

termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva» (cfr. Cass. pen., sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739).

³⁹ A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2020, p. 68.

⁴⁰ L. IMPERATO, in I. CARACCIOLI (a cura di), *Commento al d.lgs. 24 settembre, n. 158*, Milano, 2016, p. 72.

⁴¹ In questo senso LANZI A., *I reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, cit., p. 662. Secondo quanto sostenuto dall'autore il concetto di abuso delineato dalla norma corrisponde a quello di elusione fiscale, in precedenza ricavabile dall'art. 37 bis D.p.r. n. 600 del 1973. Il legislatore si è quindi limitato a generalizzare la previsione antielusiva in precedenza contenuta nel D.p.r. 600/1973.

⁴² A. GIOVANNINI, *Abuso del diritto e sanzioni amministrative*, in A. GIOVANNINI – A. DI MARTINO – E. MARZADURI, *Trattato di diritto sanzionatorio Tributario, Diritto penale e processuale*, Milano, 2016, p. 978.

da una parte della giurisprudenza di legittimità, orientato a riconoscere rilevanza penale anche nel caso di diretta violazione di mere norme tributarie sostanziali. Come accennato, infatti, prima di questo intervento normativo, la giurisprudenza tendeva a parlare di “elusione” anche nel caso di diretta violazione di norme tributarie sostanziali, aventi *ratio* antielusiva⁴³.

Come detto, il legislatore nel corso del 2015 è intervenuto nella materia dei reati tributari anche con il d.lgs. n. 158/2015. Trattasi, quest’ultimo, di intervento normativo che ha inciso profondamente sulla struttura complessiva del d.lgs. n. 74/2000.

In particolare, la legge n. 23 del 2014 imponeva al legislatore delegato di operare la «*revisione del sistema sanzionatorio tributario secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti*», dando rilievo soprattutto ai «*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa*» e prevedendo in particolare: «*l’individuazione dei confini tra “elusione” ed “evasione fiscale”, nonché le relative conseguenze sanzionatorie; la revisione della fattispecie di dichiarazione infedele; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare le sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità*».

Il filo conduttore della riforma può essere, infatti, rinvenuto nella necessità di circoscrivere la responsabilità criminale ai soli fatti aventi contenuto dannoso, escludendo così dal rilievo penale tutte quelle questioni interpretative di natura essenzialmente tributaria⁴⁴.

Per quanto di rilievo in questa sede, le modifiche apportate con la riforma del 2015 hanno determinato un riassetto del quadro normativo suscettibile di ripercuotersi sul concetto di “elementi passivi fittizi”.

Il legislatore, infatti, ha escluso dalla rilevanza penale della fattispecie di dichiarazione infedele, di cui all’art. 4, l’indicazione dei costi meramente indeducibili, da un lato, sostituendo il termine “fittizi” con il termine “inesistenti”; dall’altro lato aggiungendo all’art. 4 il comma 1 bis, il quale prevede che, nella fattispecie di cui al primo comma, non si debba tenere in considerazione la non deducibilità di elementi passivi reali.

Sotto altro profilo, con il d.lgs. n. 158/2015, il legislatore ha inserito all’art. 1, la lettera g bis) nella quale viene chiarito il concetto di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente”, a cui si fa riferimento nella fattispecie di

⁴³ V. *ex multis* Cass. pen., sez. II, 22 novembre 2011, n.7739.

⁴⁴ In questo senso si è espressa la Relazione ministeriale allo “Schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio” (che si è poi tradotta nel d.lgs. n. 158/2015), nella quale si è precisato che è necessario «ridurre l’area dell’intervento della sanzione punitiva per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente e soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all’attività di controllo. Si veda anche A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 65; I. CARACCIOLI, *I nuovi reati tributari*, *Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, cit., p. 2.

dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici prevista all'art. 3, norma anch'essa profondamente riscritta dalla riforma del 2015⁴⁵.

Come chiarito alla lettera g) bis, sono operazioni simulate quelle «*diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10 bis della legge 27 luglio 2000 n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*».

A seguito della riforma del 2015, dunque, alla descrizione della fattispecie di cui all'art. 3 concorrono due requisiti: uno negativo e uno positivo. Quello negativo consiste nel fatto che le operazioni non devono integrare quelle disciplinate dall'art. 10 bis dello Statuto del contribuente (norma che come visto è stata aggiunta con il d.lgs. n. 128 del 2015). In positivo, invece, l'operazione "oggettivamente" simulata viene definita come quella posta in essere con la volontà di non realizzarla in tutto o in parte, mentre quella "soggettivamente" simulata viene riferita a soggetti fittiziamente interposti⁴⁶.

Il quadro risultante da questi due diversi interventi normativi fornisce importanti indicazioni per sopire il dibattito circa la rilevanza penale delle operazioni giuridicamente inesistenti.

7. Gli elementi passivi fittizi come elementi passivi inesistenti.

A seguito dell'intervento operato dal legislatore del 2015 paiono definitivamente superati i dubbi interpretativi che si erano posti con riferimento al significato da attribuire al concetto di "fittizietà".

Nonostante non manchino opinioni in senso contrario⁴⁷, l'impostazione che pare qui condivisibile è nel senso di ritenere generalmente irrilevanti i costi meramente ineducibili.

Depongono in questo senso, da un lato, l'intervenuta abrogazione dell'art. 7, norma che contribuiva ad alimentare le incertezze interpretative in ordine alla nozione di fittizietà utilizzata dal legislatore negli artt. 3 e 4 e dalla quale veniva fatta derivare la possibile rilevanza penale della violazione del principio di competenza economica e della conseguente ineducibilità dei costi; dall'altro lato, la scomparsa del termine

⁴⁵ Nelle intenzioni del legislatore la fattispecie di cui all'art. 3 sarebbe dovuta diventare una figura centrale nel sistema penale tributario. In questo senso si esprime la Relazione illustrativa al d.lgs. n. 158.

⁴⁶ Non è mancato chi ha rilevato come la tecnica legislativa utilizzata dal legislatore sia «*imprecisa*» ed il linguaggio utilizzato dal legislatore sia «*più da cronista economico che da giurista*», al riguardo cfr. B. CARTONI, *Osservazioni generali sulla riforma del diritto penale tributario*, in I. CARACCIOLI (A CURA DI), *I nuovi reati tributari*, cit., p. 6.

⁴⁷ Secondo alcuni autori la circostanza che il legislatore abbia espressamente espunto gli elementi meramente ineducibili dalla sfera dell'art. 4, indicherebbe, in forza di un canone interpretativo "a contrario", una chiara volontà del legislatore di attribuire un'ampia accezione al concetto di fittizietà negli altri reati tributari, tale da abbracciare anche le componenti passive meramente ineducibili. In altri termini è stato sostenuto che se il legislatore, consapevole del significato che nel diritto vivente ha assunto il concetto di elementi passivi fittizi, ha ritenuto di limitare la portata della fattispecie infedele eliminando ogni riferimento al concetto di "fittizietà", sembrerebbe potersene trarre la conclusione che, per ogni altra fattispecie incriminatrice, si è confermata l'accezione assunta nel diritto vivente cfr. G. LUNGHINI, *sub Art. 1*, in C. NOCERINO – S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, p. 10.

“fittizi” in seno all’art. 4, sostituito dalla parola “inesistenti” e l’aggiunta nel medesimo articolo del comma 1 bis, che precisa che nella prospettiva del comma 1, non si deve tener conto della “non deducibilità di elementi passivi reali”⁴⁸.

Nel 2015, dunque, il legislatore ha espunto l’unico “appiglio” interpretativo che consentiva in passato di pervenire ad una lettura in chiave estensiva del concetto di elemento passivo fittizio. Di conseguenza, ad oggi, appare arduo ritenere che, in mancanza di precise indicazioni normative di segno opposto, tale locuzione possa assumere un diverso significato a seconda della disposizione normativa considerata⁴⁹.

A ciò si aggiunga che, la “nuova” formulazione dell’art. 3, richiama unitariamente “elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizie”. È chiaro, quindi, che, per i crediti e le ritenute, la “fittizietà” implica necessariamente l’inesistenza.

Sarebbe così quantomeno singolare utilizzare il medesimo termine sia con riferimento ad elementi inesistenti, sia ad elementi indeducibili. Ed invero siffatta impostazione si inserisce nella direttrice che ha caratterizzato la riforma del 2015, ossia che, ai fini penalistici, non rilevano mai le questioni strettamente tributarie, di fittizietà o meno in senso giuridico di dati elementi.

In definitiva, a partire dal 2015, la rilevanza penale viene circoscritta ai soli casi nei quali vengono inseriti in dichiarazione dei costi – oggettivamente – non sostenuti.

Questa precisazione è di notevole rilevanza ai fini che qui interessano in quanto fornisce all’interprete chiare indicazioni per ricostruire il rapporto tra la nozione di “operazioni inesistenti” contenuta lettera a) dell’art. 1 e il concetto di “operazioni simulate” di cui alla lettera g bis).

8. Le operazioni oggettivamente inesistenti come operazioni inesistenti *in rerum natura*.

Così ricostruito il concetto di “fittizietà”, appare plausibile escludere dall’alveo applicativo degli artt. 2 e 8 le operazioni “giuridicamente” inesistenti.

Questa conclusione si impone se si ha riguardo all’evoluzione normativa della materia ed alle direttrici di politica-criminale perseguite dal legislatore.

Come visto, infatti, con il d.lgs. n. 74/2000 il legislatore ha specificato che le operazioni (oggettivamente) inesistenti sono quelle “non *realmente* effettuate in tutto o in parte”. Questa precisazione, non certamente casuale o senza significato, può considerarsi indice della chiara volontà legislativa di limitare l’intervento della sanzione penale ai soli casi nei quali sia dato riscontrare l’inesistenza totale o parziale dell’operazione sul piano naturalistico.

⁴⁸ Si veda in questo senso A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Diritto penale e processo*, fasc. 1/2016.

⁴⁹ In questo senso v. A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in A. GIARDA – A. PERINI – G. VARRASO, *La nuova giustizia penale tributaria*, Milano, 2016, p. 225; nello stesso senso anche A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, cit.; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 167, secondo i quali «appare difficile ritenere che il co 1 bis dell’art. 4 non debba riverberare i suoi effetti anche in relazione all’art. 3, d.lgs. n. 74/2000».

In altri termini, atteso che il legislatore nel 2000 ha introdotto una disposizione – l’art. 1 appunto – con il precipuo intento di orientare l’interpretazione delle norme e di rendere più chiaro ed esplicito il contenuto delle stesse⁵⁰, e ivi ha specificato che le operazioni inesistenti sono, tra le altre, quelle “non *realmente* effettuate in tutto o in parte”, è sicuramente in contrasto con il tenore letterale della norma farvi rientrare anche i casi in cui l’operazione non sia (in tutto o in parte) inesistente *in rerum natura*, ma sia solamente qualificata in maniera giuridicamente difforme.

L’impostazione giurisprudenziale che considera “operazione inesistente” ogni divergenza tra la realtà commerciale e la realtà documentale si presenta, quindi, come una forzatura esegetica, in violazione del principio di stretta legalità di cui all’art. 25, comma 2, cost.

Come visto, questo orientamento, consolidato all’interno della giurisprudenza di legittimità, è risalente nel tempo e richiama quello formatosi nella vigenza dell’art. 50 d.p.r. n. 633 del 1972. Questa impostazione appare oggi in contrasto con l’assetto delineato dal legislatore del 2000 prima e del 2015 poi.

In sostanza, la Corte di Cassazione, nel mantenere immutata la propria impostazione, valorizza precedenti storici, senza però tenere conto del mutato contesto di riferimento.

La riforma del 2000 ha, infatti, portato all’abbandono dello schema punitivo incentrato sui reati di pericolo per introdurre fattispecie caratterizzate da una concreta ed attuale lesione dell’interesse erariale alla realizzazione del prelievo tributario. È evidente allora – come peraltro già rilevato dai primi commentatori della riforma del 2000 – che ritenere penalmente rilevanti condotte sostanzialmente irrilevanti in riferimento alla compressione della base imponibile rischia di risultare del tutto non in linea con i principi di legalità, offensività e *extrema ratio* del diritto penale⁵¹.

Ricondurre alla categoria delle fatture per operazioni oggettivamente inesistenti anche quei documenti che attestano un’operazione realmente effettuata, seppure qualificata con un *nomen* giuridico differente, implica far prevalere la forma sulla sostanza; questo appare però in contrasto rispetto alle ragioni che hanno portato alla riforma del diritto penale tributario attuata con il d.lgs. n. 74/2000 che, come visto, ha superato lo “schema punitivo” basato su reati di pericolo e introdotto fattispecie contraddistinte da un concreto e attuale pericolo di lesione degli interessi fiscali dello Stato⁵².

Come è stato rilevato già dai primi commentatori della riforma del 2000, infatti, «quando la sostanza economica del rapporto è reale, effettiva, il trasferimento di denaro da un

⁵⁰ L. IMPERATO, *Art. 1*, cit., p. 18. Nello stesso senso anche P. ALDROVANDI, *Le definizioni fornite dall’art. 1*, in AA. VV. (a cura di), *Diritto penale dell’economia*, cit., p. 623 che precisa che la norma definitoria di cui all’art. 1 si tratta disposizione volta ad evitare dubbi interpretativi (frequenti soprattutto laddove il diritto penale venga ad “innestarsi” su materie caratterizzate da elevato tecnicismo, come il diritto tributario), senza peraltro, appesantire le singole fattispecie incriminatrici, come sarebbe invece accaduto se si fossero inserite in queste ultime le articolate locuzioni in cui si sostanziano le definizioni.

⁵¹ In questo senso v. M. DI SIENA, *Osservazioni in Tema di Inesistenza Giuridica delle Operazioni nel d.lgs. 74/2000*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2008.

⁵² *Ibidem*.

*soggetto ad un altro è in rerum natura avvenuto; l'operazione, anche se è indicata nel documento con una causale mendace o diversa dal vero non può dirsi inesistente*⁵³».

In definitiva, dunque, la sola inesistenza oggettiva rilevante ai fini degli artt. 2 e 8 è quella materiale e non quella semplicemente giuridica⁵⁴.

D'altra parte, che la disposizione debba interpretarsi in termini restrittivi e puntuali emerge anche dall'eccezionalità riservata nell'ordinamento italiano alla rilevanza del falso ideologico in scrittura privata; considerazione questa che impone all'interprete di non svilire la portata di un principio generale «*slabbrando i contorni di significato della singola e speciale disposizione penal-tributaria*»⁵⁵.

Oltre a considerazioni di carattere sistematico, a favore di un'interpretazione restrittiva militano anche ragioni di ordine politico-criminale, sottese alla scelta di ridurre piuttosto che ampliare la sfera di intervento della norma penale in ambito tributario. Un puntuale ricorso ai principi di sussidiarietà, tassatività e frammentarietà non pare lasciare aperta altra soluzione se non quella di un'interpretazione restrittiva dell'elemento normativo, interpretazione oltre tutto conforme agli obiettivi deflattivi perseguiti dal legislatore.

Merita di essere approfondito anche il profilo economico dell'operazione. Laddove il passaggio di denaro si sia in realtà verificato non potrà affermarsi l'inesistenza dell'operazione. In effetti, nei casi che in tempi recenti sono stati portati all'attenzione di molte Procure della Repubblica, a fronte di un'operazione di appalto dedotta in fattura che cela una somministrazione di manodopera, non potrà affermarsi l'inesistenza dell'operazione laddove il trasferimento del denaro sia effettivamente avvenuto e i relativi costi siano stati effettivamente sostenuti: la "sostanza" del rapporto è, infatti, stata riportata fedelmente. Non attribuisce carattere "fraudolento" alla dichiarazione, dunque, il fatto che dalla diversa qualificazione derivi una rappresentazione di dati economicamente significativi, rilevanti sul piano fiscale, differente da quella corretta. Ed invero, laddove dalla diversa qualificazione giuridica dovessero derivare conseguenze fiscalmente rilevanti, rimarrebbe in ogni caso ferma la possibilità per gli uffici finanziari di effettuare i necessari rilievi e contestare il recupero del maggior imponibile⁵⁶.

⁵³ V. C.M. PRICOLO, *Art. 2*, cit., p. 100.

⁵⁴ In questo senso si è espressa autorevole dottrina già nei primi commenti al d.lgs. n. 74/2000 v. I. CARACCIOLI, *Sull'imposta evasa*, cit., p. 56; ID., *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Sole 24 Ore*, 1 aprile 2000, p. 17; R. BRICCHETTI, *Operazioni inesistenti*, cit., p. 76; F. GIORDANENGO, *Unico 2000*: cit., p. 7167; G. IZZO, *Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti*, cit., p. 3206; A. SCIELLO, *Prime osservazioni sui nuovi reati tributari*, cit., p. 313; L.D. CERQUA – C.M. PRICOLO, *La riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, cit., p. 575.

⁵⁵ E. MUSCO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 40. Secondo l'Autore, interpretando in senso ampio il concetto di inesistenza, «*come è stato osservato in relazione al reato di cui all'art. 2621 n. 1 c.c. si verrebbe a punire una doppia falsità ideologica: oltre a quella relativa all'inesistenza materiale dell'operazione, anche quella che, incidendo soltanto nella mera qualificazione giuridica del fatto, non altera la configurazione degli elementi che concorrono a determinare l'imponibile del contribuente*». Sempre secondo Musco si potrebbe peraltro aggiungere, osservando il problema sotto altra prospettiva, che la questione potrebbe trovare soluzione nell'alveo della presenza/assenza del dolo di evasione.

⁵⁶ In questo senso si è espresso anche L. IMPERATO, *Art. 1*, cit., p. 42. L'Autore precisa altresì che non è affatto

In definitiva, dunque, l'opzione interpretativa che pare preferibile è sicuramente quella di escludere dall'alveo applicativo dell'art. 2 e 8, le operazioni "giuridicamente" inesistenti, per ricondurvi solamente quelle che sono prive di sostrato reale.

In ogni caso, anche a voler ritenere diversamente – e considerare quindi "inesistenti" tutte quelle operazioni che le parti hanno qualificato diversamente da come avrebbero dovuto – non può essere trascurata l'effettiva finalità che accompagna questa qualificazione difforme: non sempre, infatti, l'attribuzione a un dato negozio di un *nomen* giuridico differente è sorretta da una effettiva volontà di evasione delle imposte. Invero, non ricorre alcun reato tributario laddove la parti, pur qualificando in modo difforme l'operazione, non abbiano agito con il dolo specifico «*di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto*».

9. La rilevanza penale delle operazioni giuridicamente inesistenti.

Quanto sopra sostenuto non equivale tuttavia ad escludere dalla rilevanza penale le condotte di chi "dissimulando" la forma giuridica di un'operazione ne deduce in fattura una in luogo dell'altra.

A seguito delle modifiche apportate dal legislatore nel 2015, un documento qualitativamente mendace potrebbe, infatti, integrare l'operazione "simulata" prevista dall'art. 3.

Come visto, nel 2015 il legislatore ha riscritto la fattispecie di cui all'art. 3 sanzionando «*chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi [...]*».

Con l'espressione "operazioni simulate", per espressa indicazione legislativa (cfr. art. 1, lettera g bis), devono intendersi quelle «*poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte*». Tale definizione, per la sua ampiezza, pare poter ricomprendere tutte le ipotesi di simulazione sia assoluta (l'operazione che il contribuente fa apparire nel documento non corrisponde nella realtà commerciale ad alcuna operazione), sia che si tratti di operazione relativa (l'operazione che il contribuente fa apparire, corrisponde nella realtà commerciale, una diversa operazione)⁵⁷.

ignota al diritto tributario questa facoltà di diversa qualificazione giuridica di un istituto o di un negozio giuridico, che consente all'amministrazione finanziaria di superare il dato formalmente consacrato in un documento contrattuale, per giungere all'individuazione della sostanza economica dell'affare, ai fini, appunto, dell'applicazione del diritto tributario. Ne costituisce un esempio l'art. 20 del testo unico in materia di imposta di registro, secondo il quale, l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

⁵⁷ L. IMPERATO, in I. CARACCIOLI, *Commento al d.lgs. 24 settembre, n. 158*, cit, p. 72 ss. Nello stesso senso v. anche S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, cit., p. 53; F. CINGARI, in R. BRICCHETTI – P. VENEZIANI, *I Reati Tributari*, Torino, 2017, p. 109. È stato sostenuto infatti che «il riferimento alle condotte simulate nel contesto dell'art.

Sul piano contenutistico la nozione di simulazione deve essere tratta dalla definizione delineata dalla dottrina civilistica, secondo la quale «c'è simulazione quando i contraenti creano, con la propria dichiarazione, solo le parvenze esteriori di un contratto, del quale non vogliono gli effetti (art. 1414, comma 1), oppure creano le parvenze esteriori di un contratto diverso da quello da essi voluto (art. 1411, comma 2)»⁵⁸.

Nonostante le modifiche intervenute, la giurisprudenza ha mantenuto fermo il proprio indirizzo interpretativo, qualificando come inesistenti le operazioni aventi una qualificazione giuridica diversa rispetto al negozio dedotto in fattura⁵⁹.

A ben vedere, però, nel caso di inesistenza giuridica si assiste a un caso di simulazione in senso civilistico: le parti realizzano un'operazione, ma ne documentano un'altra.

Il riferimento alle condotte simulate contenuto nell'art. 3 consente, quindi, di ricollocare in maniera più appropriata e pertinente l'inesistenza giuridica, al di là del mezzo utilizzato per realizzare il risultato economico, nell'alveo della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Ed in effetti, le operazioni "giuridicamente" inesistenti altro non sono che casi di "simulazione relativa" e, cioè, casi in cui il contribuente inquadra il documento in un determinato istituto, dissimulando in realtà una diversa operazione.

Siffatta impostazione non solo consente di ricostruire in maniera più razionale il rapporto tra le fattispecie contemplate dagli artt. 2 e 3, ma si pone anche maggiormente in linea con l'opera di selezione delle condotte penalmente rilevanti realizzata dal legislatore.

L'art. 2 è infatti caratterizzato da un "quid pluris" che viene colto nell'utilizzo da parte del contribuente di fatture o altri documenti per operazioni, in tutto o in parte, inesistenti, mentre nell'art. 3 la frode in dichiarazione viene espressa da una falsa rappresentazione contabile realizzata tramite operazioni simulate, documenti falsi o altri mezzi fraudolenti⁶⁰.

Laddove l'operazione sia effettivamente intercorsa tra le parti – e dunque lo scambio di denaro sia effettivamente avvenuto – non sembrano esservi ragioni per ricondurre tale situazione nell'alveo applicativo dell'art. 2, che ricomprende invece tutti i casi di inesistenza dell'operazione sotto il profilo materiale. Inesistenza e simulazione

3 potrebbe essere visto come un richiamo agli interpreti per rivedere e riposizionare in maniera più appropriata e pertinente l'inesistenza giuridica, al di là del mezzo utilizzato per realizzare il risultato economico, nell'alveo della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici».

⁵⁸ In questo senso v. F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, vo. 2, *Le obbligazioni e i contratti*, tomo I, *Obbligazioni in generale. Contratti in generale*, seconda edizione, Padova, 1993, p. 341.

⁵⁹ Cfr. al riguardo Cass. pen., sez. VI, 13 ottobre 2016, n. 52321, secondo cui «Integra il reato di emissione di fatture inesistenti al fine di eludere le imposte dirette e l'IVA, previsto dall'art. 8, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'emissione di fatture aventi ad oggetto la prestazione di servizi di consulenza, al fine di "coprire" l'erogazione di somme di denaro in esecuzione di un accordo corruttivo, essendo tali operazioni riconducibili alla categoria delle "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" prevista dall'art. 1, comma primo, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000». Nello stesso senso si era espressa anche la Relazione n. III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario.

⁶⁰ Non convince infatti quella impostazione interpretativa secondo la quale è sufficiente che il soggetto abbia fatto uso di fatture o altri documenti per legittimare l'applicazione dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000.

si atteggiano, infatti, come nozioni «*reciprocamente escludenti*»⁶¹: la divergenza del titolo giuridico riportato nel documento fiscale investe un piano di valutazioni che si mantiene necessariamente equidistante rispetto all'esistenza delle singole prestazioni che formano oggetto dell'operazione.

In altri termini, mentre devono considerarsi "operazioni inesistenti" ai sensi di quanto previsto dal comma 1, lett. a) e ricondotte nell'alveo applicativo dell'art. 2 i casi di inesistenza materiale dell'operazione, le ipotesi di inesistenza giuridica devono farsi rientrare nella nozione di "operazioni simulate" di cui alla lettera g bis) e, quindi, nell'art. 3.

Ciò, ovviamente, sempre che siano integrati tutti gli elementi costitutivi previsti dall'art. 3 e, in particolare, il superamento di determinate soglie quantitative⁶².

Parimenti, sarà necessario indagare l'effettiva volontà delle parti e, più in generale, la funzione economico-individuale del singolo negozio. In queste situazioni, infatti, la funzione di selezionare i fatti penalmente rilevanti potrebbe essere svolta dal dolo "specifico": il compimento di un'operazione simulata acquista rilevanza penale solamente (al ricorrere di tutti gli altri requisiti della fattispecie) ove accompagnata dall'effettiva finalità di evasione delle imposte.

Per espressa disposizione normativa, infine, la mera violazione di una disposizione antielusiva non è tale da configurare la tipicità prevista dall'art. 3 d.lgs. 74/2000: come detto, il compimento delle operazioni disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 non rientra nella nozione di operazione simulata ai sensi dell'art. 1, comma g) bis. L'articolo 10 *bis* si pone, in sostanza, come limite esegetico "negativo" alla definizione di operazione simulata, escludendo dal rilievo penale le operazioni abusive.

Rimane in ogni caso ferma la rilevanza fiscale di queste operazioni. Ed invero, laddove dalla diversa qualificazione giuridica dovessero derivare conseguenze fiscalmente rilevanti, rimarrebbe in ogni caso ferma la possibilità per gli uffici finanziari di effettuare i necessari rilievi e contestare il recupero del maggior imponibile.

⁶¹ G. DI VETTA, *I reati di dichiarazione fraudolenta*, in A. GIOVANNINI – A. DI MARTINO – E. MARZADURI (a cura di), cit., p. 667.

⁶² L'art. 3, così come riformato dal d.lgs. n. 158/2015 prevede due diverse soglie quantitative. La prima soglia quantitativa, pari a € 30.000,00, è fissata per ciascuna imposta evasa indicata nella dichiarazione fraudolenta. Sotto tale soglia il fatto, per quanto connotato da artificiosità è considerato penalmente irrilevante. Accanto a questa soglia deve essere superata almeno una delle due soglie individuate dall'art. 3, 1° comma, lett. b) per l'integrazione del reato: l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

10. Conclusioni.

Un'attenta analisi dell'evoluzione normativa induce, quindi, a ritenere non condivisibile l'orientamento giurisprudenziale che riconduce nell'alveo applicativo degli artt. 2 e 8 ogni divergenza fra l'operazione commerciale e la sua rappresentazione documentale.

La problematica in esame, infatti, per quanto riguarda gli aspetti penali, non deve aver riguardo alle convenienze o meno di natura tributaria, ma deve essere parametrata esclusivamente sul rapporto tra la realtà delle operazioni ed il contenuto della fattura.

Del resto, come visto, le scelte di politica criminale realizzate dal legislatore nel corso dei vari interventi legislativi si sono mosse nella direzione di una progressiva riduzione dell'area del penalmente rilevante.

A fronte di ciò, i casi di inesistenza "giuridica" devono essere ricondotti nell'alveo applicativo dell'art. 3, norma residuale rispetto all'art. 2. In questi casi si assiste, infatti, ad un'operazione apparente, posta in essere con la volontà di non realizzarla, in tutto o in parte, mentre il soggetto ne ha voluto realizzare una diversa, così richiamando l'istituto della simulazione oggettiva.

A questo punto non resta che auspicare che i futuri approcci giurisprudenziali al tema siano maggiormente rispettosi dei principi fondamentali del sistema penale e si muovano nella direzione di un definitivo superamento dell'approccio interpretativo orientato a ricondurre nella nozione di "inesistenza" ogni divergenza tra la realtà commerciale e la sua rappresentazione documentale.

Editore

ASSOCIAZIONE
**"PROGETTO GIUSTIZIA
PENALE"**