

RIFLESSIONI SUL RAPPORTO (DIFFICILE) TRA FATTURE FALSE E OPERAZIONI SIMULATE: QUALE DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA è CONFIGURABILE?

INDICE SOMMARIO

1) IL D.LGS 158/2015 E LA RIFORMA DELL'ARTICOLO 3. RAPPORTI IMMUTATI CON LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE FALSE FATTURAZIONI?

2) LA TRIPARTIZIONE DELLA FALSITA' IDEOLOGICA.

2.a) *Le operazioni oggettivamente inesistenti. In particolare l'ipotesi dell'inesistenza giuridica.*

2.b) *La sovralfatturazione "qualitativa".*

2.c) *Le operazioni soggettivamente inesistenti.*

2.c.I) *Interposizione fittizia e interposizione reale.*

2.c.II) *Frode carosello dell'Iva.*

3) LE OPERAZIONI SIMULATE OGGETTIVAMENTE E SOGGETTIVAMENTE

3.a) *La simulazione mutuata dalla disciplina civilistica e l'utilizzo nella legislazione penalistica.*

3.b) *La simulazione assoluta: l'inesistenza materiale dell'operazione.*

3.c) *Le operazioni simulate a confronto gli altri mezzi fraudolenti. Precisazione tecnica formale del legislatore.*

3.d) *Le operazioni simulate a confronto con i documenti falsi. L'esigua casistica delle operazioni simulate non documentate.*

4) IL CRITERIO DELLA CARTOLARIZZAZIONE COME ELEMENTO DISTINTIVO DEI DELITTI DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA: IMPLICAZIONI PRATICHE RILEVANTI.

1) IL D.LGS 158/2015 E LA RIFORMA DELL'ARTICOLO 3. RAPPORTI IMMUTATI CON LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE FALSE FATTURAZIONI?

Le operazioni simulate ed inesistenti assumono rilevanza all'interno dei delitti di cui agli articoli 2, 3 e 8 del d.lgs 74/2000 in quanto componenti essenziali delle due fattispecie di dichiarazione c.d. fraudolenta e del delitto di emissione di fatture false.

L'art. 2 delineando la frode fiscale per false fatturazioni o per uso di altri documenti ad esse equipollenti, punisce esplicitamente chiunque si avvalga di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti indicando, in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, elementi passivi fittizi. L'art. 8, configurando l'emissione di false fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, costituisce la faccia opposta della stessa medaglia.

L'art 3, fattispecie residuale rispetto all'art. 2, definisce la frode fiscale per falsa indicazione delle componenti reddituali mediante simulazione o altri artifici, ammettendo le operazioni simulate fra le possibili condotte del reato in esame.

La necessità di scindere la frode dichiarativa in due fattispecie distinte traspare chiaramente dalla legge delega n.205/1999, prodromica al d.lgs 74/2000 di cui sopra, nella misura in cui si specifica che il disvalore sociale derivante dall'utilizzazione di documenti falsi in dichiarazione è maggiore rispetto alla messa in atto di altri raggiri idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile¹. Ne consegue un trattamento sfavorevole per il colpevole del reato di cui all'art. 2 rispetto a chi è individuato come responsabile dell'art. 3, consistente nell'assenza di una soglia di punibilità per il primo reato².

Il d.lgs n. 158/2015, entrato in vigore il 22 ottobre dello stesso anno nell'intento di rivisitare complessivamente il sistema penal-tributario, non ha apportato alcuna modifica sostanziale all'art. 2³ né tantomeno all'art. 8⁴, mentre le modifiche rilevanti interessano l'art. 3. Il legislatore si è speso nel tentativo di liberare la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici dall'attrazione delle fattispecie contigue, essendo risultata sostanzialmente schiacciata fra le limitrofe incriminazioni di cui agli art. 2 e 4⁵. Tuttavia tale tentativo si è profuso in un'unica vera innovazione, consistente nell'espansione dell'ambito di operatività del reato che adesso, in quanto comune e non più proprio, si

¹ Vedi l'art. 9, comma secondo, lettera a), n.1, della legge delega 205/1999.

² Al di là delle distinzioni riguardanti i confini di applicabilità ed i profili sanzionatori che caratterizzano gli illeciti penal-tributari in esame, merita sottolineare che i reati tributari di cui agli art. 2 e 3 destano il maggior allarme sociale fra quelli in materia di dichiarazione, poiché in tali ipotesi la dichiarazione “non soltanto non è veridica, ma risulta altresì insidiosa, in quanto supportata da un impianto contabile o più genericamente documentale atto a sviare o ad ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificiosamente l'inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusa”. Il legislatore ha, pertanto, ritenuto di dare rilievo al diverso grado di insidiosità dell'atteggiamento del contribuente tramite forbici edittali diversificate e la previsione di soglie di punibilità, differenziando il piano sanzionatorio a seconda che la condotta del contribuente si realizzi con strumenti fraudolenti ovvero si riduca ad un'indicazione mendace.

³ La sola modifica riguarda l'eliminazione del riferimento alla punibilità delle sole dichiarazioni annuali (attraverso la soppressione dell'aggettivo *annuali*) così che dall'entrata in vigore del d.lgs 158/2015 ha rilevanza penale persino l'utilizzo di false fatture in dichiarazioni infrannuali.

⁴ La fattispecie di emissione di false fatturazioni non è stata intaccata in alcun modo dalla riforma del 2015.

⁵ Vedi A. Ingrassia, *Ragione fiscale vs illecito penale personale: il sistema penale-tributario dopo il D. lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna: Maggioli, 2016, p. 62.

rivolge ad una platea più ampia di destinatari. Difatti per come era stato strutturato dal legislatore delegato nel 2000 poteva essere realizzato solo dal contribuente obbligato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie mentre adesso, ai sensi del secondo comma dell'art. 3, può essere posto in essere anche da chi semplicemente detiene i documenti ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Merita ricordare che il legislatore ha tentato contemporaneamente di semplificare la fattispecie di cui all'art.3, caratterizzata ora da una condotta non più trifasica (mezzi fraudolenti, falsità nelle scritture contabili ed infine falsità nella dichiarazione) bensì da una più semplice condotta bifasica al pari dell'art.2. Le operazioni inesistenti o simulate attengono alla prima fase della condotta.

Per quanto riguarda l'art. 2, la prima fase della condotta può concretizzarsi per mezzo di due modalità alternative, chiarite dal secondo comma del medesimo articolo, consistenti nella registrazione o nella detenzione ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria della fattura o del documento fiscale attestanti l'operazione inesistente o simulata.

Con riferimento all'art. 3 la prima fase della condotta è stata tripartita dal legislatore in tre modalità alternative, affidando ai mezzi fraudolenti il ruolo di condotta residuale. Mentre precedentemente sussistevano soltanto i mezzi fraudolenti, adesso al loro fianco compaiono anche le operazioni simulate ed i documenti falsi differenti dalle fatture. Posto che già nel vigore della precedente normativa le altre due condotte erano state ricomprese nella nozione di mezzi fraudolenti, diventa fondamentale capire se l'indipendenza attribuita alle operazioni simulate sia una semplice precisazione formale o abbia conseguenze pratiche in termini di espansione dell'ampia sfera dei mezzi fraudolenti. Ad un'attenta analisi pare che il legislatore abbia inteso tripartire la prima fase della condotta per cristallizzare la suddivisione che la giurisprudenza aveva elaborato nel vigore della precedente normativa, senza però ampliare il novero dei mezzi fraudolenti. Tuttavia non si comprende il perché di una suddivisione quando si è in presenza, in buona sostanza, di categorie definitorie identiche, non potendo rintracciare un'operazione simulata che non sia allo stesso tempo un mezzo fraudolento⁶.

La seconda fase della condotta è identica per entrambe le fattispecie e consiste nella registrazione o nella detenzione ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. La registrazione o la detenzione ai fini di prova rappresentano una sorta di *ante factum* rispetto all'inserimento in dichiarazione delle fatture false al fine di evadere le imposte⁷. Trattasi di un *ante factum* però non punibile in sé⁸, proprio perché strumentale alla presentazione della dichiarazione mendace, momento consumativo dell'illecito tributario.

L'obiettivo di ampliare la sfera applicativa dell'art. 3 viene disatteso non solo perché i mezzi fraudolenti continuano ed essere i medesimi previsti dalla fattispecie previgente, ma perché l'art. 2 continua ad attrarre numerose fattispecie. Le operazioni simulate, la

⁶ In tal senso merita osservare il parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI finanza del Senato che chiedevano di ricomprendere nella medesima categoria le definizioni di operazioni simulate e di mezzi fraudolenti. Vedi G. Gambogi, *Diritto penale d'impresa*, Giuffrè, 2018, p. 456 ss.

⁷ G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p.105.

⁸ In tal senso vedi Cass. pen., Sezioni Unite, 28 ottobre 2011, n.1235 in banca dati De jure, Giuffrè. La Suprema Corte ha così chiarito che la condotta di acquisizione di fatture false in sé non è punibile fintanto che non confluiscono in una dichiarazione fiscale.

stragrande maggioranza delle quali continua ad essere documentata in una fattura o in documenti ad essa equipollenti, finiscono per confluire nell'art. 2 in forza della clausola di riserva in base alla quale la dichiarazione fraudolenta tramite altri artifici si applica "fuori dei casi previsti dall'art. 2". L'art. 3 attrarrà le fattispecie in cui la documentazione che attesta una determinata operazione non sia riconducibile alla fattura o ad un documento ad essa equipollente. Il classico esempio della cessione fra privati configura un'ipotesi in cui non essendovi l'obbligo di emissione di fattura il relativo contratto rientra nel concetto di "documenti falsi" di cui all'art. 3. In conclusione i rapporti fra le due fattispecie non sono mutati. Come si specificherà nel proseguo della trattazione, la riforma sul punto pare aver alimentato soltanto confusione nella misura in cui introduce evitabili problemi di coordinamento fra le due fattispecie di dichiarazione fraudolenta.

2) LA TRIPARTIZIONE DELLA FALSITA' IDEOLOGICA.

Prima di addentrarsi nell'analisi delle operazioni⁹ inesistenti si ritiene opportuno chiarire il concetto di falsità dei documenti fiscali, chiarendo l'equiparazione fra le ipotesi di falsità ideologica e di falsità materiale ai fini penal-tributari. E' importante soffermarsi sul concetto di falsità. Con riferimento alla dichiarazione fraudolenta tramite false fatturazioni, il concetto è stato progressivamente allargato e la giurisprudenza prevalente ritiene, a ragion veduta, che non sussista differenza tra falsità ideologica e falsità materiale ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 2. In sostanza si considera identica la circostanza che la fattura sia riempita con contenuto falso da chi risulta emittente o che, invece, sia alterata successivamente da altri¹⁰. Tuttavia prima della riforma del 2015 la giurisprudenza di legittimità¹¹, supportata da una parte della dottrina¹², si era espressa in senso contrario, confinando l'ipotesi della falsità materiale del documento fiscale nell'alveo di applicazione dell'articolo 3. Il falso materiale era considerato alla stregua di un qualsiasi mezzo fraudolento. L'orientamento intendeva così scongiurare una possibile violazione del divieto di analogia, in quanto la definizione di operazioni inesistenti si riferirebbe esclusivamente ai casi di falsità ideologica. Di contro le recenti pronunce della Suprema Corte¹³ hanno affermato che l'art. 2 punisce indistintamente l'utilizzo di fatture false ideologicamente o materialmente, nonostante la riforma dell'art. 3.

L'art. 1 d.lgs. n.74 del 2000 alla lettera a) delinea tre differenti ipotesi di falsità ideologica: oggettiva, per sovrapproduzione e soggettiva. Definisce le "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" come quelle fatture o quei documenti "aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni

⁹ Il termine operazioni ha natura generica ed onnicomprensiva, riferendosi a tutti i rapporti aventi contenuto economico e rilevanti ai fini della determinazione delle imposte. In merito vedi E. Di Basso e A. Viglione, *I nuovi reati tributari*, G. Giappichelli Editore, p. 44.

¹⁰ G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p.116 e 117. Si ricomprende perfino l'ipotesi di falsità materiale in cui il documento sia stato contraffatto con l'indicazione di un'emittente inesistente.

¹¹ In tal senso, fra le tante, vedi Cass. pen., Sez. III, 25 giugno 2001, n.30896 in banca dati De jure, Giuffrè.

¹² Vedi V. Napoleoni, *I Fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p.50.

¹³ Fra le tante vedi Cass. pen., Sez. III, 27 maggio 2015, n.38544 in <http://www.italgiure.giustizia.it/sncass/>; Cass. Pen., Sez. III, 23/02/2012, n. 10987, in *Riv. pen.*, 2012, n.6, p.628.

non realmente effettuate in tutto o in parte o che 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".¹⁴

2.a) *Le operazioni oggettivamente inesistenti. In particolare l'ipotesi dell'inesistenza giuridica.*

La categoria delle operazioni oggettivamente inesistenti comprende le operazioni non realmente effettuate da un punto di vista storico. Innanzitutto parte della dottrina¹⁵, avallata dalla giurisprudenza di legittimità, suddivide l'inesistenza oggettiva in materiale e giuridica. L'operazione è ritenuta materialmente inesistente se non esiste *in rerum natura*: la cessione di beni o la prestazione di servizi attestata nella fattura in realtà non sono mai avvenute o vengono effettuate in termini quantitativi minori rispetto al dichiarato¹⁶. Nel primo caso la difformità fra quanto attestato nel documento fiscale e la realtà è totale mentre nel secondo caso la difformità è soltanto parziale e dà luogo ad una sovrapproduzione c.d. quantitativa. Ipotesi che si verifica qualora l'operazione sia indicata in fattura per una quantità di beni/servizi superiore a quella effettivamente scambiata. Merita evidenziare che la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture false o documenti inesistenti, per recente pronuncia dei giudici di legittimità, si configura persino nel caso in cui la fattura sia stata emessa dallo stesso soggetto che l'ha successivamente utilizzata in dichiarazione¹⁷.

All'interno dell'inesistenza oggettiva rientra, per esplicito riconoscimento della Suprema Corte, anche il caso dell'inesistenza giuridica (ovvero il c.d. negozio dissimulato), laddove è attestato il compimento di un negozio diverso da quello realmente intercorso fra le parti¹⁸. Ad esempio nel caso in cui un contratto di mutuo sia dissimulato sotto le

¹⁴ La Suprema Corte in numerose pronunce ha ribadito la suddivisione delle differenti tipologie di operazioni. Fra le tante merita segnalare la recente sentenza n. 13747 del 2018, con la quale la Suprema Corte ha suddiviso le operazioni inesistenti per categorie "Si osserva che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, punito dall'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), sia in quella di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) sia, infine, nel caso di sovrapproduzione "qualitativa" (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale." Vedi Cass. pen. Di recente in senso analogo si rinviene la sentenza della Suprema Corte n. 24105 del 23 marzo 2018 in banca dati De jure, Giuffrè. In senso analogo vedi anche Cass. pen. Sez. III, n. 2835, 2013.

¹⁵ A. Traversi - S. Gennai, *I nuovi delitti tributari*, 2000, p.173. Vedi anche G.D. Toma, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti tra dottrina e giurisprudenza*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.4, 2013, p. 924.

¹⁶ Cass., sez. III pen., 12 febbraio 2004, n. 5804, in banca dati De jure, Giuffrè. In tal senso vedi anche Cass. pen., sez. III, 7 aprile 2016, n. 35396 in banca dati De jure, Giuffrè; Cass. pen., Sez. III, 28 aprile 2016, n.23737 in banca dati De jure, Giuffrè.

¹⁷ Cass. pen., Sez. Fer., 17 ottobre 2017, n.47603, con nota di C. Santoriello, in *Il fisco*, n.45/17, p. 4372.

¹⁸ Vedi in proposito A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p.17. Trattasi di un'ipotesi che si realizza sia in presenza di una scorretta qualificazione giuridica dell'operazione sia nell'ipotesi di una vera e propria simulazione relativa. Sul punto si avrà modo di tornare compiutamente a proposito della distinzione fra operazioni inesistenti ed operazioni simulate.

vesti di un contratto di leasing al fine di permettere all'utilizzatore della fattura di pagare un'imposta inferiore¹⁹. Proprio perché si tratta di un'ipotesi di simulazione relativa e non assoluta²⁰, dato che le parti nella realtà commerciale un'operazione la compiono seppur con una qualificazione giuridica differente e fiscalmente più vantaggiosa, in dottrina sono sorti dubbi interpretativi circa la riconducibilità dell'inesistenza giuridica entro l'alveo di applicazione dell'art. 2 piuttosto che dell'art. 3.

Secondo alcuni, l'art. 2 attrae qualsiasi ipotesi di divergenza fra realtà commerciale ed espressione documentale quindi anche i casi di inesistenza giuridica²¹, mentre in virtù di altri orientamenti dottrinali l'ipotesi in questione dovrebbe rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 3 in quanto, a prescindere dalla qualificazione giuridica, esiste comunque un sostrato effettuale²². I contrasti sorgono a causa della formulazione dell'art. 1, comma primo, lettera a) del d.lgs 74/2000 che lascia margini ad interpretazioni contrastanti. La norma definitoria specifica che le fatture, affinché rilevino penalmente, devono essere emesse a fronte di operazioni "non realmente effettuate". L'introduzione nella disciplina del 2000 dell'avverbio "realmente" ha indotto a meditare sul significato che il legislatore ha effettivamente attribuito al termine. Secondo la dottrina²³ che riduce l'ambito di applicazione dell'art. 2 alle operazioni inesistenti materialmente, l'avverbio in questione sarebbe stato inserito dal legislatore con l'intento specifico di escludere le operazioni inesistenti giuridicamente. Nel panorama giurisprudenziale antecedente la riforma del 2015 si segnala in senso

¹⁹ G. Marzo – I. Barbieri, *Difesa dalle contestazioni di utilizzo di fatture inesistenti*, risorsa informatica: [http://www.plusplus24diritto.ilsole24ore.com/#/showdoc/32361327/\(false\)%7C\(fatture\)?ref=pullSearch](http://www.plusplus24diritto.ilsole24ore.com/#/showdoc/32361327/(false)%7C(fatture)?ref=pullSearch)

Merita sottolineare che nel caso di cessione di beni o prestazione di servizi qualora in dichiarazione determinati costi siano indicati come attinenti alla produzione del bene o all'erogazione del servizio quando in realtà non sono inerenti e quindi ineducibili, non si è in presenza di un'ipotesi di inesistenza giuridica quanto piuttosto di una delle condotte tipiche di dichiarazione infedele di cui all'art. 4. Fattispecie delittuosa meno grave del delitto di dichiarazione fraudolenta. Difatti un'interpretazione contraria, in *malam partem*, si porrebbe in contrasto con il divieto di analogia di cui all'art. 1 del codice penale.

²⁰ Trattasi, come ribadito da F. Di Vizio, *Questioni controverse e mito della certezza in materia di frodi fiscali*, risorsa informatica, di un'ipotesi di simulazione relativa in considerazione della simulazione messa in atto dalle parti al fine di celare il reale negozio giuridico in essere. In senso analogo vedi A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 17. L'autore è esplicito nel ricomprendere entro il concetto di inesistenza giuridica sia la scorretta qualificazione giuridica sia l'ipotesi di vera e propria simulazione relativa. Sul punto merita citare un passaggio della relazione della Suprema Corte, *Novità legislative: decreto legislativo n.24 settembre 2015 n.158, revisione del sistema sanzionatorio*, Rel. n.III/05/2015, Corte di Cassazione, dell'Ufficio del Massimario penale, p. 6. Al termine della definizione delle operazioni simulate emerge che "anche la situazione di simulazione relativa parrebbe dunque ricadere nell'inesistenza della operazione, allorquando nella fattura viene descritto un negozio che, in quanto diverso rispetto a quello effettivamente intercorso fra le parti e realmente voluto dalle stesse allo scopo di disciplinare i reciproci rapporti, tuttavia consente un alleggerimento del peso fiscale".

²¹ A. Traversi - S. Gennai, *I nuovi delitti tributari*, 2000, p. 58; In giurisprudenza vedi Cass. pen., Sez. III, 1 marzo 2013, n.18352, in banca dati De jure, Giuffrè.

²² Vedi I.Caraccioli, contributo in *Commento al D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158* a cura di I. Caraccioli, Milano, 2016, p. 71.

²³ R. Bricchetti, *Operazioni inesistenti: da diciotto mesi a sei anni*, in Guida dir., 2000 n. 14, p. 76; in senso analogo vedi I. Caraccioli, *Sull'imposta evasa il rischio di confusione*, in Guida dir., 2000, n.14, p.56 e G. Izzo, *Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti*, in Fisco, 2000, p. 5206; vedi anche il contributo di F. Cingari, in *I reati tributari*, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, G. Giappichelli Editore, 2017, p. 109.

favorevole una sentenza di merito²⁴ che escludeva la rilevanza penale di tutte quelle condotte di falsità ideologica nelle quali la falsità riguardasse esclusivamente la qualificazione giuridica di una determinata operazione. In conclusione “non può che prendersi atto che il legislatore ha fatto espresso riferimento solo all'inesistenza oggettiva delle operazioni”. I giudici di Trento giungevano ad una conclusione francamente inaccettabile, riconducendo le ipotesi di inesistenza giuridica al di fuori all'area di rilevanza penale. Nei confronti di queste l'ordinamento avrebbe potuto ricorrere ad altri rimedi quali l'irrogazione di sanzioni amministrative, la tassazione del maggior imponibile o il recupero dell'Iva.

Tuttavia il medesimo anno la Corte di cassazione, con sentenza n. 1996 del 2007, ha affermato che “si ha fattura per operazione inesistente ogniqualvolta si realizza una divergenza tra la realtà economica e la rappresentazione documentale pertanto sussiste la falsità anche laddove l'inesistenza è giuridica nel senso che la falsità si riferisce ad un rapporto di cessione o prestazione giuridicamente diverso da quello indicato dalle parti”²⁵. L'anno seguente la giurisprudenza di legittimità si è espressa analogamente in un'ipotesi ove lo scambio di beni e servizi fra due società dissimulava in realtà un finanziamento di una società in favore dell'altra²⁶.

I contrasti circa la riconducibilità dell'inesistenza giuridica sono stati tutt'altro che sopiti dalla riforma del 2015. Un'ala dottrinale ha ritenuto nuovamente che l'inesistenza giuridica non dovesse essere qualificata come inesistenza oggettiva quanto piuttosto dovesse rientrare esclusivamente nel concetto di operazioni simulate oggettivamente di cui all'art. 3 d.lgs 74/2000, così come delineato dal novellato art.1, lettera g-bis)²⁷, in quanto operazioni che i contraenti “in parte” non intendono realizzare.

La stessa dottrina ritiene sempre, come già evidenziato nel vigore della disciplina previgente, che la definizione di operazioni inesistenti di cui all'art. 1 lettera a) si riferisca alle operazioni non “realmente” effettuate, comprendendo soltanto le operazioni materialmente inesistenti. Alla luce della riforma del 2015, al fine di non privare di significato l'univoco dettato letterale dell'art. 3, si dovrebbe ricomprendere all'interno del concetto di operazioni simulate oggettivamente l'ipotesi di inesistenza giuridica²⁸. Di

²⁴ Tribunale di Trento, 13 giugno 2007, n. 207, in Riv. dir. trib., 2008, fasc. 3, p. 32.

²⁵ Vedi Cass. pen. Sez. III, 25 ottobre 2007, n. 1996 in banca dati De jure, Giuffrè. I giudici di legittimità ritengono “di dover riaffermare il principio secondo il quale oggetto della sanzione di cui al D.Lgs n.74 del 2000, art.2 è 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 fattura.” In proposito alcuni autori, per quanto favorevoli alla riconduzione dell'inesistenza giuridica entro l'alveo di applicazione dell'art. 2, non ritengono condivisibile l'orientamento in questione nella misura in cui sanziona ogni tipo di divergenza tra realtà commerciale ed espressione documentale senza premettere che sia necessario accertare se si è verificata o meno la lesione dell'interesse fiscale.

²⁶ Cass. pen. Sez. III, 3 aprile 2008, n. 13975, in Riv. dir. trib., 2008, n.3, p.109. Analogamente vedi Cass. pen. Sez. III, 26 settembre 2012, n. 38754, in banca dati De jure, Giuffrè; Cass. Pen., Sez. III, 7 luglio 2010, n. 35963, in banca dati De jure, Giuffrè.

²⁷ Vedi in tal senso L. Imperato, contributo in *Commento al D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158* a cura di I. Caraccioli, Milano, 2016, p.72 ss.; In senso analogo vedi anche S. Putinati, *La riforma dei reati tributari*, a cura di Putinati-Nocerino, G. Giappichelli Editore, 2015, p.53; F. Cingari, in *I reati tributari*, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, G. Giappichelli Editore, 2017, p. 109.

²⁸ F. Cingari, in *I reati tributari*, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, G. Giappichelli Editore, 2017, p. 100.

contro altri autori²⁹ ritengono che la smentita giunga direttamente da una recente pronuncia della Suprema Corte³⁰, che qualifica come inesistenti ai fini della configurabilità del reato in questione persino le operazioni aventi una qualificazione giuridica diversa. Principio che, è bene ricordarlo, deve essere condiviso nella misura in cui vi è un'effettiva lesione dell'interesse fiscale, ovverosia quando il trattamento fiscale è sfavorevole rispetto a quello riservato all'operazione formalmente documentata³¹.

La posizione accolta dalla Suprema Corte si è resa necessaria al fine di individuare i confini applicativi dell'art. 2 e dell'art. 3, risultando condivisibile per vari motivi. L'inesistenza giuridica infatti è sì un'ipotesi di simulazione relativa perché, le parti intendono comunque porre in essere un negozio, ma non soltanto per questo può essere ricondotta nell'alveo di applicazione dell'art. 3. La clausola di cui all'art. 3 in base alla quale la dichiarazione fraudolenta tramite altri artifici si applica "fuori dei casi previsti dall'art. 2" pone le due fattispecie in un rapporto di specialità reciproca. Ad un'attenta analisi, la differente copertura cartolare delle operazioni prodromiche alla consumazione delle dichiarazioni fraudolente rappresenta il reale discrimine. In sostanza è il documento che assume rilevanza, e non l'operazione. Si tratterebbe dunque di un concorso di norme meramente apparente. Nonostante alcuni pareri contrari in dottrina, la presenza di fatture o documenti equipollenti è ancora dirimente per delimitare i confini fra le due fattispecie in forza di due recenti pronunce della Suprema Corte³².

In proposito è opportuno porre l'attenzione persino sulla relazione dell'Ufficio del Massimario della Cassazione³³ che immediatamente dopo l'entrata in vigore del d.lgs 158/2015 ha espressamente aperto le porte all'utilizzazione del criterio di cui sopra per distinguere l'ambito di operatività delle dichiarazioni fraudolente, sia nei rapporti fra

²⁹ G. Gambogi, *Diritto penale d'impresa*, Giuffrè, 2018, p. 490. In senso analogo vedi anche G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p. 121. Analogamente A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 17 ss.

³⁰ Cass. pen., Sez. VI, 13 ottobre 2016, n.52321, in *Il fisco*, n.4, 2017, p. 382. In tal senso vedi Cass. pen., Sez. III, 01 luglio 2013, n.28532 in *Riv. It. Dir. Proc. pen.*, 2008, p.109. La Cassazione nella pronuncia 52321/2016 puntualizza inoltre che sia punibile la dissimulazione di un'operazione soltanto quando vi è un effettivo vantaggio fiscale dal compimento di un'operazione piuttosto che di un'altra. Ammette infatti che "Il principio indicato deve essere condiviso, almeno quando l'operazione dissimulata è sottoposta ad un trattamento fiscale diverso da quello riservato all'operazione formalmente documentata." Con riguardo all'ipotesi di inesistenza giuridica è opportuno ricordare che "non è detto, però, che ogniquale volta non risulti correttamente qualificato il rapporto giuridico cui l'operazione si riferisce, ricorra un'ipotesi penalmente rilevante di giuridica inesistenza oggettiva dell'operazione medesima, poiché, essendo il delitto in questione punibile solamente in presenza del fine specifico di evasione, l'erronea o, al limite, anche la falsa indicazione della causale dell'operazione ad altri scopi non rileva per la configurabilità del reato in oggetto." Vedi A. Traversi - S. Gennai, *I nuovi delitti tributari*, 2000, p. 174.

³¹ In proposito alcuni autori, per quanto favorevoli alla riconduzione dell'inesistenza giuridica entro l'alveo di applicazione dell'art. 2, non ritengono condivisibile che sia sanzionata qualsiasi tipo di divergenza tra realtà commerciale ed espressione documentale senza premettere che sia necessario accertare se si è verificata o meno la lesione dell'interesse fiscale. Vedi G. Gambogi, *Diritto penale d'impresa*, Giuffrè, 2018, p. 490.

³² Cass. pen. Sez. III, 11 aprile 2017, n. 38185 in banca dati De jure, Giuffrè. Analogamente vedi Cass. pen., Sez. Fer., 17 ottobre 2017, n.47603 con nota di C. Santoriello, in *Il fisco*, n.45/17, p. 4372. Quest'ultima pronuncia è significativa nella misura in cui afferma che il delitto di cui all'art. 2 si applicherà anche nei casi di emissione della fattura da parte dello stesso soggetto che poi procederà ad utilizzarla.

³³ In proposito risulta illuminante la relazione della Suprema Corte, *Novità legislative: decreto legislativo n.24 settembre 2015 n.158, revisione del sistema sanzionatorio*, Relazione n.III/05/2015, Corte di Cassazione, dell'Ufficio del Massimario penale, p.6.

operazioni simulate ed inesistenti soggettivamente sia nei rapporti fra operazioni simulate ed inesistenti oggettivamente. Difatti “non pare irragionevole - secondo una valutazione suscettibile di essere estesa anche alla simulazione oggettiva - la diversificazione delle situazioni in dipendenza della esistenza, nell’art. 2, della copertura cartolare offerta dalla fattura (art. 2) rispetto al compimento di operazioni simulate prive di tale riscontro (art. 3), in virtù della particolare efficacia probatoria delle fatture o documenti equipollenti secondo il diritto tributario”³⁴.

Nonostante parte della dottrina segnali che “non sia appagante l’alternativa interpretativa secondo la quale sia sufficiente che il soggetto abbia fatto uso di fatture o altri documenti per legittimare l’applicazione dell’art. 2 d.lgs n.74/2000”³⁵, lo scetticismo pare obiettivamente ingiustificato. La critica che l’utilizzo del criterio di cartolarizzazione si porta con sé è determinata dal conseguente restringimento che subirebbe l’art. 3, circoscritto alle ipotesi di dichiarazione mendace documentata attraverso documenti diversi dalle fatture o ad esse equipollenti³⁶. Tuttavia il rigetto del criterio della copertura cartolare non è accettabile poiché contrasterebbe apertamente con la clausola di riserva di cui all’art. 3 in base alla quale la dichiarazione fraudolenta tramite altri artifici si applica “fuori dei casi previsti dall’art. 2”. Così, proprio perché la natura delle operazioni non consente di propendere per l’applicazione di un delitto piuttosto che di un altro, non resta che affidarci al ragionevole criterio della copertura cartolare, anche sulla scorta dell’apertura emersa dalla Relazione dell’Ufficio del Massimario della Cassazione.

2.b) *La sovrapproduzione “qualitativa”.*

La seconda ipotesi di inesistenza si identifica con la sovrapproduzione, c.d. “qualitativa”. Tale ipotesi si verifica laddove il corrispettivo sia indicato in misura superiore a quella effettivamente oggetto dell’operazione, ferma restando la veridicità della quantità e della qualità dei beni o servizi oggetto dell’operazione³⁷. Trattasi del fenomeno delle c.d. “fatture gonfiate”, spesso verificatosi nei contratti di sponsorizzazione. Gli importi delle fatture vengono aumentati dalla società sponsorizzanti, in modo da permettere allo sponsor di ottenere benefici fiscali³⁸. Anche

³⁴ Tratto dalla relazione della Corte di Cassazione, *Novità legislative: decreto legislativo n.24 settembre 2015 n.158, revisione del sistema sanzionatorio*, Relazione n.III/05/2015, Corte di Cassazione, dell’Ufficio del Massimario penale, p. 17. Il criterio della copertura cartolare emerge persino da alcune pronunce della giurisprudenza di legittimità prima della riforma. Vedi Cass. Pen., Sez. III, 7 febbraio 2007, n. 12284, in *Leggi d’Italia-Legale*, risorsa informatica.

³⁵ A. D’Avirro, M. Giglioli, M. D’Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 70. L’autore segnala lo scetticismo espresso da L. Imperato, contributo in *Commento al D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158* a cura di I. Caraccioli, Milano, 2016, p.75 ss.

³⁶ F. Cingari, in *I reati tributari*, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, G. Giappichelli Editore, 2017, p. 210 e 211. Vedi in tal senso S. Putinati, *La riforma dei reati tributari*, a cura di Putinati-Nocerino, G.Giappichelli Editore, 2015, p. 276.

³⁷ G. Gambogi, *Diritto penale d’impresa*, Giuffrè, 2018, p. 493.

³⁸ G.D. Toma, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti tra dottrina e giurisprudenza*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.4, 2013, p. 930 e 931. In merito si pone l’attenzione sul caso della compravendita dei diritti televisivi da parte di Mediaset, esempio tipico di fatture “gonfiate”. Lo stesso Tribunale di Milano, nella sentenza di primo grado confermata dalla Suprema Corte, specifica che siamo in presenza di una sovrapproduzione qualitativa nella misura in cui le fatture

nel caso di sovrapproduzione qualitativa, come affermato dalla Suprema Corte, permane la divergenza fra espressione contabile e realtà commerciale³⁹ perciò allorché tali fatture siano utilizzate in dichiarazione si consuma la frode fiscale di cui all'art. 2.

All'interno della sovrapproduzione qualitativa vi rientrano le ipotesi in cui l'Iva sia applicata in misura superiore a quella reale oppure le fatture siano emesse per operazioni non imponibili, esenti o escluse. Ad esempio vi può essere il caso in cui un'operazione sia documentata correttamente ad eccezione dell'aliquota Iva che viene aumentata, consentendo all'acquirente (cessionario) di detrarre somme non spettanti. In merito la dottrina, pressoché all'unanimità⁴⁰, ritiene che non si realizzi alcuna sovrapproduzione qualora si applichi un'aliquota errata e superiore a quella dovuta, a patto che il cedente l'abbia effettivamente versata per intero. Difatti per individuare un caso di sovrapproduzione è dirimente verificare che l'Iva sia indicata all'interno della fattura in misura superiore rispetto all'aliquota prevista per quella determinata operazione.

L'inserimento per mezzo del d.lgs 158/2015 della definizione di operazione simulate e inesistenti di cui alla lettera g-bis) dell'art. 1 d.lgs n.74/2000 secondo alcuni autori farebbe confluire il caso in esame di sovrapproduzione entro l'ambito di applicazione dell'art. 3⁴¹. Tuttavia trattasi di una conclusione non condivisibile perché collide con il criterio della copertura cartolare dell'operazione, come affermato in precedenza. Pur non avendo affrontato direttamente la questione, la Suprema Corte ha continuato ad affermare che il caso di sovrapproduzione qualitativa rientri nella fattispecie di cui all'art. 2⁴².

2.c) *Le operazioni soggettivamente inesistenti.*

La terza ipotesi riguarda le operazioni soggettivamente inesistenti. In tal caso i soggetti indicati nel documento fiscale non sono i soggetti fra i quali è realmente intercorsa l'operazione. Merita sottolineare che la Suprema Corte ha ribadito, in ossequio all'interpretazione letterale dell'art. 2 d.lgs 74/2000, che la normativa richiede alternativamente l'inesistenza oggettiva o l'inesistenza soggettiva dell'operazione, al fine della configurazione del reato in esame⁴³. La sola inesistenza soggettiva dell'operazione è quindi sufficiente. Tuttavia, in conseguenza di recenti pronunce della

indicano come corrispettivi per l'acquisto dei diritti televisivi una somma superiore a quella realmente versata da Mediaset alle *majors*. In proposito vedi A. Bell, *Fatture "gonfiate" e delitto di dichiarazione fraudolenta: il caso della compravendita dei diritti televisivi Mediaset*, in *Il corriere del merito*, n.5, 2013, p. 529.

³⁹ Fra le tante vedi Cass. pen., sez. III, 21 maggio 2013, n. 28352 in banca dati De jure, Giuffrè.

⁴⁰ In tal senso vedi G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p. 124 e 125. Vedi anche A. Traversi, *I delitti tributari*, Milano, 2011, p. 59.

⁴¹ L. Imperato, contributo in *Commento al D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158* a cura di I. Caraccioli, Milano, 2016, p.79. Analogamente vedi I. Caraccioli, contributo in *Commento al D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158* a cura di I. Caraccioli, Milano, 2016, p. 77.

⁴² Vedi fra le tante Cass. pen., Sez. III, 7 aprile 2016 n. 35396 in banca dati De jure, Giuffrè.

⁴³ Vedi Cass. pen., Sez. III, 17 novembre 2017, n. 24856 in banca dati De jure, Giuffrè, "La violazione dell'art. 2 del d.lgs n. 74 del 2000, non distingue tra ipotesi riconducibili alla inesistenza oggettiva della prestazione documentata con la fatture falsamente emessa ovvero alla sua inesistenza solamente soggettiva." In tal senso vedi anche Cass. pen., Sezione III, 11 febbraio 2015, n. 19012 in banca dati De jure, Giuffrè, riguardante una fattispecie concernente il mancato pagamento dell'iva.

Suprema Corte, è doveroso puntualizzare che in base alla tipologia d'imposta in questione i requisiti affinché si configuri il delitto in esame sono differenti.

Con riferimento alle imposte dirette è necessario che l'indicazione mendace all'interno del documento fiscale riguardi il destinatario della prestazione di servizi o della cessione del bene (il compratore) in quanto la fattura o un altro documento equipollente può servire al destinatario stesso per dichiarare costi in realtà non sostenuti. Non ricorrerà invece la fattispecie in esame qualora la falsa indicazione abbia ad oggetto il solo venditore del bene o prestatore del servizio, perché in tal caso il soggetto acquirente ha effettivamente sostenuto un costo e può legittimamente detrarlo⁴⁴. Il venditore potrà essere perseguito per il reato di emissione di false fatturazioni ex art. 8 d.lgs 74/2000.

Diversa la situazione quando ci si confronta con le imposte indirette. In tal caso la detrazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 19 d.p.r. n. 633/1972 è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che ha effettuato l'operazione, come ribadito dalla Cassazione, poiché l'imposta deve essere versata a chi ha effettuato realmente l'operazione. Il versamento ad un soggetto diverso da quello effettivo configurerebbe un recupero indebito d'imposta⁴⁵, contrario all'intero sistema dell'Iva che poggia proprio sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha eseguito la prestazione imponibile e non a soggetti inattivi⁴⁶. In proposito il comma settimo dell'art. 21 d.p.r. n.633/1972 vieta esplicitamente la detrazione dell'Iva se le fatture che si ha intenzione di utilizzare a tal fine corrispondono ad operazioni inesistenti. Perciò un'eventuale detrazione costituisce senza ombra di dubbio elemento passivo fittizio integrante la fattispecie delittuosa di cui all'art. 2 d.lgs 74/2000. Inoltre merita sottolineare che, a differenza dell'imposte dirette, l'indicazione mendace del solo cedente può configurare un vantaggio per l'acquirente poiché, ad esempio, la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e di conseguenza sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente dedurre⁴⁷. Perciò, a scopo riepilogativo, sono necessari alcuni distinguo fatti propri dalla Suprema Corte⁴⁸. Qualora le operazioni siano indicate nel documento fiscale per aggirare il pagamento di imposte dirette, si configurerà il reato di cui all'art. 2 solo nel caso in cui sia indicato un cessionario (acquirente) diverso da quello reale, e non nel caso in cui sia indicato un cedente (venditore) diverso da quello effettivo.

Qualora nelle fatture siano indicati cedenti differenti per aggirare il pagamento di un'imposta diretta come l'IVA, qualsiasi detrazione configura il reato di cui all'art. 2 poiché siamo in presenza di un indebito recupero d'imposta.

⁴⁴ G. L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p. 126. Tratto da Maccagni, *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione*, in Fisco, 2000, 12544. In merito vedi anche A. Perini in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. Giarda, A. Perini, A. Varraso, Cedam, 2016, p. 208.

⁴⁵ Vedi in tal senso Cass. pen., Sez. III, 30 agosto 2017, n.39541, in *Leggi d'Italia-Legale*, risorsa informatica.

⁴⁶ Sul tema vedi M.S. Caini, *Il profilo soggettivo nelle frodi fiscali: le operazioni soggettivamente inesistenti e soggettivamente simulate*, in *Diritto e Giustizia*, 05 aprile 2016, risorsa informatica.

⁴⁷ Cass. pen., Sez. III, 2015, n. 19012 in <http://www.italgiure.giustizia.it/sncass/>

⁴⁸ Cass. pen. Sez. III, 2017, n. 39541 in *Leggi d'Italia-Legale*, risorsa informatica; in senso analogo vedi Cass. pen., Sez. III, 2018, n. 30874 in banca dati De jure, Giuffrè; Cass. pen. Sez. III, 2017, n. 6935 in banca dati De jure, Giuffrè; Già dal 2010 la Suprema Corte aveva espresso tale orientamento, con la sentenza n. 10394, reperibile in banca dati De jure, Giuffrè. Vedi in proposito il commento di L. Giudetti, *L'uso di fatture soggettivamente false fra dovere di rappresentazione e deduzione di costi effettivi*, in *Cassazione penale*, fasc.6, 2013, p. 2452.

2.c.I) *Interposizione fittizia e interposizione reale.*

A livello generale è opportuno ricordare che l'interposizione di persona è ammessa nel nostro ordinamento nella misura in cui non sia strumentale al raggiungimento di fini illeciti. Detto questo, le discussioni maggiori si sono sviluppate sulla riconducibilità ai delitti di dichiarazione fraudolenta delle ipotesi di interposizione reale.

L'interposizione fittizia si ha quando nel documento figuri una determinata parte quando in realtà gli effetti del negozio si producono nei confronti dell'interponente. Un'operazione del genere richiede la presenza di tutti e tre i soggetti, mentre nell'interposizione reale, detta anche fiduciaria, l'interposto, d'accordo con l'interponente, contratta con il terzo senza che quest'ultimo ne sia a conoscenza. L'interposto contratta con il terzo, ma la sua contrattazione è viziata dall'accordo di trasferire gli effetti del negozio al reale contraente⁴⁹.

Trattasi di manovre evasive attraverso l'inserimento, tra il terzo e l'interponente, di una terza persona di solito nullatenente (quindi non in grado di pagare l'imposta) che interviene al momento della conclusione con l'impegno di trasferirne subito gli effetti al reale acquirente. Procedendo per esclusione, come sostenuto da autorevole dottrina, l'ipotesi non può essere ricondotta nell'ambito della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici "perché l'art. 1 comma *g-bis* richiede espressamente il requisito della fittizietà dell'interposizione soggettiva; da ciò consegue che sfugge a tale ipotesi criminosa l'interposizione reale. Quest'ultima infatti non dà luogo ad un negozio simulato."⁵⁰ In effetti il negozio è efficace fra le parti senza che l'accordo segreto di trasferirne gli effetti all'interponente possa inficiare il contratto stipulato. L'interposto infatti acquista effettivamente i diritti nascenti dal negozio, perciò in un caso del genere non si può parlare di simulazione.

Tuttavia in passato la Cassazione ha riconosciuto la rilevanza penale dell'interposizione di un legale rappresentante di una società di costruzioni che aveva utilizzato i soldi della stessa per comprare alcuni materiali, deducendo personalmente i relativi costi, in realtà, da lui non sostenuti. In buona sostanza vi era la falsa indicazione del soggetto acquirente. La Cassazione ha specificato che persino nel caso in cui il falso fruitore del servizio, che ha utilizzato la fattura, si sia accollato ex art. 1273 c.c. il debito del reale fruitore, ciò non esclude la rilevanza penale nella misura in cui sono state comunque utilizzate in dichiarazione fatture soggettivamente inesistenti⁵¹.

Al contrario di quanto affermavano gli ermellini è opportuno rilevare che l'interposizione reale non solo non è riconducibile nella dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ma non è riconducibile nemmeno nel delitto di cui all'art. 2, poiché anche se coperta da fattura, questa non può che indicare i reali soggetti nei confronti dei quali si manifestano diritti ed obblighi. L'accordo segreto fra interposto ed interponente,

⁴⁹ G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p. 128.

⁵⁰ M.S.Caini, *Il profilo soggettivo nelle frodi fiscali: le operazioni soggettivamente inesistenti e soggettivamente simulate*, in *Diritto e Giustizia*, 05 aprile 2016, risorsa informatica.

⁵¹ Cass. pen., Sez. III, 11 gennaio 2000, n. 2222 in *Fisco*, 2000, p.6473.

non coinvolgendo il terzo, non può che dar luogo ad un'operazione inesistente, come successivamente sostenuto dalla Suprema Corte in una pronuncia di senso contrario⁵². Passiamo ora all'analisi di un fenomeno riconducibile alle ipotesi di interposizione fittizia, di particolare gravità, attuato mediante la frode dell'IVA sugli scambi intracomunitari.

2.c.II) *Frode carosello dell'Iva.*

Così come evidenziato da numerosi autori la categoria dell'inesistenza soggettiva⁵³ si configura anche nel caso di “**frodi carosello**”. Trattasi del fenomeno per cui l'operazione intercorre fra un primo soggetto cedente importatore (la c.d. società cartiera), ed un soggetto del medesimo Paese dell'importatore. Il soggetto cedente vende il bene alla società cartiera⁵⁴ emettendo fattura senza però applicare l'imposta sul valore aggiunto. Infatti in base al regime intracomunitario, al contrario degli scambi all'interno dello stesso Paese, spetterebbe al soggetto acquirente versare l'Iva per il meccanismo dell'inversione contabile. Il soggetto acquirente dovrà integrare la fattura indicandovi l'importo dell'Iva e registrando la stessa nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti⁵⁵ allo scopo di neutralizzare il carico fiscale nelle fasi commerciali antecedenti l'ultima⁵⁶. Dunque il bene, divenuto di proprietà della società cartiera, viene venduto al reale acquirente dell'intera operazione carosello, residente nello Stato della cartiera. In questa seconda operazione però, essendo le parti residenti nel territorio del medesimo Stato, il soggetto obbligato al pagamento dell'Iva, come sostituto d'imposta, è il venditore. La cartiera incamera così, per la seconda volta nel meccanismo fraudolento, l'imposta sul valore aggiunto. La società cartiera risulta quindi l'unica su cui, al termine degli scambi, grava il debito d'imposta nei confronti dell'Erario. Di conseguenza la società fittizia sparisce avendo permesso ai reali contraenti di evadere l'imposta sul valore aggiunto. Pertanto l'Iva incamerata può essere spartita tra i soggetti che hanno partecipato alla triangolazione. Nel caso in cui non venga divisa il vantaggio per il destinatario finale del bene consiste nella possibilità di comprare il bene a prezzi vantaggiosi, in quanto scontati dell'Iva⁵⁷.

Trattasi di un'ipotesi tipica di inesistenza soggettiva poiché l'interposizione fittizia della società cela il reale acquirente del bene, il quale quindi risponderà del reato di

⁵² Vedi il caso in cui la Suprema Corte ha negato la presenza del reato di cui all'art. 2 poiché l'operazione commerciale era realmente intercorsa tra i soggetti. Vedi Cass., sez. III, n. 3203, 2009 in banca dati De jure, Giuffrè; in tal senso vedi M.S.Caini, *Il profilo soggettivo nelle frodi fiscali: le operazioni soggettivamente inesistenti e soggettivamente simulate*, in *Diritto e Giustizia*, 05 aprile 2016, risorsa informatica.

⁵³ Fra i tanti vedi G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018.

⁵⁴ Trattasi di una società priva di una effettiva sede operativa o di consistenza patrimoniale, con un numero ridotto di clienti riconducibili spesso agli amministratori di fatto. Gli indicatori di fittizietà della società sono anche la vendita sottocosto, il difetto di presentazione delle dichiarazioni fiscali e dei bilanci. Vedi il contributo di A. Perini in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. Giarda, A. Perini, A.Varraso, Cedam, 2016, p. 206 e 207.

⁵⁵ Ai sensi degli articoli 45 e 47 del d.l. 331/1993, convertito in legge per mezzo della l. 427/1993.

⁵⁶ L'intero meccanismo dell'Iva si basa sulla neutralità delle fasi commerciali antecedenti l'ultima, dato che l'imposta dovrà colpire il consumatore finale. Vedi P. Borrelli, S. Capolupo, P. Compagnone, L. Vinciguerra, *La revisione del sistema penale tributario*, Egea, 2016, p. 155.

⁵⁷ A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 27.

dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 nel momento in cui utilizzerà le fatture false nella dichiarazione fiscale⁵⁸. Chiaramente la società fittizia ed il reale acquirente, qualora fossero stranieri, sfuggirebbero all'applicazione delle fattispecie penal-tributarie previste dal nostro ordinamento. Poniamo quindi che la cartiera ed il reale acquirente siano residenti in Italia.

Con riferimento alla prima fattura, ovvero quella emessa dall'operatore comunitario nei confronti della cartiera italiana, risulta difficile punire l'emittente in primis perché trattasi di emittente straniero. In seconda analisi risulta difficile dimostrare l'esistenza dell'elemento soggettivo del reato di cui all'art. 8. I reali intenti dell'operatore comunitario spesso sono ben celati da un'attenta pianificazione della frode carosello, perciò spesso sarà assai complicato dimostrare che il primo cedente era animato dal fine di consentire a terzi l'evasione. Inoltre nella quasi totalità dei casi la cartiera non presenterà neppure la dichiarazione annuale, impedendo la consumazione del reato⁵⁹.

Con riferimento alla seconda fattura, emessa dalla cartiera nei confronti dell'acquirente reale, si potrà configurare a carico di quest'ultimo il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante false fatturazioni. La società cartiera invece risponderà del complementare reato di emissione di fatture false di cui all'art. 8. Inoltre, trattandosi di un soggetto destinato sin dalla sua creazione ad essere insolvente nei confronti del fisco e dunque al fallimento, si possono creare le condizioni affinché si configuri a carico dei soggetti indicati dall'art. 223 della legge fallimentare il reato di bancarotta fraudolenta⁶⁰.

Tuttavia la dimostrazione del concorso dell'acquirente reale della prestazione nel reato di cui all'art. 2 non è così agevole, poiché non è sufficiente dimostrare l'esistenza del meccanismo fraudolento volto ad evadere il pagamento dell'Iva quanto è necessario provare che realmente l'acquirente del bene, l'utilizzatore delle fatture, aveva un rapporto diretto con l'esportatore e la società cartiera. Questo perché l'utilizzatore finale è comunque destinatario di una fattura per una prestazione realmente avvenuta e proveniente da un soggetto formalmente esistente⁶¹. In sostanza, la triangolazione di per sé non può rappresentare una prova esclusiva di responsabilità penale ex art. 2, poiché può derivare da ragioni economiche o dal fatto che, semplicemente, l'interposto è un soggetto specializzato negli acquisti intracomunitari. E' necessaria l'emersione di elementi probatori in grado di avvalorare che la triangolazione sia frutto di un accordo, e quindi illecita⁶². Oltretutto tanti più soggetti vengono interposti tra il primo cedente ed il reale acquirente, tanto più difficile risulterà accertare l'intero meccanismo.

⁵⁸ In proposito vedi il contributo di A. Perini in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. Giarda, A. Perini, A. Varraso, Cedam, 2016, p. 206 e 207, che fa riferimento ad una sentenza della Suprema Corte, Cass. pen., sez. III, 23 marzo 2011, n. 11670, in *Dir. Pen. proc.*, 2011, p. 684.

⁵⁹ E. Di Basso e A. Viglione, *I nuovi reati tributari*, G. Giappichelli Editore, p. 54 e 55. Tuttalpiù, secondo gli stessi autori, si potrà configurare il concorso nei reati inerenti la seconda fattura.

⁶⁰ E. De Martino, *Bancarotta fraudolenta impropria: con dolo e per effetto di operazioni dolose*, in *La bancarotta fraudolenta impropria: reati societari e operazioni dolose* a cura di A. D'Avirro e E. De Martino, 2007, p.224 ss. In giurisprudenza è stata affermata la configurabilità della bancarotta fraudolenta della società fittizia all'interno del meccanismo della frode carosello da una recente sentenza della Suprema Corte, Cass. pen., Sez. V, 2 ottobre 2014, n. 41055 in banca dati De jure, Giuffrè.

⁶¹ In tal senso vedi E. Musco e F. Ardito, *Diritto penale tributario*, 2 ed., 2012, p. 113 ss.

⁶² A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p.32.

3) LE OPERAZIONI SIMULATE OGGETTIVAMENTE E SOGGETTIVAMENTE.

La prima modalità della condotta del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici si identifica nel compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, prima della riforma del 2015 ricondotte dalla giurisprudenza nella categoria omnicomprensiva dei “mezzi fraudolenti”. Tuttavia il conferimento di autonoma rilevanza alle operazioni simulate appare una semplice precisazione formale da parte del legislatore, senza che ne possa conseguire un’espansione del novero dei mezzi fraudolenti.

Il d.lgs 158/2015 ha provveduto alla definizione di tali operazioni all’art.1 del d.Lgs. n.74 del 2000. Si considerano simulate quelle “operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’art. 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 prestazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”. La lettera g-bis) dell’art. 1 è stata introdotta anche al fine di delineare una volta per tutte i confini fra le condotte fraudolente sanzionate dall’art.3 e quelle riconducibili nell’ambito dell’abuso di diritto. Merita ricordare che per distinguere la frode fiscale per mezzo di operazioni simulate dall’abuso del diritto, è necessario verificare se l’operazione posta in essere dal contribuente, finalizzata ad ottenere un indebito risparmio d’imposta, sia realmente simulata o se invece sia stata effettivamente realizzata per come descritta nelle scritture contabili, pur restando elusiva della normativa fiscale⁶³. Trattasi, secondo alcuni⁶⁴, di uno scrupolo eccessivo da parte del legislatore, poiché l’art. 10-bis di per sé non sembra poter riguardare affatto operazioni affette da simulazione. Rispetto all’art. 2, le cui false fatturazioni hanno insito il connotato fraudolento, le operazioni simulate non necessariamente presentano tale carattere, perciò potranno anche retrocedere nel concetto di elusione fiscale cui consegue una mera sanzione amministrativa.

La simulazione così come intesa dalla lettera g-bis) dell’art. 1 è sia quella relativa, messa in atto ogniquale volta i contraenti creano un’apparenza contrattuale stipulando un contratto con l’intesa, destinata a rimanere segreta, che esso rimanga fittizio e non corrisponda alla realtà effettiva del loro rapporto⁶⁵, sia quella assoluta. Difatti la lettera g-bis) dell’art. 1 prevede anche l’ipotesi di operazioni apparenti senza che sia stata compiuta alcuna operazione dalle parti.

⁶³ Le operazioni di cui all’art. 10-bis l. 212/2000 (Statuto del contribuente), escluse dal concetto di operazioni simulate per mezzo dell’art. 1 lettera g-bis) della legge 212/2000, sono le c.d. operazioni elusive. Operazioni perfettamente esistenti e lecite ma prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale della normativa, realizzano vantaggi fiscali indebiti eludendo il fine della normativa fiscale. L’art. 1 esclude così che l’elusione fiscale possa configurare una fattispecie penalmente rilevante, pur restando una condotta passibile di sanzione amministrativa. Tuttavia la condotta elusiva potrà assumere rilevanza penale soltanto nel caso in cui presenti i caratteri della frode o dell’inganno che inevitabilmente la attraggono nel concetto di operazioni simulate.

⁶⁴ A. Perini, contributo in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. Giarda, A. Perini, A. Varraso, Cedam, 2016, p.234. Vedi anche E. Di Basso e A. Viglione, *I nuovi reati tributari*, G. Giappichelli Editore, p. 84.

⁶⁵ G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p.172 e 173.

La simulazione relativa si distingue in oggettiva e soggettiva⁶⁶, a seconda che il negozio dissimulato riguardi l'oggetto dell'atto oppure i soggetti. Nel caso di operazione oggettivamente simulata, all'interno del documento fiscale viene attestato il compimento di un negozio giuridico diverso da quello realmente intercorso fra le parti, al fine di evadere il pagamento dell'imposta. Si pensi ad esempio alla simulazione concernente gli atti assoggettati ad imposta di registro ed alla dichiarazione, nell'atto ufficiale, di un prezzo inferiore a quello d'acquisto. Invece nel caso in cui i soggetti attestati nel documento non siano i reali soggetti fra i quali intercorre l'operazione, si è in presenza di un'operazione simulata soggettivamente tramite l'interposizione di persone fisiche o giuridiche. Le parti, per esempio, possono concordare senza darne conto in un documento ufficiale che un terzo sia il reale contraente di un'operazione apparentemente conclusasi fra le parti. Si tratta della strumentalizzazione di soggetti che, apparentemente parti di un rapporto contrattuale, in realtà fungono da mero "paravento" per dissimulare l'effettivo contraente.

3.a) *La simulazione mutuata dalla disciplina civilistica e l'utilizzo nella legislazione penalistica.*

In merito alla definizione delle operazioni simulate, si osserva che il legislatore nella riforma del 2015 non ha distinto la simulazione nelle due tradizionali categorie civilistiche⁶⁷. L'istituto della simulazione, regolato dall'art. 1414 comma primo e secondo del codice civile, si suddivide in due distinte tipologie di elaborazione dottrinale⁶⁸:

La simulazione è relativa qualora le parti vogliano effettivamente porre in essere un'attività negoziale per quanto diversa da quella apparente. La situazione giuridica preesistente il negozio non rimane immutata. La simulazione di contro è assoluta se le parti fingono di porre in essere un'attività negoziale, ma in realtà non vogliono alcunché e quindi la realtà preesistente rimane immutata. Trattasi di un concetto mutuato dalla disciplina civilistica che ricollega alla simulazione assoluta un'operazione materialmente inesistente. Merita anticipare che non è affatto esclusa la riconducibilità della simulazione assoluta nell'alveo di applicazione dell'art. 3, stante l'attuale definizione di operazioni simulate di cui all'art. 1 lettera g-bis) che include persino le operazioni apparenti poste in essere con la volontà delle parti di non realizzarle completamente.

⁶⁶ In merito A. Perini, contributo in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. Giarda, A. Perini, A. Varraso, Cedam, 2016, p. 234 e 235. L'autore osserva che "viene a realizzarsi uno scollamento tra la realtà effettuale ed economica dell'operazione e l'immagine che di tale realtà viene data ai soggetti estranei all'operazione, ai quali viene fatto apparire un contratto avente oggetto differente da quello reale oppure riguardante il venditore e l'interposto quando, in realtà, la transazione avviene tra il soggetto venditore e l'interponente.

⁶⁷ In merito vedi la relazione *Novità legislative: decreto legislativo n.24 settembre 2015 n.158, revisione del sistema sanzionatorio*, Rel. n.III/05/2015, Corte di Cassazione, dell'Ufficio del Massimario penale, p. 5 che ha rilevato come la riforma del 2015 non utilizzi la tradizionale distinzione fra simulazione assoluta e simulazione relativa, causando qualche incertezza interpretativa. E' indubbio che una formulazione legislativa differente avrebbe evitato interpretazioni fuorvianti.

⁶⁸ In proposito vedi F. Galgano, *Diritto civile e commerciale*, vol. 1, Le obbligazioni e i contratti, Tomo I, Padova, 1993, p. 341.

Ripercorrendo la disciplina civilistica si nota che, ai sensi dell'art. 1414 comma primo c.c., l'accordo simulato non esplica alcun effetto fra le parti, tuttavia in ambito penal-tributario la simulazione assume rilevanza nella misura in cui è tesa ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria⁶⁹. Un orientamento giurisprudenziale, nonostante i contrasti sul punto, ha ricondotto il negozio simulato nella categoria della nullità, alcuni autori financo nell'inesistenza. Si tratterebbe quindi di un atto che non ha alcun valore giuridico. L'unico negozio che esplicherà i propri effetti, qualora si tratti di simulazione relativa, sarà l'accordo simulatorio risultante dalla controdedichiarazione segreta.

Tuttavia la ricostruzione del reale significato della simulazione nel reato di cui all'art. 3 non può basarsi soltanto su istituti di matrice civilistica, poiché si ridurrebbe la previsione in esame ad un mero richiamo normativo ed alla relativa produzione dottrinale e giurisprudenziale⁷⁰. Come è stato osservato da autorevole dottrina “la simulazione che è stata invocata nell'ambito delle nuove definizioni di operazioni simulate deve potersi studiare alla luce della tradizione civilistica, ma con un apporto, autonomo e specifico, tratto direttamente dalla norma penale e sulla base della tradizione interpretativa che si è formata, nell'arco di oltre quindici anni, in materia di operazioni inesistenti”⁷¹.

Prima di analizzare il rapporto con le operazioni inesistenti, merita ripercorrere l'utilizzo della simulazione nella disciplina penalistica. La simulazione, come espressione di divergenza fra reale volontà delle parti e dichiarazione espressa è rintracciabile in altre fattispecie di reato. L'art. 367 c.p. punisce chi simula le tracce di un reato, mentre la mancata esecuzione dolosa di un provvedimento del giudice di cui all'art. 388 prevede l'atto simulato fra le possibili condotte fraudolente⁷². Pure fra i reati fallimentari o societari spesso si fa ricorso al concetto di simulazione. L'art. 216 della legge fallimentare punisce chi “prima o durante la procedura fallimentare esegue pagamenti o simula titolo di prelazione”, mentre l'art. 232 della legge fallimentare delinea e sanziona la condotta di colui che “presenta domanda di ammissione al passivo del fallimento per un credito fraudolentemente simulato”. Simulazione che in quest'ultimo caso non si esaurisce con la dichiarazione mendace ma è necessario che siano stati approntati meccanismi atti ad ingannare gli organi fallimentari⁷³. Fra i reati societari spicca l'art. 2637 c.c., regolante l'agiotaggio societario, che ha l'intento di perseguire “operazioni simulate idonee a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari non quotati o ad incidere in modo significativo sull'affidamento che il pubblico ha nella stabilità patrimoniale di banche o di gruppi bancari”⁷⁴. Parimenti il reato di influenza

⁶⁹ Vedi A. Mancini, *Il nuovo diritto penale tributario*, Laurus Robuffo, 2016, p. 103.

⁷⁰ Vedi il contributo di F. Cingari, in *I reati tributari*, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, G. Giappichelli Editore, 2017, p.99. In tal senso vedi anche Vedi I.Caraccioli, contributo in *Commento al D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158* a cura di I. Caraccioli, Milano, 2016, p. 78.

⁷¹ Vedi il contributo di F. Cingari, in *I reati tributari*, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, G. Giappichelli Editore, 2017, p.99.

⁷² A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p.61 e 62.

⁷³ In merito vedi A. Rossi, *Illeciti penali nelle procedure concorsuali*, in Trattato di diritto penale, a cura di C.F. Grosso, T. Padovani, A. Pagliaro, Milano, 2014, p. 241 ss.

⁷⁴ In tal senso vedi A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 62.

illecita sull'assemblea di cui all'art. 2636 c.c. equipara gli atti simulati agli atti fraudolenti.

Per quanto concerne i reati tributari, già la legge n.516/1982 puniva la simulazione all'interno della fattispecie di frode fiscale di cui al n.7 dell'art.4. Il d.lgs n.74/2000 individua nell'alienazione simulata una delle condotte alternative, al pari di altri atti fraudolenti sui propri o su altri beni, per mezzo delle quali si configura la sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposta di cui all'art. 11⁷⁵. Trattasi di un'ipotesi di simulazione assoluta in considerazione del fatto che le parti simulano il negozio senza volerne realizzare alcuno.

Posto che l'intento è di ricostruire il significato della simulazione ai fini della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici traendo spunti di riflessione dall'utilizzo della simulazione nella legislazione penalistica, è fondamentale avere sempre presente il divieto di analogia di cui all'art. 25, comma secondo, della Carta fondamentale che impedisce il ricorso all'interpretazione analogica delle norme penali. Ciò non toglie che la ricostruzione dei vari significati che il concetto assume in ambito penalistico può essere d'aiuto per prevedere i futuri sviluppi giurisprudenziali o per incentivare un intervento legislativo.

E' ragionevole concludere che, stante la profonda diversità fra le fattispecie analizzate, sia alquanto difficile sintetizzare un concetto univoco di simulazione in senso penalistico. Oltretutto la stretta connessione della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici con il contiguo reato di cui all'art. 2, che inevitabilmente ne influenza la portata, costringe ad un'attenta analisi al fine di circoscrivere la nozione di operazioni simulate.

3.b) *La simulazione assoluta: l'inesistenza materiale dell'operazione.*

Facendo riferimento alla definizione civilistica, si tratta del caso in cui le parti non vogliano alcun negozio giuridico e mettano in atto quindi una simulazione dello stesso. Poiché l'operazione non è stata realmente effettuata, non c'è alcuna divergenza fra volontà e dichiarazione, cosicché siamo in presenza di operazioni oggettivamente inesistenti disciplinate dall'art. 2, nella misura in cui le operazioni sono documentate in fatture od in altri documenti equipollenti⁷⁶. Procedendo per esempi, se siamo in presenza di un contratto di leasing che dissimula in realtà un contratto di mutuo ma il bene finanziato non è mai stato oggetto dell'operazione, si rientra inevitabilmente nella categoria delle operazioni inesistenti perciò nell'art. 2⁷⁷. Analogamente qualora gli acconti sulle forniture, mai posti in essere, mascherino in realtà finanziamenti infragruppo non si può che ricondurre il negozio alla categoria delle operazioni inesistenti. Purché, in entrambi i casi, l'operazione sia documentata in fattura o in altri documenti equipollenti. Invero, alla luce del criterio della copertura cartolare dell'operazione che si analizzerà compiutamente più avanti, si può ragionevolmente ritenere che nel caso di simulazione assoluta se l'operazione è registrata in una fattura si

⁷⁵ E.M. Ambrosetti, E. Mezzetti, M. Ronco, *Diritto penale dell'impresa*, Torino, 2012, p.431.

⁷⁶ Vedi I.Caraccioli, contributo in *Commento al D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158* a cura di I. Caraccioli, Milano, 2016, p.72.

⁷⁷ Vedi D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 69 e 70.

configuri il delitto di cui all'art. 2⁷⁸. Al contrario se l'operazione non è registrata in fattura od in altro documento equipollente, converge nella sfera delle operazioni simulate così come circoscritta dalla lettera g-bis) dell'art. 1 d.lgs 74/2000. Difatti la norma definitoria stabilisce che sono operazioni simulate quelle apparenti poste in essere con la volontà di non realizzarle "in tutto o in parte". Inevitabilmente l'ipotesi di simulazione assoluta, in assenza di copertura cartolare, rientrerebbe nell'alveo di applicazione dell'art. 3⁷⁹.

3.c) *Le operazioni simulate a confronto gli altri mezzi fraudolenti. Precisazione tecnica formale del legislatore.*

Prima di affrontare i delicati rapporti fra le operazioni simulate e le operazioni inesistenti, si ritiene necessario distinguere le operazioni simulate dalle altre due modalità alternative con le quali si concretizza la prima fase della condotta del delitto di cui all'art. 3. Distinzione talvolta non agevole poiché la fraudolenza è il requisito essenziale persino delle altre due fattispecie. Ad ogni modo, a prescindere dalla soluzione che si intende adottare, le condotte di cui sopra rientreranno comunque nell'alveo di applicazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Quella che allo stato attuale è la terza modalità attuativa della condotta fraudolenta, ovverosia l'avvalersi di altri mezzi fraudolenti, sulla base delle interpretazioni fornite da vari autori degli orientamenti giurisprudenziali nel vigore della disciplina precedente già ricomprendeva le operazioni simulate, oltre ad un'altra serie di condotte fraudolente⁸⁰. Tale condotta, ad oggi avente natura residuale, consiste nell'avvalersi di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria⁸¹, ricomprendendosi tutte quelle condotte artificiose attive nonché omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico. Il fine dell'utilizzo del mezzo fraudolento è dunque quello di falsare la realtà. Si può ragionevolmente affermare che all'interno del concetto di mezzi fraudolenti vi rientrino tutti quei comportamenti caratterizzati da inganno, scaltrezza o atti ad impedire l'accertamento effettivo della situazione reddituale.

Secondo alcuni autori la distinzione operata dal legislatore nel 2015 avrebbe l'intento di allargare il novero dei mezzi fraudolenti, fino alla riforma limitato alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, conferendo contemporaneamente

⁷⁸ Vedi D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 17.

⁷⁹ Vedi in tal senso G. Gambogi, *Diritto penale d'impresa*, Giuffrè, 2018, p. 491.

⁸⁰ Per l'esemplificazione dei mezzi fraudolenti vedi G. Gambogi, *Diritto penale d'impresa*, Giuffrè, 2018, p.547.

⁸¹ Secondo parte della dottrina si realizza un vero e proprio ostacolo all'accertamento "ogniquale volta il comportamento del contribuente abbia reso necessario agli organi inquirenti, per verificare un determinato fatto materiale, un'attività (es. controllo incrociato) che senza quel comportamento non si sarebbe resa necessaria". Vedi in tal senso A. Mambriani, *I reati tributari*, Utet, 1993, p. 771. Definizione criticata da taluni autori perché ritenuta eccessivamente ampia. Dovrebbe essere circoscritta, ragionevolmente a parere di chi scrive, a quelle ipotesi in cui gli organi accertatori abbiano incontrato una concreta attività di contrasto alle loro indagini. In proposito vedi A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 115 ss.

autonomo rilievo alle operazioni simulate⁸². Tuttavia, più semplicemente, si è in presenza di una mera precisazione formale del legislatore diretta a chiarire la sfera operativa della fattispecie attraverso l'individuazione delle ipotesi principali di comportamenti frodatori. E' indubbio che il concetto di operazioni simulate così come configurato dalla lettera g-bis dell'art. 1, presti il fianco a qualsiasi soluzione interpretativa creando confusione con la condotta limitrofa caratterizzata dall'uso dei mezzi fraudolenti⁸³. Difatti la simulazione altro non è che un mezzo fraudolento vero e proprio, quindi la mutata descrizione del fatto tipico produrrebbe soltanto un'inutile confusione, costringendo l'interprete "a districarsi in un groviglio definitorio"⁸⁴ di non facile risoluzione. Il risultato è che l'applicabilità dell'art. 3 si riduce ai casi di utilizzo di mezzi fraudolenti o di documenti falsi senza che le operazioni simulate trovino una collocazione ben precisa. E' infatti difficile poter rintracciare un'operazione simulata che non rientri nella nozione di mezzi fraudolenti o non sia attestata in alcun documento, come si vedrà nel paragrafo successivo. Proprio in ragione dell'identità che intercorre fra i due concetti il legislatore si era sempre ben guardato dal collocarle sullo stesso piano⁸⁵ prima dell'infelice distinzione tuttora in vigore. Distinzione che, alla luce delle suddette considerazioni, pare aver addirittura prodotto una norma carente dei requisiti minimi di tipicità e determinatezza⁸⁶.

Di ben altro tenore l'indicazione di cui al comma terzo dell'art. 3, sicuramente apprezzabile nella misura in cui sancisce il principio per cui la semplice violazione degli obblighi contabili non è identificabile con i mezzi fraudolenti. Alla giurisprudenza è così espressamente vietato ricondurre il concetto di mezzi fraudolenti alle violazioni contabili, in particolar modo i casi di sottofatturazione⁸⁷. Il legislatore ha così codificato un orientamento già affermatosi prima del 2015, finalizzato a ricondurre i suddetti casi di sottofatturazione nella sfera applicativa del delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs 74/2000.⁸⁸

Perciò, come detto in precedenza, la distinzione delle operazioni simulate dai mezzi fraudolenti si può considerare alla stregua di una mera precisazione formale del legislatore, diretta a chiarire la sfera operativa della fattispecie attraverso l'individuazione delle ipotesi principali di comportamenti frodatori. Distinzione che però, non ampliando il novero delle condotte di cui all'art. 3 pare avere l'unico effetto di creare inutile confusione.

⁸² Vedi A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 104 ss.

⁸³ A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 66 e 67. Analogamente, per quanto giunga a conclusioni contrarie, altro autore sottolinea che la riforma pur essendo animata da esigenze di certezza ha imposto agli operatori ed agli interpreti una difficile interpretazione delle fattispecie concrete.

⁸⁴ Vedi in merito la stessa relazione illustrativa al d.lgs n.185/2015.

⁸⁵ Vedi A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 93 e 94.

⁸⁶ Vedi A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p.92.

⁸⁷ Della Ragione L., *La riforma del sistema sanzionatorio tributario* (seconda parte), in *Studium Juris*, n.3, 2016, p.272.

⁸⁸ In merito vedi A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 108.

3.d) *Le operazioni simulate a confronto con i documenti falsi. L'esigua casistica delle operazioni simulate non documentate.*

Precedentemente alla riforma del 2015 la condotta consistente nell'avvalersi di documenti falsi che non fossero fatture rientrava anch'essa nell'odierna categoria residuale dei mezzi fraudolenti.

Come specificato dal comma secondo dell'art. 3, il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando i documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie⁸⁹ o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Ad una prima lettura della definizione di documenti falsi, alle operazioni simulate sarebbe ritagliato uno spazio applicativo limitato ai casi in cui non siano registrate nella documentazione contabile obbligatoria o non siano attestate in documenti falsi detenuti ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione⁹⁰.

Si dovrebbe concludere che la frode fiscale mediante il compimento di operazioni simulate abbia luogo soltanto nelle ipotesi residuali in cui l'operazione non sia documentata in alcun modo. Un qualsiasi documento attestante un'operazione simulata, non equipollente ad una fattura, configurerà il reato di cui all'art. 3 per mezzo della condotta di utilizzo dei documenti falsi. Ripercorrendo la giurisprudenza prima dell'entrata in vigore dell'art. 3, è possibile chiarire la questione con alcuni esempi.

L'ipotesi di un contratto ideologicamente falso stipulato per l'acquisto di diritti televisivi da società formalmente terza al fine di usufruire di determinati benefici fiscali, configurerà una frode fiscale per l'essersi avvalsi di documenti falsi⁹¹ e non per il compimento di operazioni simulate. Parimenti rientreranno nella frode fiscale per utilizzo di documenti falsi quelle cessioni fra privati per i quali non è obbligatoria l'emissione di fattura. Alle medesime conclusioni si giunge nell'ipotesi di un contratto simulato con l'indicazione di un prezzo di vendita di molto inferiore al reale⁹² oppure nell'ipotesi di utilizzo di atti notarili di vendita ideologicamente falsi non utilizzati direttamente a fini fiscali ma esibiti alle autorità di controllo per corroborare la falsa fatturazione⁹³. La mera sottofatturazione tramite l'annotazione in dichiarazione di un importo inferiore a quello effettivo rientra nella dichiarazione infedele, ma l'utilizzo di documenti falsi diversi dalle fatture, come possono essere i rogiti notarili attestanti una

⁸⁹ Si considerano scritture contabili obbligatorie quelle indicate nel codice civile e nelle disposizioni tributarie. In tal senso vedi G. Gambogi, *Diritto penale d'impresa*, Giuffrè, 2018, p.546.

⁹⁰ Chiaramente non rientrano nei documenti falsi di cui all'art. 3 le fatture ed i documenti equipollenti, rientranti nell'alveo di applicazione dell'art. 2. In proposito vedi G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p. 175. Si considerano documenti rilevanti in tal senso quelli che surrogano l'obbligo di emissione della fattura, fra i quali spiccano le ricevute fiscali, gli scontrini fiscali, le ricevute per spese mediche o per gli interessi sui mutui, le note di addebito e di credito. Per un'esemplificazione esaustiva vedi G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p. 113 ss.;

⁹¹ Vedi Cass. pen., Sez. III, 21 febbraio 2002, in Corr. Trib., 2002, p. 2069.

⁹² Cass. pen., Sez. III, 1 ottobre 1996, n. 9414, in Fisco, 1997, p. 413. Merita precisare che alcuni contratti sono stati ricondotti dalla giurisprudenza nel concetto di fatture laddove rappresentino l'unico documento probatorio previsto dalla normativa tributaria. Si fa riferimento, ad esempio ai contratti di borsa aventi ad oggetto la compravendita di azioni o quote. Oppure i contratti di borsa per i quali manca la fattura trattandosi di cessioni fra privati.

⁹³ Vedi Cass. pen., 12 maggio 1999, n.9486 in banca dati De jure, Giuffrè.

compravendita immobiliare realizzatasi a prezzi inferiori rispetto a quelli indicati nell'atto pubblico, dà luogo ad una frode fiscale mediante altri artifici perché è tramite "l'uso di questo documento che la dichiarazione tributaria trova il suo elemento di supporto alla rappresentazione infedele"⁹⁴. Rispetto al delitto di cui all'art. 4 la condotta assume i connotati della fraudolenza.

Alcuni autori⁹⁵ hanno individuato alcune tipologie di operazioni simulate facilmente distinguibili da quelle inesistenti, attestate però da documentazione fasulla. Si fa riferimento ad un caso in cui era stata creata una società in accomandita semplice alla quale era stato conferito un ramo d'azienda. Questo ramo d'azienda aveva in carico l'esecuzione di lavori relativi ad un contratto d'appalto per il quale era stato previsto un prezzo milionario. Lo scioglimento della società dopo soli 8 mesi dalla sua costituzione, senza distribuzione di attivo, fece legittimamente ritenere alla Suprema Corte che la costituzione stessa rappresentasse un'operazione simulata messa in atto al solo scopo di occultare al Fisco il ricavo milionario⁹⁶. Seppur nel vigore della disciplina previgente, si può ritenere che l'atto di costituzione di una società possa rientrare anch'esso nella nozione di documenti falsi di cui all'art. 3.

Alla luce di queste considerazioni, qualora il documento attestante l'operazione simulata non sia equiparabile alla fattura ovvero non svolga funzione probatoria essendo diretto in altro contesto, verrà ricondotto nell'ambito di applicazione dell'art. 3 non per mezzo del compimento di operazioni simulate quanto piuttosto per la condotta consistente nell'avvalersi di documenti falsi.

4) IL CRITERIO DELLA COPERTURA CARTOLARE COME ELEMENTO DISTINTIVO DEI DELITTI DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA: IMPLICAZIONI PRATICHE RILEVANTI.

Il criterio della copertura cartolare delle operazioni (tramite fatture o altri documenti equipollenti) porta inevitabilmente con sé alcune critiche, in parte già esposte in relazione all'ipotesi dell'inesistenza giuridica. L'utilizzo del criterio in questione è osteggiato da alcuni perché manterrebbe il rapporto fra l'art. 2 ed l'art. 3 sostanzialmente invariato. Difatti nonostante l'art. 3 sia stato riformato con l'intento di aumentarne l'alveo di applicazione, l'art. 2 d.lgs è rimasto intaccato in merito al concetto di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e la giurisprudenza non ha mutato orientamento sul punto. Di conseguenza l'art. 2 continuerebbe ad attrarre numerose casistiche rispetto alla frode fiscale mediante altri artifici perché la maggior parte delle operazioni continua ad essere documentata in fattura o in altri documenti che hanno rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie⁹⁷. Si equiparano infatti alle

⁹⁴ A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 96.

⁹⁵ Vedi I.Caraccioli, contributo in *Commento al D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158* a cura di I. Caraccioli, Milano, 2016, p. 96.

⁹⁶ Vedi Cass. pen., Sez. III, 16 gennaio 2012, n. 1200 in banca dati De jure, Giuffrè.

⁹⁷ G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2018, p. 172. Per fattura si intende, ai sensi dell'art. 21 del d.p.r. 633/1972, quel documento avente natura di dichiarazione di scienza e con il quale si attesta l'avvenuta cessione di beni o prestazione di servizi. Documento che deve essere emesso con modalità e tempistiche previste dalla norma stessa.

fatture tutte quei documenti che sono destinati ad avere una funzione integrativa o, comunque, di supporto alla fattura stessa⁹⁸.

Coloro che osteggiano l'utilizzo del criterio⁹⁹ rigettano una prospettiva del genere sulla base della nuova definizione di operazioni simulate che attrarrebbe le ipotesi di simulazione oggettiva e soggettiva a prescindere dalla copertura cartolare dell'operazione, nel tentativo di evitare che la distinzione operata dal legislatore venga privata di significato¹⁰⁰. Il tentativo di valorizzare quella che taluni ritengono essere l'*intentio legis*, ovvero sia conferire autonomia operativa alle operazioni simulate, porterebbe ad escludere la soluzione suggerita dall'Ufficio del Massimario.

Tuttavia il legislatore non ha mai escluso la possibilità di far ricorso al criterio della copertura cartolare. Non vi è traccia in tal senso nella relazione governativa al decreto legislativo 158/2015. Oltretutto il titolo stesso dell'art. 2 fa espresso riferimento all'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, assegnando un ruolo centrale e specializzante alla fattura¹⁰¹. Qualsiasi tentativo di sottrarre alla frode fiscale quelle operazioni che possono assumere i caratteri della simulazione oggettiva o soggettiva ma che sono documentate in una fattura, pare scontrarsi inevitabilmente con il dettato normativo.

Se il legislatore avesse voluto veramente impedire l'applicazione dell'art. 2 in un'ipotesi del genere, avrebbe eliminato la clausola di riserva di cui all'art. 3 secondo cui la fattispecie in esame si applica "fuori dei casi previsti dall'art. 2". L'avesse eliminata, astrattamente, l'art. 3 si sarebbe potuto applicare persino nei casi di copertura cartolare dell'operazione. Mantenendo la clausola il legislatore pare aver fornito una chiave all'interprete¹⁰². Oltretutto la Suprema Corte si è espressa recentemente sul punto, in favore dell'utilizzo del criterio della copertura cartolare, in ben due pronunce¹⁰³.

⁹⁸ Vedi Cass. pen., Sez. III, 7 febbraio 2007, n. 12284 in Fisco, 2007, p. 2847; La categoria delle operazioni simulate, di per sé esigua per questo motivo, è ulteriormente ristretta perché numerose operazioni simulate non connotate da frode, invece che ricadere nell'ambito di operatività dell'art. 3, ricadono nel concetto di abuso del diritto per il quale è prevista una mera sanzione amministrativa. Per esempio nel caso in cui non siano predisposte documentazioni fasulle o non siano messi in atti mezzi fraudolenti di altro tipo, l'operazione messa in atto dalle parti è formalmente legittima ma non essendovi una valida ragione fiscale l'agenzia delle entrate può contestare l'abuso del diritto ed infliggere una sanzione amministrativa.

⁹⁹ S. Cavallini, *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in *Diritto penale contemporaneo*, pp. 6 e 7, risorsa informatica. In senso analogo vedi S. Putinati, *La riforma dei reati tributari*, a cura di Putinati-Nocerino, G. Giappichelli Editore, 2015, p. 53 ss; Vedi anche il contributo di F. Cingari, in *I reati tributari*, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, G. Giappichelli Editore, 2017, p. 210 e 211.

¹⁰⁰ Vedi in proposito il contributo di F. Cingari, in *I reati tributari*, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, G. Giappichelli Editore, 2017, p. 210 e 211. Analogamente Vedi I. Caraccioli, contributo in *Commento al D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158* a cura di I. Caraccioli, Milano, 2016, p. 78.

¹⁰¹ A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 71.

¹⁰² In tal senso vedi A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 71 e 72.

¹⁰³ Cass. pen. Sez. III, 11 aprile 2017, n. 38185 in banca dati De jure, Giuffrè. La pronuncia in esame è eloquente. Il ricorrente lamentava l'errata qualificazione del fatto di reato, che a parer suo doveva essere ricondotto nell'alveo di applicazione dell'art. 3 in considerazione del fatto che le operazioni dovevano ritenersi simulate e non più inesistenti, alla luce dell'intervenuto d.lgs 158/2018. La Suprema Corte osserva che "La tesi secondo cui l'inserimento, per effetto del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, art. 1, comma 1, lett. c, della lett. g-bis nel corpo del d.lgs. n. 74 del 2000, art. 1, avrebbe comportato di fatto l'assorbimento

Emerge così una considerazione in merito all'effettiva incidenza sulla questione del decreto legislativo 158/2015. Si può ammettere, a ragion veduta, che la mutata descrizione del fatto tipico di cui all'art. 3 operata dal legislatore dia luogo ad un ampliamento della fattispecie più apparente che reale¹⁰⁴. L'art. 2, rimanendo sostanzialmente intaccato e continuando ad attrarre la maggior parte delle condotte fraudolente, non pare lasciar adito ad ampliamenti o restrizioni della sua sfera d'azione. L'intento del legislatore di conferire autonoma rilevanza alle operazioni simulate slegandole dall'insieme onnicomprensivo dei mezzi fraudolenti pare, in definitiva, non essersi compiuto. Le operazioni simulate finiscono per rientrare nei documenti falsi o nei mezzi fraudolenti, considerato che in fin dei conti la simulazione altro non è che una condotta fraudolenta che determina una falsa rappresentazione della realtà commerciale. In ultima analisi è opportuna un'osservazione non di poco conto, che ha il preciso intento di stimolare una proficua riflessione in merito alle possibili conseguenze dell'utilizzo del criterio della copertura cartolare. L'adozione del criterio di cui sopra, piuttosto che l'adesione ad altre interpretazioni, ha conseguenze pratiche rilevanti perché mentre l'art.3 prevede una soglia di punibilità l'art.2 non ne prevede alcuna. Ciò potrebbe prospettare un'incoerenza del sistema penal-tributario che diversificherebbe il trattamento sanzionatorio soltanto in base alla copertura cartolare dell'operazione. Seppur non relativamente alla pena, identica per le due fattispecie, bensì in relazione alla soglia di punibilità. In fin dei conti le condotte dei reati di dichiarazione fraudolenta sono tutte "riconducibili all'unico *genus* della frode fiscale e fra le quali non è affatto certo che – quantomeno in determinate fattispecie – proprio quelle di cui all'art. 3 non rappresentino, per la particolare insidiosità, un pericolo più elevato per il bene giuridico presidiato dall'ordinamento"¹⁰⁵. Il rischio è che i contraenti di un'ipotetica operazione simulata siano spinti a non registrare l'operazione rientrando così nell'ambito di applicabilità di cui all'art. 3 e beneficiando delle relative soglie di punibilità. Di contro l'art. 2 potrebbe continuare a sanzionare fattispecie caratterizzate da una scarsa offensività, non esistendo soglie di punibilità che la giurisprudenza tenta però di riprodurre, non senza forzature, per mezzo della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131 bis del codice penale. Ciò ha spinto alcuni giudici di merito a sollevare una questione di legittimità costituzionale del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti nella parte in cui non prevede una soglia di punibilità¹⁰⁶. Il percorso motivazionale del Tribunale di Palermo si basa proprio

dell'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti nella definizione delle operazioni simulate soggettivamente è totalmente infondata poiché contrasta con la definizione di "fatture per operazioni inesistenti" di cui all'immutata lett. a, del d.Lgs. n. 74, cit., art. 1" Ancora "secondo tale definizione, sono tali anche le fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, sicché il discrimine tra le due norme incriminatrici (d.lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 3) non è dato dalla natura dell'operazione ma dal modo con cui essa è documentata". Analogamente vedi Cass. pen., Sez. Fer., 17 ottobre 2017, n.47603, con nota di C. Santoriello, in *Il fisco*, n.45/17, p. 4372.

¹⁰⁴ In merito A. Perini, contributo in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. Giarda, A. Perini, A. Varraso, Cedam, 2016, p. 236 e 237.

¹⁰⁵ Tratto dalla relazione della Corte di Cassazione, *Novità legislative: decreto legislativo n.24 settembre 2015 n.158, revisione del sistema sanzionatorio*, Relazione n.III/05/2015, Corte di Cassazione, dell'Ufficio del Massimario penale, p. 18.

¹⁰⁶ Tribunale di Palermo, 13 luglio 2017, sentenza reperibile in banca dati De jure, Giuffrè, con nota a sentenza di L. Troyer e A. Ingrassia, *Il tribunale di Palermo solleva questione di legittimità costituzionale*

sulla dimostrazione che le differenze in atto fra le due fattispecie non giustificano la presenza di una soglia di punibilità nell'un caso e non nell'altro. Soltanto la Consulta o un intervento del legislatore potranno sciogliere definitivamente i nodi di una questione che ha interessato la disciplina dei reati tributari prima della novella del 2015 e continua ad interessarla tutt'oggi.

Dott. Pietro Falchini

del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti nella parte in cui non prevede una soglia di punibilità in Rivista dei Dottori Commercialisti, fasc.2, 2018, p. 341. In conclusione l'autore ritiene che "le diverse criticità sotto il profilo dell'irragionevolezza, che emergono nella relazione tra le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3, potevano essere risolte dal legislatore delegato del 2015 ove il d.lgs 158 avesse scelto la via dell'unificazione dei predetti delitti in una figura unitaria di frode fiscale" In tal senso vedi anche A. Ingrassia, *Ragione fiscale vs illecito penale personale: il sistema penale-tributario dopo il D. lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna: Maggioli, 2016, p. 60.