
Sommario

1. Considerazioni introduttive. – 2. Cenni sulle origini del sistema punitivo tributario. – 2.1. I caratteri dell'apparato punitivo tributario delineato dalla l. 7.1.1929, n. 4, e dal r.d. 17.9.1931, n. 1608. – 3. Verso il rafforzamento dell'apparato penale tributario: dal d.P.R. 29.1.1958, n. 645, al d.P.R. 29.9.1973, n. 600. – 4. Il modello di tutela penale incentrato sulla violazione della disciplina tributaria e volto alla tutela della funzione di accertamento dei tributi: il d.l. 10.7.1982, n. 429 (c.d. manette agli evasori). – 5. Il modello di tutela penale incentrato sulla “dichiarazione” e volto alla tutela dell'interesse patrimoniale dello Stato alla percezione dei tributi: il d.lgs. 10.3.2000, n. 74. – 6. Verso un modello di tutela penale “riscossivo”. – 7. Il problematico processo di potenziamento del modello di tutela penale tributario “vivente”. – 8. L'ultima tappa della evoluzione del sistema penale tributario: il d.lgs. 5.8.2015, n. 128, e il d.lgs. 24.9.2015, n. 158. – *Bibliografia.*

1. Considerazioni introduttive.

Nell'evoluzione del diritto penale tributario è possibile individuare almeno due grandi fasi. In una prima fase, che va dall'Unità d'Italia alla fine degli anni '50, nella tutela degli interessi dell'Erario l'illecito penale ricopre una posizione decisamente residuale, dovuta sia al “particolarismo” della disciplina tributaria, strutturalmente lontana dal diritto penale sostanziale e processuale, sia alla scarsa percezione della gravità del fenomeno evasivo. Nella seconda fase, che si può collocare dalla fine degli anni '50 fino ad oggi, l'evoluzione del sistema penale tributario appare caratterizzata da un lento ma progressivo processo di rafforzamento, diretto ad attribuire al diritto penale un ruolo di primo piano nell'azione di contrasto all'evasione fiscale, che si è rivelato problematico sotto il profilo dei principi di garanzia e poco appagante sul versante politico criminale.

Sotto il profilo dei principi di garanzia, il lento e progressivo processo di rafforzamento del sistema penale tributario, in talune fasi, ha comportato non solo l'allontanamento dai principi fondamentali del diritto penale ma addirittura una vera e propria perdita di identità del diritto penale tributario, coinvolto in un processo di autentica amministrativizzazione. Sotto il profilo politico-criminale, i vari tentativi di rafforzamento dell'apparato repressivo penale che hanno segnato l'evoluzione del diritto penale tributario non solo non sono risultati appaganti, ma talvolta sono addirittura risultati controproducenti. In effetti, il quadro evolutivo del diritto penale tributario mette in evidenza in maniera esemplare la tendenza del legislatore penale, per un verso, a sopravvalutare le capacità del diritto penale e a sottovalutarne i limiti nell'azione di contrasto ai macro fenomeni criminosi come l'evasione fiscale, e per un altro verso, all'utilizzo dello strumento penalistico come "sucedaneo" di altri strumenti realmente in grado di prevenire il fenomeno evasivo. Si allude in particolare, alla tendenza del diritto penale tributario ad essere concepito come vero e proprio surrogato di un efficace sistema impositivo e di un efficiente apparato amministrativo di accertamento e riscossione dei tributi. Si tratta di una tendenza che emerge in modo particolarmente evidente non solo nella superata riforma del sistema penale tributario realizzata con il d.l. 10.07.1982 (c.d. manette agli evasori), ma anche negli interventi riformatori degli ultimi lustri, che hanno spostato il baricentro della tutela penale dal momento dichiarativo a quello riscossivo.

2. Cenni sulle origini del sistema punitivo tributario.

Nel periodo immediatamente successivo all'Unità d'Italia il sistema punitivo a presidio delle imposte dirette si presenta piuttosto disorganico e non particolarmente robusto. Ed infatti, in materia di imposte dirette la legge 23.6.1873, n. 1444, prevedeva poche tipologie di illecito tributario, presidiate da sanzioni pecuniarie a carattere punitivo e risarcitorio (denominate pene pecuniarie e sopratasse). In particolare, l'art. 1 della legge cit. puniva con la sopratassa l'omessa denuncia «nei termini e nei modi stabiliti dalle Leggi per le imposte sui redditi di ricchezza mobile e dei fabbricati» e la denuncia infedele commessa da «chi denuncia il reddito in somma minore di quella che sia per risultare dal definitivo accertamento»; e l'art. 7 puniva con la pena pecuniaria da lire 5 a lire 200 il contribuente che, convocato in sede di accertamento, non si fosse presentato o avesse negato «la visita dei luoghi o la esibizione dei titoli» [(a) MARTINI, 9].

Con la legge 9.12.1928, n. 2834 (*Penalità in materia di imposte dirette*), l'apparato sanzionatorio venne irrobustito. Ed infatti, gli illeciti tributari ven-

nero presidiati da sanzioni pecuniarie (c.d. penalità di carattere civile, multe e ammende) e per la prima volta anche dalla pena detentiva. In particolare, mentre la omessa denuncia dei redditi (art. 2), la dichiarazione infedele (art. 3) e il compimento di atti finalizzati a sottrarre i redditi all'imposizione fiscale (art. 4) erano puniti con la sanzione pecuniaria della sovrainposta, la c.d. morosità fraudolenta, ovvero l'ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento della somma dovuta a titolo d'imposta, era punita con la detenzione da dieci giorni a tre mesi.

2.1. I caratteri dell'apparato punitivo tributario delineato dalla l. 7.1.1929, n. 4, e dal r.d. 17.9.1931, n. 1608. – A mettere ordine nel sistema degli illeciti finanziari intervennero la legge 7.1.1929, n. 4, e il r.d. 17.9.1931, n. 1608.

Il **r.d. 17.9.1931, n. 1608**, abrogò la legge n. 2834/1928 e razionalizzò il sistema degli illeciti tributari fino ad allora esistenti, senza prevedere pene detentive anche nelle ipotesi più gravi di frode fiscale [(a) ALDROVANDI, 77]. In particolare, il sistema si articolava in **cinque reati**: tre contravvenzioni e due delitti, puniti esclusivamente con pene pecuniarie [(a) MARTINI, 27].

La **legge n. 4/1929**, alla quale viene fatta convenzionalmente risalire la nascita del diritto penale tributario, introdusse una vera e propria “parte generale” che prevedeva principi di diritto sostanziale e processuale applicabili esclusivamente agli illeciti finanziari, volti non solo a razionalizzare l'apparato punitivo tributario ma soprattutto a rendere speciale e a separare il sistema penale tributario dal resto del diritto penale, dando vita al c.d. particolarismo tributario [GROSSO, 25]. In particolare, la legge n. 4/1929 – oltre a **razionalizzare il sistema degli illeciti punitivi tributari**, stabilendo (all'art. 2) che costituiva delitto o contravvenzione la violazione delle leggi finanziarie per le quali era comminata una delle sanzioni penali previste dal codice penale – introdusse, anzitutto e sul versante sostanziale, il **principio di alternatività** tra l'illecito penale e quello amministrativo, che impediva di punire con la sanzione amministrativa un fatto che costituiva reato. Più precisamente, l'art. 3 della legge n. 4/1929 prevedeva che “Le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute, che non integrano reato, sorga per il trasgressore, l'obbligazione del pagamento di una somma, a titolo di pena pecuniaria, a favore dello Stato”. Il principio di alternatività tra sanzione penale e amministrativa era coerente con la logica di fondo che ispirava il sistema punitivo tributario dell'epoca, imperniato su sanzioni a carattere pecuniario ed in cui la pena detentiva rappresentava una misura autenticamente eccezionale. Conseguentemente, non sarebbe stato ragionevole sanzionare lo stesso illecito tributario con due sanzioni (penale e amministrativa) a carattere pecuniario [GROSSO, 27].

In secondo luogo, e sempre sotto il profilo sostanziale, la legge n. 4 del

1929 introdusse il **principio di fissità**, che consentiva la modifica delle norme penali tributarie solamente in presenza di una disposizione espressa [LAMPIS, 15 ss.], e **quello di ultrattività delle norme penali tributarie**, che impediva la retroattività delle norme penali più favorevoli [sul punto v., MALINVERNI, 130].

In terzo luogo, e sotto il profilo sanzionatorio, oltre a prevedere una disciplina speciale della prescrizione e per il concorso di reati c.d. omogeneo, la legge n. 4/1929 introdusse **due particolari tipologie di oblazione**: la prima obbligatoria e relativa alle contravvenzioni punite con la pena dell'ammenda non superiore nel massimo a lire mille; la seconda, discrezionale, applicabile alle contravvenzioni punite con la ammenda.

Infine, e sul versante processuale, per un verso, venne introdotta la **c.d. pregiudiziale tributaria**, in base alla quale per i reati tributari l'azione penale doveva rimanere sospesa fino all'accertamento definitivo compiuto dalla amministrazione finanziaria dell'imposta dovuta e della eventuale sovraimposta. Si trattava di un principio volto a riservare agli organi specializzati dell'amministrazione finanziaria l'accertamento della evasione e a consentire l'intervento della giurisdizione penale solamente una volta stabilito l'*an* e il *quantum* della evasione d'imposta. Per un altro verso, per le contravvenzioni punite con la sola pena dell'ammenda, la competenza venne sottratta alla giurisdizione del giudice penale e devoluta all'intendente di finanza, organo della amministrazione finanziaria.

3. Verso il rafforzamento dell'apparato penale tributario: dal d.P.R. 29.1.1958, n. 645, al d.P.R. 29.9.1973, n. 600.

Progressivamente, però, con l'aggravarsi del fenomeno dell'evasione fiscale e il consolidarsi della consapevolezza della importanza della tutela del gettito fiscale, inizia un lento ma progressivo processo di potenziamento dell'apparato repressivo tributario. In questa direzione, si colloca il **d.P.R. 29.1.1958, n. 645** (*Testo unico delle leggi sulle imposte dirette*) nel quale, pur essendo ancora largamente prevalenti le **sanzioni penali pecuniarie**, iniziano ad affacciarsi anche **pene detentive**. Ed infatti, l'art. 243 prevedeva l'arresto fino a sei mesi per una ipotesi aggravata di omessa dichiarazione e l'art. 252 la reclusione fino a sei mesi e la multa da 50.000 a 60.000 lire per alcune ipotesi di frode fiscale. Per gli altri illeciti penali tributari veniva comminata la pena pecuniaria: così, ad esempio, l'omessa o tardiva dichiarazione costituiva una contravvenzione punita con l'ammenda e una soprattassa, e solo se superava sei milioni di lire di evasione era punita con l'arresto (art. 243); mentre la dichiarazione incompleta era punita con l'ammenda e una soprattassa (art. 244) [GROSSO, 49; (a) MARTINI, 31].

Ma è negli anni '70 che, di fronte al sempre più preoccupante incremento del fenomeno dell'evasione fiscale, inizia un **vero processo di potenziamento del sistema penale tributario**. Si allude al **d.P.R. n. 633/1972**, istitutivo dell'IVA, che a tutela del nuovo meccanismo impositivo introdusse alcuni illeciti penali muniti anche di pene detentive, e al **d.P.R. 29.9.1973, n. 600** (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*) che, per un verso, incrementò il numero degli illeciti penali tributari puniti con pena detentiva, peraltro di elevata intensità [(a) MARTINI, 40], introducendo anche un utile apparato di sanzioni accessorie; per un altro verso, eliminò il principio di alternatività tra la sanzione amministrativa e quella penale, che era stato introdotto quando il sistema penale tributario era incentrato sulla pena pecuniaria.

Sennonché, **l'irrobustimento dell'apparato repressivo non riuscì a sortire gli effetti sperati** sul versante politico-criminale, a causa del *deficit* di effettività determinato soprattutto dalla scarsa speditezza del processo amministrativo di accertamento della evasione fiscale, che prevedeva ben quattro gradi di giudizio e della c.d. pregiudiziale tributaria che paralizzava di fatto l'operatività del sistema penale tributario [(a) MARTINI, 41; MUSCO, ARDITO, 7].

Il modello di tutela penale incentrato sulla violazione della disciplina tributaria e volto alla tutela della funzione di accertamento dei tributi: il d.l. 10.7.1982, n. 429 (c.d. manette agli evasori).

Ecco allora che, di fronte all'accresciuto fabbisogno dell'apparato Statale, agli elevatissimi tassi di evasione e a bassi livelli di considerazione sociale per i doveri costituzionali di solidarietà fiscale, fu compiuto un vero e proprio salto di qualità nella azione di contrasto all'evasione con l'introduzione del **d.l. 10.7.1982, n. 429** (c.d. manette agli evasori), convertito dalla **legge 7.8.1982, n. 516**. In particolare, il d.l. n. 429/1982 si mosse lungo due fondamentali direttrici riformatrici. Per un verso, furono **eliminati** due pilastri del c.d. particolarismo tributario responsabili della ineffettività del sistema penale tributario: **il principio di fissità delle norme penali tributarie e soprattutto la c.d. pregiudiziale tributaria**. Per un altro verso, al fine di emancipare l'accertamento dei reati tributari da quello della evasione d'imposta, **vennero introdotte numerose fattispecie incriminatrici contravvenzionali** incentrate sulla violazione della disciplina tributaria amministrativa, che incriminavano condotte prodromiche rispetto all'evasione fiscale come, ad esempio, l'omessa o parziale fatturazione e l'omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili.

Sul piano sanzionatorio, i nuovi reati vennero puniti con **pene piuttosto blande**, per lo più di carattere pecuniario, riconducibili all'ambito applicativo dell'oblazione.

Sotto il profilo dei principi di garanzia, il modello di tutela penale contro l'evasione delineato dal d.l. n. 429/1982 era davvero problematico, in particolare sul versante del principio di offensività e di sussidiarietà della tutela penale. Ed infatti, disancorando le fattispecie incriminatrici dall'evasione e incentrandole sulla mera violazione amministrativa, il baricentro della tutela si allontanò dal solido bene del patrimonio dell'Erario concentrandosi sulla funzione di accertamento dell'amministrazione finanziaria. A questo spostamento del baricentro della tutela conseguì una sensibile rarefazione del contenuto offensivo dell'illecito penale tributario che finì per sovrapporsi a quello dell'illecito amministrativo. In sostanza, in questa fase evolutiva del diritto penale tributario si assiste ad una autentica **amministrativizzazione del diritto penale tributario**, che perse identità e svolse un ruolo prevalentemente sanzionatorio delle violazioni amministrative.

Ma fu soprattutto sul versante politico-criminale che il modello di tutela delineato dal d.l. n. 429/1982 entrò in crisi. Ed infatti, **l'apparato penale tributario si rivelò ineffettivo** sia sul versante della prevenzione generale negativa che di quella positiva.

Sul versante della prevenzione generale negativa, il *deficit* del sistema penale tributario dipese sia dal fatto di essere imperniato su fattispecie incriminatrici contravvenzionali connotate da uno scarso contenuto offensivo e (conseguentemente) punite con pene scarsamente afflittive dotate di esigua capacità preventiva, sia dal fatto che, prevedendo un eccessivo numero di reati tributari, produsse una mole di notizie di reato che gli uffici giudiziari non furono in grado di gestire [ALDROVANDI, 100]. Inoltre, ad incidere negativamente sulla efficacia deterrente del sistema penale tributario delineato dal d.l. n. 429/1982 contribuirono anche fattori sistemici come i frequenti condoni, l'introduzione delle sanzioni sostitutive e dei riti alternativi.

Ma il sistema penale tributario del d.l. n. 429/1982 risultò **fallimentare anche sul versante della funzione di prevenzione generale positiva**, non riuscendo a veicolare presso i consociati il valore della solidarietà fiscale, in quanto essendo incentrato su fattispecie incriminatrici di scarso contenuto di disvalore venne percepito come odioso e ingiusto, volto a "colpire" non i "grandi" evasori ma i "piccoli" contribuenti [(a) LANZI, 401].

Il modello di tutela penale incentrato sulla "dichiarazione" e volto 5. alla tutela dell'interesse patrimoniale dello Stato alla percezione dei tributi: il d.lgs. 10.3.2000, n. 74.

Ecco allora che, con la legge delega del 25.6.1999, n. 205, e con il **d.lgs. 10.3.2000, n. 74**, il legislatore cambia completamente rotta e costruisce un **si-**

stema penale tributario completamente diverso, ispirato al principio di offensività e di sussidiarietà della tutela penale. Da un lato, il nuovo modello di tutela penale contro l'evasione si articola in **poche fattispecie incriminatrici di natura delittuosa** non più dirette a colpire fatti prodromici all'evasione bensì incentrate sul momento dichiarativo [(a) ROMANO, 1003]. Ed infatti, a parte la fattispecie di emissione di documenti o fatture per operazioni inesistenti, prevista dall'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000, i fatti prodromici all'evasione, compreso il tentativo, non assumono rilevanza penale. Dall'altro lato, vengono introdotte **soglie di punibilità e il dolo di evasione**, capaci di contribuire a selezionare i fatti realmente offensivi per gli interessi patrimoniali dell'Erario [SEVERINO, 1; MUSCO, ARDITO, 17]. Sotto il profilo teleologico-funzionale, il baricentro della tutela si concentra sul solido bene patrimoniale dello Stato alla percezione dei tributi e il contenuto di disvalore dell'illecito penale tributario si emancipa da quello dell'illecito amministrativo.

Sotto il profilo sanzionatorio, i nuovi delitti, essendo connotati da un disvalore particolarmente pregante, vengono puniti con **pene munite di un apprezzabile contenuto afflittivo e di una effettiva capacità deterrente.**

Sennonché, il modello di tutela delineato dal legislatore del d.lgs. n. 74/2000 **non ha sortito gli effetti sperati sul versante politico-criminale anche per il concorso di fattori esterni**, come ad esempio il *deficit* di efficienza dell'Amministrazione finanziaria nell'accertamento e nella riscossione dei tributi, alla quale si è tentato di porre rimedio attraverso sistematici condoni fiscali, che hanno contribuito a depotenziare l'efficacia generalpreventiva del nuovo sistema penale tributario [MUSCO, ARDITO, 28]).

6. Verso un modello di tutela penale "riscossivo".

Ebbene, nel tentativo di potenziare l'azione di contrasto all'evasione, dal 2004 inizia un **nuovo processo di rafforzamento dell'apparato repressivo tributario** ispirato ad una logica completamente diversa da quella del d.lgs. n. 74/2000, che incide profondamente sulla fisionomia del modello di tutela penale tributario. Anzitutto, tra il 2004 e il 2006, il legislatore ha introdotto **tre nuove fattispecie incriminatrici**, che puniscono l'inadempimento del debito tributario e segnatamente l'omesso versamento delle ritenute certificate, l'omesso versamento IVA e l'indebita compensazione, previsti rispettivamente dagli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000. Si tratta di fattispecie incriminatrici incentrate sul mero inadempimento del debito tributario, che prescindono da qualsiasi connotato di fraudolenza e dal dolo di evasione [MUSCO, ARDITO, 287]. In secondo luogo, nel 2011, oltre ad essere state **abbassate le soglie di punibilità e circoscritto il ricorso alla sospensione condi-**

zionale della pena ai casi di evasione al di sotto di una determinata soglia, l'**accesso al patteggiamento è stato subordinato al pagamento del debito tributario**. Infine, con l'art. 1 comma 143, la legge 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria per il 2008) è stata introdotta per quasi tutti i reati tributari la **confisca per equivalente**.

Sotto il profilo funzionale, il processo di potenziamento della azione di contrasto all'evasione iniziata nel 2004 appare particolarmente significativa in quanto sposta l'asse della tutela penale dal momento "dichiarativo" a quello "riscossivo". Conseguentemente, nel modello di tutela penale delineato dal d.lgs. n. 74/2000 iniziano a convivere **due anime diverse, una preventiva e una riscossiva**. Sennonché, la componente riscossiva del modello di tutela vigente pone seri interrogativi sia sul versante del principio di offensività che dell'idea della sussidiarietà della tutela penale. Da un lato, e sul versante del principio della necessaria offensività del reato, le fattispecie incriminatrici incentrate sul mero inadempimento del debito tributario risultano poco pregnanti dal punto di vista del disvalore e prive di identità, **finendo per avvicinare ancora una volta l'illecito penale a quello amministrativo e per dare vita nuovamente al processo di "amministrativizzazione" del diritto penale tributario**, che era stato inaugurato dal d.l. del 1982 (c.d. manette agli evasori) e cancellato dal d.lgs. n. 74/2000. Dall'altro lato, e sotto il profilo del principio di sussidiarietà della tutela penale, il **diritto penale tributario** non viene utilizzato come strumento sussidiario di tutela di beni meritevoli di protezione da modalità aggressive particolarmente insidiose, ma **come un vero e proprio succedaneo di un efficiente apparato amministrativo di accertamento e riscossione dei tributi evidentemente troppo "costoso" e difficile da realizzare**.

7. Il problematico processo di potenziamento del modello di tutela penale tributario "vivente".

Ma al processo di rafforzamento del sistema penale tributario vigente ha fatto *pendant* un analogo **enforcement sul versante applicativo**, sia al livello sovranazionale che al livello nazionale, che ha prodotto vere e proprie torsioni del modello di tutela vigente e tensioni con i principi di legalità e di personalità della responsabilità penale.

Sul **versante sovranazionale**, esemplare delle tensioni sul piano dei principi fondamentali del diritto penale prodotte dal processo di rafforzamento della tutela degli interessi fiscali è senza dubbio la sentenza della Corte di Giustizia sul caso *Taricco* (Corte di Giustizia CE, 8.9.2015, C-105/14, *Taricco*, in *www.curia.europa.eu*), che, in aperto conflitto con i principi di legalità e personalità della responsabilità penale [PULITANÒ, 228], ha ipotizzato non solo l'incom-

patibilità di parte della disciplina della prescrizione con gli artt. 325 par. 1, TFUE, e 2 par. 1, Conv. PIF, ma addirittura l'esistenza di un obbligo per il giudice nazionale di disapplicazione delle norme interne sulla disciplina della interruzione della prescrizione, di cui agli artt. 160 e 161 c.p., qualora detta disciplina costituisca un ostacolo alla tutela effettiva degli interessi finanziari della UE previsti dall'art. 325 del TFUE e, segnatamente, quando dalla sua applicazione dovesse conseguire, in un numero considerevole di casi, l'impunità dei soggetti responsabili di frodi gravi [v. *infra* Capp. III].

Sul **versante nazionale**, il potenziamento al livello applicativo della tutela penale degli interessi fiscali ha anzitutto sottoposto a **forti sollecitazioni la struttura delle fattispecie incriminatrici tributarie**. Da un lato, si pensi all'indirizzo giurisprudenziale [Cass., Sez. III, 2.12.2011, M., in *CED*, 252121; Cass., Sez. III, 3.11.2011, S., in *CED*, 251881; Cass., Sez. III, 24.11.2011, S., in *CED*, 251625; Cass., 7.2.2007, A., in *CED*, 236812] volto a dilatare i confini del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e a comprimere quelli del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, riconducendo le ipotesi di falsità materiale delle fatture o dei documenti equipollenti sempre e comunque all'area dell'art. 2 [v. *infra*, Cap. V]. Dall'altro lato, si pensi all'indirizzo giurisprudenziale che, prima della riforma operata dal d.lgs. n. 158/2015, interpretando in chiave artificiale la locuzione «elementi passivi fittizi» del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ne ha dilatato la portata fino a ricondurvi fatti connotati da un contenuto di disvalore meramente «amministrativo». Si allude in particolare alla tendenza a ricondurre nell'ambito della sfera applicativa del delitto di dichiarazione infedele le dichiarazioni dei redditi ed IVA indicanti costi effettivamente sostenuti ma dedotti in violazione della disciplina tributaria, come, ad esempio, i costi non inerenti al reddito prodotto ed imponibile, quelli dedotti in un esercizio finanziario non corretto in violazione del principio di competenza, quelli dedotti in percentuale diversa da quella prevista dalla disciplina tributaria, oppure quelli dedotti in violazione di una norma antielusiva che ne sancisce l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria [Cass., Sez. III, 6.3.2013, in *Guida dir.*, 2013, 23, 72; Cass., Sez. III, 27.3.2013, in *Dir. giust.*, 20.9.2013; Cass., Sez. III, 27.6.2013, in *CED*, 257053; Cass., Sez. II, 22.11.2011, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 442; Cass., Sez. III, 26.11.2008, in *CED*, 24281].

In secondo luogo, il **potenziamento della componente riscossiva del sistema penale tributario** ha portato, da un lato, ad autentiche torsioni della disciplina della confisca [v. *infra*, Cap. XV]. Si allude in particolare all'indirizzo giurisprudenziale che considera sempre diretta e non di valore la confisca nel caso in cui il profitto o il prezzo del reato è rappresentato da una somma di denaro, e che dilata il concetto di profitto confiscabile dei reati tributari fino a ricomprendervi, oltre all'imposta evasa, anche gli interessi e le sanzioni che dall'accertamento dell'illecito penale tributario derivano [Cass., Sez. Un., 30.1.2014, n. 10561, in *Cass. pen.*, 2014, 2796; Cass., Sez. Un., 26.6.2015, n. 31617, in *Dir. pen. cont.*,

30.7.2015]. Dall'altro lato, il potenziamento al livello applicativo della funzione riscossiva del sistema penale tributario ha spinto la giurisprudenza, nella interpretazione degli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, su posizioni eccessivamente rigoriste che sviliscono il principio di personalità della responsabilità penale. Si allude ai casi di "crisi di liquidità", considerati dalla giurisprudenza irrilevanti [Cass., Sez. Un., 12.9.2013, n. 37425, in *Fisconline*] oppure rilevanti solamente in "astratto" [Cass., 21.1.2015, 10503, in *Iusexplorer*] [v. *infra*, Capp. X e XI]. In fine, la tendenza a forzature dei principi nella prospettiva del rafforzamento della risposta penale è particolarmente evidente anche nella interpretazione giurisprudenziale del principio di specialità previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000 [v. *infra*, Cap. XVIII]. Si allude, in particolare all'indirizzo giurisprudenziale che, circoscrivendo l'applicabilità dell'art. 19 cit. ai soli casi in cui le fattispecie incriminatrici astratte si trovino in rapporto strutturale di specialità, porta ad affermare il cumulo sanzionatorio anche nei casi in cui v'è una "sostanziale" identità tra le condotte punite dalla norma penale e da quella amministrativa, in tensione con il principio del *ne bis in idem* previsto dall'art. 50 della CEDU, così come interpretato dalla costante giurisprudenza della Corte di Strasburgo [Corte Edu, Grande Camera, 8.6.1976, *Engel c. Paesi Bassi*; Corte EDU, 4.3.2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*]. Così, ad esempio, si pensi all'indirizzo giurisprudenziale che ha riconosciuto il concorso formale tra i delitti di omesso versamento delle ritenute certificate o dichiarate e di omesso versamento dell'IVA, di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000, e gli illeciti amministrativi di cui all'art. 13 comma 1 d.lgs. n. 471/1997 [Cass., Sez. Un., 12.9.2013, n. 37424; Cass., Sez. Un., 12.9.2013, n. 37425]. E ancora, si pensi al filone giurisprudenziale, ora superato [Cass., Sez. Un., 28.10.2010, n. 1235, in *Rass. trib.*, 2011, 541], che attraverso una rigida interpretazione del principio di specialità finiva per riconoscere il concorso tra i reati di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640.2 c.p.) e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74/2000) [v. *infra*, Cap. V].

8. L'ultima tappa della evoluzione del sistema penale tributario: il d.lgs. 5.8.2015, n. 128, e il d.lgs. 24.9.2015, n. 158.

In questo problematico contesto evolutivo si colloca l'ultimo intervento riformatore del sistema penale tributario realizzato con la legge di delegazione dell'11.3.2014, n. 23, attuata con due diversi decreti legislativi: il d.lgs. n. 128/2015 e il d.lgs. n. 158/2015.

Il **d.lgs. 5.8.2015, n. 128**, è intervenuto sulla problematica questione dell'**abuso del diritto** e dell'**elusione fiscale**, abrogando l'art. 37-*bis* d.P.R. n. 600/1973, che contemplava le principali operazioni elusive inopponibili all'Amministrazione finanziaria, e introducendo l'art. 10-*bis*, il quale stabilisce che, fer-

ma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie, le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie [v. *infra*, Capp. V e VI]. Più precisamente, secondo la giurisprudenza che si è pronunciata successivamente all'introduzione dell'art. 10-*bis* [Cass., Sez. III, 1.10.2015, in *Cass. pen.*, 2016, 927 ss.; Cass., Sez. III, 16.11.2016, n. 48293, in IORIO, 336; Cass., Sez. III, 5.10.2016, n. 41755, in IORIO, 324], l'"irrelevanza penale" sancita dall'art. 10-*bis* riguarda esclusivamente le ipotesi di abuso del diritto che non violano specifiche norme antielusive e che non sono connotate da elementi fraudolenti [v. *infra* Capp. V e VI].

Il **d.lgs. 24.9.2015, n. 158**, è invece intervenuto direttamente sul **modello di tutela penale** delineato dal d.lgs. n. 74/2000, muovendosi lungo due diverse direttrici. Da un lato, in continuità con la logica che aveva animato la riforma del d.lgs. n. 74/2000, ha **rafforzato la tutela penale in relazione a condotte fraudolente connotate da un contenuto di disvalore particolarmente pregnante e l'ha ridotta in relazione a condotte che, ancorché illecite dal punto di vista amministrativo, non presentano un significativo contenuto di disvalore**. Nella prima prospettiva, e cioè quella del rafforzamento della tutela penale nei confronti delle condotte più aggressive, si collocano l'estensione della sfera di operatività del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 [v. *infra*, Cap. IV] e il potenziamento del livello di effettività della fattispecie incriminatrice di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000 [v. *infra*, Cap. V]. Nella seconda prospettiva, ovvero della riduzione dell'intervento penale e della emancipazione dell'illecito penale da quello amministrativo si colloca, in primo luogo, la trasformazione del delitto di dichiarazione infedele da reato "artificiale" in reato, per così dire, "naturalistico", realizzata, per un verso, attraverso la modifica della locuzione "elementi passivi fittizi" con quella di "elementi passivi inesistenti" e, per un altro verso, mediante l'inserimento all'art. 4 dei commi 1-*bis* e 1-*ter*, che espungono dalla sfera di operatività della fattispecie incriminatrice: a) le errate classificazioni e valutazioni degli elementi attivi o passivi realmente esistenti se i criteri utilizzati siano stati indicati nel bilancio oppure in altra documentazione rilevante ai fini fiscali; b) le errate valutazioni se differiscano in misura inferiore al 10% rispetto a quelle corrette; c) la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza; d) la violazione dei criteri di determinazione dell'inerenza; e) la violazione dei criteri di non deducibilità degli elementi passivi reali. Con la conseguenza che al riformato delitto di dichiarazione infedele possono essere ricondotte le falsità relative ad elementi passivi inesistenti *in rerum natura* e non anche le falsità meramente "artificiali" derivanti dalla mera violazione della disciplina tributaria [v. *infra*, Cap. VI].

In secondo luogo, sempre nella prospettiva della riduzione dell'area dell'intervento penale, si colloca l'innalzamento delle soglie quantitative di punibilità dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione [SEVERINO].

Dall'altro lato, la riforma del d.lgs. n. 158/2015 ha **rafforzato la componente riscossiva** del modello di tutela penale vigente. In questa direzione si colloca l'ampliamento della sfera applicativa della fattispecie prevista dall'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 relativa all'omesso versamento di ritenute, applicabile non più solamente alle ritenute dovute e certificate, ma anche a quelle semplicemente dovute, e soprattutto la nuova disciplina degli effetti estintivi derivanti dal pagamento del debito tributario. In particolare, il riformato art. 13 del d.lgs. n. 74/2000, in luogo della originaria circostanza attenuante del pagamento del debito tributario, prevede una causa di non punibilità in relazione sia ai delitti di omesso versamento del debito tributario, previsti dagli artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*, sia in relazione ai delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. n. 74/2000, consistente nel pagamento del debito d'imposta unitamente alle sanzioni amministrative e agli interessi [v. *infra*, Cap. XVI]. In secondo luogo, nella prospettiva riscossiva si colloca anche l'ampliamento della nozione di imposta evasa, sulla quale incidono non solo le condotte illecite che ricadono sul *quantum* della base imponibile, ma anche quelle che concorrono a determinare il *quantum* dell'imposta dovuta, come le c.d. detrazioni d'imposta [v. *infra*, Capp. II, V e VI]. Infine, sempre nella prospettiva del potenziamento della componente riscossiva del modello di tutela penale vigente si colloca l'intervento sulla disciplina della confisca. Si allude, per un verso, all'ampliamento della sfera di operatività della confisca, che l'art. 12-*bis*, introdotto dal d.lgs. n. 158/2015, ha esteso a tutti i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74/2000, compreso quello di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10, l'unico che prima della riforma rimaneva fuori dalla sfera applicativa dell'art. 322-*ter* c.p.; e per un altro verso, alla disciplina per la quale la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario.

Ebbene, **per un verso**, l'idea riformatrice volta a potenziare il livello di effettività delle fattispecie incriminatrici dichiarative connotate da un coefficiente di disvalore particolarmente significativo e il restringimento della sfera di operatività della fattispecie incriminatrice di dichiarazione infedele, e la conseguente espulsione dalla sfera di rilevanza penale delle condotte prive di un significativo contenuto di disvalore, appare in **sintonia con le istanze del principio di effettività e sussidiarietà della tutela penale**. **Per un altro verso, problematico appare il rafforzamento della componente riscossiva del modello di tutela penale contro l'evasione attualmente vigente**, non solo per i già evidenziati limiti sul versante dei principi di garanzia delle fattispecie incentrate sul mero inadempimento del debito tributario ma anche dal punto di vista politico-criminale. Ed infatti, il potenziamento della componente riscossiva nell'ambito del modello di tutela penale vigente **rischia di incidere negativamente sulla capacità preventiva del sistema penale tributario**. Si allude in particolare alla causa di non punibilità del pagamento del debito tributario prevista dall'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 per i delit-

ti di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e per i delitti dichiarativi di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000, che, se da un lato può garantire all'Erario l'effettiva riscossione del debito, dall'altro può depotenziare la capacità preventiva del sistema penale tributario [INGRASSIA, 177].

Bibliografia.

AGOSTINI, *La prescrizione nel sistema dei reati tributari*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, *Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, Milanofiori Assago, 2017, 1193; (a) ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, 73 ss.; (b) ALDROVANDI, *Elusione fiscale e diritto penale*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, *Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, Milanofiori Assago, 2017, 653; ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv.it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075; BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto. Dialogando con la sentenza Gubert e Mario Romano*, in *Dir. pen. cont.*, 20.10.2016; BERNARDI (a cura di), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017; BORSARI (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2014; CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, *Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, Milanofiori Assago, 2017; (a) CARACCIOLI, GIARDA, LANZI (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria. Commento alla legge 7 agosto 1982, n. 516*, Padova, 1989; (b) CARACCIOLI, GIARDA, LANZI (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001; CARRARA, *Programma del corso di diritto criminale. Parte Speciale*, VII, § 3875; CAVALLINI, *Osservazioni di 'prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*. «Non ridere, non lugere, neque detestari, sed intelligere!», in *Dir. pen. cont.*, 20.7.2015; CUPELLI, *La Corte costituzionale ancora non decide sul caso Taricco, e rinvia la questione alla Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont.*, 30.1.2017; (a) DELLA RAGIONE, *La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario (Prima parte)*, in *Studium iuris*, 2016, 167; (b) DELLA RAGIONE, *La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario (Seconda parte)*, in *Studium iuris*, 2016, 275; FIMIANI, IZZO, *Gli effetti "in bonam partem" della riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 2015; FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14.9.2014; (a) FLORA, *Profili penali in materia di imposte dirette ed IVA*, Padova, 1979; (b) FLORA, *Reati finanziari*, in *D. disc. priv.*, *Sez. comm.*, XII, Torino, 1996, 91; (c) FLORA, *La nuova legge sui reati tributari (d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74)*, in *Studium iuris*, 2000, 1317; (d) FLORA, *Perché l'"elusione fiscale" non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana")*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2011, 865; (e) FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 16; (f) FLORA, *Il legislatore penale tributario a lezione di ragionevolezza dalla Corte costituzionale*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 709; GIARDA, PERINI, VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria. I reati – Il processo*, Assago-Padova, 2016; (a) GROSSO, *L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni*, Torino, 1980; (b) GROSSO (a cura di), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari. Legge 7 agosto 1982, n. 516*, Milano, 1986; (c) GROSSO, *Quale diritto penale tributario per gli anni novanta*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1995, 1003; INGRASSIA, *Ragion fiscale vs "illecito penale personale". Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Milano, 2016; LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Padova, 1932; (a) LANZI, *Le novità della riforma del sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 401; (b) LANZI, *Introduzione ai reati tributari e al loro assetto normativo*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, *Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, Milanofiori Assago, 2017, 617; LANZI, ALDRO-

VANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014; LO MONTE, *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*, Padova, 1996; MALINVERNI, *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962; (a) MANES, *La "svolta" Taricco e la potenziale "sovversione di sistema": le ragioni dei controlimiti*, in *Dir. pen. cont.*, 6.5.2016; (b) MANES, *La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a "Taricco". Note minime all'ordinanza della Corte costituzionale n. 24 del 2017*, in *Dir. pen. cont.*, 13.2.2017; (a) MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, in GROSSO, PADOVANI, PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, XVII, Milano, 2010; (b) MARTINI, *Frode, menzogna e disobbedienza. Volti nuovi e antichi del diritto penale tributario riformato*, in *Leg. pen.*, 3.3.2016; MOLINO, SILVESTRI, *La Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione sulla riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 6.11.2015; (a) MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, 421; (b) MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *Dir. pen. cont.*, 9.10.2015; MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016; NOCERINO, PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015; PALAZZO, *La Consulta risponde alla "Taricco": punti fermi, anzi fermissimi, e dialogo aperto*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, 327; PALIERO, MUCCIARELLI, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. pen. cont.*, 20.4.2015; PAONESSA, ZILLETTI (a cura di), *Dal giudice garante al giudice disapplicatore delle garanzie. I nuovi scenari della soggezione al diritto dell'Unione europea: a proposito della sentenza della Corte di Giustizia Taricco*, Pisa, 2016; PATRONO, *Il nuovo diritto punitivo amministrativo in materia tributaria e i suoi rapporti con il diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1998, 1034; PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. e processo*, 2016, 14; PULITANÒ, *La posta in gioco nella decisione della Corte costituzionale sulla sentenza Taricco*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 2016, 1, 228; (a) ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 1003; (b) ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 1675; SEVERINO, *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta?*, in *Arch. pen. (on line)*, 2016, 3, 1; (a) VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, III, Napoli, 2011, 2141; (b) VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 863; (a) VIGANÒ, *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di IVA? Primato del diritto UE e nullum crimen sine lege in una importante sentenza delle della Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont.*, 30.3.2015; (b) VIGANÒ, *Prescrizione e reati lesivi degli interessi finanziari dell'UE: la Corte d'appello di Milano sollecita la Corte costituzionale ad azionare i "controlimiti"*, in *Dir. pen. cont.*, 21.9.2015; (c) VIGANÒ, *La prima sentenza della Cassazione post Taricco: depositate le motivazioni della sentenza dalla Terza Sezione che disapplica una prescrizione già maturata in materia di frodi IVA*, in *Dir. pen. cont.*, 22.1.2016.

Parte Prima

**La disciplina dei reati in materia
di imposte sui redditi e sul valore
aggiunto introdotta dal d.lgs.
10.3.2000, n. 74, sino alle revisioni
di cui al d.lgs. 24.9.2015, n. 158**

La normativa tributaria di riferimento e le definizioni legali

Sommario*

1. Generalità. – 2. La nozione di “fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti”. – 2.1. La definizione di fattura. – 2.2. I documenti aventi, in base alle norme tributarie, rilievo probatorio analogo alle fatture. – 2.2.1. (*Segue*). Lo scontrino fiscale e la ricevuta fiscale, quali documenti rilevanti ai sensi dell’art. 1 lett. a). – 2.2.2. (*Segue*). La scheda carburante e la “auto-fattura”. – 2.2.3. (*Segue*). Il documento di trasporto, la lettera di vettura e la bolletta doganale. – 2.2.4. (*Segue*). Le note di addebito e le note di accredito. – 2.2.5. (*Segue*). Il contratto. – 2.3. Le operazioni inesistenti. Premessa. – 2.3.1. (*Segue*). Sulla falsità della fattura (e del documento ad essa probatoriamente equipollente) che attesta operazioni inesistenti. – 2.3.2. Le operazioni inesistenti. Classificazione. – 2.3.3. (*Segue*). Le operazioni oggettivamente inesistenti. – 2.3.4. (*Segue*). Inesistenza materiale ed inesistenza giuridica. – 2.3.5. (*Segue*). Operazioni soggettivamente inesistenti. – 2.3.6. (*Segue*). Interposizione fittizia ed interposizione reale. – 3. La nozione di “elementi attivi” e di “elementi passivi”. – 4. La nozione di “dichiarazioni”. – 4.1. (*Segue*). La dichiarazione dei tributi. – 4.2. (*Segue*). Le dichiarazioni rilevanti ai fini penali tributari. – 4.2.1. (*Segue*). Le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi ed all’imposta sul valore aggiunto. – 4.2.2. (*Segue*). La dichiarazione presentata dal sostituto di imposta. – 4.2.3. (*Segue*). Le dichiarazioni periodiche e quelle c.d. “straordinarie”. – 4.2.4. (*Segue*). Le dichiarazioni presentate dalle società semplici, dalle società in nome collettivo, dalle società in accomandita semplice. – 5. La previsione di cui alla lett. d): l’ambito oggettivo e soggettivo del fine di evadere le imposte e del fine di consentire a terzi l’evasione. – 6. La previsione di cui alla lett. e): i fatti commessi da persona diversa dal contribuente. – 7. La previsione di cui alla lett. f). La nozione di imposta evasa: Premessa. – 7.1. (*Segue*). L’imposta evasa come differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione. – 7.2. (*Segue*). Il

* I paragrafi da 1 a 9.2.2. e 10 debbono essere attribuiti a Matteo Faggioli; i paragrafi da 9.3 a 9.3.3. a Vittorio Emanuele Falsitta.

computo dell'imposta evasa. – 7.2.1. (*Segue*). La (limitata) rilevanza penale del processo verbale di constatazione. – 7.3. (*Segue*). Computo dell'imposta evasa, “costi neri” e “costi da reato”. – 7.4. (*Segue*). Computo dell'imposta evasa e detrazione di somme già versate. – 7.5. (*Segue*). Computo dell'imposta evasa e rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili. – 8. La previsione di cui alla lett. g): le soglie di punibilità. – 9. La previsione di cui alla lett. g-bis): la nozione di operazioni simulate. – 9.1. (*Segue*). Le operazioni (non simulate) disciplinate dall'art. 10-bis legge 27.7.2000, n. 212. – 9.2. (*Segue*). Operazioni simulate ed operazioni inesistenti. – 9.2.1. (*Segue*). Simulazione soggettiva ed inesistenza soggettiva. – 9.2.2. (*Segue*). Simulazione oggettiva ed inesistenza oggettiva. – 9.3. Aspetti problematici intorno alla definizione in generale ed al “rinvio” in negativo, ad altra definizione. – 9.3.1. (*Segue*). Gli effetti del collegamento tra il “rinvio” in negativo ed il sintagma nominale “operazioni apparenti”. – 9.3.2. (*Segue*). L'apparenza e la falsa rappresentazione: l'ipotesi (anch'essa non persuasiva) secondo la quale la proposizione “operazioni apparenti diverse da” concepisca nell'alveo dell'abuso la presenza di operazioni apparenti (da cui, appunto, differenziarsi). – 9.3.3. (*Segue*). L'ultima parte della definizione. – 10. La previsione di cui alla lett. g-ter): la nozione di mezzi fraudolenti.

1. Generalità.

Il titolo I del d.lgs. n. 74/2000, composto da un solo articolo, è dedicato alle norme definitorie, cioè alle disposizioni «volte a fornire opportuni chiarimenti in ordine alla valenza dei termini impiegati nei titoli successivi, nella duplice ottica di prevenire dubbi interpretativi e di rendere più asciutta e meglio leggibile, grazie all'uso di espressioni contratte, la formulazione dei singoli prescritti normativi» [Relazione governativa al decreto legislativo 74/2000, in *Guida dir.*, 2000, 14, 31; in giurisprudenza, si veda Cass., Sez. III, 18.10.2016, n. 2256, la quale, in motivazione, ha specificato che la norma in commento «[...] fornisce [...] le definizioni dei segni linguistici che sono utilizzati nel provvedimento legislativo come elementi del fatto tipico delle figure di reato previste dal diritto penale tributario [...]»].

Indubbie, quindi, le finalità della disposizione in commento: sul piano della produzione normativa, la chiarezza della portata precettiva delle singole fattispecie di reato; sul piano dell'esegesi delle singole norme definite, l'uniformità interpretativa [in tal senso, (a) IMPERATO, 19].

Sennonché, come meglio si vedrà nell'immediato prosieguo, se già all'indomani dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000 la norma in rassegna aveva prestato il fianco a plurime riserve, oggi, a seguito delle innovazioni introdotte dal d.lgs. 24.9.2015, n. 158, che le (o almeno talune delle) definizioni dettate dall'art. 1 siano davvero capaci di assicurare l'evocata chiarezza e l'uniformità interpretativa è affermazione che, per le ragioni di seguito esposte, suscita più di una perplessità.

Premesso che, come traspare dalla sua formulazione letterale, l'efficacia de-

finitoria della disposizione è da intendersi circoscritta ai soli fini del d.lgs. 74/2000, è opportuno precisare che, se per norma definitoria deve intendersi la disposizione che attribuisce ad una parola o ad una espressione un determinato significato valevole in un determinato contesto semantico [si veda, al riguardo, BRICOLA, 175, secondo cui le disposizioni definitorie assolvono alla funzione di «determinare, di fissare dei concetti di parte generale o singoli elementi di fattispecie criminose, elementi che sono più opportunamente estrapolabili e definibili fuori del contesto e dell'articolo normativo delle singole proposizioni normative che delimitano le varie fattispecie criminose»], l'art. 1 è precetto che assolve, per una parte, ad una funzione definitoria in senso stretto e, per altra parte, ad una funzione "definitoria-estensiva", preoccupandosi, in tale ambito, non tanto di tipizzare il significato di un termine o di una locuzione, quanto di espanderne il (già definito) significato.

La disposizione in commento è quindi **norma definitoria in senso stretto** laddove esplica il significato di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (art. 1, lett. *a*), di "elementi attivi o passivi" (art. 1, lett. *b*), di "imposta evasa" (art. 1, lett. *f*), di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" (art. 1, lett. *g-bis*) e di "mezzi fraudolenti" (art. 1, lett. *g-ter*).

Viceversa, la disposizione in commento è **norma "definitoria-estensiva"** laddove stabilisce che per "dichiarazioni" devono intendersi anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge (art. 1, lett. *c*), che il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" devono intendersi comprensivi anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e, rispettivamente, del fine di consentirli a terzi (art. 1, lett. *d*), che, relativamente ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" delle medesime imposte si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce (art. 1, lett. *e*), che le "soglie di punibilità riferite all'imposta evasa" devono intendersi estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione (art. 1, lett. *g*).

Se è condivisibile l'affermazione per cui la tecnica della normazione mediante disposizioni definitorie rende più fluido il testo delle singole norme definite (cioè a dire, ai fini che qui interessano, le singole norme incriminatrici), non è certo inveritiera la conclusione cui è pervenuta la dottrina allorquando, all'indomani della entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, ha affermato che l'art. 1 «non ha certo alleggerito la fatica dell'interprete nella ricerca del "senso" del precetto penale, per una triplice ragione. Perché risulta pur sempre necessario coordinare il testo della singola disposizione incriminatrice con quella definitoria di riferimento; perché [...] anche le norme definitorie, sia equiparative che interpretative, vanno anch'esse interpretate (e l'operazione

non è sempre agevole); [...] perché, per la ricostruzione del precetto è talvolta necessaria un'integrazione con disposizioni contenute in una sede normativa diversa dall'art. 1 [...]» [FLORA, 1318].

Così come la correttezza, anche l'attualità del ricordato pensiero è indubbia. Anzi, a ben vedere e come già accennato, appare difficile poter sostenere, ad esempio, che una definizione, come quella dettata dal già citato art. 1 lett. *g-bis*), agevoli, davvero, la comprensione del significato del precetto penale.

Si consideri, continuando nell'esemplificazione, la nozione di "operazioni simulate oggettivamente", così letteralmente formulata: «per operazioni simulate oggettivamente [...] si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10 *bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte [...]».

Orbene, se già la scelta della definizione a contrario di cosa debba intendersi per "operazioni simulate oggettivamente" lascia perplessi e se il contestuale rinvio ad altra disposizione definitoria accentua tali perplessità, è proprio la formulazione della norma richiamata che ostacola, davvero, l'ermeneusi e, quindi, la selezione dei comportamenti penalmente rilevanti.

Valgano, al riguardo, le seguenti brevi considerazioni, preludio di quanto sarà approfondito successivamente.

Anzitutto, dalla mera lettura della disposizione in rassegna (art. 1 lett. *g-bis*) e della disposizione richiamata (art. 10-*bis* legge n. 212/2000), è possibile ricavare che le "operazioni simulate oggettivamente" sono operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-*bis* legge n. 212/2000 (e, quindi, non abusive), poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte.

Senonché, è di palese evidenza come l'aggettivo "apparenti" risulti, nell'economia della definizione, superfluo, atteso che altro significato non può avere se non quello poi esplicitato dalla medesima norma nella parte in cui si riferisce alla operazione "poste in essere con la volontà di non realizzarla in tutto o in parte".

Non solo, ma parimenti superflua è la specificazione per cui l'operazione simulata è diversa da quelle disciplinate dall'art. 10-*bis* legge n. 212/2000, cioè dalle operazioni sussumibili nel paradigma dell'abuso del diritto: che fra l'operazione simulata e l'operazione elusiva vi sia un rapporto di reciproca esclusione è affermazione che non trova certo fondamento nella disposizione in rassegna, bensì nella corretta ricostruzione degli istituti giuridici di riferimento.

Proseguendo, poi, nella lettura congiunta delle disposizioni in rassegna, appare corretto affermare che le operazioni simulate, in quanto non abusive, sono operazioni diverse da quelle prive di sostanza economica (ossia, ai sensi dell'art. 10-*bis*, comma 2, lett. *a*), legge n. 212/2000, quelle operazioni concernenti fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre, anche secondo indici normativamente predeterminati, effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali) e che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano

essenzialmente vantaggi fiscali indebiti (ossia, ai sensi dell'art. 10-*bis*, comma 2, lett. *b*), legge n. 212/2000, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario). Peraltro, fermo restando che, per espressa previsione normativa (art. 10-*bis*, comma 3, legge n. 212/2000) non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Ora, se è certamente apprezzabile l'intento di escludere le fattispecie elusive dall'area del penalmente rilevante, suscita riserve la declinazione positiva di tale intento. È pur vero che l'abuso del diritto è istituito dalla problematica definizione (e la formulazione dell'art. 10-*bis* legge n. 212/2000 ne offre nitida conferma), ma è altrettanto vero che, almeno nell'ottica (perseguita dalla disposizione in commento) «di rendere più asciutta e meglio leggibile, grazie all'uso di espressioni contratte, la formulazione dei singoli prescritti normativi», il legislatore delegato avrebbe potuto astenersi dal rinviare ad una norma – quale è l'art. 10-*bis* legge n. 212/2000 – della quale, già all'indomani della sua promulgazione, ne sono stati stigmatizzati gli orpelli linguistici e gli elementi definitori non essenziali [sui quali, si veda (b) GIOVANNINI, 897, il quale, nell'affermare che, nel diritto tributario, l'abuso del diritto non si differenzia «dall'omologa categoria riferita o applicata al diritto civile e commerciale, al diritto amministrativo ed anche, per molti tratti, al diritto processuale», precisa che la «lente della teoria generale ed in particolare di quella della teoria strutturale del diritto, danno un contributo essenziale [...]» nella ricostruzione della nozione di abuso del diritto tributario e acutamente evidenzia come se «si accetta questa prospettiva fondata sui principi e si prosciuga la formulazione dell'art. 10 *bis* da elementi ultranei, irrilevanti sul piano strutturale, si ottiene una semplificazione radicale del ragionamento e dell'istituto»] che, appaiono irrilevanti ed inutilmente aggravatori dell'attività esegetica demandata all'operatore.

Del resto, a ben vedere, il fine dell'intervento riformatore di escludere la fattispecie elusiva dall'ambito del penalmente sanzionato avrebbe potuto dirsi perfettamente raggiunto anche nel difetto del rinvio operato dall'art. 1 lett. *g-bis*) all'art. 10-*bis* legge n. 212/2000.

Si ritiene, infatti, che l'irrelevanza penale della condotta abusiva consegua, non tanto alla definizione in negativo delle operazioni simulate (come operazioni diverse da quelle abusive), quanto, alla corretta ricostruzione degli istituti giuridici di riferimento, alla definizione in positivo delle medesime operazioni simulate (come operazioni “poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte”, ovvero come operazioni “riferite a soggetti fittiziamente interposti”), alla definizione delle operazioni inesistenti (come desumibile dall'art. 1, lett. *a*) e, non da ultimo, alla nuova formulazione dei reati di dichiara-

zione fraudolenta mediante altri artifici e del reato di dichiarazione infedele.

In breve: la puntuale ricostruzione dell'attuale assetto normativo porta a ritenere che l'elusione fiscale è penalmente irrilevante, non già perché l'art. 1, lett. *g-bis*), rinvia all'art. 10-*bis* legge n. 212/2000, il cui comma 13 espressamente prevede che le «operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie», bensì perché la fattispecie abusiva retta-mente intesa, da un lato, difetta necessariamente di quei profili di simulazione, frode ed inganno [si veda, in tal senso Cass., Sez. III, 1.10.2015, n. 40272, secondo cui l'abuso del diritto «postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza, in senso conforme Cass., Sez. III, 31.7.2017, n. 38016»] che, viceversa, connotano indeffettibilmente la nuova fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e, dall'altro, è per definizione non riconducibile al paradigma della dichiarazione infedele, vertendo questa, oggi, sulla mendace indicazione di elementi passivi inesistenti e non (più) fittizi [si veda, più ampiamente, *infra*, 9].

Orbene, poiché laddove vi è simulazione, frode, inganno e mendacio, non può esservi abuso del diritto, è sì corretto affermare che rimane «impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali [...] nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive [...]» e che rimane «salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che – alla luce delle previsioni della normativa delegata [...] – operazioni qualificate in precedenza [...] come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione» [Cass., Sez. III, 1.10.2015, n. 40272], ma a condizione che la condotta concreta, ancorché priva di sostanza economica ed essenzialmente funzionale alla realizzazione di un vantaggio fiscale, sia caratterizzata da fraudolenza, mendacio od inganno, così perdendo (ma non si ignora che, a questo punto, la questione diventa meramente terminologica) l'etichetta di “condotta elusiva”.

2. La nozione di “fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti”.

L'art. 1, comma 1, lett. *a*), d.lgs. n. 74/2000 stabilisce che «per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che 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».

Precisato che la disposizione in commento non è stata in alcun modo inte-

ressata dalla novella legislativa del 2015, occorre precisare che la definizione in rassegna – integrativa delle fattispecie delittuose di cui all’art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) ed all’art. 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) – ha ad oggetto, come traspare dalla sua formulazione letterale, non già la nozione di fattura, ovvero di altri documenti (aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie), quanto la nozione di una peculiare ipotesi di emissione della fattura medesima, cioè a dire la sua emissione a fronte di operazioni, comunque, non realmente effettuate.

È quindi duplice la tecnica definitoria impiegata nell’art. 1 d.lgs. n. 74/2000: mediante rinvio (implicito) a norme extrapenalì è chiarita la nozione di fattura e di altro documento avente, secondo l’ordinamento tributario, analoga valenza probatoria; mediante elencazione, non esemplificativa ma tassativa, è precisato il significato della locuzione “operazioni inesistenti”.

2.1. La definizione di fattura. – Nonostante l’assenza di una espressa definizione normativa, è ricorrente in Dottrina [in tal senso, tra i tanti, COCCO, 1; PANUCCIO, 1019] l’affermazione per cui la fattura è la forma di manifestazione di una dichiarazione di scienza attestante l’avvenuta cessione di beni o l’avvenuta esecuzione di una prestazione di servizi [contiene espresso riferimento alla definizione proposta, Cass., Sez. III, 15.10.2014, n. 50628, la quale in motivazione ha precisato che parte della «[...] dottrina ha definito la fattura come documento fiscale in cui si ravvisa una dichiarazione di scienza intesa ad attestare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi», di regola soggette all’imposta].

Certamente corretta, l’enunciazione ha il pregio di bene evidenziare i due profili di maggior interesse della definizione di fattura: la sua natura giuridica e la relativa efficacia probatoria.

Quale atto a formazione unilaterale, con funzione di documentare elementi relativi all’esecuzione del contratto, la fattura «si inquadra tra gli atti giuridici a contenuto partecipativo, consistendo nella dichiarazione indirizzata all’altra parte di fatti concernenti un rapporto già costituito» [Cass., Sez. II, 4.11.2015, n. 4345/16, Rv. 638451]: pertanto, se tale rapporto è contestato fra le parti, la fattura non può costituire un valido elemento di prova delle prestazioni eseguite, potendo, al più, costituire un mero indizio; diversamente, «quando tale rapporto non sia contestato tra le parti, la fattura ben può costituire un valido elemento di prova quanto alle prestazioni eseguite ed al relativo ammontare» [Cass. civ., Sez. III, 22.10.2004, n. 5342/15, Rv. 578311].

Pur nel difetto di una norma definitoria, il Legislatore tributario ha provveduto alla minuziosa regolamentazione della fattura, disciplinandone la emissione ed i soggetti in tal senso obbligati, il contenuto, le modalità della sua trasmissione al cessionario o committente.

Sede normativa deputata a tale regolamentazione è quella della disciplina organica dell'imposta sul valore aggiunto di cui al d.P.R. 26.10.1972, n. 633. E, a ben vedere, diversamente non avrebbe potuto essere, atteso il rilievo che il documento riveste nella dinamica dell'imposta predetta: come noto, infatti, la mera emissione della fattura attesta l'esecuzione della prestazione imponibile, rende dovuta l'imposta in essa indicata, rilevando quindi sia ai fini della c.d. "rivalsa", sia ai fini della c.d. "detrazione" [si veda, al riguardo, (a) TE-SAURO, 419].

Appare opportuno ricordare che **l'imposta sul valore aggiunto** è un tributo indiretto sui consumi, che colpisce solo ed esclusivamente l'incremento di valore che un bene o un servizio acquista, nel ciclo produttivo-distributivo, ad ogni passaggio economico (c.d. "valore aggiunto"), a partire dalla fase della produzione fino a quella del consumo definitivo. Attraverso la c.d. "detrazione" e la c.d. "rivalsa", l'imposta grava, unicamente, sul consumatore finale del bene o del servizio, rimanendo neutrale per il soggetto che ha ceduto il bene od ha prestato il servizio. Infatti: (i) colui che acquista un bene o commissiona un servizio, nell'esercizio di una impresa, arte o professione, può detrarre l'imposta pagata (sull'acquisto o sulla prestazione ricevuta) dall'imposta addebitata (a titolo di rivalsa) ai propri clienti, acquirenti dei beni o committenti dei servizi prestati; (ii) colui che acquista un bene o commissiona un servizio, al di fuori dall'esercizio di una impresa, arte o professione, non può detrarre l'imposta pagata sull'acquisto del bene o sulla commissione del servizio. L'imposta, pertanto, rappresenta un "costo" solo per i soggetti che non possono esercitare il diritto alla detrazione e quindi, in generale, per i consumatori finali. Nel sistema della imposta sul valore aggiunto occorre pertanto distinguere tra: (i) il contribuente di fatto, ovvero sia colui che, pur non essendo soggetto passivo dell'imposta ne sopporta l'onere economico (o come si usa dire, è inciso dall'imposta); (ii) il contribuente di diritto, cioè a dire il soggetto passivo dell'imposta, su cui gravano tutti gli obblighi di gestione del tributo, ma per il quale l'imposta stessa è neutrale dal punto di vista economico [valga, a fini di migliore comprensione, il seguente esempio. Tizio, produttore, vende a Caio, grossista, un bene al valore di 100 euro + IVA al 22%; Caio, quindi, sopporta un costo totale di 122 euro, composto dal prezzo del bene più l'imposta. Caio rivende il bene a Sempronio, sub-grossista, al prezzo di 150 euro + IVA al 22%; Sempronio, quindi, sopporta un costo totale di 183 euro. Sempronio rivende il medesimo bene a Mevio, commerciante al dettaglio, al valore di 200 + IVA al 22%; Mevio, quindi, sopporta un costo totale di 244 euro. Mevio vende il bene al consumatore finale al prezzo di 250 + Iva al 22%; il consumatore paga al soggetto passivo una somma di 305 euro. Orbene: (i) i soggetti passivi che intervengono nella vendita del bene (Tizio, Caio, Sempronio e Mevio) possono detrarre l'imposta pagata sui rispettivi acquisti (c.d. "detrazione") dall'imposta addebitata sulle vendite (c.d. "rivalsa"), di guisa che, per i medesimi soggetti, l'intera operazione è neutrale, non avendo "ricavato" e "perso" nulla in termini di IVA; (ii) il consumatore finale rimane inciso dell'imposta, non potendo procedere ad alcuna detrazione].

L'**emissione della fattura** è disciplinata dall'art. 21 d.P.R. n. 633/1972, il quale precisa, anzitutto, che la fattura deve essere emessa per ogni operazione imponibile (art. 21 comma 1 d.P.R. n. 633/1972), ovvero sia, in ragione di quanto disposto dall'art. 1 d.P.R. n. 633/1972, per ogni operazione commerciale avente ad oggetto la cessione di un bene o la prestazione di un servizio, effettuata nel territorio dello Stato e nell'esercizio di una professione o di un'arte [peraltro, è operazione imponibile, ancorché non effettuata nell'eser-

cizio di una professione, arte o impresa, l'importazione, così come definita dall'art. 67 d.P.R. n. 633/1972, di beni originari in paesi non comunitari e non già immessi in libera pratica in un altro paese membro dell'Unione europea].

Il medesimo art. 21 d.P.R. n. 633/1972 prevede, inoltre, l'obbligo di emissione della fattura anche a fronte di operazioni che beneficiano di una esenzione dall'imposta, ovvero di operazioni territorialmente irrilevanti, o, infine, di operazioni non imponibili in ragione dell'adozione di uno speciale regime di esclusione dell'esposizione in fattura dell'importo IVA [si veda, al riguardo, SCOPACASA, 765].

Più in generale, è possibile distinguere tra operazioni non rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (c.d. "operazioni non rilevanti") ed operazioni rientranti nel campo di applicazione della medesima imposta (c.d. "operazioni rilevanti"). Nell'ambito di queste ultime, poi, è altresì possibile distinguere tra: (a) "**operazioni imponibili**", ossia le operazioni [aventi ad oggetto la cessione di un bene o la prestazione di un servizio (requisito oggettivo), effettuate nel territorio dello Stato (requisito territoriale) e nell'esercizio di una professione o di un'arte (requisito soggettivo)] per le quali l'IVA è concretamente applicabile; (b) "**operazioni non imponibili**", cioè a dire le operazioni cui – siccome carenti del requisito territoriale (si pensi, ad esempio, alle c.d. "cessioni all'esportazione") – l'imposta non è concretamente applicabile [tuttavia, poiché rientranti nel campo di applicazione dell'imposta, dette operazioni (come quelle "imponibili") sono soggette a fatturazione e registrazione sui libri IVA, concorrono alla formazione del volume d'affari (ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili), permettono di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese e devono essere esposte nella dichiarazione annuale IVA]; (c) "**operazioni esenti**", ossia le operazioni che, sebbene integranti tutti i presupposti del tributo, sono, per espressa previsione normativa, non assoggettate ad imposizione.

Ai fini che qui interessano, è opportuno ricordare che l'obbligo di emissione della fattura sussiste per le "operazioni imponibili", per le "operazioni non imponibili" e per le "operazioni esenti". Diversamente è a dirsi con riguardo alle "**operazioni non rilevanti**" (o "operazioni escluse"), le quali – non rappresentando né cessioni di beni né prestazioni di servizi ed essendo, quindi, escluse dal campo di applicazione dell'imposta – non soggiacciono ad alcun obbligo di fatturazione e registrazione.

Soggetto tenuto all'emissione della fattura è, in linea di principio, colui il quale cede un bene o presta un servizio. Sono tuttavia configurabili limitate ipotesi nelle quali l'adempimento è obbligatoriamente effettuato dall'acquirente o dal committente (in tal caso, il documento emesso è denominato "auto-fattura") ed altre ipotesi nelle quali la fattura è sì emessa dal cedente ma senza addebito d'imposta, che, per previsione normativa, deve essere effettua-

to dall'acquirente applicando un particolare meccanismo di inversione contabile, noto come "*reverse charge*".

Tipica ipotesi di "**auto-fattura**" è quella configurabile in caso di mancato ricevimento della fattura da parte del fornitore ovvero di ricevimento di fattura per importo inferiore al reale, con conseguente obbligo del cessionario o committente di regolarizzare l'operazione mediante adempimenti diversi a seconda che si tratti di acquisto interno o di acquisto intracomunitario. Nelle ipotesi di acquisto interno (art. 6 comma 8 d.lgs. n. 471/1997), l'acquirente del bene o servizio è obbligato ad emettere un'auto-fattura sia per regolarizzare l'operazione dal punto di vista documentale, sia per versare la relativa imposta. Nel dettaglio: (i) allorché l'acquirente non riceva la fattura entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, deve presentare all'Ufficio dell'Amministrazione Finanziaria territorialmente competente, entro il trentesimo giorno successivo, un documento (auto-fattura) in duplice esemplare, di contenuto analogo a quello di una normale fattura e contestualmente versare la relativa imposta (se trattasi di operazione imponibile) ed allegare copia del versamento; l'auto-fattura deve poi essere annotata sul registro degli acquisti e consente la detrazione dell'imposta secondo le regole generali; (ii) se l'acquirente ha ricevuto una fattura irregolare deve presentare all'Ufficio dell'Amministrazione Finanziaria territorialmente competente, entro il trentesimo giorno successivo a quello in cui ha registrato la fattura stessa, un documento integrativo (auto-fattura), in duplice esemplare e deve contemporaneamente versare la maggior imposta eventualmente dovuta.

Il "**reverse charge**" o **inversione contabile** è un particolare meccanismo (di matrice comunitaria e funzionale al contrasto alla evasione dell'imposta sul valore aggiunto) di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, in cui l'obbligo dell'imposizione fiscale viene traslato dal venditore all'acquirente: esso, quindi, rappresenta una deroga al principio secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'erario, ai fini IVA, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi; per le operazioni che applicano il *reverse charge*, invece, debitore d'imposta è il soggetto nei cui confronti tali operazioni sono rese. Si ipotizzi, a titolo di esempio, un'operazione di vendita soggetta alla inversione contabile: in tal caso, il venditore emette una fattura senza addebito IVA, indicando nella fattura medesima la dicitura "*reverse charge*" o "**inversione contabile**" ed annotando il documento nel registro delle vendite entro i termini ordinari; il soggetto acquirente, invece, ricevuta la fattura, provvede alla sua integrazione mediante la indicazione dell'aliquota di riferimento per il tipo di operazione compiuta e della relativa imposta, la indicazione della dicitura "auto-fattura" e la annotazione della auto-fattura nel registro delle vendite e nel registro degli acquisti (ai fini della detrazione). Chiari gli effetti dell'inversione contabile: tale meccanismo di applicazione dell'imposta, infatti, elimina la detrazione dell'IVA sugli acquisti (l'imposta, come detto, non è addebitata nella fattura emessa dal cedente o prestatore) e, nel contempo, deroga all'obbligo di rivalsa (non potendo il cedente o prestatore esporre l'imposta sulla fattura emessa).

Peraltro, nelle ipotesi in cui l'obbligo di emissione incombe sul fornitore ovvero sul cedente, è prevista la facoltà di un accordo con altro soggetto – l'acquirente, il committente, ovvero un terzo – che assume l'obbligo di emissione, ferma restando la responsabilità per il corretto assolvimento dell'imposta gravante, comunque, sul fornitore o prestatore [paradigmatico, almeno per frequenza, è il caso dell'accordo fra mandante ed agente, laddove, il primo, impiega la propria struttura amministrativa per conto del secondo; parimenti ricorrente è l'ipotesi del gruppo di società nel quale una società assume l'inca-

rico di prestare i servizi di natura amministrativo-contabile per conto delle società controllate e/o collegate].

La **fattura** può essere emessa **in forma cartacea ed in forma elettronica**. La prima rappresenta la tradizionale forma di adempimento dell'obbligo tributario in esame: deve essere emessa in duplice esemplare di contenuto identico e consegnata, in un originale, al cessionario o committente. Nella sua attuale formulazione, l'art. 21 comma 1 d.P.R. n. 633/1972 – che definisce la fattura elettronica quella «che è stata emessa e ricevuta in qualunque formato elettronico» – precisa che il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario ed impone all'emittente di assicurare l'autenticità dell'originale, l'integrità del contenuto e la leggibilità del documento.

Secondo l'interpretazione fornita dalla prassi amministrativa [si veda, in tal senso, la circolare dell'Agenzia Entrate n. 18/E del 24.6.2014], perché sia configurabile una fattura elettronica, ciò che rileva non è il formato originario – elettronico o cartaceo – impiegato per la formazione del documento, ma la circostanza per cui il medesimo documento sia in formato elettronico al momento della sua trasmissione, ricezione ed accettazione da parte del destinatario (la cui mancata accettazione, per vero, non impedisce all'emittente di considerare la fattura come elettronica).

È minuziosa la disciplina prevista con riguardo al **contenuto della fattura**. Per espressa previsione normativa, infatti, la fattura (che non necessariamente deve essere emessa in lingua italiana, salva la facoltà dell'Amministrazione Finanziaria di richiederne la traduzione) deve essere datata e numerata in ordine progressivo (così che possa essere individuata in modo univoco) e deve contenere una serie di indicazioni necessarie alla compiuta identificazione della operazione commerciale attestata: la ditta, la denominazione o ragione sociale (o il nome e cognome nonché residenza o domicilio) dei soggetti in favore dei quali l'operazione è stata effettuata; il numero di partita IVA dell'emittente; natura, qualità e quantità dei beni o servizi oggetto dell'operazione; la base imponibile precisamente individuata; l'aliquota, l'ammontare dell'imposta e gli arrotondamenti.

Per espressa disposizione normativa, la fattura può essere emessa «[...] anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili». Trattasi di espressione a mezzo della quale l'art. 21 comma 1 d.P.R. n. 633/1972 chiarisce che per poter qualificare un documento come fattura è del tutto irrilevante il *nomen iuris* attribuito dall'emittente, rilevando, viceversa, il contenuto del documento, al completo degli elementi indicati dal citato art. 21 comma 2 d.P.R. n. 633/1972: analogamente, la giurisprudenza di legittimità ha precisato come dalla formulazione letterale della citata disposizione «[...] si desume che quando la legge menziona la “fattura” intende riferirsi non solo alla fattura in senso tecnico-commerciale, ma a tutte le “specifiche” di pagamento connaturali al tipo di operazione che è stata posta in essere» [Cass. civ., Sez. I, 7.2.1984, in *Foro it.*, 1984, 2727].

Ai sensi dell'art. 21 comma 4 d.P.R. n. 633/1972, la fattura deve essere emessa al **momento dell'effettuazione dell'operazione commerciale**, così come individuato dall'art. 6 d.P.R. n. 633/1972, disposizione che, quindi, assume rilievo rispetto alla fattispecie delittuosa di "emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", la quale, per costante giurisprudenza, ha natura istantanea e si consuma nel momento in cui la fattura è emessa o consegnata [da ultimo, Cass., Sez. III, 15.10.2014, n. 50628/14].

Dal tenore della disposizione da ultimo ricordata, è corretto desumere che: (i) se trattasi di prestazioni di servizi, la fattura deve essere emessa entro le 24 ore dello stesso giorno del pagamento del corrispettivo; (ii) se trattasi di cessione di beni immobili, entro le 24 ore del giorno della sottoscrizione del contratto, o, se precedente, del giorno del pagamento del corrispettivo; (iii) se trattasi, infine, di cessione di beni mobili, il termine di emissione si attegga differentemente a seconda che la spedizione o la consegna del medesimo bene sia attestata – o meno – da un documento di trasporto. Così, se non è emesso alcun documento di trasporto, la fattura (c.d. "fattura immediata") deve essere emessa entro le 24 ore del giorno della consegna o spedizione dei beni o, se precedente, del giorno del pagamento del corrispettivo. Quando la consegna o spedizione risulta da documento di trasporto [adempiono a funzione analoga al documento di trasporto, la bolla di accompagnamento (quando prevista), la lettera di vettura e la bolletta di consegna e, se opportunamente integrati, la ricevuta fiscale e lo scontrino fiscale], la fattura (c.d. "fattura differita") deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione.

Peraltro, mentre anteriormente alla legge n. 228/2012, l'emissione della c.d. "fattura differita" era prevista solo con riguardo alla cessione dei beni (la cui consegna o spedizione risultasse da idoneo documento di trasporto), a seguito della citata novella normativa, anche rispetto alla prestazione di servizi è possibile l'emissione della "fattura differita": sempre che, per espressa previsione normativa, le predette prestazioni siano individuabili attraverso idonea documentazione [si veda, al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E del 24.6.2014] e siano rese, nello stesso mese solare, nei confronti del medesimo soggetto.

Una disciplina particolare riguarda **le c.d. "cessioni triangolari"**, ravvisabili allorché il bene venga consegnato o spedito non già al cessionario, bensì, a seguito di disposizioni di quest'ultimo, ad un soggetto terzo cui il bene medesimo è stato ceduto. In particolare, ai sensi dell'art. 21 comma 4 d.P.R. n. 633/1972, la fatturazione dal cedente al cessionario segue le normali regole previste per la fatturazione immediata o differita, mentre per la cessione di beni effettuata dal cessionario al soggetto terzo è prevista la possibilità che la fattura venga emessa entro la fine del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni (c.d. fattura super-differita), a condizione che la cessione avvenga con passaggio diretto dei beni dal cedente al soggetto terzo, senza transito presso il cessionario e che la cessione risulti dal documento di trasporto o simili da cui si evinca che la consegna al soggetto terzo è fatta su disposizione del cessionario.

Da ultimo, è opportuno evidenziare che, ai sensi dell'art. 39 comma 3 d.P.R. n. 633/1972, le fatture, emesse e ricevute, devono essere conservate, ai fini tributari, per un periodo minimo di quattro anni decorrenti dal 31 dicembre dell'anno in cui è stata presentata la dichiarazione alla quale si riferiscono le registrazioni (diversamente, ai fini civilistici, i soli imprenditori commerciali devono conservare le scritture per 10 anni a partire dall'ultima registrazione). Qualora, invece, il contribuente non abbia presentato la dichiarazione il predetto termine è di cinque anni. Peraltro, nel caso di avvenuta notifica di un avviso di accertamento, l'obbligo di conservazione perdura fino alla definizio-

ne dell'accertamento medesimo, se questa avviene oltre il termine suddetto; qualora, poi, alla verifica tributaria sia seguito un contenzioso che perduri oltre i termini suindicati, l'Autorità presso cui il medesimo pende (Commissione Tributaria, Corte di Cassazione) può limitare l'obbligo di conservazione alle sole scritture contabili rilevanti per la risoluzione della controversia.

Anche le fatture, come le scritture e i documenti rilevanti sia ai fini civilistici sia ai fini delle disposizioni tributarie, possono essere conservate con sistemi tradizionali (conservazione cartacea dell'originale), oppure in forma elettronica, cioè sotto forma di registrazioni su supporti di immagini. Le fatture elettroniche trasmesse in forma elettronica possono essere conservate solamente in forma elettronica.

2.2. I documenti aventi, in base alle norme tributarie, rilievo probatorio analogo alle fatture. – L'art. 1 comma 1 lett. a) d.lgs. n. 74/2000 equipara alle fatture emesse per operazioni inesistenti i documenti rilasciati al medesimo fine, se – e solo se – i medesimi abbiano, in base alle norme tributarie, analogo rilievo probatorio.

Così, allorché il supporto documentale impiegato, ovvero emesso, sia il documento "altro", tanto il delitto di cui all'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), quanto quello di cui all'art. 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), sono configurabili, concorrendo ogni altro elemento richiesto, a condizione che il predetto documento abbia, in base alle norme tributarie, rilievo probatorio analogo a quello della fattura.

Ai sensi dell'art. 1 lett. a) d.lgs. n. 74/2000, quindi, non tutti i documenti di natura contabile possono essere qualificati come "altri documenti", tali essendo soltanto quelli cui la normativa tributaria attribuisce rilievo probatorio identico a quello proprio della fattura [in tal senso, Cass., Sez. III, 7.2.2007, n. 12284, in *Fisco*, 2007, 19, 2487, secondo cui «gli altri documenti costituiscono una categoria residuale nella quale rientrano quei documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie e, dunque, destinati, per loro natura, ad avere una funzione integrativa e comunque di supporto della fattura»].

Stabilire, nel concreto, quali documenti abbiano, per previsione normativo-tributaria, efficacia probatoria analoga alla fattura, è attività interpretativa che postula, di necessità, la risposta a due quesiti preliminari: se le norme tributarie cui si riferisce l'art. 1, lett. a), debbano essere disposizioni poste a disciplina di uno specifico documento cui è riconosciuta la predetta efficacia probatoria, ovvero se, ai predetti fini, rilevino anche disposizioni concernenti un istituto del diritto tributario nel cui ambito un documento venga a svolgere una funzione probatoria; se le norme tributarie deputate ad attribuire ad un documento una efficacia probatoria analoga a quella propria della fattura debbano essere, necessariamente, norme aventi forza di legge.

La rilevanza del primo quesito appare tanto più evidente, quanto più si ponga mente a quelle disposizioni tributarie che assoggettano il contribuente ad obblighi documentali e, per tal via, attribuiscono al documento richiesto una determinata efficacia probatoria. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla imposta sul reddito delle persone fisiche (irpef), tributo personale, alla cui determinazione concorrono (in positivo) i redditi oggettivamente imputabili al soggetto passivo e (in negativo) una serie di esborsi di natura personale ascrivibili al medesimo soggetto [si veda, al riguardo, (a) FALSITTA, 103]: è il caso dei c.d. “oneri deducibili” (ovvero le spese che incidono in diminuzione sulla base imponibile) e delle c.d. “spese detraibili” (ovvero, le spese che possono essere sottratte direttamente alle imposte da pagare, diminuendone così l'importo), di cui il contribuente può beneficiare a condizione che attesti gli esborsi sostenuti attraverso la produzione della documentazione normativamente indicata [ad esempio, l'art. 3 d.m. 30.7.1999, n. 311 – in tema di individuazione delle modalità e delle condizioni cui è subordinata la detrazione degli interessi passivi in dipendenza di mutui contratti per la costruzione dell'abitazione principale – dispone che, onde poter «[...] fruire della detrazione [...] è necessario conservare ed esibire o trasmettere anche in copia, a richiesta degli uffici finanziari, le quietanze di pagamento degli interessi passivi relativi al mutuo, il contratto di mutuo ipotecario dal quale risulti che lo stesso è assistito da ipoteca e che è stato stipulato per la costruzione dell'immobile da destinare ad abitazione principale, le abilitazioni amministrative richieste dalla vigente legislazione edilizia, nonché copia delle fatture o ricevute fiscali comprovanti le spese effettivamente sostenute per la costruzione dell'immobile stesso». Orbene, mentre l'evocata normativa – laddove riconosce l'idoneità della documentazione indicata ad attestare l'esborso patrimoniale – è dettata per finalità diverse dalla equiparazione, sul piano probatorio, del documento alla fattura, a detta finalità risponde, invece, la disposizione di cui all'art. 1 d.P.R. 10.11.1997, n. 444, che – dettando norme per la semplificazione delle annotazioni da apporre sulla documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione [dopo aver stabilito che gli acquisti di carburante effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione, da parte di contribuenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, devono risultare da specifiche annotazioni eseguite in una apposita scheda (art. 1, comma 1)] – espressamente afferma che le citate annotazioni sono sostitutive della fattura di cui al comma 3 dell'art. 22 d.P.R. 26.10.1972, n. 633.

La rilevanza delle sole disposizioni tributarie che direttamente sanciscono il valore probatorio di un determinato documento, equiparandolo alla fattura, è stata affermata in ragione di molteplici e condivisibili argomentazioni.

Muovendo, infatti, dall'assunto per cui è «[...] sulla disciplina del documento che deve essere posta l'attenzione, e non su quella della fattispecie tributaria che, da una certa documentazione, possa essere assistita» [(a) IMPERATO, 30] e ricordando la particolare rilevanza che assume, nell'ordinamento tributario, il principio di stretta legalità, si è specificato che la tutela penale deve ritenersi circoscritta a quei documenti direttamente previsti e disciplinati da norme tributarie che per essi stabiliscono un regime probatorio privilegiato analogo a quello delle fatture [in tal senso, (a) IMPERATO, 30, secondo il quale, la fattura «[...] rispetto alla documentazione che in genere può divenire rilevante sul piano fiscale, possiede nell'ordinamento tributario una sorta di “fede privilegiata”, dovuta sia all'essere connessa (in via di regola generale, alla quale sono state poste talune eccezioni) a precisi e molteplici obblighi ulteriori di registrazione ed annotazione e, in secondo luogo, al rappresentare, insieme, documento rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi]].

È pur vero, peraltro, che (in senso opposto) è stato affermato che la locu-