

# GIURISPRUDENZA DI MERITO

direttore scientifico **Ciro Riviezzo**

**07/08-2010**

XLII — luglio/agosto 2010, n°07/08

| estratto

I REATI TRIBUTARI

*di* David Terracina



GIUFFRÈ EDITORE

## | 249 I REATI TRIBUTARI

Sono passati circa dieci anni dalla riforma dei reati tributari, eppure si continuano a percepire le fattispecie previste dal d.lg. n. 74 del 2000 come delle novità. Le ragioni di tale percezione vanno ricercate nel fatto che la nuova normativa si è proposta di compiere una netta rottura con il passato, riconducendo la materia dei reati tributari nell'ambito del diritto penale ed abbracciandone principi e categorie. Ciò è avvenuto in primo luogo attraverso l'individuazione di un nuovo bene giuridico di categoria, rappresentato dal patrimonio dell'erario. Inoltre, il legislatore del 2000 ha voluto riservare la sanzione penale alle sole condotte che fossero realmente lesive di tale bene. Tutto ciò ha inevitabilmente comportato delle difficoltà di integrazione della nuova disciplina in un sistema ancorato a vecchi schemi. Molti sono infatti gli aspetti problematici analizzati nel presente contributo: il concetto di operazione inesistente, il falso qualitativo, la nozione di fattura soggettivamente falsa, il concetto di operazione fittizia, la difficile distinzione tra elusione ed evasione. Infine, si è dedicata una particolare attenzione ad un fenomeno evasivo che sfrutta i meccanismi della fiscalità internazionale, denominato, «frode carosello».

**Sommario** 1. Premessa. La riforma dei reati tributari. — 2. Le problematiche. — 3. L'inesistenza. — 3.1. Il falso qualitativo. — 3.2. Le fatture soggettivamente false. — 3.3. Molta confusione e poche certezze. — 4. Fittizietà. — 5. La fattispecie di reato di infedele dichiarazione e la difficile distinzione tra evasione ed elusione. — 6. Le c.d. frodi carosello.

### 1. PREMESSA. LA RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI

Sono trascorsi circa dieci anni dalla riforma dei reati tributari, eppure si continuano a percepire le fattispecie previste dal d.lg. n. 74 del 2000 come delle novità. E pensare che la l. n. 516 del 1982, denominata da subito, con grande enfasi, «manette agli evasori» (che in realtà di manette ne avrebbero viste ben poche), è rimasta in vigore per diciotto anni. La disciplina attuale si trova, dunque, già oltre la metà del cammino compiuto dalla legislazione precedente, eppure, come si diceva poc'anzi, si ha ancora la percezione che le nuove fattispecie di reato siano state appena introdotte nell'ordinamento. È interessante soffermarsi, allora, sulle ragioni di una simile percezione. Una riflessione in tal senso ci aiuterà, infatti, nella comprensione di alcune delle principali problematiche legate al nuovo assetto normativo.

Il d.lg. n. 74 del 2000 e, prima ancora, la legge delega n. 250 del 1999, secondo quanto affermato dallo stesso legislatore, si sono proposti di compiere una rottura radicale con il passato. Rottura che è passata, in primo luogo, attraverso l'individuazione di un diverso bene giuridico di categoria. Dalla tutela della c.d. trasparenza fiscale<sup>(1)</sup>, bene assolutamente evanescente, fumoso, ed incapace di svolgere quei compiti che l'ordinamento penale riconosce al bene giuridico, si è passati così alla tutela di un bene, il

di

**David  
Terracina**

—

*Ricercatore di Diritto  
penale presso  
l'Università  
di Roma-Tor Vergata*

<sup>(1)</sup> La tutela della trasparenza fiscale emergeva dall'esigenza di garantire il controllo da parte dell'amministrazione finanziaria circa il rispetto degli obblighi imposti dalla legge (GALLO, *Tecnica legisla-*

*tiva e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. comm.*, 1984, 279).

patrimonio dell'erario, senz'altro più afferrabile ed in grado di fornire maggior concretezza alle fattispecie <sup>(2)</sup>.

E sulla maggiore concretezza e materialità delle condotte incriminate la legge delega n. 250 del 1999 ha parlato molto chiaro. All'art. 9 stabilisce, infatti, che il decreto delegato avrebbe dovuto prevedere un ristretto numero di fattispecie di natura delittuosa, caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario, ed aventi ad oggetto le dichiarazioni annuali fraudolente fondate su documentazione falsa, ovvero su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile, l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali e le dichiarazioni annuali infedeli. La legge delega ha disposto, inoltre, che nel decreto dovessero prevedersi delle soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti *economicamente significativi* <sup>(3)</sup>.

Si è così passati da una normativa penal-tributaria in cui convivevano numerose fattispecie delittuose e contravvenzionali, posta a tutela di un bene del tutto impalpabile quale la trasparenza fiscale, e dove le fattispecie di reato erano per lo più costruite secondo il modello del reato di pericolo, ad un sistema composto da poche fattispecie, tutte di natura delittuosa, costruite (ad eccezione di alcune) secondo lo schema del reato di danno <sup>(4)</sup>.

Con la l. n. 250 del 1999 ed il d.lg. n. 74 del 2000 si è dunque voluto definitivamente ricondurre la materia dei reati tributari nell'ambito del diritto penale, abbracciandone principi e categorie. E questo perché, tradizionalmente, la materia dei reati tributari è stata più una promanazione del diritto tributario che non del diritto penale. Come osservato da recente dottrina, il diritto penale tributario viene infatti tradizionalmente definito come il complesso delle norme destinate a punire la violazione degli obblighi concernenti l'imposizione e la riscossione dei tributi <sup>(5)</sup> e proprio per tale ragione costituisce una parte del più ampio sistema punitivo volto a sanzionare l'illecito tributario.

## 2. LE PROBLEMATICHE

Molti sono gli aspetti problematici legati alla nuova disciplina e, per ovvie ragioni di spazio, non è possibile esaminarli tutti in questa sede. Si va, così, dalla necessità di determinare in termini precisi concetti non penalistici e tutt'altro che univoci quali, ad esempio, quelli di *operazioni inesistenti* e di *elementi passivi* fittizi, alla delicata distinzione tra elusione ed evasione, dalla rilevanza penale del c.d. *transfer price* alla complessa disciplina del concorso di persone nel reato che potrebbe veder coinvolto anche il consulente fiscale. E, ancora, una novità dalla portata decisamente dirompen-

<sup>(2)</sup> MANGIONE, in MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, 13 ss.

<sup>(3)</sup> PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1999, 680 ss.

<sup>(4)</sup> Sui principi fondamentali della riforma dei reati tributari si vedano CERQUA, PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 574; LANZI, *Le novità della riforma del sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 401 ss.; MANNA,

*Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2000, 119 ss.; MUSCO, *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 1042 ss.; SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2009, 33 ss.

<sup>(5)</sup> AMBROSETTI, MEZZETTI, RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, in via di pubblicazione, 378 (si ringraziano gli Autori per aver reso possibile la consultazione dell'opera prima della sua pubblicazione).

te è rappresentata dalla rilevanza penale riconosciuta anche alle valutazioni: non solo dunque fatti, ma anche interpretazione degli stessi, con tutta una serie di conseguenze. In primo luogo non risulta agevole la distinzione tra le diverse fattispecie di reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture false di cui all'art. 2 d.lg. n. 74 del 2000, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, e di dichiarazione infedele di cui all'art. 4; ci si interroga inoltre sulla rilevanza penale del c.d. *falso qualitativo* e del *falso soggettivo*. Vi sono, infine, degli ulteriori aspetti che poco hanno a che vedere con i caratteri di novità evidenziati poc'anzi, ma su cui vale la pena soffermarsi: si tratta, *in primis*, del problema della punibilità delle c.d. *frodi carosello*.

La vastità e la complessità dei temi accennati richiederebbe senz'altro lo spazio di una monografia. In questa sede, piuttosto che procedere ad una panoramica generale ma, inevitabilmente, superficiale, si è scelto di concentrare l'attenzione su quegli aspetti che presentano le maggiori difficoltà interpretative.

### 3. L'INESISTENZA

Nella costruzione delle fattispecie di reato, il legislatore del 2000 ha utilizzato termini e concetti estranei al linguaggio del penalista, con cui occorre fare i conti. In primo luogo viene senz'altro in evidenza il concetto di *inesistenza* dell'operazione <sup>(6)</sup>. All'art. 2 del d.lg. n. 74 del 2000 si incrimina infatti il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture false emesse a fronte di operazioni inesistenti. La fattispecie in esame va letta assieme alla disposizione di cui all'art. 1 dello stesso d.lg. n. 74 del 2000 che, alla lett. a), stabilisce che per fatture per operazioni inesistenti devono intendersi le fatture emesse 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.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 1 e 2, la fattura deve dunque ritenersi falsa qualora l'operazione non sia stata realmente effettuata oppure qualora si riferisca a soggetti diversi rispetto a quelli effettivi. Sebbene il dettato normativo sembrerebbe sufficientemente chiaro, la fattispecie in esame presenta non pochi problemi interpretativi. Così, ad esempio, ci si chiede se per operazioni non realmente effettuate si debbano intendere anche le operazioni giuridicamente inesistenti, ovvero le sole operazioni inesistenti *in rerum natura*. La problematica riguarda in particolare la rilevanza penale del c.d. «falso qualitativo». Ci si domanda, inoltre, se la falsità soggettiva assuma sempre rilevanza penale ovvero se tale rilevanza sia limitata alla sola ipotesi in cui la falsità riguardi il soggetto destinatario della prestazione <sup>(7)</sup>.

#### 3.1. Il falso qualitativo

In primo luogo viene dunque in evidenza il problema relativo alla rilevanza penale del falso qualitativo, che si ha tutte le volte in cui il costo indicato in fattura faccia riferimento ad un'operazione diversa rispetto a quella realmente intercorsa tra le parti. La problematica è stata affrontata dal Tribunale di Trento, con sentenza n. 207 del 24 maggio 2007 <sup>(8)</sup>, che ha escluso qualsiasi rilevanza penale, ai sensi degli artt. 2 e 8 d.lg.

TRIB. TRENTO  
N. 207 DEL 2007

<sup>(6)</sup> Sulla problematica si veda MANGIONE, cit., 32 ss.

<sup>(7)</sup> SOANA, cit., 104 ss.

<sup>(8)</sup> In *Riv. dir. trib.*, 2008, 32 ss.

n. 74 del 2000, di tutte quelle condotte di falsità ideologica nelle quali il mendacio riguardasse esclusivamente la qualificazione giuridica di una determinata operazione, e ciò perché «non può che prendersi atto che il legislatore ha fatto espresso riferimento solo all'inesistenza oggettiva delle operazioni, a quelle operazioni». Secondo i giudici di Trento, dunque, le ipotesi di inesistenza giuridica delle operazioni rimarrebbero al di fuori all'area di rilevanza penale e nei confronti di queste l'ordinamento potrebbe ricorrere ad altri rimedi quali l'irrogazione di sanzioni amministrative, la tassazione di maggior imponibile, o il recupero dell'Iva.

La sentenza in esame sembrerebbe, dunque, consacrare il principio di autonomia della fattispecie penale, ricostruita secondo un proprio autonomo disvalore e riconoscendo ruoli diversi all'illecito penale ed a quello amministrativo.

CASS. PEN. N. 13975  
DEL 2008

Una simile chiave di lettura viene condivisa, per lo meno in apparenza, anche da alcune recenti pronunce della Corte di cassazione. Così, la Suprema Corte, con la sentenza n. 13975 del 2008 <sup>(9)</sup>, ha affermato che «nella riformulazione della disciplina penale dei reati in materia di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti il d.lg. n. 74 del 2000 (artt. 1 lett a, 2 e 8) ha inteso riferirsi soltanto alle operazioni non realmente effettuate, con esclusione quindi di quelle aventi qualificazione giuridica diversa (c.d. «inesistenza solo giuridica»)». Al di là del principio espresso nella massima, nel caso di specie, però, la Cassazione accoglieva il gravame proposto dal P.M. nei confronti proprio della sentenza resa dal GUP di Trento, annullandola con rinvio, dal momento che l'indicazione in fattura di un'operazione diversa rispetto a quella realmente posta in essere dalle parti avrebbe comunque determinato un notevole danno all'erario, poiché dalla diversa qualificazione giuridica dell'operazione posta in essere ne sarebbe derivato un differente regime fiscale applicabile all'operazione. La Corte di cassazione ha dunque posto un limite alla non punibilità del falso qualitativo, riconoscendo allo stesso rilevanza penale tutte le volte in cui l'indicazione in fattura di un'operazione piuttosto che un'altra comporti comunque delle conseguenze di carattere fiscale.

CASS. PEN. N. 1996  
DEL 2007

Ma alla pronuncia in esame si accompagna purtroppo una giurisprudenza decisamente più rigorosa. Così, la stessa Corte di cassazione, con sentenza n. 1996 del 2007, ha affermato che «si ha fattura per operazione inesistente *ogni qualvolta si realizza una divergenza tra la realtà economica e la rappresentazione documentale* (il corsivo è nostro, ndr.) pertanto sussiste la falsità anche laddove la inesistenza è giuridica nel senso che la falsità si riferisce ad un rapporto di cessione o prestazione giuridicamente diverso da quello indicato dalle parti» <sup>(10)</sup>. Sebbene nel corpo della sentenza si desse espressamente atto che parte della dottrina ha individuato, quale novità del d.lg. n. 74 del 2000, la necessità che la fattura sia emessa a fronte di operazioni non realmente effettuate, privilegiando «un concetto di inesistenza materiale dell'operazione» *in re-rum natura*, secondo i Giudici di legittimità, la fattispecie di reato di cui all'art. 2 d.lg. n. 74 del 2000 contemplerebbe, però, qualsiasi ipotesi di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della fattura falsa.

<sup>(9)</sup> Cass. pen., sez. III, 6 marzo 2008, n. 13975, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 109 ss.

<sup>(10)</sup> Cass. pen., sez. III, 25 ottobre 2007, n. 1996, in *Rass. trib.*, 2008, 504.

### 3.2. Le fatture soggettivamente false

Del tutto simile alla problematica legata alla rilevanza penale delle fatture qualitativamente false è quella relativa alle fatture definite «soggettivamente false». In proposito ci si domanda se debba considerarsi penalmente rilevante la condotta del contribuente che, pur avendo sostenuto un costo inerente alla propria attività d'impresa, abbia ricevuto fattura da soggetto diverso rispetto a quello che ha realmente effettuato la prestazione <sup>(11)</sup>.

Anche in questo caso si sono venuti a delineare due orientamenti giurisprudenziali. Con sentenza n. 1212 del 23 marzo 2006, il Tribunale di Firenze ha specificato che l'art. 2 d.lg. n. 74 del 2000 punisce chiunque si avvale di fatture connotate dalla diversità tra il soggetto cui effettivamente si riferisce l'operazione ed il soggetto che vi appare, e dunque costituisce reato inserire in dichiarazione fatture intestate fittiziamente a soggetti diversi da quelli che sono stati i reali beneficiari dei beni e dei servizi <sup>(12)</sup>.

TRIB. FIRENZE  
N. 1212 DEL 2006

A conclusioni totalmente differenti giungeva, invece, il GIP di Genova che, con sentenza del 12 marzo 2003, stabiliva che «in caso di prestazione realmente effettuata da A in favore di B, che sia poi oggetto di fatturazione da parte di C, deve escludersi che B possa realizzare il reato ex art. 2 comma 1 d.lg. n. 74 del 2000 per difetto nella sua condotta sia dell'elemento oggettivo sia dell'elemento soggettivo» <sup>(13)</sup>. Secondo questa diversa impostazione, infatti, deve ritenersi che sebbene all'art. 1, lett. a), d.lg. n. 74 del 2000 si utilizzi il plurale «soggetti diversi», la diversità debba riguardare esclusivamente il cessionario/committente e non anche il cedente/prestatore dell'opera, ad eccezione fatta di tutte quelle situazioni in cui le qualità del soggetto cedente possano influenzare la deducibilità (o la misura della deducibilità) del costo, ovvero determinare indebiti vantaggi fiscali. In questa prospettiva, il reato contestato deve ritenersi insussistente per mancanza di offensività, dal momento che l'interesse tutelato dalla norma incriminatrice non subisce alcuna lesione nell'ipotesi in cui i costi siano stati dedotti legittimamente perché inerenti alla produzione del reddito e realmente sostenuti. Come sottolineato in proposito dalla dottrina, «ricepire in dichiarazione il contenuto di fatture documentanti costi effettivamente sostenuti ancorché attribuiti ad un fornitore diverso rispetto a quello effettivo, non dà luogo ad una indicazione di costi inesistenti e, salvo casi particolari, non provoca evasione in capo all'utilizzatore» <sup>(14)</sup>.

TRIB. PINEROLO  
7 MARZO 2001

### 3.3. Molta confusione e poche certezze

Dall'esame dello spaccato giurisprudenziale e dottrinale che precede, anche se estremamente sintetico, emerge un quadro decisamente confuso che ovviamente mal si concilia con le esigenze di certezza del diritto penale. Alle oscillazioni mostrate dalla giurisprudenza di merito, infatti, non corrisponde un'univocità interpretativa da parte

<sup>(11)</sup> SOANA, cit., 110 SS.

<sup>(12)</sup> In *Riv. dir. trib.*, 2007, 7-8, 60.

<sup>(13)</sup> In *Fisco*, 2003, 2331.

<sup>(14)</sup> PERINI, *Operazioni soggettivamente inesistenti e nuovi reati tributari*, in *Fisco*, 2003, 15, f. 1, 2332. Sulla stessa linea si pone il Tribunale di Pesaro che, con sentenza n. 245 del 17 ottobre 2006, rilevava come ai sensi della disposizione di cui all'art. 2 d.lg. n. 74 del 2000 non fosse punibile l'utilizzatore di una

fattura soggettivamente inesistente a fronte di un costo realmente sostenuto (in *Fisco*, 2007, 7, 1044). Alle medesime conclusioni giungeva il Tribunale di Pinerolo che, con sentenza del 7 marzo 2001, affermava che l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, qualora riferita a prestazioni effettive, non rilevasse ai sensi dell'art. 2 d.lg. n. 74 del 2000 (in *Dir. pen. e proc.*, 2001, 1411).

della Corte di cassazione che possa orientare adeguatamente il comportamento dei consociati. A circa dieci anni dell'entrata in vigore della riforma dei reati tributari sembra inverosimile che non si abbiano ancora le idee chiare su quali siano le condotte incriminate e gli ambiti di applicazione delle fattispecie. Così, attualmente, non è dato sapere con la certezza che richiede il diritto penale, se la condotta posta in essere da un soggetto che utilizzi in dichiarazione una fattura che sia solo qualitativamente falsa, ma che non alteri gli effetti economico-fiscali della stessa, costituisca o meno reato. Allo stesso modo, non è dato sapere se abbia o meno rilievo penale la condotta di chi, avendo sostenuto un costo «in nero» comunque inerente alla propria attività d'impresa, faccia emettere fattura da un terzo ai fini della sua deducibilità. Ma v'è di più, dalla breve analisi delle pronunce giurisprudenziali non risulta ancora chiaro che cosa si intenda per operazione inesistente ed elemento passivo fittizio ai sensi dell'art. 2 d.lg. n. 74 del 2000.

Sin troppo evidente, allora, che se si vuole tentare di uscire da una simile *empasse*, senza rimanere invischiati nel vortice di interpretazioni «*pret a porter*», occorre procedere ad una ricostruzione della materia ricordandosi, come auspicato più volte, che ci si deve muovere nell'ambito delle categorie e dei principi fondamentali del diritto penale. Proprio per tale ragione, in primo luogo l'interpretazione delle fattispecie di reato introdotte con il d.lg. n. 74 del 2000 non può prescindere dalla ricostruzione del bene giuridico tutelato. Come noto, infatti, il bene giuridico, oltre a svolgere la funzione fondante della legittimità delle scelte incriminatrici compiute dal legislatore, svolge anche la funzione non meno importante di canone ermeneutico<sup>(45)</sup>. Ciò significa che gli elementi costitutivi delle fattispecie devono essere interpretati in maniera tale da far sì che le condotte incriminate risultino concretamente lesive del bene tutelato. Ebbene, come già ricordato in precedenza, la principale novità legata alle scelte compiute dal legislatore del 1999-2000 è stata senz'altro quella di sostituire la tutela della trasparenza fiscale con quella del patrimonio. Proprio per tale ragione, allora, il falso qualitativo non può rientrare nel novero delle operazioni inesistenti, così come anche il falso soggettivo qualora la falsità riguardi la sola persona dell'emittente, dal momento che tali condotte non risultano idonee né a ledere, né a porre in pericolo il patrimonio dell'erario. Sostenere il contrario equivarrebbe a disconoscere la portata innovativa della riforma e rimanere legati alla vecchia logica della trasparenza fiscale.

Il discorso appare invece differente nel caso in cui l'indicazione in fattura di un'operazione piuttosto che un'altra, ovvero di un emittente piuttosto che un altro, non siano fatti privi di conseguenze fiscali.

#### 4. FITTIZIETÀ

Molte delle problematiche affrontate nel paragrafo precedente risultano strettamente collegate con la difficoltà di ricostruire in maniera univoca anche il concetto di fittizietà, richiesto quale elemento costitutivo nelle fattispecie di cui agli artt. 2, 3 e 4 d.lg. n. 74 del

<sup>(45)</sup> MARINUCCI, *Fatto e scriminanti. Note dommatiche e politico-criminali*, in MARINUCCI, DOLCINI (a cura di), *Diritto penale in trasformazione*, Milano, 1985, 208 ss.; MUSCO, *Bene giuridico e tutela dell'onore*, Milano, 1974, 56 ss.; PAGLIARO, *Bene giuridico e*

*interpretazione della legge penale*, in *Studi in onore di Francesco Antolisei*, II, Milano, 1965, 391 ss.; STELLA, *La teoria del bene giuridico e i c.d. fatti inoffensivi conformi al tipo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1973, 3 ss.

2000 <sup>(16)</sup>. Per fare ciò, occorre domandarsi in via preliminare se la fittizietà di cui all'art. 2 abbia lo stesso significato di quella di cui agli artt. 3 e 4. Ebbene, come già sottolineato in precedenza, nella sola fattispecie di cui all'art. 2, il concetto di fittizietà si trova in relazione con il concetto di inesistenza e questo ne semplifica decisamente la ricostruzione. L'elemento passivo fittizio richiesto dalla fattispecie in esame va, infatti, letto in relazione all'inesistenza dell'operazione ad esso sottostante, con un'estensione limitata, appunto, alla sola inesistenza oggettiva dell'elemento passivo e non anche, ad esempio, alla sua ineducibilità.

Differente e decisamente più complesso appare, invece, il discorso relativo alle fattispecie di cui ai successivi artt. 3 e 4, dove non viene fatto alcun richiamo all'inesistenza delle operazioni. Inoltre, contrariamente a quanto sostenuto da taluni, i concetti di inesistenza e di fittizietà non sembrano in alcun modo sovrapponibili. Nella lingua italiana, infatti, per fittizio si intende tutto ciò che è falso, diverso dal reale, ma non certamente ciò che è inesistente. In considerazione di quanto precede, sembrerebbe, dunque, che ai sensi degli artt. 3 e 4 d.lg. n. 74 del 2000, per elemento passivo fittizio vada inteso non solo qualsiasi elemento passivo inesistente, ma anche qualsiasi elemento passivo diverso dal reale. D'altra parte, è considerazione sin troppo ovvia che se il legislatore avesse voluto veramente limitare l'incriminazione delle fattispecie in esame alla sola indicazione in dichiarazione di elementi passivi inesistenti lo avrebbe fatto senza ricorrere a concetti dall'equivoca valenza interpretativa quale quello di fittizietà.

Il pensiero corre allora immediatamente al problema rappresentato dalla rilevanza penale dell'indicazione in dichiarazione di elementi passivi che, seppure effettivamente sostenuti dal contribuente, risultino, però, ineducibili. Per tentare di fornire una risposta plausibile a tale interrogativo appare necessario tracciare in maniera univoca la distinzione tra le diverse condotte incriminate dalle fattispecie di reato di cui agli artt. 2, 3 e 4 d.lg. n. 74 del 2000. Ricordiamo, infatti, come tra le stesse vi sia un rapporto di sussidiarietà espresso da esplicite clausole di riserva, così l'art. 3 trova applicazione «fuori dei casi previsti dall'art. 2», e l'art. 4 «fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3».

Ebbene, in materia di dichiarazioni dei redditi ed Iva mendaci, il legislatore del 2000 ha, dunque, previsto un sistema di tutela degli interessi dell'erario che, partendo dalla condotta più grave ed insidiosa rappresentata dalla presentazione di una dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture false, giunge a sanzionare la semplice dichiarazione infedele. La diversa gravità delle condotte trova conferma nel fatto che il reato di cui all'art. 2, costruito secondo il modello del reato di pericolo, prevede lo stesso trattamento sanzionatorio del reato di cui all'art. 3, costruito secondo il modello del reato di danno, mentre la fattispecie di cui all'art. 4, che in apparenza non richiede alcun comportamento fraudolento, prevede delle sanzioni decisamente più contenute. La maggiore insidiosità legata alla fattispecie di cui all'art. 2 va senz'altro ricercata nella valenza probatoria privilegiata riconosciuta alla fattura e agli altri documenti analoghi e, dunque, alla maggiore attitudine ingannatoria ed insidiosità per il patrimonio del-

<sup>(16)</sup> Sulle difficoltà legate ad una univoca determinazione del concetto di fittizietà si soffermano anche AMBROSETTI, MEZZETTI, RONCO, cit., 404. In propo-

sito si vedano anche MANCINI, PISANI, *Diritto penale tributario*, Forlì, 2006, 90 ss.; MANGIONE, cit., 42 ss.

l'erario delle condotte aventi ad oggetto fatture false. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici avviene, invece, attraverso la falsificazione delle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'identificazione di tali falsificazioni. La fattura falsa è, dunque, mezzo fraudolento per eccellenza, con un'efficacia decettiva massima, mentre la falsificazione delle scritture contabili, al fine di assumere un rilievo penale, deve essere accompagnata anche da una condotta fraudolenta volta a mascherare la falsificazione. Infine, l'ipotesi più lieve, quella della dichiarazione infedele di cui all'art. 4, è costruita secondo lo schema del reato di danno, ma prevede un carico sanzionatorio più mite.

Interessante soffermarsi sulla distinzione tra le diverse fattispecie in esame tracciata anche dalla giurisprudenza. Così, il Tribunale di Milano, con sentenza del 29 novembre 2002 ha affermato che «le fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui agli art 2 e 3 d.lg. n. 74 del 2000 si trovano tra loro in rapporto di specialità reciproca tale per cui, ad un nucleo comune — segnatamente la presentazione di una dichiarazione infedele, indicante elementi passivi fittizi — si aggiungono, in chiave rispettivamente specializzante, da un lato, il basarsi della dichiarazione su fatture o altri documenti relativi ad operazioni inesistenti e, dall'altro, il basarsi di quell'infedele dichiarazione su una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di quella falsità»<sup>(17)</sup>. La specialità, secondo il Tribunale di Milano, sarebbe rappresentata dal fatto che l'utilizzo in dichiarazione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti è un comportamento ricompreso nel più ampio *genus* dell'utilizzo di mezzi fraudolenti. Da ciò ne consegue che quando all'utilizzo in dichiarazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si accompagnano anche degli ulteriori comportamenti fraudolenti volti a far apparire come effettive operazioni in tutto o in parte inesistenti, o comunque, ad occultare la mendace rappresentazione di quei documenti, rimane integrato solamente il reato di cui all'art. 2. In buona sostanza, dunque, una volta che il soggetto abbia utilizzato in dichiarazione fatture per operazioni inesistenti, non aggiungerebbe nulla al disvalore già completo della condotta posta in essere nel realizzare dei comportamenti fraudolenti volti ad impedire l'identificazione della falsità.

La linea di distinzione tra la fattispecie di cui all'art. 2 e quella di cui all'art. 3 sembrerebbe dunque passare proprio attraverso l'utilizzo o meno di fatture o altri documenti falsi. In proposito, la Corte di Cassazione ha, infatti, stabilito che l'ipotesi di reato di cui all'art. 3 d.lg. n. 74 del 2000 trova applicazione tutte le volte in cui il reo, per l'indicazione di elementi passivi fittizi, non si sia avvalso di fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo<sup>(18)</sup>.

Il maggior disvalore riconosciuto alle condotte aventi ad oggetto fatture o documenti falsi trova fondamento nel fatto che le fatture sono documenti idonei a provare un rapporto intercorso tra due soggetti. La fattispecie di reato di cui all'art. 2, anche se costruita come figura monosoggettiva, implica infatti il coinvolgimento dell'emittente della fattura e dell'utilizzatore. Proprio per tale ragione, tutte le volte in cui la fattura o

TRIB. MILANO  
29 NOVEMBRE 2002

CASS. PEN. N. 12284  
DEL 2007

<sup>(17)</sup> In *Foro ambrosiano*, 2003, 108.

<sup>(18)</sup> Cass. pen., sez. III, 7 febbraio 2007, n. 12284, in *Fisco*, 2007, f. 1, 2847.

il documento non siano state emesse da un soggetto nei confronti di un altro, ma siano state create o falsificate dall'utilizzatore, si rientrerà nell'ipotesi di reato di cui all'art. 3 e non di quella di cui all'art. 2, come avviene, ad esempio, nell'ipotesi della c.d. autofattura. In proposito, la Corte di Cassazione ha affermato che la condotta di chi utilizzi nella dichiarazione dei redditi fatture regolarmente emesse, ma poi alterate dallo stesso utilizzatore, deve essere ricondotta alla fattispecie di cui all'art. 3 d.lg. n. 74 del 2000 <sup>(19)</sup>.

CASS. PEN.  
N. 30896 DEL 2001

Tracciata la distinzione tra le fattispecie di reato di cui agli artt. 2, 3 e 4 possiamo allora domandarci se il costo realmente sostenuto dal contribuente, ma indeducibile, sia da considerarsi un elemento passivo fittizio. Come si diceva in precedenza, questo rappresenta uno dei nodi interpretativi cruciali dell'intera disciplina dei reati tributari. Interessantissima in materia risulta essere una pronuncia del GIP di Milano del 20 novembre 2002, anche se del tutto isolata, in cui si afferma che «per integrare il fatto tipico della dichiarazione infedele, ai sensi dell'art. 4 d.lg. n. 74 del 2000 è indispensabile l'indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi di «elementi passivi fittizi», caratterizzati cioè dalla loro non corrispondenza alla realtà: nel caso in cui, al contrario, gli elementi passivi sono reali e l'irregolarità afferisce solo al trattamento fiscale da riservare agli stessi, la conclusione non può che essere quella della carenza di qualunque nota di fittizietà o di simulazione in ordine agli elementi reddituali presenti nella dichiarazione e quindi della esclusione in radice dell'ipotesi delittuosa contestata» <sup>(20)</sup>.

GIP MILANO  
20 NOVEMBRE 2002

In realtà il problema è di non semplice soluzione. Da una parte potrebbe infatti sostenersi che dal momento che all'art. 1, lett. b), d.lg. n. 74 del 2000 si precisa che per elemento passivo deve intendersi una qualsiasi componente, espressa in cifra, che concorre in senso negativo alla determinazione del reddito o della base imponibile, non vi sarebbe dubbio sul fatto che indicare in dichiarazione un costo indeducibile equivarrebbe ad indicare un elemento passivo fittizio.

Al contrario, potrebbe replicarsi con delle obiezioni sia di carattere sostanziale che di carattere formale. In primo luogo, infatti, riconoscendo rilevanza penale alla condotta del contribuente che si limiti a dedurre un costo indeducibile, pur avendolo indicato in dichiarazione, verrebbe meno quel *quid pluris* di disvalore che dovrebbe permettere di contraddistinguere l'illecito penale da quello amministrativo. Si incriminerebbe, infatti, non il mendacio posto in essere per ingannare l'amministrazione finanziaria, ma la semplice violazione della normativa fiscale, con conseguente sovrapposizione dell'illecito penale all'illecito amministrativo. Ma, come si diceva poc'anzi, anche dal punto di vista formale vi sarebbero delle perplessità. Secondo quanto disposto dagli artt. 3 e 4 d.lg. n. 74 del 2000, la fittizietà deve riguardare gli «elementi negativi» e non i criteri di imputazione degli stessi. È l'elemento che deve essere fittizio, non reale, e non la sua interpretazione.

Entrambe le posizioni appena illustrate risultano allo stesso tempo plausibili, ma nessuna delle due riesce a convincere pienamente. Come però più volte raccomandato, non deve mai dimenticarsi che le opposte interpretazioni prospettate riguardano delle fattispecie incriminatrici e, dunque, davanti ad una così complessa questione interpretativa non potrà che propendersi per l'interpretazione più restrittiva.

<sup>(19)</sup> Cass. pen., sez. III, 8 agosto 2001, n. 30896, in *Boll. trib.*, 2001, 1673.

<sup>(20)</sup> In *Foro ambrosiano*, 2003, 110.

## 5. LA FATTISPECIE DI REATO DI INFEDELE DICHIARAZIONE E LA DIFFICILE DISTINZIONE TRA EVASIONE ED ELUSIONE

Le difficoltà relative alla determinazione del concetto di fittizietà si riflettono poi sulla problematica relativa alla rilevanza penale delle condotte definite come elusive ed alla distinzione tra elusione ed evasione <sup>(21)</sup>. Come, infatti, sottolineato dalla dottrina, adottando un'ampia accezione del concetto di «fittizio», ne consegue l'incriminabilità ai sensi degli artt. 3 o 4 di fatti economici dichiarati non opponibili al Fisco in virtù di sempre più rigorose norme antielusive <sup>(22)</sup>. Una simile interpretazione sembrerebbe trovare la sua giustificazione anche nella disposizione di cui all'art. 7 d.lg. n. 74 del 2000, secondo il quale la violazione del principio di competenza può dare luogo al reato di cui all'art. 4.

Di grande interesse appaiono in proposito le riflessioni della dottrina su di una sentenza resa dalla Commissione Tributaria di Milano in data 30 ottobre 2006. Secondo tale dottrina, la condotta elusiva non potrebbe rivestire rilevanza penale per quattro ragioni essenziali: 1) sarebbe impossibile applicare sanzioni ad un contribuente che abbia lecitamente posto in essere operazioni, ritenendole legittime; 2) l'art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973 non prevede alcun tipo di sanzione; 3) il concetto di sanzione sarebbe strutturalmente incompatibile con quello di elusione trattandosi di un aggiramento di norme e non di una violazione delle stesse; 4) il disconoscimento dei vantaggi tributari è la sola sanzione possibile nell'ipotesi di un comportamento che, al di là dei profili di cui all'art. 37-bis, è da ritenersi perfettamente lecito <sup>(23)</sup>. Sottolinea l'autore come la fattispecie cui, eventualmente, ricondurre la condotta elusiva sarebbe quella di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lg. n. 74 del 2000 che, però, sanzionando la condotta di chi indica elementi attivi per un ammontare inferiore rispetto a quello effettivo, richiede il nascondimento di materia imponibile e non il solo risparmio d'imposta. Così, la Corte d'Appello di Bologna, con sentenza n. 788 del 21 aprile 2004, ha stabilito che mentre l'effettivo trasferimento all'estero della residenza può costituire una condotta elusiva e, come tale, non integrante la fattispecie di reato di cui all'art. 4 d.lg. n. 74 del 2000, qualora il trasferimento sia esclusivamente formale vengono, invece, integrati gli estremi di una condotta fiscalmente fraudolenta e, dunque, penalmente rilevante <sup>(24)</sup>. Sulla stessa linea sembrerebbe porsi la Corte di cassazione che, con sentenza del febbraio 2009, ha stabilito che «la garanzia di uguaglianza di trattamento fiscale è l'unico obiettivo della disciplina di contrasto ai fenomeni di elusione al pagamento delle imposte... Tuttavia, il limite dell'utilità sociale contemplato dal comma 2 della citata disposizione osta all'effettuazione di operazioni poste in essere esclusivamente in prospettiva dell'ottenimento di un risparmio d'imposta — non rilevando l'eventuale carattere fraudolento delle medesime — essendo sufficiente la lesione del principio di solidarietà ed il nocimento all'Erario in virtù del minor gettito conseguì-

COMM. TRIB.  
MILANO  
30 OTTOBRE 2006

APP. BOLOGNA  
N. 788 DEL 2004

CASS. N. 8487  
DEL 2009

<sup>(21)</sup> Si vedano, in proposito, AMBROSETTI, MEZZETTI, RONCO, cit., 412 SS.; GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2000, 326; MANCINI, PISANI, cit., 192 SS.; MANGIONE, cit., 128 SS.

<sup>(22)</sup> TENCATI, *Gli «elementi passivi fittizi» negli artt. 3 o 4 del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, in Fisco,*

2007/29, f. 1, 4258 SS.

<sup>(23)</sup> CARACCIOLI, *Clausole anti-elusive ex art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 3, III, 47 SS.

<sup>(24)</sup> In *D&G*, 2004, 23, 70.

to»<sup>(25)</sup>. Come sottolineato dalla stessa Corte di Cassazione, le misure predisposte dall'ordinamento per contrastare l'elusione fiscale rispondono a logiche e principi del tutto autonomi ed incompatibili con quelli del diritto penale. Per l'applicazione delle disposizioni antielusione è, infatti, sufficiente la lesione del principio di solidarietà ed il nocumento all'Erario in ragione del minor gettito conseguito e ciò, come precisato nella sentenza citata, a prescindere dal carattere fraudolento della condotta posta in essere che, invece, *rappresenta il quid pluris necessario per far scattare la repressione penale*.

Si concorda, dunque, con quella dottrina secondo la quale qualsiasi interpretazione che volesse importare all'interno del diritto penale tributario le argomentazioni e le conclusioni cui è giunta la sezione tributaria della Corte di cassazione, si pone in radicale contrasto con i principi di cui agli artt. 13 e 25 Cost, sottolineando, in proposito, come sia di immediata evidenza l'incompatibilità tra elusione e repressione penale dal momento che la prima è costituita da una serie di comportamenti regolari dal punto di vista formale, ma privi di valide ragioni economiche<sup>(26)</sup>. Gli argomenti in favore della tesi garantista supererebbero quelli in favore di una tesi più rigorosa dal momento che nella materia penale il principio di certezza deve avere la prevalenza su qualsiasi interpretazione macchinosa e fondata su una complessità eccessiva nella ricostruzione degli argomenti extra-penali. D'altra parte, se il legislatore avesse voluto riconoscere rilevanza penale anche a condotte meramente elusive lo avrebbe fatto esplicitamente ricorrendo ad un dolo specifico più ampio, ricomprendente in generale il fine di sottrarsi all'imposizione.

## 6. LE C.D. FRODI CAROSELLO

La materia dei reati tributari, che sembrava definitivamente scomparsa dalle aule dei tribunali a seguito dell'ennesimo condono fiscale, ha tratto nuova linfa vitale da un fenomeno criminoso particolarmente insidioso rappresentato dalle c.d. frodi carousel<sup>(27)</sup>. Il carousel può variare da ipotesi molto semplici ad ipotesi decisamente complesse. Tradizionalmente lo schema prevede almeno tre soggetti distinti: il soggetto A trasferisce senza Iva beni al soggetto B che si trova in altro paese dell'Unione europea. Il soggetto B cede a sua volta beni ad un soggetto C situato nel medesimo paese, incamera l'Iva che non versa all'erario e scompare. In tal modo, il soggetto C ha potuto acquistare beni ad un prezzo inferiore rispetto al loro reale valore di mercato per poterli immettere in commercio a prezzi vantaggiosi, o magari cederli nuovamente all'estero chiedendo poi all'erario il rimborso dell'Iva versata a B e ricominciare il «carousel». Il danno all'erario è generalmente rappresentato dal fatto che il soggetto B, come detto, non versa l'Iva e scompare e che il soggetto C ottiene un rimborso dell'Iva.

La giurisprudenza e la dottrina hanno faticato non poco ad inquadrare le condotte tipiche delle frodi carousel in una determinata fattispecie di reato, nella necessità di sanzionare penalmente tutti i soggetti coinvolti. Come si vedrà tra breve, infatti, sem-

<sup>(25)</sup> Cass., sez. trib., 26 febbraio 2009, n. 8487, in *Fisco*, 2009, f. 1, 2762.

<sup>(26)</sup> LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 9, I, 657 ss. Secondo altra dottrina, l'elemento soggettivo previsto per le fattispecie di reato

di cui al d.lg. n. 74 del 2000, rappresentato dal dolo specifico del fine di evadere l'imposta, sarebbe ostativo a riconoscere rilevanza penale alle ipotesi di elusione (ZOPPINI, *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 6, 579).

<sup>(27)</sup> SOANA, *cit.*, 375 ss.

brano difficilmente ipotizzabili le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8 d.lg. n. 74 del 2000. Non a caso, infatti, tanto la dottrina quanto la giurisprudenza si sono orientate ad inquadrare il fenomeno nell'ambito della truffa ai danni dello Stato, di cui al comma II dell'art. 640 c.p. Ed è proprio per far fronte a tali difficoltà che nel 2006 il legislatore ha introdotto nel corpo del d.lg. n. 74 del 2000, agli artt. 10-ter e quater, le fattispecie di reato di omesso versamento Iva e di indebita compensazione, peraltro con risultati del tutto aberranti, ma di cui, per ovvie ragioni di spazio, non ci se ne potrà occupare in questa sede.

Interessante, invece, soffermarsi su alcune pronunce giurisprudenziali in tema di frodi carosello, soprattutto in relazione alla punibilità del soggetto destinatario finale dei beni, ed alla prova della sua partecipazione alla condotta delittuosa. Ebbene, il Tribunale di Padova ha stabilito che nel caso delle c.d. «frodi carosello», mediante acquisto di beni da Paese intracomunitario ad opera di società interposta e cessione degli stessi a società interponente (effettivo acquirente), con conseguente vendita dei beni a prezzi inferiori a quelli di mercato, per la realizzazione del reato di cui all'art. 2 d.lg. n. 74 del 2000 è sufficiente che l'Iva portata in detrazione non sia stata pagata <sup>(28)</sup>. Sullo stesso argomento, ma con decisione diametralmente opposta, la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento, ha stabilito che per affermare la responsabilità penale del soggetto interponente, che abbia fatto acquistare la merce in un Paese comunitario da soggetto interposto, occorre la prova di contatti diretti del primo fornitore con il fornitore straniero. Non sono, dunque, sufficienti degli elementi di sospetto circa la natura meramente «cartolare» della società fornitrice, ma occorre provare il pieno coinvolgimento nel «carosello» della società costituita appositamente per evadere l'Iva <sup>(29)</sup>. Il discorso diviene senz'altro più complesso quando le società interposte hanno una effettiva consistenza strutturale, siano cioè dotate di uffici, personale, magazzino, ecc. In tali ipotesi, pur nella convinzione che non vi sia alcuna ragione per cui un soggetto A, per vendere ad un soggetto C, debba passare attraverso un terzo soggetto B, non è possibile, in materia di IVA, ricorrere a norme antielusivo quali quelle previste dagli artt. 37 e 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973. Come rilevato dalla dottrina, infatti, le fatture di vendita dall'interposto all'interponente non sono false né oggettivamente, né soggettivamente, così come risultano pienamente reali le fatture di vendita dall'interponente al cessionario finale <sup>(30)</sup>.

TRIB. PADOVA  
N. 683 DEL 2007

TRIB. TRENTO  
6 FEBBRAIO 2006

TRIB. TRENTO  
18 OTTOBRE 2005

TRIB. TREVISO  
N. 5230 DEL 2006

<sup>(28)</sup> Trib. Padova, 15 novembre 2007, n. 683, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 5, III, 43.

<sup>(29)</sup> Procura di Trento, 6 febbraio 2006, e 18 ottobre 2005, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 5, III, 43 ss. Così, anche il Tribunale di Treviso ha affermato che non è sufficiente, per affermare la responsabilità ai sensi dell'art. 2 d.lg. n. 74 del 2000 il mancato versamento dell'Iva, ma occorre la prova di un accordo trilaterale

tra il reale fornitore dei beni, l'interponente e l'interposto (Trib. Treviso, 24 gennaio 2006, n. 5230, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 5, III, 44).

<sup>(30)</sup> Interessanti in proposito le osservazioni di CARACCIOLI, *Oscillazioni giurisprudenziali sulle «operazioni triangolari» finalizzate al mancato versamento dell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 5, III, 49 ss.

