

di Fabio Di Vizio

SOMMARIO:

1. Premessa. [3] — 2. Le regole essenziali in materia di obbligazioni tributarie penalmente presidiate dal d.lgs. n. 74/2000. [5]— 2.1. *I debiti di imposta del decreto legislativo n. 74/2000.* [5]— 2.1.1. L'IRPEF: caratteri generali, presupposti, soggetti passivi, base imponibile, categorie reddituali, imposta lorda e netta. [6]— 2.1.2. L'IRES: caratteri, presupposto, soggetti passivi, base imponibile, le "ripresе" fiscali. [14] — 2.1.3. L'IVA: caratteri, presupposto soggettivo, presupposto oggettivo e operazioni soggette, presupposto territoriale, esigibilità, base imponibile [18]— 2.2. *L'imposta evasa nelle diverse forme penali della dichiarazione ideologicamente falsa: dalla diversità della regola di giudizio alla diversità della regola da applicare.* [21]— 2.2.1. Le norme definitorie dell'art. 1, lettere b) ed f), d.lgs. n. 74/2000. [21]— 2.2.2 Rettifiche di perdite ed imposta evasa teorica: ricostruzione della capacità contributiva effettiva. [26]— 2.2.3. La nozione settoriale di evasione d'imposta di rilievo penale: l'abuso del diritto. [28] — 2.2.4. La nozione speciale di evasione d'imposta di rilievo per la dichiarazione infedele: art. 4, commi 1—bis e 1—ter, d.lgs. n. 74/2000. [37] — 2.3. *Le forme ed i metodi di evasione tributaria contrastati penalmente dalle singole fattispecie penali di infedeltà e frode fiscale.* [40] — 2.3.1. Dichiarazione infedele. [40]— 2.3.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. [41]— 2.3.3. Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti. [42] — 2.3.4. Il delitto ex art. 8 d.lgs. n. 74/2000. [42] — 3. *Le principali questioni interpretative in materia di reati dichiarativi di frode fiscale.* [45]— 3.1. *Il delitto previsto dall'art. 2 d.lgs. n. 74/2000.* [45] — 3.1.1. La nozione di operazione oggettivamente inesistente: in particolare, l'inesistenza giuridica. [45] — 3.1.2. Elementi passivi fittizi per costi non congrui o non inerenti. [49]— 3.1.3. Le operazioni soggettivamente inesistenti. [55] — 3.1.4. Il dolo specifico e la finalità extraevasiva. [59]— 3.2. *Il delitto previsto dall'art. 3 d.lgs. n. 74/2000.* [59]— 3.2.1. Le operazioni simulate. [59]— 3.2.2. Utilizzo di documenti falsi. [63]— 3.2.3. Altri mezzi fraudolenti. [63] — 3.2.3.1. La contabilità in nero. [64]— 3.2.3.2. Conti bancari fittiziamente intestati, interposizione fittizia di persone e di società di comodo. [65] — 3.3. *Il delitto previsto dall'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000.* [66] — 3.3.1. Nozioni generali. [66] — 3.3.2. La condotta di alienazione simulata. [68]— 3.3.3. Altri atti fraudolenti. [70]— 3.3.3.1. *Leasing* finanziario. [70]— 3.3.3.2. Cessioni di rami di azienda, scissioni societarie e conferimento di beni mobili. [71] — 3.3.3.3. *Trust*. [71]— 3.3.3.4. Fondo patrimoniale. [72] — 3.3.4. Dolo specifico. [73]-

Autore: **FABIO DI VIZIO**, magistrato componente della Struttura della Formazione Territoriale Decentrata del Distretto di Firenze, Scuola Superiore della Magistratura.

Relazione tenuta al Seminario organizzato dalla Fondazione per la Formazione forense dell'Ordine degli Avvocati di Firenze e dalla Camera Tributaria di Firenze: "La nuova disciplina dei reati tributari"

Palazzo di Giustizia, Auditorium *Adone Zoli* dell'Ordine degli Avvocati
Firenze, 29 novembre 2017

1. Premessa.

Nel quadro di una spiccata **sensibilità verso le esigenze della crescita**, la relazione illustrativa della revisione del sistema sanzionatorio penale operata con il d.lgs. n. 158/2015 sottolineava alcuni **obiettivi** dell'intervento: (i) la **limitazione dell'area di intervento della sanzione penale** ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo; (ii) la **riduzione delle fattispecie penali**, anche attraverso un ripensamento ed una **rimodulazione delle soglie di punibilità**; (iii) l'individuazione di **nuove ipotesi di non punibilità**, per garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato; (iv) l'attribuzione all'**impianto sanzionatorio amministrativo** della repressione delle condotte connotate, in linea di principio, da un **disvalore minore**.

Inoltre, nel dialogo privilegiato tra amministrazione finanziaria e contribuenti di maggiori dimensioni, la più intensa interlocuzione tra tali soggetti e il rafforzamento della «**certezza**» del diritto tributario si delineavano chiaramente quali beni funzione rispetto ad ulteriori vantaggi, con tempi di godimento differenziati: nel breve termine, i medi e grandi contribuenti avrebbero dovuto vedere rafforzata la possibilità di effettuare le **scelte economiche** in un «*contesto caratterizzato da maggiore certezza*»; nel medio-lungo termine, l'amministrazione finanziaria aspirava ad accrescere il livello di **adeguamento spontaneo** degli obblighi fiscali da parte dei suoi contribuenti. **Certezza giuridica e sicurezza economica si profilavano** quali endiadi indissolubili, con stabile funzionalizzazione della prima alle esigenze della seconda. In questa logica si inquadrava anche l'intervento del **d.lgs. n. 128/2015**, per la parte relativa all'abuso del diritto, codificato come principio del diritto tributario e, ad un tempo, depenalizzato per «comando» normativo. Non dissimile ispirazione si respirava in seno al più generale intervento di revisione del sistema sanzionatorio penale tributario **ex d.lgs. n. 158/2015**, ove prioritaria diventava la salvaguardia della **libertà di intrapresa economica**, introducendo, per le ipotesi di infedeltà non fraudolenta, vaste aree di non punibilità dinanzi alla generalizzata opinabilità di molte regole tributarie.

A distanza di oltre due anni dagli interventi richiamati, deve riconoscersi l'esistenza di un tessuto normativo ancora percorso da **intense tensioni interpretative**, affatto sopite né risolte. La certezza resta un'aspirazione, più che una realtà, in ragione, anche, di scelte operate in suo nome in seno alla revisione del 2015.

Ciò che si è inteso depenalizzare con la forza della definizione normativa, come nel caso dell'**abuso del diritto**, ha trovato modo di riaffiorare in seno alla **materia penale**, come non poteva che essere. E' il caso in cui l'operazione abusiva non risulti coerente con le rigide regole di trasparenza e di irrilevanza penale riferite all'istituto per definizione positiva e, per contro, s'accompagna a modalità mendaci, artificiose e decettive, volte a nascondere le finalità indebite, ad accreditarne di extrafiscali di ordine organizzativo o gestionale, assumendone la non marginalità o il collegamento con il miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. Di difficile esigibilità una trasparenza spinta sino a spiegare in maniera espressa l'alternativa vissuta al momento in cui è stata intrapresa la strada dell'aggiramento; più confortevole invocare, in ogni caso, la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale (art. 10—*bis*, comma 4, legge n. 212/2000). Trasparenza e pericolo di sanzioni ad essa conseguente, al fondo, paiono condizioni difficilmente compatibili. Non per caso, già in seno alla relazione illustrativa dell'intervento sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente (p. 14) era emersa un'insicurezza di fondo rispetto agli effetti

dell'intervento allorché si era specificato: «*Resta, di contro, impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali -sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti -nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita auto-attribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)...*». Ciò che non poteva più la norma generale antielusiva, sarebbe stato possibile, ora, per le singole norme antielusive. Quasi che la violazione del principio generale non potesse produrre l'effetto collegato alla trasgressione delle sue specificazioni.

Anche sotto il profilo dell'**idoneità delle rivisitate fattispecie fraudolente a contrastare le condotte più insidiose**, la semplificazione di alcune di esse, come quella di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74/2000, passata da fattispecie penale a struttura trifasica a delitto bifasico, alla prova dei fatti non ha palesato particolari attitudini ad intercettare le trasgressioni più serie né comunque ad estendere la portata della fattispecie: si pensi al caso delle **operazioni simulate**, condotta presentata come innovativa (anche se figlia legittima dei mezzi fraudolenti) ma sostanzialmente inconfigurabile, stretta tra altre fattispecie (anzitutto quella dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000) e limitata da soglie di irrilevanza penale ritenute naturali connotati della fattispecie tanto da non essere mai seriamente messe in discussione.

Affinché quanto anticipato non finisca per apparire generica lamentazione e scontentezza per il sistema normativo storicamente dato, di qualche interesse potrà essere la rassegna delle **questioni oggetto di maggiore controversia interpretativa** (par. 3), limitandole a quelle afferenti tematiche che incidono sull'effettiva attitudine delle norme penali repressive di contrastare l'evasione fraudolenta, quella cioè connotata da maggiore antagonismo con la regola fiscale. In una materia, quella penale, in un cui il divieto di analogia costituisce la base della "accusa" rivolta agli epigoni del principio di effettività e l'interpretazione estensiva e sistematica dinanzi a dati letterali silenti rappresenta il grimaldello contrario.

Tale rassegna, ad ogni modo, non potrà che seguire ad un pur essenziale riepilogo delle **regole di funzionamento delle specifiche obbligazioni tributarie presidiate penalmente**, dal momento della nascita, sino all'adempimento, anche coattivo (par. 2.2.), ed in particolare delle **diverse forme di evasione presupposte dai reati dichiarativi incentrati sulla infedeltà e sulla fraudolenza** (part. 2.3.). Con nessuna pretesa di esaustività, ma con un'esile aspirazione a segnalare una linea di potenziale coerenza nella ricostruzione del sistema sanzionatorio penal—tributario.

L'impressione, che si anticipa sin d'ora, è che la materia del diritto tributario penale resti percorsa da **ampia incertezza**, pure nella materia della frode in cui più nitidi dovrebbero essere i connotati distintivi. Lo rivela una variabilità consistente di soluzioni per casi in parte assimilabili, frutto anche delle diverse sensibilità degli interpreti su aspetti decisivi rispetto alla capacità delle norme penali storicamente date di contrastare le forme di evasione più insidiose; non di rado perpetrate sotto la maschera della libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale se non ammantate dalle sembianze di innocue infedeltà.

Singolarmente, il dibattito, infine, continua ad essere animato da un'aspirazione ingenua a predeterminare definitivamente i risultati dell'interpretazione; come se l'operazione ermeneutica, all'inverso, non costituisse materia viva ed in continua evoluzione.

La certezza del diritto, prima che per comandi imperativi rivolti dal legislatore storico agli interpreti, andrebbe edificata attraverso la costruzione di un sistema che rifugga iniziative estemporanee avanzate in nome di più o meno sviluppate sensibilità verso le contingenze economiche ed eviti di imporre soluzioni che trasgrediscono il principio di non contraddizione. E' forse questa costituirebbe la prima e più seria garanzia di prevedibilità del trattamento delle condotte.

2. Le regole essenziali in materia di obbligazioni tributarie penalmente presidiate dal d.lgs. n. 74/2000.

2.1. I debiti di imposta del decreto legislativo n. 74/2000.

L'**obbligazione tributaria** e, con essa, il **debito d'imposta** sorgono al verificarsi di situazioni di fatto integranti **presupposti oggettivi e soggettivi**, di contenuto variabile.

Tra i **tributi**, l'**imposta** identifica un **prelievo coattivo** di ricchezza in funzione del soddisfacimento di bisogni pubblici, ma al di fuori di una riconoscibile e diretta relazione sinallagmatica, per contro caratteristica delle **tasce** (corrispettivi dovuti dal cittadino alla Pubblica Amministrazione in ragione di un servizio o di un bene al medesimo fornito dalla prima) o di beneficio diretto e indiretto propria dei **contributi** (prelievi coattivi finalizzati all'esecuzione di un'opera pubblica e giustificati per il beneficio, almeno indiretto, che proverrà da essa al soggetto passivo). Nel caso delle imposte si tratta di finanziamenti generici di una serie di beni e servizi che la Pubblica Amministrazione mette a disposizione della collettività.

Mentre le **imposte dirette** gravano "direttamente" il reddito o il patrimonio del soggetto passivo e sono dovute per il solo fatto del possesso del primo o della detenzione del secondo, manifestazioni espresse ed immediate di capacità contributiva del soggetto passivo, le **imposte indirette** interessano le manifestazioni indirette di essa, incidendo non nella fase del possesso ma in quella dell'utilizzo in ambiente sociale (trasferimento o consumo) della ricchezza.

Il **debito d'imposta presidiato dalle fattispecie penali delineate in seno al d.lgs. n. 74/2000** afferisce unicamente alle imposte dirette **IRPEF ed IRES** ed all'imposta indiretta sul **valore aggiunto**.

L'IRAP¹ non è un'imposta diretta in senso tecnico e, dunque, il d.lgs. n. 74/2000 non conferisce rilevanza penale alla sua evasione. Come ricorda la giurisprudenza di legittimità *«una conferma in tal senso si trae anche dalla circolare del Ministero delle finanze n. 154/E del 4 agosto 2000, che motiva l'esclusione della dichiarazione IRAP con la natura reale di siffatta imposta, che perciò considera non incidente sul reddito»*².

Unicamente con riferimento alle fattispecie penali dell'indebita compensazione ex art. 10—quater d.lgs. n. 74/2000 la giurisprudenza di legittimità³, non senza la contrarietà della

¹ L'imposta regionale sulle attività produttive esercitata nel territorio delle regioni ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi (art. 1, d.lgs. n. 446/1997). Il presupposto dell'imposta è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi» (art. 2, d.lgs. n. 446/1997). Essa si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione (art. 4, d.lgs. n. 446/1997), determinata secondo i criteri definiti dagli articoli 5—12 del d.lgs. n. 446/1997.

² La Corte di Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 12810 del 26/01/2016 Cc., dep. 30/03/2016, Rv. 266486) osserva in proposito che *«l'ipotizzato reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5 tutela il bene giuridico patrimoniale della percezione del tributo ed è alla mancata percezione d'imposta (sui redditi e dell'IVA), derivante dall'omessa presentazione di "una delle dichiarazioni relative a dette imposte" che deve farsi riferimento per l'individuazione del "profitto" del reato, quando sia stata superata la soglia di punibilità prevista dalla fattispecie incriminatrice. Ne consegue che, nel sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente (art. 1, comma 143, legge 24 dicembre 2007, n. 244, ratione temporis vigente, ora art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000), ai fini della quantificazione del profitto del reato è irrilevante l'evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), che non è un'imposta sui redditi in senso tecnico (Sez. 3, n. 11147 del 15/11/2011, dep. 2012, Prati, Rv. 252359)»*.

³ La Corte di Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 5177 del 2015) aderisce a tale opinione, ritenendo che il rapporto tra il delitto di truffa e quello contemplato dalla disposizione tributaria vada risolto in termini di concorso apparente di norme a favore di quest'ultima, come già ritenuto in passato (Sez. 2, n. 35968 del 20/5/2009, Ceconi, Rv. 245586), riferibile anche alle compensazioni riguardanti crediti previdenziali. Il titolo della legge, riferito ai reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, infatti, non sarebbe vincolante per l'interprete, mentre l'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 *«indica, tra i debiti e crediti suscettibili di compensazione, anche quelli relativi a contributi previdenziali e si riferisce agli importi non versati indicandoli come "somme dovute", espressione volutamente priva di riferimenti al titolo del debito proprio in ragione del fatto della diversa tipologia di crediti e debiti oggetto di compensazione»*. Inoltre, la Corte regolatrice ha altresì osservato come *«una diversa lettura della disposizione ne renderebbe ardua la concreta applicazione nel caso in cui venga portato in compensazione un credito fittizio incidente su partite debitorie fiscali e non fiscali, in quanto la compensazione viene effettuata sulla somma delle posizioni debitorie del contribuente senza distinzione tra debito fiscale e debiti di diversa natura»*. Come già ritenuto con la pronuncia 35968/2009 sussiste un rapporto di specialità tra la truffa e la compensazione illecita, rispetto al quale l'elemento specializzante è individuato nella natura dell'artificio, consistente nella compensazione mediante crediti inesistenti o non dovuti e del soggetto

dottrina maggioritaria, ritiene che ad essere presidiato sia lo strumento della compensazione, disciplinato dall'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997. La riprovazione penalistica, quindi, si estenderebbe anche ai mancati versamenti di somme corrispondenti a debiti per imposte diverse da quelle dirette e dall'IVA e dunque a tutti i titoli di debito compensabili con il meccanismo anzidetto.

Ai fini della individuazione della nozione di debito di imposta presupposta dalla norme penali del d.lgs. n. 74/2000 e di inadempimento di esso, base delle fattispecie penali esaminate in questo scritto, senza alcuna pretesa di esaustività, conviene ripercorrere il presupposto di imposta, i soggetti passivi, la base imponibile, i criteri di determinazione di essa, esaminando altresì il sistema di liquidazione dell'imposta dovuta.

2.1.1. L'IRPEF: *caratteri generali, presupposti, soggetti passivi, base imponibile, categorie reddituali, imposta lorda e netta.*

L'IRPEF è l'imposta sul reddito delle persone fisiche disciplinata dal d.p.r. n. 917/1986 (TUIR). Si tratta di un'imposta **generale** (colpisce l'insieme dei redditi del contribuente), **personale** (considera la situazione economico—sociale e familiare del contribuente), **ad aliquota progressiva** (aumenta in maniera più che proporzionale con l'incremento del reddito sulla base del principio della capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione), **diretta** (colpisce direttamente il reddito prodotto dai soggetti residenti in Italia e il reddito prodotto in Italia dai soggetti che risiedono all'estero) e **periodica** (parametrata sull'anno solare, cui corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma).

Il **presupposto dell'imposta** (art. 1 TUIR) è il **possesso di redditi** in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6 del TUIR-

Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti⁴ e non residenti nel territorio dello Stato (art. 2 TUIR) .

Quanto alla **base imponibile**, l'imposta si applica sul **reddito complessivo** del soggetto, formato, per i residenti, da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 del TUIR e, per i non residenti, soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato (art. 3 TUIR). Sono esclusi dall'imponibile i redditi soggetti a tassazione separata (art. 17 TUIR)

passivo, effettuata attraverso il rinvio, definito "recettizio e conchiuso", ai soggetti creditori indicati nel D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17. Anche successiva pronuncia (Sez. 2, n. 22191 del 4/4/2014, Libertone, Rv. 259578), richiamando gli argomenti sviluppati nella precedente decisione, ha rilevato che il riconosciuto rapporto di specialità tra le due fattispecie esaminate si pone in linea con la decisione delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010, dep. 2011, Giordano, Rv. 248865) che ha ritenuto configurabile un tale rapporto tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2 ed 8 ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640 c.p., comma 2, n. 1), in quanto «qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni». Uno degli effetti pratici della ricostruzione preferita dalla Cassazione è che il mancato versamento della soglia di 50.000,00 Euro per le somme dovute per periodo di imposta risulta penalmente irrilevante. Nel caso deciso dalla pronuncia n. 5177/2015, la Cassazione ha ritenuto corretta la qualificazione giuridica del fatto effettuata nell'impugnata decisione e la riconosciuta irrilevanza penale del fatto per il mancato superamento della soglia di punibilità. In primo grado, il Giudice dell'udienza preliminare aveva dichiarato non luogo a procedere nei confronti dell'amministratore di una società a responsabilità limitata perché il fatto non era previsto dalla legge come reato, in ordine al delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater, così riqualificata l'originaria imputazione riferita all'art. 81 c.p. e art. 640 c.p., comma 2, contestata per avere l'imputato posto in essere artifici e raggiri consistiti nel porre indebitamente a conguaglio, nelle denunce mensili delle retribuzioni (DM10), somme di denaro che faceva figurare come anticipate a vario titolo, per conto dell'INPS, ai lavoratori dipendenti ed in realtà mai corrisposte, traendo così in inganno i competenti funzionari dell'ente previdenziale, procurandosi un ingiusto profitto consistito nell'omesso versamento all'ente di somme di pari importo di quelle fittiziamente anticipate, con conseguente danno per l'ente medesimo.

⁴ Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile (art. 2, comma 2 TUIR). Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale (art. 2, comma 2—bis, TUIR).

Per i **residenti**, la base imponibile è integrata anche dai redditi prodotti all'estero, con la precisazione che le imposte ivi pagate a titolo definitivo su di essi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione (art. 165 TUIR); i redditi delle **società di persone** (società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice) residenti nel territorio dello Stato, come quelli delle **società di armamento, delle società di fatto e delle associazioni professionali**, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (art. 5 TUIR); il socio, dunque, non la società, è soggetto passivo dell'imposta. Si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Norme peculiari sono previste per i redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile (art. 5, comma 4, TUIR).

Per i **non residenti**, si considerano (presunzione assoluta) prodotti in Italia le tipologie di redditi elencati dall'art. 23 TUIR.

Il **reddito complessivo** si determina sommando i **redditi** di ogni categoria che concorrono a formarli e sottraendo le **perdite** (art. 8 TUIR).

Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60 TUIR. Si tratta dei compensi del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all'impresa familiare ex art. 230-bis c.c.

Le perdite derivanti dall'esercizio di **imprese commerciali di cui all'articolo 66** (imprese minori, in contabilità semplificata) e derivanti dall'**esercizio di arti e professioni**, possono essere scomutate dal reddito nel singolo periodo di imposta in cui si realizzano (art. 8, comma 1, TUIR) e **non sono riportabili** in diversi periodi imposta.

Nel caso di **società in nome collettivo ed in accomandita semplice** di cui all'articolo 5 TUIR, nonché di **società semplici** e **associazioni** di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, le perdite si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'articolo 5; nel caso in cui il valore dei conferimenti non sia determinato, le quote di partecipazione agli utili si intendono uguali. Per le perdite della **società in accomandita semplice** che eccedono l'ammontare del capitale sociale tale disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari (art. 8, comma 2, TUIR).

Nel caso di perdite derivanti dall'esercizio di **imprese commerciali** in regime di **contabilità ordinaria** e quelle derivanti dalla **partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice** è ammesso il **riporto** in diversi periodi di imposta: esse possono essere computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma **non oltre il quinto**, per l'intero importo che trova capienza in essi.

Ai sensi dell'articolo 84, comma 2, TUIR (richiamato dall'art. 8, comma 3, TUIR) le **perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta** dalla data di costituzione possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi (senza limiti di tempo) entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una **nuova attività produttiva**; nel caso di **società in nome collettivo ed in accomandita semplice**, essendo richiamato il comma 3 dell'articolo 84 TUIR, tale riporto per le start up non è applicabile nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate, ove la modifica dell'attività intervenga nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. L'art. 8, comma 3, TUIR chiarisce l'ambito cui la limitazione si estende (anche le eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché quelle di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all'aiuto alla crescita economica) e i casi in cui la limitazione non si applica (ovvero quando le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori). Al fine di disapplicare le disposizioni dell'art. 8, comma 3, TUIR il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

Sei sono le singole **categorie di redditi**: 1. redditi **fondari**; 2. redditi di **capitale**; 3. redditi di **lavoro dipendente**; 4. redditi di **lavoro autonomo**; 5. redditi di **impresa**; 6. redditi **diversi**.

I **redditi fondiari** sono quelli **inerenti ai terreni e ai fabbricati** situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di **rendita**, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano (art. 25 TUIR).

I redditi fondiari concorrono, **indipendentemente dalla percezione**, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall' art. 30 TUIR, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso

I redditi fondiari si distinguono in redditi **dominicali** dei terreni, redditi **agrari** e redditi dei **fabbricati**.

Il **reddito dominicale** è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all' art. 29 TUIR. Non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito di impresa di cui alla lettera c) del comma 2 dell'art. 51 TUIR. Tale tipologia di reddito è determinata mediante l'applicazione di **tariffe d'estimo** stabilite, secondo le norme della legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno.

Il **reddito agrario** è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso (art. 32 TUIR). L'art. 33 TUIR fissa i criteri di imputazione, mentre l'art. 34 chiarisce che il reddito agrario è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale.

Il **reddito dei fabbricati** è costituito dal **reddito medio ordinario** ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana (art. 36 TUIR) ed è determinato mediante l'applicazione delle **tariffe d'estimo**, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante **stima diretta** (art. 37 TUIR).

I **redditi di capitale** sono **proventi**, in denaro o in natura, derivanti **dall'impiego di denaro o di altri beni**, non percepiti nell'esercizio di attività di impresa (altrimenti costituendo componenti dei redditi di impresa) e generalmente **tassati alla fonte** (chi li eroga opera la ritenuta, a titolo definitivo o di acconto, o li assoggetta all'imposta sostitutiva). Sono tassati secondo il principio di imputazione per **cassa**, essendo costituiti dall'ammontare degli **interessi, utili o altri proventi percepiti** nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione (art. 45, comma 1, TUIR).

L'articolo 44 TUIR offre una lunga elencazione di redditi di capitale⁵, cui occorre aggiungere quelle degli articoli 45 e 46 TUIR, completate dall'art. 47⁶ TUIR e dalla precisazione dell'art. 48 TUIR.

I **redditi di lavoro dipendente** sono quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri,

⁵ Sono redditi di capitale: a) gli interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti; b) gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, nonché dei certificati di massa; c) le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue di cui agli articoli 1861 e 1869 del codice civile; d) i compensi per prestazioni di fidejussione o di altra garanzia; e) gli **utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società**, salvo il disposto della lettera d) del comma 2 dell'articolo 53; è ricompresa tra gli utili la remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all' articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento; f) gli utili derivanti da associazioni in partecipazione e dai contratti indicati nel primo comma dell'articolo 2554 del codice civile, salvo il disposto della lettera c) del comma 2 dell'articolo 53; g) i **proventi derivanti dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti**; g-bis) i proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute; g-ter) i proventi derivanti dal mutuo di titoli garantito; g-quater) i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione; g-quinquies) i redditi derivanti dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche di cui alla lettera h-bis) del comma 1 dell'articolo 50 erogate in forma periodica e delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale; g-sexies) i redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell' articolo 73, comma 2, anche se non residenti; h) gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto.

⁶ Art 47, comma 1, TUIR: «*Salvi i casi di cui all' articolo 3, comma 3, lettera a) , gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell' articolo 73 , anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare*». Si tratta di utili di partecipazioni qualificate che concorrono al reddito imponibile nella misura in cui non assoggettati al prelievo alla fonte.

compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro (art. 49, comma 1, TUIR) e le **pensioni** di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati, nonché le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile (somme di rivalutazione monetaria dei crediti di lavoro). L'art. 50 TUIR delinea un'elencazione tassativa dei **redditi assimilati**, mentre l'art. 51, comma 2, TUIR delinea i compensi che **non concorrono a formare** il reddito di lavoro dipendente. Il criterio di imputazione è quello **per cassa** (il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo **percepiti** nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro) e la tassazione opera mediante **ritenuta alla fonte**.

I **redditi di lavoro autonomo** (art. 53 TUIR) derivano dall'esercizio di arti e professioni, ovvero dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI (redditi di impresa), compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5 (associazioni professionali senza personalità giuridica).

Tale categoria reddituale si determina, secondo il **criterio di attribuzione per cassa**, per differenza tra l'ammontare dei **compensi** in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle **spese** sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei commi successivi al primo dell'art. 54 TUIR.

I **compensi** sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.

Le **spese** deducibili sono quelle effettivamente sostenute nel periodo di imposta e regolarmente registrate. Più in dettaglio, si può rammentare che: — per i **beni strumentali** per l'esercizio dell'arte o della professione, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5 dell'art. 54 TUIR, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (è tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a euro 516,4); — la deduzione dei **canoni di locazione finanziaria** di beni strumentali è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni (ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dei beni immobili strumentali, si applica l'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248; per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo); i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali sono deducibili nel periodo d'imposta in cui maturano; — le **spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni**, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal registro di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi; — le spese relative all'acquisto di beni mobili diversi da quelli indicati nel comma 4 adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non è superiore a 1 milione di lire, nella misura del 50 per cento; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relativi all'impiego di tali beni. Per gli immobili utilizzati promiscuamente, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone. Nella stessa misura sono deducibili le spese per i servizi relativi a tali immobili nonché quelle relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono; — le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80 per cento; — Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento, e,

in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (tali limiti non si applicano alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente; tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista; — **le spese di rappresentanza** sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo di imposta (sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito); — sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno; — sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 5.000 euro, le **spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità**, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente; — sono altresì integralmente deducibili gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà.

Concorrono a formare il reddito da lavoro autonomo i **corrispettivi** percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Inoltre, concorrono a formare il reddito le **plusvalenze dei beni strumentali**, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5, **se**: a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni; c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione. Le **minusvalenze dei beni strumentali** anzidetti sono deducibili se sono realizzate ai sensi delle precedenti lettere a) e b). Si considerano **plusvalenza o minusvalenza** la differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

Per il reddito di lavoro autonomo opera il meccanismo della ritenuta di imposta ex art. 25 d.p.r. n. 600/73: i soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23 del d.p.r. n. 600/73 (gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del TUIR, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del TUIR, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto d'imposta) che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato **compensi** comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, **per prestazioni di lavoro autonomo**, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere devono operare all'atto del pagamento una **ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa. La ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ulteriori previsioni di maggior dettaglio sono inserite nel testo dell'art. 25 cit.

Ai redditi di lavoro autonomo riconoscibili in base alla nozione fissata al primo comma dell'art. 53 TUIR, il secondo comma ne assimila altri, secondo elencazione tassativa, con peculiari criteri di determinazioni ex art. 54, comma 8, TUIR.

I **redditi d'impresa** sono quelli che **derivano dall'esercizio di imprese commerciali**, ovvero dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

Una **nozione più estesa di quella civilistica**, dunque, assumendo rilievo l'attività commerciale ancorché non organizzata in forma di impresa.

A seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 344/2003 le norme che ai fini IRES disciplinano la **determinazione della base imponibile** delle società e degli enti commerciali residenti (sezione I del capo II del titolo II del TUIR), si applicano, salvo specifiche deroghe, anche nei confronti delle imprese individuali e delle società di persone (art. 56, comma 1, TUIR). Il richiamo è anzitutto all'art. 83 del TUIR alla cui stregua il reddito complessivo d'impresa è determinato **apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico**, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, **le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri fiscali** (stabiliti dalla sezione I del capo II del titolo II del TUIR).

Detto che per le imprese minori⁷ vi sono criteri di determinazione del reddito speciali (art. 66 TUIR), in base all'art. 56, comma 2, TUIR se dall'applicazione del comma 1 risulta una perdita, questa, al netto dei proventi esenti dall'imposta per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli articoli 61 (interessi passivi) e 109, comma 5 (altri componenti negativi relativi a proventi esenti), è computata in diminuzione del reddito complessivo a norma dell'articolo 8. Per le perdite derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice si applicano le disposizioni del comma 2 dell'articolo 8.

Di rilievo le **regole tecniche per la determinazione del reddito di impresa**, poste dall'articolo **109 TUIR**.

Principio di competenza (art. 109, comma 1, prima parte) e **principio della certezza e della determinabilità oggettiva dell'ammontare del costo** (art. 109, comma 1, seconda parte): i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, salvo diversa disposizione, concorrono a formare il reddito nell'**esercizio di competenza**. Tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o **determinabile in modo obiettivo** l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

In deroga al comma 1 gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti (art. 109, comma 7).

Ai fini della **determinazione dell'esercizio di competenza**, l'articolo **109, comma 2**, fissa le seguenti **regole**: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà e la locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà); b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi; c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli simili la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito.

I **ricavi**, gli altri **proventi** di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico (art. 109, comma 3).

Ai sensi dell'art. 109, comma 3—bis, le minusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 101 sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che non possiedono i requisiti di cui all'articolo 87 non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo (tale disposizione si applica anche alle differenze negative tra i ricavi dei beni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d), e i relativi costi).

La disposizione che precede si applica con riferimento alle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni acquisite nei trentasei mesi precedenti il realizzo, sempre che soddisfino i requisiti per l'esenzione di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 87 (art. 109, comma 3—ter). Resta ferma l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche con riferimento ai differenziali negativi di natura finanziaria derivanti da operazioni iniziate nel periodo d'imposta o in quello precedente sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni di cui al comma 3-bis (art. 109, 3—quater).

⁷ Si tratta di imprese in regime di contabilità semplificata che abbiano conseguito ricavi in un anno intero non superiori all'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Al fine di disapplicare le disposizioni di cui ai commi 3-bis e 3-ter il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente (art. 109, comma 3—sexies)

I commi 3-bis, 3-ter e 3-quater non si applicano ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, 3-sexies.. (697)

Principio di imputazione (art. 109, comma 4): le **spese** e **gli altri componenti negativi** non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non **risultano imputati al conto economico** relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa. Sono tuttavia deducibili: a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio; b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. **Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.**

Principio di inerenza (art. 109, comma 5): le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui **si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi** che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all' articolo 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente. Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento.

In deroga al comma 5 non è deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell' articolo 89 (art. 109, comma 8).

Importanti, inoltre, le norme sulle valutazione (**art. 110 TUIR**) con riferimento, tra l'altro, alla determinazione del costo dei beni, alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi e, con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, alla valutazione dei corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura o in valuta estera.

Tra i **componenti attivi** del reddito di impresa rientrano:

(i) i **ricavi** (cfr. artt. 85⁸ e 57 TUIR);

(ii) le **plusvalenze** (componenti positivi straordinari del reddito d'impresa relativi a beni strumentali e dunque non oggetto dell'attività economica dell'impresa, che concorrono a formare il reddito anche se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa), salvo ipotesi escluse (cfr. artt. 86, 87 e 58);

⁸ Art. 85 TUIR (Ricavi). 1. Sono considerati ricavi: a) i corrispettivi delle cessioni di **beni** e delle prestazioni di servizi **alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa**; b) i corrispettivi delle cessioni di **materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili**, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione; c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all' articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all' articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Se le partecipazioni sono nelle società o enti di cui all' articolo 73, comma 1, lettera d), si applica il comma 2 dell'articolo 44; d) i corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell' articolo 44 emessi da società ed enti di cui all' articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli cui si applica l'esenzione di cui all' articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; e) i corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli di cui alle lettere c) e d) precedenti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; f) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere; g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto; h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge. 2. Si comprende inoltre tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1 assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. 3. I beni di cui alle lettere c), d) ed e) del comma 1 costituiscono immobilizzazioni finanziarie se sono iscritti come tali nel bilancio. 3-bis. In deroga al comma 3, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, si considerano immobilizzazioni finanziarie gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione.

(iii) le **sopravvenienze attive** (i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi; art. 88 TUIR);

(iv) i **dividendi**, ovvero gli **utili** relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio delle società e degli enti di cui all'articolo 73, nonché quelli relativi ai titoli e agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e le remunerazioni relative ai contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), che concorrono alla formazione del reddito complessivo, nella misura del 40 per cento del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti;

(v) **redditi fondiari degli immobili** che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 90 TUIR);

(vi) le **variazioni delle rimanenze finali** dei beni indicati all' articolo 85, comma 1, lettere a) e b) (materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti esistenti in magazzino) , rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio (art. 92—94 TUIR).

Tra i componenti passivi del reddito di impresa sono annoverabili:

(i) le **spese di gestione** rilevate dal conto economico, distinguibili in **costi sostenuti per l'acquisizione di beni e servizi e spese per la produzione di lavoro dipendente** (con eccezione di quelli elencati dall'art. 60 TUIR);

(ii) gli **interessi passivi** inerenti all'esercizio d'impresa (deducibili, ai sensi dell'art. 61 TUIR, per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, cd, pro—rata di deducibili);

(iii) gli **oneri fiscali e contributivi** (diversi dalle imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa) art. 99 TUIR;

(iv) gli **oneri di utilità sociale** ex art 100 TUIR;

(v) le **minusvalenze patrimoniali dei beni relativi all'impresa**, non idonei a generare ricavi, determinate con gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze, deducibili se sono realizzate ai sensi dell' articolo 86, commi 1, lettere a) e b), ovvero se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso o se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;

(vi) le **perdite dei beni relativi all'impresa**, commisurate al costo non ammortizzato di essi, e le **perdite su crediti**, diverse da quelle deducibili ai sensi del comma 3 dell'articolo 106 (norma che prevede per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, che le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo e le perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso sono deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono rilevate in bilancio), deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o è assoggettato a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni⁹ (art. 101, comma 5, TUIR);

(vii) le **quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali** per l'esercizio dell'impresa (artt. 102-104 TUIR);

(viii) gli **accantonamenti** imputati, a carico dell'esercizio di chiusura, per coprire perdite o debiti di esistenza certa (che si manifesteranno in esercizi futuri) o probabile (che si manifesteranno in più esercizi tra i quali il rischio dovrà ripartirsi) dei quali alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati l'ammontare o la data di sopravvenienza (cfr. artt. 105—107 TUIR);

(ix) le **spese relative a più esercizi** (deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (con dettaglio di criteri di deducibilità fissati dall'art. 108 TUIR per le spese di rappresentanza, per le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50, per le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche).

⁹ Ai fini dell'art. 101, comma 5, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o, per le procedure estere equivalenti, dalla data di ammissione ovvero, per i predetti piani attestati, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso. Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione di cui all' articolo 27, comma 10, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 , convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 , e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

I **redditi diversi** (che non rientrano in nessuna delle altre categorie reddituali) sono elencati dall'art. 67 del TUIR mentre gli articoli da 68 a 71 del TUIR chiariscono i criteri di determinazione.

La **base imponibile IRPEF** è rappresentata dal **reddito complessivo netto** che si calcola seguendo il seguente processo:

reddito complessivo lordo (somme dei singoli redditi percepiti, al netto dei redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta e a imposta sostitutiva e soggetti a tassazione separata),

— **oneri deducibili** ex art. 10 TUIR (che ne offre una elencazione tassativa, solo in parte estendibile ai non residenti, posto il disposto dell'art. 24 TUIR);

— **deduzione della rendita catastale dell'abitazione principale e della pertinenze** di essa (art. 10, comma 3-bis, TUIR);

= **reddito complessivo netto** (base imponibile).

L'**imposta lorda** deriva dall'applicazione al reddito complessivo netto delle seguenti aliquote, crescenti per scaglioni di reddito: a) fino a 15.000 euro, 23 per cento; b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 27 per cento; c) oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro, 38 per cento; d) oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro, 41 per cento; e) oltre 75.000 euro, 43 per cento (art. 11 TUIR¹⁰).

L'**imposta netta** è determinata operando sull'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, le **detrazioni** previste negli articoli 12 (detrazioni per carichi di famiglia), 13 (detrazioni per redditi di lavoro e per altre tipologie di reddito), 15 (oneri detraibili, in misura pari al 19 per cento del loro importo, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo), 16 (detrazioni per canoni di locazione di immobili utilizzati come abitazione principale) e 16-bis (spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici) nonché in altre disposizioni di legge.

Dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei **crediti d'imposta** spettanti al contribuente a norma dell'articolo 165¹¹ e altri crediti d'imposta (cfr. quello previsto dall'art. 7 della legge n. 448/1998, dall'art. 1 d.l. n. 82/2014, conv. in legge n. 106/2014, il credito di imposta per nuove assunzioni a tempo determinato di personale altamente qualificato ex art. 24 d.l. n. 83/2012). In esito a questa detrazione si perviene ad identificare l'**IRPEF dovuta**, mentre per quella da versare dovrà scomputarsi eventuali ritenute di acconto effettuate da terzi su somme corrisposte al contribuente e che hanno concorso a formare il reddito complessivo.

2.1.2. L'IRES: caratteri, presupposto, soggetti passivi, base imponibile, le "riprese" fiscali.

L'**IRES** è un'imposta **personale ad aliquota proporzionale** (l'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 24 per cento).

Il **presupposto di imposta** è rappresentato dal possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6 (art. 72 TUIR).

I **soggetti passivi** dell'IRES sono:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

¹⁰ Articolo 11, comma 2, TUIR: «Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, goduti per l'intero anno, redditi di terreni per un importo non superiore a 185,92 euro e il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, l'imposta non è dovuta». Ai sensi dell'art. 11, comma 2-bis, TUIR, se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di cui all'articolo 25 di importo complessivo non superiore a 500 euro, l'imposta non è dovuta».

¹¹ Se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato¹²;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato¹³.

L'articolo 73, comma 3, TUIR fissa i criteri per riconoscere la **residenza** (per le società e gli enti rileva il fatto di avere per la maggior parte del periodo di imposta la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato; altri criteri sono fissati per gli organismi di investimento collettivo del risparmio, per i trust e gli istituti aventi analogo contenuto).

Quanto alla **base imponibile**, l'imposta si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II, per le società e gli enti commerciali residenti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, del capo III, per gli enti non commerciali residenti di cui alla lettera c) e dei capi IV e V, per le società e gli enti commerciali non residenti di cui alla lettera d). Le società residenti di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 73 e quelle non residenti di cui alla lettera d) possono determinare il reddito secondo le disposizioni del capo VI (imprese marittime).

Limitando l'analisi ai **criteri di determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali residenti** di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, lo stesso è considerato reddito d'impresa da qualsiasi fonte provenga (presunzione assoluta) ed è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II (art. 81 TUIR).

Ai sensi dell'art. 83, comma 1, TUIR il **reddito complessivo** è determinato apportando al **risultato netto (utile o perdita)** risultante dal **conto economico**, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le **variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri** stabiliti nelle successive disposizioni della sezione I. Per i **soggetti IAS adopter** (che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili**¹⁴.

L'articolo 84 disciplina il cd. **riporto delle perdite** realizzate dai soggetti Ires, secondi criteri diversi da quelli previsti dall'articolo 8 TUIR. La disciplina era stata quasi totalmente rivisitata, prima, dal D.L. 223/2006 e, poi, dal D.L. 98/2011, con riferimento al riporto delle perdite dei soggetti Ires, prevedendo il generale riporto illimitato entro determinati limiti, dappresso indicati.

Ai sensi dell'articolo 84, comma 1, TUIR la **perdita** di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme vevoli per la determinazione del reddito, può essere **computata in diminuzione del reddito dei**

¹² Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo.

¹³ Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell' articolo 5 . Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali.

¹⁴ Normative secondarie ed attuative hanno limitato alla sola "competenza esterna" la rilevanza fiscale dei **criteri IAS di imputazione a periodo**, superando per i soggetti IAS gli specifici momenti di competenza fiscale delle operazioni con i terzi (stipula dell'atto, consegna o spedizione del bene, ultimazione del servizio etc.) e i requisiti di **certezza e oggettiva determinabilità** per la deduzione dei costi o la tassazione dei proventi. Restano, invece, fuori dal rinvio tributario agli IAS le valutazioni patrimoniali ("competenza interna") per cui **regole fiscali autonome continuano a permanere per ammortamenti, accantonamenti e rimanenze**.

periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e **per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare**. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell' articolo 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all' articolo 80 .

A fini antielusivi (in particolare per contrastare il c.d. commercio delle bare fiscali), le disposizioni del comma 1 dell'art. 84 TUIR non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all'articolo 1, comma 4 , del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 , convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 , relativamente all'aiuto alla crescita economica. La limitazione non si applica qualora: [a) ...] b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2 , della legge 27 luglio 2000, n. 212 , recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

In base all'art. 84, comma 2, TUIT le **perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta** dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi (senza limiti di tempo) entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva¹⁵.

Sono componenti attivi del reddito di impresa:

- (i) i ricavi (art. 85 TUIR, che offre elencazione tassativa);
- (ii) le plusvalenze patrimoniali ex art 86 TUIR (componenti positivi straordinari dei redditi d'impresa relativi a beni strumentali, non oggetto dell'attività economica dell'impresa), diverse da quella esenti (art. 87 TUIR);
- (iii) le sopravvenienze attive ex art. 88 TUIR (fatti impreveduti ed eccezionali che importano un'entrata o l'estinzione di una passività);
- (iv) dividendi ed interessi conseguiti nell'esercizio di attività imprenditoriale ex art. 89 TUIR;
- (v) i proventi immobiliari ex art. 90 TUIR (redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa) .

Sono componenti passivi del reddito di impresa

- (i) le **spese di gestione** rilevate dal conto economico, distinguibili in **costi sostenuti per l'acquisizione di beni e servizi e spese per la produzione di lavoro dipendente (art. 95 TUIR)**;
- (ii) gli **interessi passivi e gli oneri assimilati**, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell' articolo 110 , sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati (l'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica; la quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta; il comma 3 chiarisce quali interessi passivi rilevino e regimi particolari per soggetti economici, quali banche soggetti finanziari, imprese di assicurazioni, etc);
- (iii) gli **oneri fiscali e contributivi** (diversi dalle imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa) art. 99 TUIR;

¹⁵ Nel caso di società di capitali (regime contabile ordinario), dunque, le perdite fiscali conseguite in un periodo di imposta possono essere portate in diminuzione dei redditi dei periodi successivi, con le seguenti modalità: • le perdite realizzate nei primi tre esercizi dal giorno di costituzione sono riportabili senza limiti temporali, per la parte eccedente i redditi conseguiti nei periodi successivi e sono compensabili per l'intero importo che trova capienza nel reddito d'esercizio; • le perdite realizzate dal quarto periodo d'imposta successivo all'inizio dell'attività sono riportabili per l'intero importo senza limiti temporali e possono essere portate in compensazione in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascun periodo di imposta. Prima del 2010 le perdite erano riportabili nei periodi successivi, ma non oltre al quinto periodo.

(iv) gli **oneri di utilità sociale** ex art 100 TUIR;

(v) le **minusvalenze patrimoniali dei beni relativi all'impresa**, non idonei a generare ricavi, determinate con gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze, deducibili se sono realizzate ai sensi dell' articolo 86, commi 1, lettere a) e b), ovvero se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso o se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;

(vi) le **sopravvenienze passive** , ovvero il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'articolo 87;

(vii) le **perdite dei beni relativi all'impresa**, commisurate al costo non ammortizzato di essi, e le **perdite su crediti**, diverse da quelle deducibili ai sensi del comma 3 dell'articolo 106 (norma che prevede per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, che le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo e le perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso sono deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono rilevate in bilancio), deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o è assoggettato a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni¹⁶ (art. 101, comma 5, TUIR);

(viii) le **quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali** per l'esercizio dell'impresa (artt. 102-104 TUIR); ai sensi dell'art. 102, comma 6, **le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione**, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio¹⁷.

(ix) gli **accantonamenti** imputati, a carico dell'esercizio di chiusura, per coprire perdite o debiti di esistenza certa (che si manifesteranno in esercizi futuri) o probabile (che si manifesteranno in più esercizi tra i quali il rischio dovrà ripartirsi) dei quali alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati l'ammontare o la data di sopravvenienza (cfr. artt. 105—107 TUIR);

(x) **le spese relative a più esercizi** deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (con dettaglio di criteri di deducibilità fissati dall'art. 108 TUIR per le spese di rappresentanza, per le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50, per le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche).

Le rimanenze finali (materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti esistenti in magazzino), assumono la duplice configurazione di componente positiva e negativa del reddito di impresa. Le variazioni delle rimanenze finali dei beni indicati all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) , rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio

2.1.3. L'IVA: caratteri, presupposto soggettivo, presupposto oggettivo e operazioni soggette (imponibili, non imponibili ed esenti) presupposto territoriale, esigibilità, base imponibile.

¹⁶ Ai fini dell'art. 101, comma 5, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o, per le procedure estere equivalenti, dalla data di ammissione ovvero, per i predetti piani attestati, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso. Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione di cui all' articolo 27, comma 10, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 , convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 , e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

¹⁷ L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato.

Per l'**IVA** il riferimento normativo è rappresentato dal **D.P.R. 26/10/1972, n. 633** (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), pubblicato nella Gazz. Uff. 11 novembre 1972, n. 292, S.O.¹⁸.

Tra le caratteristiche fondamentali dell'IVA vi è la **trasparenza** (connotato che importa che in qualsiasi fase del ciclo produttivo sia determinabile l'imposta gravante sul bene) e la **neutralità** per i soggetti passivi (*percossi* dal tributo) che operano nell'esercizio di imprese, arti o professioni ed in tale contesto cedono beni e/o prestano servizi. Infatti, costoro possono esercitare il diritto di **rivalsa** ex art. 18 D.P.R. n. 633/1972 (addebitando l'Iva ai cessionari e/o committenti, ovvero coloro che acquistano i beni da essi ceduti e/o i servizi da essi prestati) e il diritto alla **detrazione** dell'imposta pagata sugli acquisti ex art. 19¹⁹, 19—bis (percentuale di detrazione), 19—bis.1 (esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi), 19—bis.2 (Rettifica della detrazione), 19—ter (detrazione per gli enti non commerciali) D.P.R. n. 633/1972), venendo ad incidere solo il valore incrementato del bene in ciascuna fase successiva (per ciò detta anche plurifase), proporzionalmente ad esso, con aliquote differenziate in base alle caratteristiche dei beni e/o servizi. Gravato definitivamente dal tributo è il consumatore finale, soggetto *inciso* che non può esercitare alcun diritto di detrazione.

Il sistema di detrazione mira ad evitare il cumulo dell'IVA ricevuta per le vendite e le prestazioni effettuate (per la quale i soggetti passivi svolgono una vera e propria funzione esattoriale per conto dello Stato) e l'IVA pagata per gli acquisti effettuati ed i servizi ricevuti è organizzato per masse di atti economici.

Regimi speciali rispetto a quelli previsti dagli articoli 19—19—bis.2 DPR n. 633/1972 sono previsti per i produttori agricoli (art. 34 D.P.R. n. 633/1972), per l'agriturismo (art. 5, comma 2, legge n. 413/1991), per le agenzie di viaggio e turismo (art. 74—ter D.P.R. n. 633/1972), per gli intrattenimenti e giochi (art. 74, comma 5, D.P.R. n. 633/1972), per i beni usati (cd. regime del margine ex artt. 36—40—bis DPR n. 633/1972), per il commercio di rottami (art. 74, comma 7 e 7 bis D.P.R. n. 633/1972), per l'editoria e le telecomunicazioni (art. 74 D.P.R. n. 633/1972).

L'IVA è applicabile al ricorrere, anzitutto, del **presupposto soggettivo**, rappresentato dall'esercizio di imprese (artt. 4 D.P.R. n. 633/1972, 2195, 2135 c.c.), arti e professioni (art. 5 D.P.R. n. 633/1972) nei cui contesti si realizzano specifiche operazioni (art. 1 D.P.R. 26/10/1972, n. 633); le importazioni, per contro, rilevano da chiunque siano effettuate (art 67 D.P.R. n. 633/1972).

Il **presupposto oggettivo** dell'IVA si articola, alternativamente, nelle seguenti operazioni:

— **cessione di beni**: gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere; l'art. 2 contiene inoltre un'elencazione di ipotesi assimilate (art. 2, comma 2, D.P.R. n. 633/1972) e situazioni escluse dalla definizione anzidetta (art. 2, comma 2, D.P.R. n. 633/1972);

— **prestazione di servizi**: le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte (art.3 D.P.R. n. 633/1972;

¹⁸ Tale testo normativo disciplina il **presupposto d'imposta** (ovvero la fattispecie imponibile quale fatto o evento al verificarsi del quale scatta l'obbligazione tributaria), i **soggetti passivi**, la **base imponibile** (valore sul quale deve essere applicata l'aliquota d'imposta al fine di conteggiare l'imposta dovuta) e l'**aliquota** (percentuale che applicata alla base imponibile determina l'ammontare dell'imposta dovuta)

¹⁹ Art. 19 DPR n. 633/1972: «Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell' articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell' articolo 30 , è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all' anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».

con previsione di prestazioni assimilate (art. 3, comma 2) ed escluse da essa (art. 3, commi 4 e 5);

— **importazioni:** da chiunque effettuate: introduzione da parte degli Stati membri dell'Unione Europea di beni da Stati extracomunitari (art. 67 D.P.R. n. 633/1972).

— **acquisti intracomunitari** (art. 38 D.L. 331/1993: le acquisizioni — effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all' art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato, ovvero qualità di operatore economico del cessionario nazionale) — derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta (ovvero qualità di operatore economico del cessionario nazionale), ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto (art. 38, comma 1 e 2, D.L. n. 331/1993, convertito dalla legge n. 427/1993, con obblighi di fatturazione e registrazione previsti dagli art. 46 e 47 D.L. n. 331/1993; l'imposta è applicata facendo riferimento all'acquisto nello Stato di destinazione ed il debitore IVA è l'acquirente che potrà portare in detrazione — entro modi e limiti fissati dalla legge — l'IVA pagata per gli acquisti intracomunitari effettuati.

La **fattura** relativa all'acquisto intracomunitario deve essere **numerata e integrata** dal cessionario con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni. Se trattasi di acquisto intracomunitario senza pagamento dell'imposta o non imponibile o esente, in luogo dell'ammontare dell'imposta nella fattura deve essere indicato il titolo con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale (art. 46 D.L. 331/1993). Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all' articolo 38 , commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma dell'articolo 46, comma 1, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente nel registro di cui all' articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera. Le fatture di cui all' articolo 46 , comma 5, sono annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente. Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all' articolo 25 del predetto decreto (art. 47 D.L. n. 331/1993)

Ai fini delle liquidazioni e dei versamenti di cui agli articoli 27, 33 e 74, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'imposta relativa agli acquisti intracomunitari è computabile in detrazione con riferimento alle registrazioni eseguite nel secondo mese precedente per i contribuenti con liquidazione a cadenza mensile e nel secondo trimestre precedente per i contribuenti con liquidazione a cadenza trimestrale.

Più in dettaglio, le **operazioni soggette** al campo di applicazione dell'IVA sono suddivisibili in tre macro—categorie: le operazioni **imponibili**, le operazioni **non imponibili**, le operazioni **esenti**.

Sono **operazioni imponibili** quelle alle quali è **applicabile l'IVA**. Esse presentano le seguenti **caratteristiche**: (i) sono soggette a fatturazione e registrazione sui libri IVA; (ii) concorrono alla formazione del volume d'affari, ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili; (iii) permettono di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese; (iv) devono essere esposte nella dichiarazione annuale IVA.

Alle **operazioni non imponibili** non si applica l'IVA per carenza del requisito della territorialità, ma (i) sono soggette a fatturazione e registrazione, (ii) concorrono alla formazione del volume d'affari, ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili, (iii) permettono di recuperare l'IVA precedentemente pagata a monte su acquisti e spese, (iv) devono essere esposte nella dichiarazione annuale IVA. Sono tali le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate alle precedenti ed i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, le cessioni intracomunitarie ex art. 41 d.l. n. 331/1993.

Le **operazioni esenti** solo disciplinate ed elencate dall'articolo 10 del D.P.R. n. 633/72 ed ad esse, in ragione della natura, (i) non si applica l'IVA (ii) sono soggette a fatturazione e registrazione nonché di

dichiarazione annuale, (iii) concorrono alla formazione del volume di affari IVA, ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili, (iv) non permettono di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese.

Sono **operazioni non soggette al campo di applicazione dell'IVA** (cd. escluse) quelle che non rappresentano né cessioni di beni né prestazioni di servizi.

Tra le caratteristiche delle **operazioni escluse** sono annoverabili quelle: (i) di non essere soggette al pagamento dell'imposta IVA, (ii) di non essere soggette alla fatturazione ed alla registrazione sui libri IVA (ad esclusione di coloro che adottano un regime di contabilità semplificata che dovranno computare tali operazioni nei registri IVA), (iii) di non essere incluse nel volume di affari IVA, (iv) di non permettere di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese, (v) di non essere esposte in dichiarazione annuale IVA.

Quanto al **presupposto territoriale**, è richiesto che le operazioni siano effettuate all'interno dello Stato italiano.

L'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 definisce il **momento di effettuazione** delle operazioni rilevanti e di **esigibilità** dell'imposta. L'art. **32 bis del d.l. n. 83/2012** ha introdotto il regime di IVA per cassa per i soggetti IVA con volume di affari inferiore a due milioni di euro, con esigibilità differita al momento del pagamento del corrispettivo.

La **base imponibile** (art. 13) delle **cessioni** di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei **corrispettivi** dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli **oneri** e le **spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati** al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti. L'**art. 15** indica le somme, i valori e gli importi esclusi, per il particolare titolo, dalla base imponibile

Il **volume di affari** del contribuente è l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt. 23 (registrazione delle fatture) e 24 (registrazione dei corrispettivi), tenendo conto delle variazioni (dell'imponibile e dell'imposta) di cui all' art. 26 D.P.R. n. 633/72²⁰ (art. 20).

²⁰ Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2424 del codice civile, voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell' articolo 36. L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli artt. 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell' art. 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell' art. 27.

2.2. L'imposta evasa nelle diverse forme penali della dichiarazione ideologicamente falsa: dalla diversità della regola di giudizio alla diversità della regola da applicare.

L'evasione fiscale si realizza in diverse forme ma, al fondo, identifica una comune condizione: quella di chi si sottrae all'adempimento di obblighi tributari, formali e sostanziali, connessi ai presupposti già sorti dell'imposizione²¹ e riconosciuti per tali dalla norma tributaria²².

L'evasione può essere, poi, assistita da ulteriori comportamenti funzionali ad ostacolare l'accertamento di un'obbligazione tributaria già sorta ed ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Sono queste le condotte di frode fiscale, connotate da un particolare disvalore giuridico, quali comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo. Per esse il presidio penale è strutturato attraverso fattispecie penali che contrastano le diverse forme di insidia all'interesse dello Stato alla percezione del gettito erariale, alla trasparenza fiscale o al corretto funzionamento della procedura di riscossione.

La nozione evasione fiscale che l'interprete del diritto penal-tributario è chiamato a governare ha contenuti asimmetrici a seconda che vengano in rilievo fattispecie di infedeltà e di frode.

2.2.1. Le norme definitorie dell'art. 1, lettere b) ed f), d.lgs. n. 74/2000.

Per la base di definizione dell'imposta evasa di rilievo penale, solo l'art. 1 del d.lgs. n. 74/2000, nella versione introdotta dal d.lgs. n. 158/2015 allo scopo di chiarire la portata dei termini impiegati nei titoli successivi del decreto, ha precisato compiutamente che nella nozione di «*elementi attivi o passivi*» (art. 1, lettera b, d.lgs. n. 74/2000), si intendono «*le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta*». L'assenza di tale ultimo inciso («*componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta*») aveva persuaso alcuni commentatori²³ ad escludere la rilevanza penale delle condotte afferenti immediatamente le componenti che incidevano sull'imposta (lorda) già calcolata, ovvero le indebite detrazioni. Veniva in rilievo, tra l'altro, la predisposizione di documenti avvaloranti il pagamento di imposte estere per importi maggiori di quelli reali, l'attribuzione di un credito di imposta sui dividendi non spettante, il rilascio ad un fornitore di una dichiarazione liberatoria infondata con applicazione di una IVA agevolata²⁴. Non può dirsi che l'innovazione sia priva di rilevanza²⁵, ove non le si riferisca

²¹ Per le imposte sui redditi, tali presupposti sono il possesso dei redditi in denaro o in natura da parte delle persone fisiche, soggetti assimilati e delle società di capitali; per l'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti e professioni e le importazioni da chiunque effettuate.

²² Quali situazioni di fatto, scaturigini dell'obbligazione tributaria, essi assumono importanza in quanto riconosciuti da norme tributarie, che, a loro volta, definiscono il soggetto passivo, l'imponibile, le aliquote, i criteri di classificazione, di imputazione, con ulteriori forme e contenuti di rilievo giuridica.

²³ MUSCO ARDITO, *Diritto penale tributario*, p. 134 nota 14; LUPI, *Sperequazioni tra violazioni riguardanti l'imponibile e violazioni riguardanti la sola imposta*, in AA VV, *Fiscalità di impresa e reati tributari*.

²⁴ MASTROGIACOMO (Osservazioni sul "protocollo di intesa" di Trento sui nuovi reati tributari, in "Il fisco" n. 12 del 25 marzo 2002, pag. 1-1830), a proposito della precedente formulazione della norma, notava: «Il delitto di cui all'art. 2 punisce chi indica in dichiarazione elementi passivi fittizi avvalendosi anche di altri documenti per operazioni inesistenti. L'art. 1, comma 1, lettera d), definisce elementi passivi i componenti che concorrono in senso negativo alla determinazione del reddito o delle basi imponibili relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Tale norma definitoria non può essere "allargata" in modo tale da ricomprendere anche ipotesi escluse in base al chiaro significato letterale della norma: il concetto di "reddito" è diverso da quello di "imposta lorda" o di "imposta netta". Pertanto - in ossequio al principio di legalità (art. 25 della Costituzione), in base al quale nessuno può essere punito per un fatto non previsto dalla legge come reato - debbono ritenersi escluse dal delitto de quo le falsità aventi ad oggetto elementi che intervengono nella fase di liquidazione del tributo dopo la determinazione del reddito complessivo (al netto degli oneri deducibili) o della base imponibile Iva, quali, ad

valenza di mera chiarificazione, conservando significato almeno con riferimento ai fatti antecedenti all'entrata in vigore della riforma del 2015.

Il termine «**elementi attivi**» compare in seno alle fattispecie penali previste dagli artt. 3, 4 ed 11, comma 2, del d.lgs. n. 74/2000; l'espressione «**elementi passivi**» è presente nella descrizione delle fattispecie penali delineate dall'art. 2, 3 (per le quali è accompagnata dall'aggettivo «**fittizi**»), 4 del d.lgs. n. 74/2000 (per la quale è accompagnato dall'attributo «**inesistenti**», quanto a quelli idonei a ridurre la base imponibile, e da quello «**reali**», quanto a quelli *non inerenti né deducibili*, irrilevanti ai fini della determinazione dell'imposta evasa e dell'imponibile). L'espressione «**crediti e ritenute fittizi**», pur riferendosi a componenti che in via generale dovrebbero ritenersi già comprese nella nozione generale di elementi passivi, è oggetto di specifica considerazione nella fattispecie ex art.3 d.lgs. 74/2000; l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta rileva ai fini della fattispecie in esame (solo) in quanto superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

In base alla previsione dell'art. 1, lett. f), D.Lgs. n. 74/2000 per «**imposta evasa**» si intende «*la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine*».

Va premesso che la **nozione penalistica del debito di imposta è solo in parte figlia di quella amministrativa**; quest'ultima opera all'esito di controlli e di meccanismi probatori presuntivi e formali propri del procedimento tributario, sostanzialmente impraticabili nel contesto processual-penalistico. Così, la Corte di Cassazione ha avuto più volte modo di rimarcare che il **dato fattuale delle componenti** che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti e della gestione sociale deve prevalere sulle classificazioni e sulle qualifiche formali; ciò significa che nelle vicende penali sussistono limiti all'operatività di regole formali o presuntive rilevanti nel contesto tributario, secondo metodi di accertamento peculiari e principi probatori del tutto caratteristici.

L'«**imposta evasa**» di rilievo penale, come si anticipava, è l'intera **imposta dovuta**, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario (così Cass. Pen., Sezione III, n. 20678/2012). Nello stesso senso, «*ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche a entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario (Cass. pen. Sez. III, n. 21213/2008)*» (nello stesso senso Cass. pen. Sez. III n. 21213 del 26/02/2008 Ud., dep. 28/05/2008, Rv. 239983; Id., n. 21213 del 26.2.2008; Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014 - dep. 23/09/2014, Agresti, Rv. 26038901; Sez. 3, n. 15899 del 02/03/2016 - dep. 18/04/2016, Colletta, Rv. 26681701). Del resto, all'inverso, il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione (art. 20 d.lgs. n. 74/2000).

esempio, gli oneri detraibili di cui all'art. 13-bis del Tuir, le ritenute, i crediti d'imposta ed i versamenti a saldo e in acconto. Quanto sopra non deve portare alla conclusione che tali condotte di falso non realizzino più un illecito penale. Infatti, tali falsità sembrano integrare i delitti di cui agli artt. 485 e 640, comma 2, del codice penale».

²⁵ La relazione di accompagnamento dei contenuti del decreto legislativo n 158/2015, senza prendere posizioni sullo stato precedente, ha giustificato l'inciso riferendosi a titolo esemplificativo ai «*crediti d'imposta ed alle ritenute*», rimarcando la necessità «*di evitare rischi in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune*».

Nel contesto penale, alle **presunzioni tributarie** non è possibile riferire il significato di **prove legali**, assumendo piuttosto valore di **indizi**²⁶, peraltro con valenza persuasiva diversa in sede cautelare rispetto alla fase di merito²⁷.

²⁶ In merito al significato indiziario nel processo penale delle presunzioni tributarie, la Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 19333 dell'11.2.2015, dep. 11.5.2015, est. Scarcella), ha ribadito «il principio, valevole in generale nel processo tributario ed anche, con delle limitazioni, nel processo penale, secondo cui la prova dell'inesistenza, oggettiva o soggettiva, delle operazioni può essere fornita anche mediante presunzioni (in particolare, ai sensi degli artt. 39, comma primo, lett. d), e 40 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54, comma secondo, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Ed invero, l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che gli stessi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori. Inoltre, dette presunzioni hanno il valore di un indizio sicché per assurgere a dignità di prova devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi precise e concordanti (v., tra le tante: Sez. 3, n. 2246 del 01/02/1996 - dep. 01/03/1996, Zullo, Rv. 205395)». In particolare, a fronte di una sentenza di condanna emessa dei giudici territoriali per il delitto previsto dall'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, nella quale erano stati indicati i motivi che inducevano a ritenere oggettivamente inesistenti le operazioni documentate dalle fatture contestate (la mancata produzione documentale di esse, il loro contenuto generico, l'elevata percentuale riconosciuta all'emittente nonostante l'inesperienza, la cessazione dell'attività dell'emittente e la sua cancellazione dal registro delle imprese già nel primo anno rispetto ai due in cui risultavano emesse, infine, la disponibilità da parte dell'emittente di un ulteriore numero di partita IVA utilizzato nei rapporti con società partecipi del medesimo meccanismo fraudolento), la difesa aveva censurato la valutazione del compendio indiziario svolta ai sensi dell'art. 192 cod. proc. pen.. La Cassazione ha rigettato il ricorso ritenendo che i primi giudici erano pervenuti, in base ad una valutazione complessiva degli elementi indiziari, a considerare provata la inesistenza oggettiva delle operazioni sottese alle fatture emesse, «ciò in base al criterio, applicabile in sede penale, secondo cui nel momento valutativo della prova indiziaria, il procedimento induttivo deve restringersi alla regola di una necessaria derivazione logica del dato ignoto da quello noto da cui si è partiti, con la conseguenza che un'affermazione di responsabilità può essere fondata su elementi indiziari soltanto se gli stessi, partitamente indicati in motivazione ed esattamente valutati nel loro nesso logico, diano la sicura certezza dell'attribuibilità del fatto all'azione dell'imputato, nel senso che non solo venga dimostrato che il fatto può essere accaduto nel modo che si assume, ma venga altresì dimostrato che il fatto stesso non può essersi svolto in modo contrario, ciò proprio a causa dell'assenza di qualsiasi elemento documentale che la stessa difesa si era riservata di produrre sin dalla verifica fiscale a sostegno della tesi della realtà delle operazioni, rimasta sul piano delle labili affermazioni (v., ad es.: Sez. 1, n. 8092 del 19/01/1987 - dep. 04/07/1987, Cillari, Rv. 176349)». In presenza di tale compendio indiziario volto a provare l'inesistenza oggettiva delle operazioni, dunque, «era onere dell'imputato fornire elementi idonei a dimostrare invece la realtà effettuale delle operazioni contestate». Il principio per cui «le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa» è stato rimarcato da altra pronuncia della Cassazione (Sez. 3, 30890 del 23/06/2015 Ud., dep. 16/07/2015, Rv. 264251, est. Pezzella), che ha precisato che il riscontro può essere fornito o da distinti elementi di prova, o anche da altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti. Infatti, in tema di reati tributari, ai fini della prova del reato, il giudice può fare legittimamente ricorso agli accertamenti condotti dalla Guardia di Finanza o dall'ufficio finanziario, anche ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, pur dovendo il proprio esame estendersi a valutare ogni altro eventuale indizio acquisito in quanto l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che detti elementi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori e, siccome dette presunzioni hanno il valore di un indizio, esse, per assurgere a dignità di prova, devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti.

²⁷ Consolidato è l'orientamento della Corte che differenzia i casi della pronuncia di merito da quella cautelare, riaffermando «il principio che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il "fumus commissi delicti" idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale (cfr. anche la recente sez. 3 n. 2006 del 2.10.2014, dep. 16.1.2015, Scatena, rv. 261928, fattispecie relativa a sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente del profitto del reato)». Infatti, se nel giudizio di merito deve seguirsi il principio sopra enunciato e già ricordato da Cass. Pen., Sez. 3, n. 7078 del 23.1.2013, Piccolo, rv. 254852 (fattispecie nella quale è stata ritenuta inutilizzabile la presunzione contenuta nell'art. 32 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che configura come ricavi sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari, conf. sez. 3, n. 2246 del 1.2.1996, Zullo, rv. 205395), nella prospettiva cautelare, invece, «proprio per la loro natura di dati di fatto aventi valore indiziario, le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, ben possono essere poste a fondamento di un provvedimento cautelare reale. In proposito va ricordato, infatti, che, ai fini della applicazione della cautela reale, non occorre che il compendio indiziario si configuri come grave ai sensi dell'art. 273 cod. proc. pen., essendo sufficiente l'esistenza del "fumus delicti" in concreto (cfr. sez. 6, n. 45591 del 24.10.2013, Ferro, rv. 257816; Sez. 3, n. 37851 del 4.6.2014, Parrelli, non mass.), dovendosi cioè verificare in modo puntuale e coerente la serietà degli elementi in base ai quali il giudice ritenga concretamente esistente il reato configurato e la conseguente possibilità di sussumere la fattispecie in quella astratta, tenendo anche conto delle concrete risultanze processuali e della effettiva situazione emergente dagli elementi forniti dalle parti». Anche successiva sentenza della Cassazione (Sez. 3, n. 25451 del 14.10.2015, dep. 20.6.2015, est. Gentili) ha ribadito che «le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il "fumus commissi delicti" idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare, come nel caso che interessa, l'applicazione di una misura cautelare reale (Cass., Sez. 3, 16 gennaio 2015, n. 2006; id., 13 febbraio 2013, n. 7078)». La vicenda esaminata dalla Cassazione aveva riguardo all'annullamento del decreto con il quale il Gip aveva disposto il sequestro, finalizzato alla confisca per equivalente dei beni mobili ed immobili in danno di indagato, tra l'altro, per il reato previsto dall'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000 per aver omesso di dichiarare elementi reddituali a lui pervenuti tramite rimesse bancarie operate sul suo conto corrente da

La possibilità di considerare significativi ai fini della base imponibile, **per le sole imposte dirette**²⁸, i **costi di produzione effettivamente sostenuti ancorché non documentati e registrati** (i cd. “costi sostenuti al nero”) non costituisce prerogativa

società di diritto croato. Secondo il Tribunale, che aveva disposto l'annullamento, la presunzione tributaria non era invocabile nei confronti del contribuente persona fisica. Inoltre, la presunzione di attrazione a reddito delle rimesse bancarie, non dichiarate in sede di denuncia dei redditi e delle quali l'interessato non aveva saputo dare una giustificazione di irrilevanza tributaria, poteva essere valida in ambito strettamente tributario, ma era inidonea a fondare un giudizio di omessa dichiarazione tributaria sotto il profilo penalistico poiché le presunzioni legali previste dal diritto tributario «*non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato*». La Cassazione ha disatteso la distinzione operata dal Tribunale in ordine alla sussistenza della presunzione di ripresa a reddito delle somme versate sui conti correnti bancari del contribuente solo nelle ipotesi in cui la movimentazione in questione sia relativa a conti bancari intestati a persone giuridiche⁴². Inoltre, ha rilevato che l'ordinanza impugnata contraddiceva l'orientamento della Corte che ha puntualizzato come le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il *fumus commissi delicti* idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale. L'accertamento induttivo, dati bancari e specifica valutazione autonoma da parte del giudice. La Cassazione ha anche confermato (Sez. 3, n. 46500 del 24.9.2015, dep. 24.11.2015, est. Amoresano) che «*l'accertamento induttivo compiuto dagli uffici finanziari può rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge, a condizione che il Giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a specifica autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti "aliunde"*» (conf. cfr. Cass.sez.3 n.1904 del 21/12/1999, Zarbo; conf. Cass.sez.3, 20/10/1995 Perillo)>>. Rispetto alla contestata omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000, in tema di rilevanza delle presunzioni tributarie offerte dalle risultanze dei dati bancari ex art. 32, d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'accertamento induttivo in relazione alla determinazione dell'imposta evasa, nella fase dibattimentale, affidata all'autonomia attribuita al giudice penale, la Cassazione (Sez. 3, 15889 del 2.3.2016 dep. 18.4.2016, est. Scarcella) ha stimato «*non autosufficienti a fini di prova le risultanze, neutre ed asettiche in assenza di concreta esplicazione dei loro contenuti descrittivi, degli accertamenti bancari*» ed ha affermato che le risultanze derivanti dalle indagini bancarie, in relazione alla inutilizzabilità della presunzione di cui all'art. 32, d.P.R. n. 600 del 1973, a rappresentare, ex se, idoneo elemento di prova a sorreggere la tesi dell'accusa, non sono corroborabili con il silenzio serbato dal contribuente – imputato che, a fronte delle contestazioni mosse in sede tributaria ed in sede penale, non fornisca giustificazioni alternative rispetto a tali emergenze documentali. In particolare, la Cassazione ha osservato che se è vero che «*in tema di reati tributari, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può fare legittimamente ricorso ai verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, nonché ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute*» (Sez. 3, n. 5786 del 18/12/2007 - dep. 06/02/2008, D'Amico, Rv. 238825) e, dall'altro, che il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento, in tema di responsabilità dell'imputato per omessa annotazione di ricavi, sia sull'informativa della G.d F. che abbia fatto riferimento a percentuali di ricarico attraverso una indagine sui dati mercato, che sull'accertamento induttivo dell'imponibile operato dall'ufficio finanziario quando la contabilità imposta dalla legge non sia stata tenuta regolarmente», è altresì necessario che «*che il giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in esso evidenziati, ma proceda a specifica, autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti aliunde*» (Sez. 3, n. 1904 del 21/12/1999 - dep. 21/02/2000, Zarbo E, Rv. 215694). Una volta attribuita limitata rilevanza in chiave probatoria alla presunzione tributaria di cui all'art. 32, d.P.R. n. 600 del 1973 (che configura come ricavi sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari), «*inutilizzabile in base al principio secondo cui le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa*» (Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013 dep. 13/02/2013, Piccolo, Rv. 254852) è indispensabile la verifica di elementi oggettivi di riscontro rispetto alle emergenze dei dati bancari ed un'autonoma loro valutazione, non avvalorate né da dichiarazione che si limitino alla loro illustrazione unzione della determinazione dell'imponibile e della imposta evasa sulla base dell'accertamento induttivo né dal silenzio serbato dal contribuente - imputato, prima, in sede di contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e, poi, in sede penale.

²⁸ La **considerazione non vale in materia di IVA**, ove la liquidazione richiede un calcolo complessivo e si fonda su un dato formale, quale è la registrazione. Il funzionamento del meccanismo impositivo conduce a ritenere dovuta l'imposta indiretta in esame anche ove scaturisca da fatture per operazioni inesistenti, con costituzione di debito che può integrare le soglie di rilevanza penale. La Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 39177 del 24/09/2008 Ud., dep. 20/10/2008, Rv. 241267) ha riconosciuto che in tema di reati finanziari e tributari, il delitto di omessa dichiarazione a fini dell'I.V.A. è configurabile anche nel caso in cui siano state emesse fatture per operazioni inesistenti, in quanto, secondo la normativa tributaria, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta anche per tali fatture, indipendentemente dal loro effettivo incasso, con conseguente obbligo di presentare la relativa dichiarazione. Infatti, secondo il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, comma 7, «*se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*». Conforme è la normativa comunitaria, giacché a norma dell'art. 21, comma 1, lett. d) della sesta direttiva del Consiglio in materia di i.v.a., (Dir. 17.5.1977 n. 77/388/CEE), l'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno «*da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura*»; e anche per l'art. 203 della Direttiva del Consiglio 28.11.2006 n.2006/112/CE, che ha sostituito quella precedente «*l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*». Ne consegue che la società emittente le fatture per operazioni inesistenti è tenuta al versamento dell'I.V.A. in esse indicata, indipendentemente dall'effettivo incasso dalle società acquirenti; così come era obbligata, a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 28, e dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 8, a presentare la relativa dichiarazione annuale.

esclusiva dell'accertamento penale. Ai sensi dell'**articolo 109, comma 4, lett. b), TUIR**, in tema di **redditi di impresa**, *«le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi»*. Il principio codifica una **concezione economico—fattuale del reddito imponibile**, prevalente rispetto a quella giuridico—formale. Proprio in relazione a tale previsione, la Suprema Corte (Sez. 3, Sent. n. 37131 del 09/04/2013 Ud., dep. 10/09/2013, Rv. 257678) ha fissato il principio per cui *«ai fini del superamento delle soglie normative di punibilità nei reati tributari, le spese e gli oneri afferenti i ricavi e gli altri proventi, concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi anche quando non sono indicati nelle scritture contabili»*. Nel valutare i costi sostenuti al nero, il giudice di merito ha l'onere di procedere ad una **«disamina analitica dei documenti dai quali essi sono fatti derivare, non potendosi far coincidere la mancanza di elementi certi e precisi relativi a detti costi con l'irregolarità, anche macroscopica, della tenuta della contabilità»**.

Secondo la Corte di Cassazione, infatti, l'art. 109, comma 4, TUIR intende consentire *«la deduzione dei costi sostenuti al nero anche ove tali costi - come è ovvio - non risultino dalle scritture contabili, ma da altri elementi, a condizione che questi ultimi siano "certi e precisi"»*. Per escludere l'applicabilità della disposizione in questione non è, perciò, sufficiente affermare che i costi riportati in deduzione non risultano dalle scritture contabili, perché, qualora si abbia contezza degli stessi, ad esempio desumendone l'esistenza dalle fatture di acquisto di beni e servizi acquisite nel corso dell'accertamento ispettivo, è necessario procedere comunque alla loro valutazione, quanto meno al fine di evidenziare la mancanza del requisito della certezza e della precisione della documentazione dalla quale essi emergono. La certezza e la precisione richieste dalla stessa relativamente ai costi sostenuti al nero non sono escluse per il solo fatto che l'imputato non abbia mai fornito una benché minima ragionevole giustificazione della mancata annotazione in contabilità di detti costi, né per la presenza di irregolarità, sia pure macroscopiche, nella tenuta delle scritture contabili. Né può essere ritenuta insufficiente a tal fine la circostanza che la produzione difensiva abbia per oggetto una quantità indiscriminata e scarsamente controllabile di fatture per acquisti, documentazione facente parte anch'essa delle scritture contabili, da ritenersi a loro volta inattendibili.

Se è vero, dunque, che in tema di reati tributari, per accertare l'ammontare dell'imposta evasa ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità, le regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile subiscono limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento tributario, va anche ricordato che *«i costi non contabilizzati debbono essere considerati solo in presenza di allegazioni fattuali da cui si desuma la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza»* (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 53907 del 01/06/2016 Ud., dep. 20/12/2016, Rv. 268717, pronuncia con cui è stata censurata l'omessa analisi delle comunicazioni dei dati IVA inviate dall'agenzia delle entrate, delle documentazioni acquisite al momento dell'escussione del funzionario dell'Agenzia delle entrate e dell'estratto conto).

In precedente occasione, la Suprema Corte (Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015 - dep. 15/09/2015, Granata, Rv. 26516001) ha esaminato l'evenienza della ricostruzione del reddito incrociando la contabilità di impresa con quella "in nero" ed ha affermato che corrisponde a preciso **onere del contribuente indicare gli ulteriori costi non contabilizzati effettivamente sostenuti per il conseguimento dei maggiori ricavi a loro volta non contabilizzati**²⁹.

Non sussiste, infatti, alcuna automatica correlazione tra ricavi non contabilizzati ed eventuali costi parimenti non contabilizzati. La mancata contabilizzazione di ricavi, insomma, non necessariamente comporta che i costi sostenuti per ottenerli non siano stati a loro volta annotati nei registri. Le spese e gli altri componenti negativi, infatti, **concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza solo se certi o**

²⁹ Cass. civ., Sez. 5, n. 16198 del 27/10/2001, Rv. 551333; Cass. civ. Sez. 5, n. 11514 del 07/09/2001, Rv. 549206; Cass. civ. Sez. 5, n. 12330 del 08/10/2001, Rv. 549549; Cass. civ. Sez. 5, n. 1709 del 26/01/2007, Rv. 595661; Cass. civ. Sez. 5, n. 11205 del 16/05/2007, Rv. 599458; Cass. civ. Sez. 5, n. 21184 del 08/10/2014, Rv. 632824; Cass. civ. Sez. 6-5, ord. n. 27458 del 09/12/2013, Rv. 629460; cfr. altresì Cass. civ. Sez. 5, n. 5192 del 04/03/2011, 617112; Cass. civ. Sez. 5, n. 2935 del 13/02/2015, Rv. 634377; Cass. civ. Sez. 5, n. 20679 del 01/10/2014, Rv. 632502.

comunque determinabili in modo obiettivo (art. 109, comma 1, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e **non possono essere puramente e semplicemente presunti**.

Di grande rilievo alcune puntualizzazioni offerte nella sentenza Granata sul rapporto tra la **regola di giudizio penale e la regole fiscali da applicare**. Il giudice penale non è vincolato ai risultati degli accertamenti effettuati ai sensi dell'art. 39, d.P.R. n. 600 del 1973 né ai criteri di giudizio previsti dalla legislazione fiscale e civilistica, essendo suo preciso dovere ricostruire in modo autonomo e con le regole proprie del processo penale i fatti che danno luogo a responsabilità penale³⁰. Ciò non significa che il giudice penale possa prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per determinare e quantificare l'imponibile dell'imposta sui redditi e quella sul valore aggiunto (e dunque l'imposta evasa): **cambia la regola di giudizio, non la regola da applicare**. La diversa regola di giudizio può condizionare l'ambito di applicabilità della norma tributaria, ma impone comunque al giudice penale di tenerne conto.

Sicché anche ai fini della ricostruzione dell'imposta evasa ai sensi dell'art. 1, lett. f), d.lgs. n. 74 del 2000 è necessario attingere alle regole stabilite dalla normativa fiscale ma con le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale, per cui i costi concorrono sì alla determinazione dell'imponibile purché ne sussista la certezza o anche solo il ragionevole dubbio circa la loro esistenza. Poiché l'ammontare della «*imposta evasa*» è elemento costitutivo del reato di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, della relativa prova deve farsi carico il Pubblico Ministero il quale, dovendo svolgere accertamenti anche su fatti e circostanze a favore della persona sottoposta alle indagini, deve individuare i costi sostenuti per il conseguimento dei maggiori ricavi che siano stati comunque accertati, senza attendere che a ciò provveda la persona sottoposta alle indagini. E' **necessario, però, che di tali costi non contabilizzati sussista la prova, diretta o indiziaria**. Sicché, ove a fronte dell'esistenza certa di ricavi non dichiarati la persona sottoposta alle indagini lamenti la mancata deduzione dei costi ad essi inerenti, deve provarne l'esistenza (artt. 187 e 190, cod. proc. pen.), o comunque allegare i dati dai quali l'esistenza di tali costi poteva essere desunta e dei quali né il Pubblico Ministero, né il Giudice hanno tenuto conto. **Non è perciò legittimo, nemmeno in sede penale, presumere l'esistenza di costi deducibili in assenza quantomeno di allegazioni fattuali che rendano almeno legittimo il dubbio in ordine alla loro sussistenza** (cfr., sul punto, Sez. 3, n. 37131 del 09/04/2013, Siracusa, Rv. 257678). Il criterio di giudizio imposto dall'art. 533, comma 1, cod. proc. pen., investe tutti gli elementi costitutivi del reato, sicché ove sussista il ragionevole dubbio circa il superamento delle soglie di punibilità indicate dall'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000 (e dunque l'ammontare dell'imposta evasa), il giudice deve affermare l'insussistenza del fatto; purché si tratti di un dubbio "ragionevole", fondato cioè su fatti verificabili, non su mere congetture, ipotesi, astrazioni ed automatismi.

La Corte regolatrice chiosa il percorso argomentativo assumendo corretta la quantificazione dell'imposta evasa realizzata contabilizzando i maggiori ricavi conseguiti senza detrarre i costi che non siano stati contabilizzati in ordine alla cui esistenza effettiva (o anche solo al ragionevole dubbio in ordine alla loro esistenza) manchino specifiche deduzioni o allegazioni. Nessun criterio di giudizio legittima la deduzione di costi non contabilizzati in base a presunzioni sganciate da qualsiasi dato fattuale che renderebbe irragionevole il dubbio sulla loro esistenza e arbitraria persino la loro quantificazione.

2.2.2 Rettifiche di perdite ed imposta evasa teorica: la ricostruzione della capacità contributiva effettiva.

Nella valorizzazione dell'effettività del danno arrecato all'erario o, se si vuole, nel rilievo attribuito all'ineffettività sostanziale di tale pregiudizio (solo formalmente prospettabile) s'innesta la previsione dell'art. 1, lett. f, d.lgs. n. 74/2000 introdotta con il d.lgs. n. 158/2015. In virtù di essa «*non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili*». La capacità contributiva effettiva, dunque, quale fondamentale principio ispiratore dell'imposizione fiscale, prevale rispetto ad errori o mancanze formali.

³⁰ Sez. 3, n. 2246 del 01/02/1996, Zullo, Rv. 205395; Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013, Piccolo, Rv. 254852.

Come osservato dalla Circolare 10/11/2015, n. 331248/15 del Comando generale della Guardia di Finanza³¹ *«con tale integrazione è stato disposto che la determinazione dell'imposta evasa deve riguardare il "reale" risparmio di imposta, dovendosi tener conto, a tal fine, delle perdite effettive conseguite nell'esercizio e/o di quelle maturate negli anni precedenti e ancora utilizzabili»*.

Il riferimento alle perdite rende evidente, anzitutto, che il contesto di applicazione della previsione è quello delle **imposte dirette** ed in particolare dei **redditi di impresa** e di **lavoro autonomo**; il richiamo, poi, alle **perdite pregresse** spettanti ed utilizzabili limita ulteriormente la previsione ai soggetti che possono beneficiare del **riporto** di esse. La relazione illustrativa della riforma del 2015 riferisce a tale previsione la volontà di specificare *«che non si considera imposta evasa quella teorica collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio che all'utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili»*. Le ipotesi presupposte sono varie.

In primo luogo, appare richiamato il caso in cui una dichiarazione fiscale ponga in evidenza una perdita fiscale più ingente di quella riconosciuta come effettiva, con una rettifica che lascia in ogni caso inalterato il negativo risultato economico del periodo di imposta. Come osservato³², *«ai sensi della novella, l'imposta "teorica" relativa alla maggiore perdita emergente (...) non rileva in sede penale: dunque, il fatto risulta atipico qualora il "vero" risultato del periodo d'imposta sia in ogni caso negativo»*.

Il riferimento, poi, come notato nella relazione dell'Ufficio del Massimario della Suprema Corte³³ dedicata all'esame della riforma del 2015, è anche all'ipotesi in cui **l'imposta evasa sia solo teorica perché "assorbita" (o "ridotta" sotto soglia) dalla perdita di esercizio verificata in quel periodo o negli anni precedenti, utilizzabile ai fini del calcolo degli elementi detraibili per l'esercizio in contestazione**³⁴.

A ben vedere la previsione positivizza i risultati dell'orientamento che riferisce alla dichiarazione dei redditi il valore non di atto negoziale³⁵ ma di esternazione di scienza, emendabile³⁶, cui non sarebbe condizionata la compensabilità delle perdite fiscali pregresse e

³¹ Circ. 10/11/2015, n. 331248/15 D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, concernente la "revisione del sistema sanzionatorio", Preliminari direttive operative, Comando generale della Guardia di Finanza, III Reparto operazioni - Ufficio tutela entrate - Sezione IVA e federalismo fiscale.

³² PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in Dir. Pen. e Processo, 2016, 1, 11 osserva in proposito: *«Piuttosto, in siffatte situazioni, la rilevanza penale di simili fenomeni di artificiosa lievitazione della perdita fiscale potrebbe affiorare allorquando il contribuente dovesse utilizzare, ai sensi dell'art. 84 T.U.I.R., la summenzionata maggiore perdita in periodi d'imposta successivi. In tale eventualità, infatti, il generico riferimento alle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta" - che, come si è detto, è stato introdotto dalla riforma in seno all'art. 1, lett. b), per meglio definire gli "elementi attivi o passivi" consente di identificare la suddetta fallace maggior perdita, proveniente da esercizi precedenti, come un "elemento passivo fittizio" suscettibile di rilevare penalmente. Tuttavia, in tal caso, a risultare integrata, a nostro giudizio, sarà di regola la fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, sempre che ne ricorrano gli altri elementi costitutivi e, in particolare, che siano superate le relative soglie di punibilità. Ciò in quanto l'eventuale condotta fraudolenta di supporto alla maggior perdita si manifesterebbe in un periodo d'imposta antecedente rispetto a quello di presentazione della dichiarazione "attiva", in concreto falcidiata dal riporto della perdita fittizia. Con il risultato che, in tale esercizio, il contribuente non si avvarrebbe di un documento falso o di un mezzo fraudolento che, in realtà, risalirebbe a precedenti periodi d'imposta: dunque, egli si limiterebbe a presentare una dichiarazione infedele. È poi chiaro che una tale previsione, per la sua stessa struttura, si attaglia esclusivamente all'imposizione diretta, l'unica rispetto alla quale ha senso parlare di "perdite dell'esercizio" o di "perdite pregresse"»*.

³³ Rel. n. III/05/2015, *Novità legislative: Decreto Legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23*, Roma, 28 ottobre 2015.

³⁴ La relazione del Massimario osserva che il venir meno di una pregiudiziale tributaria, infatti, «non preclude la necessità che, in caso di accertamento con adesione o successivo concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario al fine della verifica del superamento o meno della soglia di punibilità, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta³⁴. E' ipotizzabile la conferma di tale orientamento, alla luce di una perimetrazione della definizione di "imposta evasa" che certifica, sul piano normativo, la rilevanza delle "perdite", delle quali è necessario verificare (con il necessario rispetto delle regole tributarie in materia) in primo luogo se sono "spettanti e utilizzabili" e, subito dopo, se il loro ammontare incide sul calcolo dell'evasione in maniera tale da determinare o meno il superamento delle soglie.

³⁵ Per la sentenza n. 7294/2012 della Cassazione invece l'indicazione nella dichiarazione dei redditi costituirebbe espressione di volontà negoziale cui sarebbe condizionato il diritto all'utilizzo della perdita.

³⁶ Secondo la giurisprudenza tributaria di legittimità (*ex multis*, Cass. civ. SS.UU., n. 15063 del 2002, nn. 8153 del 2003; Cass., V, n. 15452 del 2010) **la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore**, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del D.P.R. n. 600 del 1973 è - in linea di principio - **emendabile e ritrattabile**,

non ancora utilizzate. La mancata o errata indicazione della perdita in sede di dichiarazione, dunque, non viene ritenuta preclusiva del suo utilizzo (in tal senso cfr. Risoluzione ministeriale n.10/1429 del 5.11.1976; Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 152/E del 4.10.2011, con qualche dubbio per il consolidato fiscale come confermato dalla Risoluzione n. 168/E/2007; CTP di Milano, Sez. VII, 21/9/2011 n. 206). Parimenti, tale utilizzo può essere esteso allo strumento della dichiarazione integrativa, sostitutiva di quella originaria, sia alla sede dell'accertamento. La finalità dell'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, infatti, è il giusto prelievo (ovvero accertare i tributi effettivamente dovuti in osservanza di tutte le disposizioni normative), ivi compreso il riporto a nuovo delle perdite relative ad esercizi precedenti, che non siano già state utilizzate. Le perdite pregresse non ancora utilizzate, dunque, possono esserlo qualora emergano in seguito ad attività di accertamento maggiori redditi (cfr. Risoluzione ministeriale n.10/1429 del 5.11.1976; C.Cass. sentt. 29/5/2005, n. 19081; 247772013, n. 17954; n.21/3/2014, n. 6663; Circolare Agenzia delle Entrate n. 188/E del 16/7/1998), in adesione al principio di un prelievo parametrato alla effettiva forza economica.

2.2.3. La nozione settoriale di evasione d'imposta di rilievo penale: l'abuso del diritto.

In realtà, le riforme del 2015 hanno accresciuto il **carattere settoriale della nozione di evasione d'imposta di rilievo penale**, cosicché **non può più dirsi**, non almeno in termini generali, che a mutare sia solo la **regola di giudizio penale ma non la regola**

quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della legge, devono restare a suo carico. Ciò in quanto la **dichiarazione dei redditi** non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un **momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria**. Per la Corte, un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i **principi costituzionali della capacità contributiva** (art. 53 Cost., comma 1) e dell'**oggettiva correttezza dell'azione amministrativa** (art. 97 Cost., comma 1)". Tale emendabilità lascia, inoltre, impregiudicato il **diritto del contribuente di contestare l'imposizione anche davanti al giudice tributario** (Cass., n. 3304/2004). Una diversa tesi verrebbe a collidere con i principi di ragionevolezza, di capacità contributiva ed imparzialità della P.A., in quanto pur nell'esercizio dei suoi poteri di accertamento l'**Erario** è tenuto all'osservanza di tali principi e, pertanto, **così come accerta un maggior reddito, deve anche tenere conto della mancata parziale utilizzazione delle perdite relative ad esercizi precedenti, purché comprese nel quinquennio**, in quanto il **fine degli organi tributari è accertare il tributo effettivamente dovuto, in osservanza a tutte le previsioni di legge**. Né l'interpretazione restrittiva (alla cui stregua la compensazione tra la perdita fiscale non utilizzata ed il maggior reddito accertato ai fini dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche non potrebbe essere considerata poiché il contribuente può usufruirne solo se l'ha richiesta in sede di dichiarazione e non *o pe legis*, onde, una volta che il contribuente ne ha usufruito solo parzialmente, una volta accertato un maggiore reddito non si potrebbe far luogo alla compensazione), non trova alcun fondamento nella lettera della norma che genericamente prevede per le società ed enti commerciali il computo in diminuzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi delle perdite di esercizi precedenti con l'unica condizione che tali perdite siano compensate entro il quinquennio. Peraltro, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 102 fa solo generico riferimento al reddito, senza alcun cenno specifico al reddito dichiarato né tanto meno a quello accertato. Onde, il principio che "in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, la possibilità, prevista dall'art. 102 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (numerazione anteriore a quella introdotta dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), di computare la perdita di un periodo di imposta in diminuzione del reddito complessivo di quelli successivi, ma non oltre il quinquennio, non presuppone necessariamente che la relativa richiesta sia avanzata dal contribuente nella dichiarazione dei redditi, dovendo essere presa in considerazione anche in sede di rettifica da parte dell'Ufficio - come peraltro si evince dalla norma, che fa solo generico riferimento al reddito, senza alcun cenno specifico a quello dichiarato od accertato - in quanto, così come la dichiarazione affetta da errore è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile se da essa derivi l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, secondo la legge, devono restare a suo carico, allo stesso modo l'Erario, dovendo osservare i principi di ragionevolezza, capacità contributiva ed imparzialità della P.A., è tenuto ad accertare il tributo effettivamente dovuto ed ha, quindi, **l'obbligo di procedere a compensazione tra il maggior reddito accertato e la perdita fiscale non utilizzata, nei limiti consentiti dall'art. 102 cit.**, potendovi altrimenti provvedere il giudice tributario di merito in caso di omissione». I principi ora passati in rassegna restano validi anche dopo la riforma introdotta con il D.L. n. 98/2011. Per i soggetti Irpef rimane immutata la previsione di una traslazione della perdita limitata al quinquennio, mentre per i soggetti Ires questo limite temporale è stato abrogato e sostituito da una restrizione quantitativa nell'utilizzo delle perdite (l'80% del reddito imponibile compensabile). Altri vincoli al riporto sono stati disposti dal legislatore in presenza di proventi esenti, in caso di applicazione di regimi di esenzione del reddito o dell'utile e nei casi di esclusione previsti dall'art. 84 del Tuir. Un regime differenziato, inoltre, è previsto per le operazioni straordinarie, il regime della trasparenza fiscale e il consolidato fiscale nazionale.

fiscale da applicare. L'abbandono di una nozione pan—tributaria, dunque, è sempre più marcato.

Il d.lgs. n. 128/2015 ha introdotto, anzitutto, una **disciplina normativa dell'abuso del diritto**, che «*in omaggio all'indirizzo giurisprudenziale, ha finito per recepire quali criteri direttivi proprio le soluzioni definitorie sull'abuso del diritto elaborate dalla giurisprudenza*»³⁷. Una delle più significative novità della riforma riposa nella risoluta previsione (articolo 10-bis, comma 13, legge n. 212/2000) per cui «*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*». Con ciò contraddicendo il diverso approdo cui era pervenuta da ultimo la maggioritaria giurisprudenza penale della Corte regolatrice. Con il decreto legislativo 128/2015 la disciplina dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto è stata unificata ed estesa a tutti i tipi di imposte (fatta eccezione, per i diritti doganali di cui all'art.34 del DPR n. 43/73), individuando in detti comportamenti, non opponibili al fisco, la premessa di un'evasione fiscale di mero rilievo amministrativo, che consente all'amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e d'irrogare anche sanzioni tributarie; situazione, però, non ritenuta meritevole del contrasto offerto dalle leggi penali tributarie³⁸.

La nozione di abuso del diritto è incentrata sui seguenti elementi: (i) la realizzazione di una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, (ii) pur nel **rispetto formale delle norme fiscali**, (iii) realizzano **essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**, (iv) in **assenza di valide ragioni extrafiscali, non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente³⁹.

³⁷ CARINCI DEOTTO, *D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing? (commento alla normativa)*, in *Fisco*, 2015, 32-33, 3107.

³⁸ Art. 10bis/13 legge 212/2000: «*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*».

³⁹ Come ricorda la sentenza della Corte di Cassazione n. 40272 del 01/10/2015 Ud., dep. 07/10/2015, Rv. 264949, «secondo le nuove disposizioni, "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi indebiti". Queste operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne può disconoscere i vantaggi tributari determinando le imposte secondo le regole ordinarie, fermo restando il riconoscimento di quanto già versato dal contribuente. Nel testo viene precisato che: a) per "**operazioni prive di sostanza economica**" si intendono i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, "inidonei a produrre effetti significativi diversi da quelli fiscali" (ad esempio, indici di mancanza di sostanza economica possono essere "la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato"); b) per "**vantaggi fiscali indebiti**", i benefici, anche non immediati, contrastanti con le finalità delle norme tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario. In ogni caso, il legislatore sancisce che non si considerano abusive le operazioni giustificate da **valide ragioni economiche, non marginali, anche di ragione organizzativo o gestionale**, "che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente". È comunque ferma la facoltà di scelta tra regimi opzionali diversi e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale». Ricorda ancora la sentenza in esame: «*La norma chiarisce in modo analitico il significato dei termini utilizzati nella definizione sintetica di abuso, specificando cosa debba intendersi per operazioni prive di sostanza economica e per vantaggi fiscali indebiti. In particolare, sono "operazioni prive di sostanza economica" i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. A solo titolo esemplificativo, sono indicati due indici di mancanza di sostanza economica: 1) la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme; 2) la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. Per "vantaggi fiscali indebiti" si considerano, poi, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Deve sussistere, quindi, la violazione della ratio delle norme o dei principi generali dell'ordinamento e, soprattutto, di quelli della disciplina tributaria in cui sono collocati gli obblighi e divieti elusi. omissis. Va osservato, altresì, che i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo **scopo essenziale** della condotta stessa, ciò in attuazione del criterio direttivo dell'art. 5, comma 1, lettera b), n. 1), della legge delega. La nuova normativa stabilisce che non si considerano abusive, in ogni caso, le "operazioni giustificate da non marginali ragioni extrafiscali", anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. In ossequio a quanto disposto dalla legge delega, il legislatore delegato definisce come **ragioni economiche extra fiscali non marginali** quelle che, anche di ordine organizzativo o gestionale, rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. A questo riguardo va osservato che la delega fa riferimento solo al miglioramento organizzativo e funzionale dell'azienda del contribuente: si pone perciò il dubbio che dette esigenze rilevino solo per le attività di tipo imprenditoriale. Per ragioni logiche e sistematiche, il legislatore delegato ha chiarito il dubbio specificando che la norma si applica anche quando l'attività economica del contribuente sia professionale e non imprenditoriale. Vero è che la riconosciuta possibile coesistenza di ragioni economiche extrafiscali con quelle fiscali lascia margini di incertezza sul peso specifico che le une devono assumere rispetto alle altre, affinché possa essere superato il connotato di abusività dell'operazione. Tuttavia, per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorre guardare*

Se l'individuazione del carattere **indebito** dei vantaggi fiscali impone un'analisi del loro contrasto con le **finalità** delle norme e dei principi dell'ordinamento tributario, la verifica dell'**assenza di sostanza economica** impone un esame anche giuridico delle operazioni secondo **meccanismi di riqualificazione** assimilabili a quelli che consentono di riconoscere l'esistenza di una **simulazione relativa** (si pensi agli elementi sintomatici bivalenti della "non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme" o della "non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato"). Sembra questa la ragione per cui, essendo stata eretta una barriera d'irrelevanza penale delle condotte di abuso del diritto, è stata avvertita l'esigenza di non incrinarla né arretrarla, in relazione al rischio di confusione con condotte simulatorie. In realtà l'**abuso del diritto**, come definito dalla norma, corrisponde a **condotte pienamente volute e trasparenti**, per tali e proprio **in quanto tali**. Situazione del tutto diversa da quella delle operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" quali «operazioni apparenti, ..., poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti».

Con una prima articolata sentenza (Cass. Pen. Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015 Ud., dep. 07/10/2015, Rv. 264949, est. A. Scarcella), immediatamente successiva all'entrata in vigore del d.lgs. n. 128/2015, i giudici di legittimità hanno affermato i seguenti principi di diritto rilevanti ai fini delle fattispecie penali ex artt. 3 e 4 d.lgs. n. 74/2000: (i) «*non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto l'art. 10 bis, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti. (Fattispecie in cui l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi nel reddito di impresa a seguito di un contratto di stock lending è stata ritenuta condotta non più penalmente rilevante in quanto unicamente elusiva e quindi rientrante nella previsione del suddetto "ius superveniens")*»; (ii) «*la disposizione transitoria di cui all'art. 1, comma quinto, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che prevede l'applicazione dell'art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212 anche alle condotte commesse anteriormente alla propria entrata in vigore solo se non sia ancora stato notificato un atto impositivo, non impedisce di ritenere non più penalmente rilevanti le condotte fiscalmente elusive integranti mero abuso del diritto, per effetto del comma 13 del medesimo art. 10-bis, in quanto tale comma, realizzando una sostanziale "abolitio criminis", deve operare retroattivamente senza condizioni*»; (iii) «*in tema di violazioni finanziarie, l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi*».

all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività. In questo senso, le ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. In altri termini, dunque, sarà necessario dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni. In aderenza al criterio direttivo dell'art. 5, comma 1, lettera b), della legge delega, si ribadisce il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. La norma sottolinea, quindi, che l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Di qui la già sottolineata delicatezza dell'individuazione delle rationes delle norme tributarie ai fini della configurazione dell'abuso. Ad esempio, non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. E' vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra "preferenza" per l'una o l'altra operazione: sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. Affinché si configuri un abuso andrà, quindi, dimostrato dall'Amministrazione finanziaria il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l'aggiramento della ratio legis o dei principi dell'ordinamento tributario. E' prevista, peraltro, la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpello preventivo all'Agenzia delle entrate al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto».

Le norme, in ipotesi, abusate: utilizzo di costo acquisito con inferiore esborso economico effettivo da soggetto societario per azzerarne utili e plusvalenze del periodo.

Ai sensi dell'art. 89, comma 3, TUIR (Dividendi ed interessi), nella formulazione vigente sino all'11.8.2006, verificandosi la condizione dell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'esclusione del comma 2 [alla cui stregua non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare] si applica agli utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio, ai titoli e agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), corrisposti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), e alle remunerazioni derivanti da contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti, se diversi da quelli residenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi dell'articolo 167, comma 4, o, se ivi residenti, relativamente ai quali, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 5, lettera b), dell'articolo 167, siano rispettate le condizioni di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87. Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo».

Ai sensi dell'art. 109, comma 5, TUIR (nella formulazione vigente sino all'11.8.2006) «le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto di cui ai commi 1, 2, e 3 dell'articolo 96. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente».

Il dictum della Suprema Corte

La pronuncia ha offerto alla Cassazione l'occasione di rivalutare l'integrazione della fattispecie penale ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000 alla luce della nuova disciplina del c.d. abuso del diritto, come riformata dall'art. 10-bis del c.d. Statuto del contribuente (L. 27.7.2000 n. 212, in G.U. 31.7.2000 n. 177), in vigore dal 1 ottobre 2015. La vicenda aveva riguardo ad elementi passivi qualificati dai giudici di merito come fittizi (collegati ad un'operazione negoziale di c.d. *Stock lending agreement*⁴⁰ «seppure non inesistenti in natura, in quanto artificialmente creati al solo

⁴⁰ All'imputato era contestato il delitto di dichiarazione infedele per avere nella qualità di legale rappresentante di società a responsabilità limitata di diritto italiano, nell'anno 2006, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicato nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2005 elementi passivi fittizi pari ad € 8.315.319,31 correlato alla stipula con la società di diritto ceco di un contratto denominato "*Stock lending agreement*", sottoscritto al solo scopo di evadere le imposte sui redditi, elementi passivi fittizi che determinavano un risparmio di imposta pari a € 2.802.646, con conseguente superamento delle soglie previste dal predetto reato. Secondo quanto argomentato dalla Corte d'appello, cioè, sfruttando il regime di tassazione dei dividendi prodotti all'estero all'epoca vigente (solo il 5% in Italia, ex art. 89 TUIR) e quello (ex art. 109, comma quinto, TUIR come modificato nel 2003) di deduzione dei costi connessi alla loro produzione in forza del quale "le spese e gli altri componenti negativi.....sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi", la società amministrata dall'imputato, attraverso la stipulazione di un contratto di "prestito titoli" avente quale controparte la società di diritto ceco ed un contratto ad esso correlato di "scommessa sui dividendi" con la medesima società solo apparentemente aleatorio (nella prospettazione accusatoria, accolta dai giudici di merito), esponeva nella dichiarazione dei redditi relativa al 2005, elementi passivi fittizi per oltre 8 milioni di euro con conseguente risparmio fiscale di circa 3 milioni di euro. La società di diritto italiano aveva preso in prestito da quella ceca con accordo siglato dall'imputato in data 18/21.11.2005, la partecipazione azionaria - pari al 38% - che quest'ultima aveva in una società portoghese (con sede a Madeira, integralmente partecipata dalla società ceca D) il cui patrimonio era costituito quasi unicamente dalla partecipazione - 1 sola azione, acquistata in data 7.10.2005, del valore di 1 \$ - in una società avente sede nelle Isole Vergini, valorizzata nel bilancio 2005 della società portoghese per 170.000.000 euro. L'accordo prevedeva che la società italiana, quale "prestataria" del 38% delle azioni della società portoghese, avesse diritto all'incasso dei dividendi ad esse correlati, conservando invece la società ceca, quale titolare e "prestatore" delle azioni, gli altri diritti tra i quali il diritto di voto. Al prestito non oneroso dei titoli era legata una pattuizione in forza della quale, laddove la società portoghese avesse deliberato nel 2005 la distribuzione di dividendi in misura inferiore a 6.400.000 euro (nella quota del 38% spettante alla società italiana), la società italiana li avrebbe incassati senza nulla dovere a quella ceca; a fronte di dividendi distribuiti in misura superiore, invece, la società italiana avrebbe dovuto versare a quella ceca una "commissione" pari al valore dei dividendi incassati aumentato di una percentuale - 9,328% - su tale importo. Nel primo caso la società italiana avrebbe guadagnato i dividendi e nulla avrebbe dovuto a quella ceca, che avrebbe registrato una perdita netta; nel secondo caso la società italiana non solo non avrebbe guadagnato dividendi (dovendo "girare" pari importo a quella ceca) ma per non avere guadagnato nulla era anche tenuta a corrispondere la "commissione" a quella ceca. E' tale seconda evenienza che, non accidentalmente a giudizio dei giudici di merito, si verificava alla data del 30.11.2005, quando la società portoghese, chiuso il bilancio con utile, aveva deliberato la distribuzione di tutti i dividendi conseguiti per più di 20.000.000 di euro. Alla società italiana, titolare del diritto alla percezione nella misura proporzionale del 38%, andavano 7.605.845 euro, come da comunicazione che in data 15.12.2005 la società ceca inoltrava alla controparte. In conseguenza di ciò la società italiana incassava i dividendi relativi alle azioni ricevute in prestito (tassati in Italia solo nella misura del 5%) pari all'importo di 7.605.845 euro sopra indicato, ma retrocedeva a DFD la stessa somma aumentata della commissione concordata, complessivi 8.315.318,31 euro, importo che contabilizzava ed esponeva nella dichiarazione fiscale presentata il 25.10.2006 (a firma dell'imputato), quale voce di costo. Le

scopo di essere esposti nella dichiarazione fiscale, senza che essi facessero riferimento ad un'effettiva operatività». Pur non ritenendo di trovarsi dinanzi a contratti simulati in senso civilistico, posto che il prestito di quote e la "scommessa" erano voluti, ma piuttosto dinanzi ad un contratto nullo per difetto di causa (l'alea), i giudici di merito avevano osservato che «il sistema intende(va) punire ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e l'espressione documentale di essa, e non soltanto la mancanza assoluta dell'operazione e la inesistenza "in natura" della voce passiva esposta. Anche ciò che giuridicamente è effettivo, osservano i giudici di merito, può essere senz'altro fraudolento e determinare effetti fittizi se sul piano economico non vi è stata affatto l'operazione che le parti di un contratto abbiano convenuto. Ciò che nel caso sarebbe avvenuto, posto che l'esistenza di un accordo... (che nel suo contenuto effettivo, in nulla aleatorio, non corrispondeva allo schema del contratto stipulato) ammantato da un negozio giuridico formalmente ineccepibile, non lo rende meno fittizio». La Cassazione ha ritenuto che il ragionamento dei giudici di merito, in astratto condivisibile alla luce della normativa vigente all'epoca della decisione, dovesse essere rivisitato proprio a seguito dell'entrata in vigore della nuova disciplina prevista dall'art. 10-bis dello "Statuto", introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 2015, in vigore dal 1 ottobre 2015. Ad avviso della Cassazione, l'operazione di cui la Corte di merito aveva ritenuto la commissione, era formalmente rispettosa delle norme fiscali, sebbene priva di sostanza economica; inoltre, non era né inesistente, né simulata, ma esistente, voluta e volta essenzialmente alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito. Essa rientrava, dunque, entro i confini del nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. Tale disposizione ha abrogato l'art. 37-bis del DPR 600/73, disciplinato unitariamente i concetti di elusione e di abuso del diritto, reso il divieto di "abuso del diritto" operativo per tutti i tipi di imposte, fatta eccezione, per i diritti doganali di cui all'art. 34 del DPR n. 43/73, delineato le condotte che integrano il c.d. abuso del diritto. In tal senso, la previsione individua tre presupposti costitutivi delle condotte abusive: 1) l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate; 2) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito; 3) la circostanza che quest'ultimo è l'effetto essenziale dell'operazione. La condotta abusiva è "inopponibile" all'Amministrazione finanziaria che, di conseguenza, ne disconosce i vantaggi conseguiti dal contribuente applicando i tributi secondo le disposizioni eluse, ma non è sanzionata con la nullità dei negozi conclusi dal contribuente, resi solo inefficaci ai fini tributari. In base al comma 13 del richiamato art. 10 bis, infine, «le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie».

La Corte di Cassazione ha rimarcato, nel contempo, che la **disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione solo residuale** rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari. In particolare, l'evasione e la frode vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre e se, ad esempio, una situazione configura fattispecie di frode o simulazione regolate dal D.Lgs. n. 74/2000, l'abuso non può essere invocato. Difatti, «il nuovo art. 10 bis, dello "Statuto", prevede, anzitutto, che l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del d.lgs. n. 74 del 2000, ovvero la violazione di altre disposizioni». Ciò significa, dunque, che l'abuso «per un verso, 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». Inoltre, «rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che - alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (il cui testo è stato riformulato nello schema di decreto legislativo delegato, approvato dal Consiglio dei Ministri del 22 settembre u.s.) operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione».

Muovendo da queste premesse, era prevedibile che il dissidio interpretativo si sarebbe concentrata sull'**identificazione dei connotati autentici dell'operazione di abuso del diritto**, divenendo nodale, in particolare, l'accertamento che ad essa corrisponda, oltre che un **vantaggio tributario**, anche «una effettiva e reale funzione economico sociale meritevole di tutela per l'ordinamento, tale **non** potendosi ritenere un'operazione che sia, viceversa,

operazioni in questione erano finanziariamente regolate tutte, in data 21.12.2005, presso una stessa banca di Lugano, sia per l'accredito dei dividendi da parte della società italiana, sia per il pagamento della commissione da questa alla società ceca. I documenti bancari acquisiti nel corso dell'istruttoria dibattimentale, aspetto sottolineato dal Tribunale, davano conto dell'effettiva movimentazione degli importi, ma non della riferibilità alla società portoghese della somma accreditata a quella italiana. Quest'ultima poteva dunque esporre nella dichiarazione relativa al 2005 costi per le "commissioni" versate alla società ceca (costi ritenuti fittizi dal giudicante) per 8.315.318,31 euro, abbattendo in modo significativo gli utili conseguiti nell'anno e, soprattutto, azzerando un'importante plusvalenza, realizzata proprio in tale annualità fiscale, pari a 7.050.727 euro. Dalla stipulazione del contratto di stock lending, la società italiana aveva conseguito un risparmio fiscale di 2.802.646,11 euro a fronte di un esborso che in sostanza era stato pari alla percentuale del 9,38% corrisposta a DFD (euro 709.473,31), il prezzo dell'illecita collaborazione secondo i giudici di merito: il valore dei dividendi accreditati alla società italiana era infatti retrocesso integralmente alla società ceca come da accordo, sicché nella contenuta misura di poco più di 700.000 euro - notevolmente inferiore al valore del vantaggio fiscale di quasi 3 milioni di euro si era determinato l'esito dell'operazione per la società italiana, nel contempo significativamente avvantaggiata sul piano fiscale.

meramente simulata». Ricorre quest'ultimo caso «laddove la operazione costituisca un **mero simulacro** privo di qualsivoglia effettivo contenuto», situazione che consentirebbe di riconoscere non un'ipotesi (irrilevante in termini penal—tributari) di abuso di un pur sussistente e valido negozio giuridico «quanto ad una vera e propria **macchinazione priva di sostanza economica** il cui unico scopo, anche attraverso il sapiente utilizzo di strumenti negoziali fra loro collegati, sarebbe quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale» (Cass. Sez. 3, 41755/2016)⁴¹. E' stato in proposito osservato⁴² che da tale approdo trarrebbe conferma il fatto che non può invocarsi l'irrilevanza penal—tributaria dei comportamenti negoziali intesi a conseguire esclusivamente vantaggi fiscali indebiti e non dovuti, ove la condotta elusiva sia tenuta con **modalità fraudolente, occultando l'intenzione** di raggiungere finalità diverse da quelle che l'ordinamento riconnette all'esercizio delle facoltà in concreto esercitate o **rappresentando in maniera mendace le circostanze** in presenza delle quali si pone la sua azione nonché **nascondendo le particolari e censurabili modalità** con cui è stato esercitato il diritto di cui pure è titolare. La condotta di abuso del diritto ha una penale rilevanza solo quando il comportamento esteriore del soggetto presenta - rispetto ad ogni altra generica ipotesi di scorretto esercizio di proprie facoltà giuridiche - una connotazione fraudolenta, ingannatoria, che cela la reale struttura della vicenda in cui si cala il comportamento del singolo, ne camuffa i presupposti e le effettive conseguenze⁴³.

In altra evenienza la Suprema Corte (48293/2016) sembra aver ribadito con maggior fermezza il **confine tra elusione fiscale di rilievo amministrativo ed evasione penale con contenuti simulatori**.

Il caso concreto: *diverso trattamento fiscale delle operazioni straordinarie societarie (scissione proporzionale, conferimento di immobile alla beneficiaria, cessione delle quote di quest'ultima, poi cancellate ed estinta), in luogo della cessione di immobile da parte della società scissa con generazione di plusvalenza.*

⁴¹ Cessione di immobile a società controllata con perdite per prezzo incongruo, cessione del bene da parte della società controllata all'acquirente a prezzo di mercato con evidenziazione di plusvalenza. La fattispecie esaminata dalla Corte di Cassazione atteneva ad una contestazione in sede cautelare del reato di dichiarazione infedele ex art. 4 del d.lgs. n. 74/ 2000 riferito all'amministratore di fatto di due società di capitali (una s.r.l. ed una S.p.a.) cui era ascritto di aver conseguito, **omettendo di dichiarare la plusvalenza** di euro 17.259.579,45, realizzata dalla S.r.l. tramite la vendita di attrezzature e di impianti per la irradiazione in Sicilia dei segnali televisivi. In particolare il predetto compendio sarebbe stato ceduto dapprima dalla Srl alla Spa (società, quest'ultima, con ingenti perdite di bilancio ed anch'essa controllata dall'indagato) al prezzo di 6.200.000,00 euro, e quindi, a distanza pochi giorni con contratto preliminare e di pochi mesi con contratto definitivo, dalla S.p.a. all'acquirente finale per il prezzo complessivo di 17.500.000,00 euro. In tal modo, per le cospicue perdite di bilancio della S.p.a. era stata neutralizzata l'imposta che sarebbe, viceversa, stata a carico della S.r.l. se quest'ultima avesse dovuto dichiarare integralmente la plusvalenza a lei riveniente dalla cessione dei detti beni all'acquirente finale.

⁴² SANTORIELLO, *L'abuso del diritto è ancora reato*, (nota a sentenza), Il Fisco, 2016, 41, 3985, in senso parzialmente critico osserva: «... la Cassazione pare andare troppo oltre nella qualificazione di un'operazione (non solo quale elusiva, ma anche) come fraudolenta, posto che riconnette tale qualificazione, non alla semplice inesistenza o fittizietà della vicenda, ma attribuisce rilievo anche alla circostanza che il contratto o l'atto negoziale stipulato del contribuente sia privo di sostanza economica ed abbia come unico scopo quello di raggiungere ad un indebito risparmio di imposta. La conclusione ci pare contraddittoria e foriera di equivoci: il discrimine fra elusione ed evasione non è dato dal fatto che la condotta del contribuente sia diretta ad ottenere un vantaggio fiscale mediante la predisposizione di configurazioni e collegamenti negoziali privi di ogni ragione imprenditoriale che non sia quella di raggiungere l'abbattimento del carico imponibile, quanto dalla circostanza che in un caso l'operazione, per quanto priva di una sua autonoma consistenza imprenditoriale, sia o meno effettivamente posta in essere - per ritornare all'esempio da noi formulato in precedenza, si parlerà di elusione laddove la società abbia comunque una sua sede all'estero, per quanto tale opzione non aggiunga nulla all'efficienza del sistema produttivo dell'azienda, mentre potrà parlarsi di evasione solo nel caso in cui, a fronte di dichiarazione circa una presunta presenza dell'impresa all'estero, nulla di ciò potrà riscontrarsi».

⁴³ SANTORIELLO, *L'abuso del diritto è ancora reato*, (nota a sentenza), Il Fisco, 2016, 41, 3985. L'Autore osserva: «Riferita questa affermazione al diritto penale tributario - e richiamando quando previsto dai nuovi artt. 1, lett. g- bis e g- ter, 3 e 4 D.Lgs. n. 74/2000 - deve concludersi nel senso che il confine fra condotte elusive, aventi ai sensi dell'art. 10- bis, comma 13, Legge n. 212/2000 rilevanza solo in sede amministrativa tributaria, e comportamenti posti in essere in violazione della legge penale è segnato dalla circostanza che il contribuente abbia o meno, nella vicenda presa in esame, posto in essere comportamenti fraudolenti, ingannevoli, mendaci nei confronti del Fisco. Se tali circostanze non sono rinvenibili nel caso di specie, allora, alla luce delle nuove formulazioni di cui agli artt., 1, lett. g- bis e g- ter, 3 e 4 D.Lgs. n. 74/2000, deve escludersi comunque la sussistenza di una fattispecie criminosa, quale che sia in sede tributaria la qualificazione che voglia darsi dell'attività negoziale posta in essere dal privato; quando invece il contribuente abbia posto in essere comportamenti dotati di tale capacità ingannatoria ricettiva nei confronti della Amministrazione finanziaria, allora è sicuramente possibile sostenere una sua responsabilità penale per i delitti di dichiarazione fraudolenta e dichiarazione mendace, anche laddove le vicende e le operazioni contrattuali falsamente rappresentate dal contribuente possano avere anche una valenza elusiva ed essere qualificate in termini di abuso del diritto in sede amministrativa».

All'amministratore di una S.r.l. veniva contestato il **delitto ex art. 3 d.lgs. 74/2000**, per avere indicato nella dichiarazione fiscale di tale società elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, per **euro 12.745.486** ai fini della imposta sui redditi e per **euro 66.000.000** ai fini dell'i.v.a. In dettaglio, nelle scritture contabili della società era stata rappresentata un'operazione di **scissione proporzionale simulata**, volta a realizzare una struttura societaria interposta, funzionale alla sottrazione all'imposizione di elementi attivi di reddito. Infatti, erano state **costituite due nuove società**, alle quali poi erano stati conferiti, rispettivamente, tutti gli immobili confluiti nel fondo patrimoniale ed **un immobile del valore di euro 53.147.749**; in seguito, la società di nuova costituzione aveva ceduto quest'ultimo immobile per il prezzo di euro 66.000.000 oltre IVA ad una società di *leasing*, che poi lo aveva concesso in locazione a diversa società; successivamente la società di nuova costituzione, originaria conferitaria dell'immobile, era stata ceduta ad una società di diritto statunitense non operativa, con sede nel Delaware, estinguendosi e venendo quindi cancellata dal registro delle imprese.

Sia la **scissione proporzionale** che la successiva **cessione delle quote** erano state considerate volte esclusivamente a fornire una **veste giuridica simulata al negozio sottostante** (la **cessione della proprietà dell'immobile**), che, se compiuto palesemente, avrebbe determinato l'assoggettamento ad **imposte diverse e più onerose rispetto a quelle applicate alla scissione e cessione di quote**. In particolare l'immobile, iscritto nel bilancio della società conferente per un valore di euro 53.254514,03, era stato ceduto dalla società conferitaria al prezzo di euro 66.000.000 oltre i.v.a., con una plusvalenza di euro 12.745.485,97, sulla quale sarebbe stata dovuta una imposta di euro 4.206.810,00.

L'Agenzia delle Entrate aveva, dunque, ritenuto **elusiva tale operazione**, considerando **nullo per illiceità della causa il negozio di scissione**, il cui unico scopo era di risparmio fiscale, volto ad eludere una norma imperativa, in quanto l'operazione di scissione e quelle successive erano volte unicamente a procurare il trasferimento della proprietà del suddetto immobile. Altrettanto avevano ritenuto i giudici di merito, rilevando che la società conferente aveva assunto la decisione di cedere l'immobile già prima del perfezionamento dell'atto di scissione, al prezzo già fissato di euro 66.000.000 oltre i.v.a. (esattamente pari a quello della vendita poi perfezionata). Tutta l'operazione, sin dalla costituzione la nuova società, aveva avuto il solo scopo di schermare la vendita dell'immobile ed evitare le imposizioni fiscali conseguenti, occultando la riconducibilità della vendita alla conferente.

La Suprema Corte ha ritenuto di trovarsi di fronte ad una **operazione economica reale**, consistente nel trasferimento della proprietà dell'immobile, effettuata non mediante un negozio di compravendita, ma mediante le suddette operazioni di scissione, costituzione della nuova società, cessione a quest'ultima delle quote della conferente e successiva vendita da parte della cessionaria dell'immobile a favore di soggetto che avrebbe dovuto acquistarne direttamente la proprietà dalla conferente. Andava **esclusa**, per contro, la ricorrenza di una **operazione simulata**, nel significato fissato dall'art. 1, lett. g—*bis*) del d.lgs. 74/2000.

Secondo tale disposizione per «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente» 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 ovvero le operazioni riferite a soggetti **fittiziamente** interposti", modificando l'ambito di rilevanza della fattispecie sanzionatoria di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000, che punisce le dichiarazioni fraudolente compiute mediante operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Attraverso la limitazione della rilevanza penale alle sole operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto od in parte, o riferite a soggetti fittiziamente interposti, il legislatore ha escluso la rilevanza penale delle operazioni meramente elusive, nelle quali (come nella specie), venga adottato uno schermo negoziale articolato (quale quello descritto) allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, ad una operazione economica realmente verificatasi e che ha dato luogo a flussi finanziari effettivi ed al trasferimento di diritti

Nella specie, sia pure attraverso le ricordate operazioni di scissione proporzionale, costituzione di nuove società, cessione a queste ultime di quote e conferimenti alle stesse di beni, vendita da parte di tali soggetti di detti beni a terzi e successiva estinzione della nuova società utilizzata per il compimento della operazione, il risultato complessivo del trasferimento della proprietà dell'immobile appartenente in origine alla S.r.l. conferente era stato, effettivamente, conseguito, procurandone l'acquisto a favore della società di leasing sicché le operazioni poste in essere non potevano essere considerate simulate secondo la nuova

definizione del citato comma g) *bis* dell'art. 1 d.lgs. 74/2000, essendo state realizzate in tutto e non da soggetti fittiziamente interposti; la conferitaria, infatti, dopo la sua costituzione, aveva acquistato effettivamente la proprietà dell'immobile e lo aveva alienato a terzi, percependo il relativo prezzo.

In una delle ultime occasioni la Corte di Cassazione (sent. n. 38016/2017) ha riconosciuto che l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art.10-*bis* legge 27 luglio 2000, n. 212, avendo applicazione solo residuale, non può venire in considerazione quando i fatti integrino gli elementi costitutivi del delitto di dichiarazione infedele per la comprovata esistenza di una **falsità ideologica** che interessa, nella parte che connota il fatto evasivo, il **contenuto della dichiarazione**, inficiandone la veridicità per avere come **obiettivo principale l'occultamento totale o parziale della base imponibile**.

La norma, in ipotesi, "abusata": scissione societaria parziale, con conferimento di beni a società beneficiaria, con cessione di quote in seno alla beneficiaria accompagnata da dichiarazione indebita di plusvalenze in esenzione parziale.

Ai sensi dell'art. 87, comma 1, lett. d) del TUIR, non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti **nella misura del 95 per cento le plusvalenze** realizzate e determinate ai sensi dell' articolo 86, commi 1, 2 e 3 , relativamente ad azioni o **quote di partecipazioni in società** ed enti indicati nell' articolo 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell' articolo 73 , comprese quelle non rappresentate da titoli, con i seguenti **requisiti**: [...]**d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all' articolo 55** . Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola.

Il caso:

Il legale rappresentante di una S.r.l. era stato condannato per il reato previsto dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, perché, al fine di evadere le imposte sui redditi, **indicando indebitamente** nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno di imposta 2008 una **plusvalenza in regime di esenzione parziale** (con esenzione pari al 95% della plusvalenza, ex articolo 87 del DPR 917 del 1986) **anziché una plusvalenza (ordinariamente) tassabile** e quindi determinante nella formazione del reddito IRES, in relazione alla plusvalenza (pari a 2.336.272 euro) conseguita dalla società con l'alienazione dell'intera partecipazione societaria detenuta in altra società (in particolare era stato **ceduto** in data 14.10.2008 il 100% **delle quote di quest'ultima** al prezzo di 3.685.876,50 euro a fronte di un valore contabile della partecipazione pari a 1.349.605,17 euro, con una plusvalenza quindi pari a 2.336.271,33 euro), ometteva di dichiarare elementi attivi pari a 2.219.458 euro (pari appunto al 95% della plusvalenza conseguita), con imposta IRES evasa pari a euro 610.351,00 euro, essendo in **realtà intento delle parti non già quello di cedere la partecipazione societaria, bensì gli immobili agricoli** (fabbricati e terreni agricoli) facenti parte del complesso aziendale agricolo della società controllante, dovendosi pertanto sottoporre tale cessione a tassazione ordinaria.

La decisione dei giudici di merito:

La Corte territoriale ha ritenuto la sussistenza degli elementi costitutivi del reato di **dichiarazione infedele**, sul rilievo che la S.r.l. rappresentata dall'imputato, in sede di dichiarazione dei redditi concernenti l'anno di imposta 2008, avesse **indicato tra le "variazioni in diminuzione"** del risultato economico, in corrispondenza del Rigo RF 46 **Plusvalenze relative a partecipazioni esenti** (art. 87), l'importo di euro 2.219.485,00: tale ammontare costituiva il 95% della plusvalenza patrimoniale (Euro 2.336.272,00) conseguita dalla S.r.l. nell'annualità impositiva in trattazione, con l'alienazione dell'intera partecipazione detenuta nell'altra società. Per contro, **tale partecipazione non era meritevole della esenzione prevista dall'art. 87 TUIR in quanto non sussisteva il necessario requisito previsto dalla lett. d) del citato articolo** (l'esercizio da parte della società partecipata dell'attività di impresa commerciale nel triennio precedente alla cessione della partecipazione). In realtà, la cessione della partecipazione che la S.r.l. partecipante deteneva nella S.r.l. scissa costituiva la conclusione di una complessa operazione societaria che le parti avevano dettagliatamente previsto già nel preliminare di compravendita dalle stesse stipulato in data 21.12.2007. Da tale contratto si evinceva chiaramente che le parti promittenti acquirenti erano, nel concreto, interessate ad acquistare dalla S.r.l. partecipante solo parte dei fabbricati e terreni agricoli all'epoca posseduti dalla società scissa con i relativi diritti dell'aiuto PAC (Politica Agricola Comune, ossia erogazioni di contributi comunitari). Il prezzo della cessione corrispondeva quasi perfettamente al valore bilancistico dei predetti fabbricati e terreni alla data del 31.12.2007, al netto degli ammortamenti contabilizzati nei vari esercizi. Al preliminare era poi seguito il rogito, una volta realizzata la scissione societaria. Da ciò la Corte del merito ha tratto argomento per ritenere provato che le effettive intenzioni

degli acquirenti, in sede di preliminare, erano unicamente quelle di acquistare gli immobili del complesso aziendale agricolo di proprietà della S.r.l. partecipante e non quelle di acquistare quote di una società di capitali del gruppo facente capo alla famiglia dell'amministratore.

Proprio per evitare l'ordinaria e corretta tassazione della plusvalenza *de qua*, l'imputato aveva posto in essere l'operazione di **scissione parziale della S.r.l. che possedeva gli immobili**

Tale operazione di scissione è risultata, secondo i giudici d'appello, artatamente studiata in maniera tale da evitare il carico fiscale connesso al conseguimento della plusvalenza patrimoniale a fronte della cessione del complesso immobiliare, così come definito nel preliminare con i promittenti acquirenti: **utilizzando la società scissa come mero "contenitore" destinato a far circolare i beni oggetto della trattativa conclusa con i promittenti acquirenti attraverso la successiva cessione delle quote societarie, facendo rientrare la plusvalenza realizzata a seguito della cessione di suddette quote societarie nella disciplina della esenzione parziale (95%) ai fini Ires ex art. 87 TUIR.** La Corte del merito ha, quindi, escluso potersi ravvisare unicamente una generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli artt. 37 e 37-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti ("dolo di elusione"), pervenendo alla conclusione che fosse integrato il dolo specifico di evasione, ovvero la deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, essendo stata l'esenzione fiscale ottenuta mediante negozi collegati tra loro niente affatto finalizzati ad una effettiva cessione di partecipazione societaria in un'azienda agricola attiva e che avrebbe dovuto continuare ad operare.

Ai fini della sussistenza del reato, alcun rilievo è stato poi attribuito al fatto che la plusvalenza fosse stata indicata nel rigo della dichiarazione dei redditi dedicato alle voci di tassazione agevolata, con conseguente richiamo dell'attenzione degli organi di controllo. A questo proposito, osserva la Corte di appello che, **per ottenere l'esenzione, la plusvalenza era stata indicata tra le tassazioni agevolate; ciò che invece si voleva tacere al fisco era la reale natura della cessione** (non relativa ad effettiva partecipazione societaria bensì sostanzialmente a beni immobili appartenenti alla società originaria ed appositamente scissa).

La decisione della Suprema Corte.

La Cassazione ha ritenuto infondata la doglianza secondo la quale la fattispecie *de qua* sarebbe penalmente irrilevante, se rivalutata alla luce della nuova disciplina del c.d. abuso del diritto, che al comma 13 dell'articolo 10-bis sul presupposto che, in siffatti casi, non sarebbe più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto l'articolo 10-bis, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'articolo 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti. Pur esatto il principio in precedenza affermato, nel caso in esame, come ha ritenuto, con logica ed adeguata motivazione, la Corte di appello - si è in presenza di **comportamenti simulatori preordinati alla immutatio veri del contenuto della dichiarazione reddituale** di cui all'articolo 4 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

La pronuncia ha ricevuto commenti critici da parte di chi⁴⁴ ha rimarcato come essa sia sostenuta da un'interpretazione sostanzialmente abrogativa della riforma dell'art. 10-bis, comma 13, dello Statuto del Contribuente. La dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000, per sua intrinseca natura, è strutturalmente connotata da una dichiarazione ideologicamente falsa. Con la soluzione proposta dalla Suprema Corte viene ritenuto difficile individuare casi in cui l'abuso del diritto non presenti connotati di falsità ideologica ove l'operazione riceva o debba ricevere rappresentazione in sede di dichiarazione fiscale.

Può forse ritenersi che quella proposta sia l'applicazione del principio per cui «*rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che - alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (il cui testo è stato riformulato nello schema di decreto legislativo delegato, approvato dal Consiglio dei Ministri del 22 settembre u.s.) operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione*».

L'abuso del diritto si rivela, dunque, condizione di dubbia irrilevanza penale: la necessaria condizione di trasparenza dell'operazione, voluta per tale, collide con la difficoltà di gestire in maniera parimenti trasparente quanto può rivelare la finalità che l'ordinamento

⁴⁴ LEOTTA, L'abuso del diritto non esclude la dichiarazione infedele se c'è il falso ideologico, in *Quotidiano giuridico*, 3.10.2017.

riconosce indebita tanto a ricollegarvi sanzioni amministrative; per nascondere tale finalità indebita, non risulterà implausibile che il contribuente occulti, totalmente o parzialmente, l'autentica valenza dell'operazione e la base imponibile. In ogni caso, solo ove non ricorra tale condotta decettiva, ingannatoria e simulatoria l'ordinamento può accettare di degradare la riprovazione per una operazione che non ha altro scopo economico se non quello di conseguire un indebito risparmio di imposta.

2.2.4. La nozione speciale di evasione d'imposta di rilievo per la dichiarazione infedele: art. 4, comma 1—bis e 1—ter, d.lgs. n. 74/2000.

La diversità tra le regole fiscali e quelle significative per la definizione dell'imposta di rilievo penale si realizza in maniera paradigmatica rispetto al **delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000**. La novella del 2015 ha interpretato l'esigenza di "alleggerimento" della fattispecie, esprimendo lo sfavore verso il rischio penale a carico del contribuente in relazione a comportamenti dichiarativi non fraudolenti connotati da valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette, *«correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni: "rischio penale" non sufficientemente circoscritto dalla previsione di un dolo specifico di evasione»*⁴⁵. Valutazioni riferite per tali nella relazione illustrativa, che le rafforza segnalando anche ragioni di opportunità sul piano della competizione tra ordinamenti⁴⁶.

In virtù dell'art. 4, comma 1-bis, d.lgs. n. 74/2000 *«ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali»*. Alla stregua dell'art. 4, comma 1-ter, d.lgs. n. 74/2000 *«Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)»*.

In tal senso, la previsione si inserisce in un quadro della riforma che aveva introdotto, anzitutto, un consistente aumento delle **soglie d'irrilevanza penale**, tanto quanto all'**imposta evasa** (ora attestata sino a centocinquantamila euro rispetto agli originari cinquantamila euro, importo fissato solo quattro anni prima) quanto all'ammontare complessivo degli **elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante indicazione di **elementi passivi inesistenti** (pari a tre milioni di euro, rispetto agli attuali due). Inoltre, in virtù della lettera d) dell'art. 4 del D.Lgs. n. 158/2015, è stata sostituita la locuzione **"elementi passivi fittizi"** contenuta nel previgente testo dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 con quella di **"elementi passivi inesistenti"**; si tratta di innovazione rilevante **soltanto** per il reato di **dichiarazione infedele** e **non** con riguardo a quelli di **dichiarazione fraudolenta** (di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 74/2000) e si pone in linea di coerenza con la previsione del nuovo comma 1-bis, che esclude la rilevanza penale delle componenti negative di reddito esistenti, ma non deducibili in base alla normativa tributaria.

Più specificamente, **non rilevano ai fini dell'integrazione delle soglie penali** fissate dall'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000 i **valori** corrispondenti a **non corrette**

⁴⁵ In tal senso la relazione illustrativa di accompagnamento del testo di revisione del sistema sanzionatorio tributario.

⁴⁶ Dalla relazione illustrativa: *«Il fenomeno ora indicato è foriero di conseguenze pregiudizievoli anche in termini macroeconomici. Sul piano della "competizione tra ordinamenti", esso rischia, infatti, di tradursi in un disincentivo alla allocazione delle imprese sul territorio italiano, stante la prospettiva che una semplice divergenza di vedute tra contribuente e organi dell'accertamento fiscale in ordine agli esiti delle operazioni valutative considerate porti, con inesorabile automatismo, all'avvio di un procedimento penale»*.

classificazioni o valutazioni, secondo i parametri tributari, di **elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti**, «rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque **indicati** nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali». Né possono considerarsi d'interesse penale gli **elementi attivi** sottratti all'imposizione per l'importo che consegue a violazione dei criteri di determinazione dell'**esercizio di competenza**, ovvero l'indicazione di **elementi passivi non inerenti o non deducibili**, secondo le regole tributarie (cfr. art. 109 TUIR), a condizione che essi siano **reali**. Inoltre, al fuori di tali casi, ai sensi dell'**art. 4, comma 1-ter, d.lgs. n. 74/2000**, non danno luogo a fatti punibili le **valutazioni** che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b) dell'articolo 4 citato.

Cercando di porre ordine ad un'esposizione normativa obiettivamente intricata, l'assetto della nuova disciplina può essere spiegato nei seguenti termini. Quand'anche determinino **evasione fiscale di rilievo amministrativo**, gli effetti di alcune **scorrette applicazioni di regole tributarie** non concorrono ad integrare le soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b) (imposta evasa o l'imponibile sottratto all'imposizione) della **fattispecie penale ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000**.

In particolare, questo avviene nei seguenti casi:

- a. non corretta **classificazione**⁴⁷ o **valutazione**⁴⁸ di **elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti**, quale che ne sia l'importo o la

⁴⁷ Come rileva la Circolare n. 7/E del 28.2.2011 dell'Agenzia delle Entrate, mentre la **qualificazione** attiene alla "sostanziale" individuazione degli effetti di ciascuna operazione aziendale, le "**classificazioni**", invece, costituiscono il passo seguente: una volta individuato il "modello" giuridico-negoziale di riferimento, va chiarito se l'operazione presenta unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale. In tal ultimo caso, occorre definire gli **specifici effetti che la stessa produce sul reddito** e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali. Sotto il profilo reddituale, si tratta, in sintesi, di individuare la **specificità tipologica** (o "classe") di **provento o di onere di ciascuna operazione**, eventualmente come qualificata nella rappresentazione IAS compliant. Sotto il profilo strettamente patrimoniale, il "fenomeno classificatorio" riguarda, come già accennato, anche le poste iscritte nell'attivo e nel passivo (o "classi" di attività o passività) del bilancio, le quali comunque generano - in fase di valutazione e/o realizzo - componenti di reddito. Il "fenomeno classificatorio" non è scindibile da quello "qualificatorio" e ne costituisce naturale conseguenza, dovendo, in linea di principio, risultare coerente con il primo; un'operazione diversamente qualificata genera, in linea generale, una conseguente diversa classificazione. Gli **errori di classificazione** possono significativamente incidere sulla quantificazione del reddito. Nel rinvio ai criteri di classificazione in bilancio, l'art. 83 rinvia alle regole formulate dai principi contabili internazionali in ordine al raggruppamento nel bilancio degli effetti finanziari delle operazioni e degli eventi aziendali in classi (le attività, le passività e il patrimonio netto per quanto riguarda lo stato patrimoniale, i ricavi e i costi per quanto riguarda il conto economico) e sottoclassi. Insuperabili ragioni di essenziale coerenza del sistema impongono di ritenere che gli errori di classificazione possono considerarsi irrilevanti in termini penal-tributari solo ove contenuti entro la **medesima macro-classe**, dunque, in termini di bilancio, pur sempre all'interno delle stessa Sezione dello Stato patrimoniale (Attivo e Passivo) e del Conto economico (valore della produzione, costo della produzione, proventi ed oneri finanziari, rettifiche di valore di attività finanziarie e proventi ed oneri straordinari). Immaginare che un elemento positivo del reddito (un ricavo, un corrispettivo, un provento) possa essere classificato, senza remora penale alcuna, come elemento negativo (una spesa), e viceversa significherebbe avallare il soggettivismo più sfrenato nelle rappresentazioni di bilancio e nelle dichiarazioni fiscali. Classificare una spesa come di rappresentanza o di pubblicità, come ordinaria o straordinaria non è affatto senza riflessi reddituali, considerata la diversa rilevanza con cui le stesse possono esprimersi secondo i criteri tributari e concorrere a dimensionare il reddito.

⁴⁸ In punto di errori di valutazione, meritano d'essere segnalate alcune **differenze** significative rispetto alle previsioni del vigente articolo 7 d.lgs. n. 74/2000 (ora abrogato). L'**articolo 7 citato** prevedeva cause di non punibilità applicabili **anche al delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 3 decreto 74/2000**, e non al solo delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 decreto 74/2000, come ora previsto. Come osserva la relazione illustrativa «si è peraltro ritenuto che, in rapporto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui al nuovo articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (rispetto al quale le valutazioni conservano invece rilievo), le suddette regole "di garanzia" siano prive di adeguata giustificazione. La circostanza che il contribuente supporti la violazione dei criteri di rilevazione contabile con manovre a carattere fraudolento, idonee ad ostacolarne l'accertamento, fa apparire, in effetti, inopportuno e, almeno per certi versi, contraddittorio il mantenimento delle predette regole di esclusione del dolo di evasione, ferma restando la possibilità, per il giudice, di pervenire alla conclusione dell'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato sulla base delle peculiarità dei singoli casi concreti». Inoltre, l'articolo 7 citato assumeva che la violazione delle regole tributarie di imputazione delle componenti attive e passive del reddito all'esercizio di **competenza** non desse luogo a fatti punibili **solo ove** avvenuta sulla base di "**metodi costanti di impostazione contabile**", quand'anche **non corretti**, importanti come tali un differimento nel tempo dell'imposizione e dunque non una sottrazione definitiva di materia imponibile. Elemento che la giurisprudenza di legittimità aveva ulteriormente irrigidito richiedendo una corrispondenza emergente «con **chiarezza** dalla lettura dei bilanci e delle scritture nella loro **interezza** e non sulla base di semplici rilievi a campione (Cass., III, 36910/2013)». Si tratta di aspetti (tanto la **costanza** della difforme impostazione contabile quanto la **generalizzata e chiara corrispondenza** ad essa delle regole di determinazione dell'esercizio di competenza concretamente

percentuale di scostamento da quella corretta, purché ricorra la condizione di **trasparenza**, ossia che si svolga secondo criteri comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;

b. non corrette **valutazioni di elementi attivi e passivi anche in assenza** della ricordata condizione di **trasparenza, ove lo scostamento** da quella corretta, per **ciascuna** di esse, sia di **lieve entità** (ovvero **inferiore al 10 per cento**), pur se, assommate ad altre di pari entità e contenuto, venga raggiunto un **importo**, in cifra assoluta, eccedente i limiti quantitativi delle soglie di punibilità **ex art. 4, co.1 lettera a) e b)** (come sembra osservare anche la relazione illustrativa);

c. violazione dei criteri di determinazione dell'**esercizio di competenza**⁴⁹ di **elementi attivi e passivi reali**;

d. violazione dei criteri di **inerenza o deducibilità di elementi passivi reali**.

seguite, sia pure in deroga rispetto a quelle tributarie) non più previsti nella rimodulazione del novellato articolo 4 d.lgs. n. 74/2000. Inoltre, l'articolo 7 aveva riguardo alle **sole valutazioni estimative**, ovvero quelle concernenti il quantum dell'imponibile, di **rilevo ex art. 2426 c.c.** (ovvero che riguardavano le **immobilizzazioni materiali** soggette ad ammortamento, in relazione alla loro residua possibilità di utilizzo, le **rimanenze** di merci, con riferimento al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore del costo di acquisizione, i **crediti**, in relazione al valore di verosimile realizzazione, nonché gli **accantonamenti ai fondi rischi**). Per contro, sebbene appaia plausibile ritenere che risulteranno ancora significative quelle estimative, la riforma non introduce limitazione alcuna nei contenuti e negli importi delle valutazioni scorrette, definite (al ricorrere della condizione di mitigata trasparenza o per il limitato importo) irrilevanti in termini penal-tributari. L'articolo 7, comma 1, cit., **prevedeva una più precisa ed intensa condizione di trasparenza** delle scorrette rilevazioni contabili e valutazioni (peraltro, come detto, limitate a quelle estimative), richiedendo che si svolgessero secondo criteri (di stima) comunque indicati nel **bilancio** (in concreto per lo più nella nota integrativa), e non anche, in alternativa, «in altra documentazione rilevante ai fini fiscali», come previsto dalla revisione, espressione che non esclude che essi si identifichino in scritture o carteggi di rilievo tributario sprovvisti di valenza comunicativa esterna. La più intensa trasparenza esterna costituiva una delle ragioni che, in passato, per evitare di insospettire i verificatori, aveva motivato la ritrosia alla spiegazione dei difformi criteri di valutazione seguiti.

⁴⁹ L'**irrilevanza** ai fini del delitto in esame della **violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza** di elementi attivi e passivi reali è adesso **generalizzata** e **non è più condizionata** al collegamento con "**metodi costanti di impostazione contabile**". L'imputazione di una componente reddituale in violazione del principio di **competenza** viene trattata come **trasgressione meramente formale**, al pari della violazione delle regole della più generale disciplina della **deducibilità fiscale**. Esse ricevono lo stesso trattamento nel disegno della riforma: in quanto attengano ad **elementi reali**, esse sono considerate violazioni formali **prive di significato per la fattispecie penale** di dichiarazione infedele ex art. 4 decreto legislativo 74/2000. Ciò significa che sarà irrilevante l'indeducibilità fiscale di **costi** dell'impresa, quand'anche privi del requisito temporale della **competenza** (art. 109/1 TUIR), anche senza una contabilità regolarmente tenuta, purché risulti *aliunde* la **reale esistenza**. Ma anche altre **cause di indeducibilità**, sempre con **connotazione formale**, perderanno rilievo ai fini del delitto dichiarazione infedele, ove si appuri l'esistenza materiale del costo. Si pensi alla violazione della regola di necessaria imputazione al conto economico dell'esercizio di competenza (art. 109/4 TUIR), che già soffre alcune eccezioni.

2.3. Le forme ed i metodi di evasione tributaria contrastati penalmente dalle singole fattispecie penali di infedeltà e frode fiscale .

In corrispondenza delle diverse **fattispecie penali tributarie** esistono, dunque, diverse **nozioni di debito di imposta** ma anche, come è intuibile, **diverse forme di evasione**.

2.3.1. Dichiarazione infedele

Il **delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000**, come ricorda la Corte di Cassazione (n. 30686/2017), è stato ridisegnato incentrando la condotta punibile su **falsità ideologiche prive di qualsiasi connotato fraudolento**. Tale condotta si materializza, **alternativamente**:

(i) nella **mancata indicazione in dichiarazione di componenti positive** del reddito registrate per ammontare inferiore a quello reale, nelle diverse forme

— dell'**omessa fatturazione e annotazione** nelle scritture contabili;

— della **sottofatturazione**, ovvero all'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale (arg. ex art. 3, comma 3, d.lgs. n. 74/2000);

(ii) nell'**indicazione nella dichiarazione** di elementi passivi **inesistenti** (e non semplicemente *fittizi*), ossia di **componenti negativi** del reddito mai venuti ad esistenza *in rerum natura*, con conseguente indebita riduzione dell'imponibile; ulteriore requisito negativo, è che tali componenti negative inesistenti **non siano documentate da fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo** in base alle norme tributarie, circostanza che importerebbe la configurabilità del diverso reato ex art. 2, d.lgs. n. 74/2000.

Il delitto di infedele dichiarazione aveva ed ha natura residuale rispetto ai delitti di cui agli articoli 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000 ed ora il comma 3 dell'articolo 3 (reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) chiarisce che «ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali».

Dalla tipicità del fatto di reato è invece *«eccettuata (... non si tiene conto...)»*, essendone stata ritagliata una porzione, la divergenza tra gli importi indicati in dichiarazione e quelli effettivamente percepiti (**elementi attivi per un importo inferiore a quello effettivo**), quando la discrasia sia frutto della **violazione della regola cronologica relativa all'esercizio di competenza o della non inerenza** ma l'elemento attivo, seppur impropriamente collocato nel tempo, sia **reale e ontologicamente esistente**, ossia riconoscibile *in rerum natura*; il che vale per gli elementi attivi perché, quanto a **quelli passivi, è sufficiente la loro esistenza per escludere la tipicità**». L'affermazione, contenuta nella citata sentenza n. 30686/2017 desta qualche perplessità, almeno quanto alla nozione di inerenza, tipicamente espressiva di un collegamento tra componenti passive (siano interessi passivi, spese, oneri o costi) ed attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi (arg. ex art. 109, comma 5, TUIR)

Questo, in conclusione, il principio di diritto affermato dalla Corte nella sentenza n. 30686/2017: «il **fatto tipico**, precisato nel **modello legale del reato di infedele dichiarazione** dei redditi (articolo 4 d.lgs. n. 74 del 2000), deve perciò **ritenersi integrato dalla presenza di elementi positivi** della condotta punibile, ossia dalla indicazione nella **dichiarazione** di ricavi per un ammontare inferiore a quello effettivo, anche con il ricorso alla

tecnica della **sottofatturazione**, o dalla indicazione di **costi inesistenti** (non più fittizi), con conseguente superamento della soglia di punibilità, e dalla **contemporanea mancanza di elementi negativi della condotta delittuosa**, in quanto rientranti anche essi (sia pure in negativo) nella dimensione della tipicità (nel senso cioè che i ricavi omessi non devono essere stati anticipati o posticipati rispetto all'**esercizio di competenza**, risolvendosi in ciò, anche alla stregua di elementi negativi del fatto di reato, l'intera condotta punibile)».

2.3.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

La **fattispecie penale ex art. 3 D.lgs. n. 74/2000**, dopo la riforma del 2015, si realizza quando, oltre all'indicazione, nella **dichiarazione dei redditi o ai fini IVA**, di **elementi attivi** inferiori a quelli effettivi o **elementi passivi fittizi**, alternativamente:

(i) sono compiute **operazioni simulate** oggettivamente o soggettivamente (non inesistenti, né documentate da fatture o documenti di analogo rilievo probatorio, non integranti abuso del diritto);

(ii) si utilizzino **documenti falsi** (sostituzione dei documenti di vendita originariamente emessi, con altri contraffatti riportanti importi inferiori di **ricavi** inseriti in contabilità; rogiti sottomanifestanti per il venditore; in caso di elementi passivi, falsificazioni non rappresentate da fatture o documenti di analogo rilievo probatorio, arg. ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000);

(iii) si impieghino **altri mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria (*condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*, diverse dalle omesse fatturazioni/annotazioni e sotto-fatturazioni/annotazioni di elementi attivi; al ricorrere di specifiche condizioni, contabilità in nero, conti bancari fittiziamente intestati, interposizione fittizia di persone e di società di comodo).

Come rimarca la Corte di Cassazione (sent. n. 8668/2016) «da un lato, viene eliminato il riferimento alla **falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie**, dall'altro, si pone accanto all'utilizzo di **altri mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolare l'accertamento il compimento di **operazioni simulate** oggettivamente o soggettivamente ovvero l'**utilizzazione di documenti falsi**».

La *Relazione illustrativa* del D.Lgs. n. 158 del 2015 conferma che si tratta di condotte alternative tra loro e, quindi, autosufficienti per l'integrazione della fattispecie. Di conseguenza, si realizza una semplificazione strutturale (da trifasica a bifasica) in cui all'indicazione nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi fittizi deve accompagnarsi una qualsiasi delle condotte ricordate. La formulazione del periodo non permette di chiarire se l'idoneità ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria sia una caratteristica esclusiva del secondo binomio o debba essere un requisito riscontrabile anche nelle operazioni simulate.

Altre novità riguardano:

a) l'ampliamento del novero dei potenziali **soggetti attivi** del reato, dal momento che lo stesso potrà essere commesso anche da un soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi seppure non vincolato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie;

b) la rilevanza oggi anche dell'indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA di **"crediti e ritenute fittizi"**;

c) l'ampliamento del novero delle **dichiarazioni rilevanti** ai fini della configurabilità del reato, a seguito della soppressione della parola "annuali" riferita alle dichiarazioni;

d) gli interventi operati sulle **soglie di punibilità**. In particolare: (i) da un lato, viene alzata - da un milione a un milione e cinquecentomila euro - la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi); (ii) dall'altro, viene introdotta una soglia specifica per i crediti e le ritenute fittizie (l'ammontare complessivo di essi, in diminuzione dell'imposta, deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro, soglia congiunta a quella relativa all'imposta evasa).

Rispetto alla nuova fattispecie di cui all'art. 3 del D.Lgs. 74/2000 rilevano le definizioni di: a) avvalimento di documenti falsi; b) operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente; c) mezzi fraudolenti (su cui *infra*, salvo anticipare che il *genus* è

rappresentato da questi ultimi, da intendere quali «condotte artificiali attive nonché quelle emmissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà» (nuovo art. 1, comma primo, lett. g-ter) del D.Lgs. n. 74 del 2000). Con la precisazione che "non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o lo sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali" (art. 3, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000)⁵⁰.

2.3.3. Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti.

In seno al **delitto di frode fiscale delineato dall'art. 2 d.lgs. n. 74/2000** la **presentazione della dichiarazione** ai fini delle imposte dirette o dell'IIVA con indicazione di **elementi passivi fittizi** assume un **ruolo centrale**.

Per consumare tale reato non è sufficiente registrare fatture o altri documenti per operazioni inesistenti nelle scritture contabili obbligatorie, ovvero detenerli a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Se tali comportamenti integrano il concetto normativo di *avalimento* della documentazione falsa, nondimeno gli stessi rilevano nella misura in cui vengano concretamente posti a corredo dell'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione. Per il disposto dell'art. 6 d.lgs. n. 74/2000, infatti, in difetto di dichiarazione, gli atti prodromici all'evasione non sono punibili⁵¹.

Nella riflessione giuridica si è posta la questione di quale debba essere la considerazione penale per le **evenienze in cui l'utilizzazione dei documenti segua la dichiarazione**, ad esempio avendo l'autore deciso di predisporre la documentazione mendace nel corso di una verifica tributaria. Se, in via teorica, non pare dubbio che il contegno sia connotato da fraudolenza non meno intensa di quella che accompagna la condotta di pregressa registrazione e detenzione in prospettiva antagonista di un controllo ipotetico, l'orientamento della giurisprudenza è che il delitto di frode fiscale abbia **natura istantanea e si consumi al momento della dichiarazione**, entro la cui presentazione deve realizzarsi la presenza di tutti gli elementi costitutivi del reato. **L'utilizzazione dei documenti falsi**, dunque, per rendere fraudolenta la dichiarazione, in sé infedele, **deve precederla e non seguirla**. Quand'anche questo può esporre a rischi di vuoti di sanzione criminale rispetto a comportamenti provvisti di ragguardevole carica offensiva sembra questa l'unica lettura compatibile con il dato letterale, salva l'integrazione della diversa fattispecie penale ex art. 11, legge n. 214/2011 (informazioni e documentazioni false). Inoltre, **se la dichiarazione è unica, unico è il reato commesso pur se i documenti utilizzati sono plurimi o abbiano diversi destinatari**⁵².

Del resto, poiché il reato si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, non rileva l'effettività dell'evasione, né dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode⁵³. Si tratta, in altre parole, di **reato di pericolo e di mera condotta**.

2.3.4. Il delitto ex art. 8 d.lgs. n. 74/2000,

⁵⁰ Rispetto a tali precisazioni la *Relazione illustrativa* del D.Lgs. n. 158 del 2015, p. 6, ha evidenziato il timore che «Una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile, quale requisito di fattispecie aggiuntivo rispetto all'utilizzo di mezzi fraudolenti, la giurisprudenza potrebbe essere indotta a ricondurre le suddette violazioni a quest'ultimo concetto: e ciò soprattutto nel caso di indicazione di corrispettivi inferiori a quelli effettivi nelle fatture (sotto fatturazione) o nelle annotazioni nelle scritture, potendosi in tal caso ipotizzare che si sia di fronte alla creazione (e al conseguente utilizzo a supporto della dichiarazione) di documenti ideologicamente falsi. In questo modo, si determinerebbe, peraltro, un effetto decisamente inopportuno, anche in rapporto alle esigenze di deflazione del settore penale tributario. Nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili, i fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione (semplicemente) infedele si trasformerebbero, per la parte, in fatti di dichiarazione fraudolenta, peraltro con soglie di punibilità notevolmente più basse».

⁵¹ Per la penale irrilevanza dei comportamenti prodromici, cfr. Cass. Pen., Sez. III, n. 52752/2014.

⁵² Cass. Pen., III, n. 626/2009.

⁵³ Cass. Pen., III, n. 16459/2017; id., n. 25808/2016.

Venendo ai **reati esterni alla dichiarazione**, ma di possibile rilevanza rispetto a quest'ultima, il **delitto ex art. 8 d.lgs. n. 74/2000 si consuma con l'emissione o il rilascio di fatture o altri documenti** per operazioni inesistenti⁵⁴. In particolare, ove unico sia il documento falso, il delitto si consuma con la sua emissione ed il suo rilascio, mentre **ove nel medesimo periodo di imposta plurimi siano gli episodi, la consumazione si verifica con l'emissione dell'ultimo di essi**⁵⁵. Onde, è da tale conclusivo momento che decorre il termine di prescrizione⁵⁶.

Il reato è di **mera condotta** (commissiva) ed **istantaneo**⁵⁷, **eventualmente abituale** in relazione a ciascun periodo di imposta, consumandosi nel momento in cui l'emittente **perde la disponibilità della fattura**, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi⁵⁸. In base all'art. 21, comma 1, ult. periodo, d.p.r. n. 633/1972 *«la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente»*. Non è sufficiente la mera predisposizione delle fatture ideologicamente false non seguita dalla consegna (o, si ritiene, dalle condotte equiparate di spedizione, trasmissione o messa a disposizione) ai soggetti che potrebbero beneficiarne⁵⁹.

Se in termini naturalistici non può escludersi l'evenienza che, formato un documento, lo stesso non sia messo a disposizione del potenziale utilizzatore (ad esempio per l'inatteso intervento di una verifica tributaria o di un controllo di polizia) e sebbene non sussista una

⁵⁴ Il reato ha natura di **pericolo astratto**, per la cui configurabilità è sufficiente il compimento dell'atto tipico (Cass. Pen., III, n. 25816/2016; Id., n. 40172/2006; Id., n. 12719/2007; Id., 44449/2015). E' stata considerata irrilevante ai fini della sussistenza della condotta l'emissione di una nota di credito per errata fatturazione intervenuta venti giorni dopo l'accertamento del reato da parte dell'Agenzia delle Entrate. Ciò non toglie che prima di quest'ultimo accertamento, possa intervenire una nota di variazione, provvista di funzione complementare nella rappresentazione della realtà del rapporto negoziale, con i mutamenti che nell'iter della sua formazione possono intervenire in conformità alla volontà delle parti. La fattispecie, infatti, mira a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale, anticipando la soglia dell'intervento punitivo rispetto al momento della dichiarazione; essa è svincolata dal conseguimento di una effettiva evasione, punendo comportamenti propedeutici connotati da potenzialità lesiva del ricordato interesse erariale. Le espressioni **“emette”** e **“rilascia”**, sostanzialmente sovrapponibili, appaiono ricollegate alla diversa tipologia di documenti fiscali che ne costituiscono l'oggetto materiale: nel caso dell'emissione, il riferimento più immediato è alle **fatture** o ai **documenti equipollenti**, secondo la nozione delineata dall'art. 21 d.p.r. n. 633/1972 e 46, d.l. n. 331/1993, convertito con modificazioni, dalla legge n. 427/1993; nell'evenienza del rilascio, l'oggetto materiale è inteso come riferito alle **ricevute fiscali** (art. 8, legge n. 249/1976) ed agli **scontrini fiscali** (art. 1, legge n. 18/1983). Il riferimento in ogni caso è inteso solo ai **documenti idonei a supportare l'esposizione fittizia di elementi passivi e che, avendo valore anche in ambito tributario, consentano di variare l'imponibile e di perpetrare una evasione dell'imposta a fronte di una operazione inesistente, ossia non realmente accaduta**. Del resto, in base all'articolo 1, lettera a, d.lgs. n. 74/2000 *«ai fini del presente decreto legislativo: a) 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»*. La Corte di Cassazione (Cass. Pen., III, n. 50628/2014) ha espressamente richiamato l'**art. 21 d.p.r. n. 633/72**, il quale svolge una minuziosa descrizione delle caratteristiche e dei contenuti che le fatture debbono avere per acquisire la funzione di titolo di credito nei confronti dello Stato per la detrazione dell'IVA pagata al fornitore, ma anche titolo di debito nel caso di operazioni inesistenti ex art. 21, comma 7, d.p.r. n. 633/72. A tal documento il legislatore attribuisce un **sorta di fede privilegiata** (considerato gli obblighi di annotazione e registrazione nonché il rilievo probatorio congiunto in ambito IVA ed imposte sui redditi). Muovendo da tali premesse, la Corte regolatrice ha **escluso che un fattura priva dei requisiti ex art. 21 comma 2, d.p.r. n. 633/72 possa qualificarsi come fattura o documento equipollente ai fini del delitto ex art. 8 d.lgs. n. 74/2000**; tale condizione del documento (come nel caso del rilascio di un bollettario in bianco completo di partita IVA e timbro con ragione sociale dell'impresa) giustifica piuttosto l'accertamento induttivo per gravi irregolarità da parte dell'amministrazione finanziaria (Cass. Civ., V, 5748/2010) e rende il documento inidoneo a costituire titolo per la deduzione del costo (Cass. Civ., V, n. 21446/2014). Nulla esclude, per vero, che la consegna di un documento mancante dei requisiti ex art. 21, comma 2, d.p.r. n. 633/72 sia idoneo a configurare un **contributo rilevante nella diversa fattispecie ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000 realizzata dal consegnatario** completando il documento incompleto ed avvalendosi per la propria dichiarazione tributaria. E' stato inoltre ritenuto integrare il reato di emissione la consegna di fatture emesse utilizzando una partita IVA di cui sia già stata comunicata la cessazione, in quanto la eventuale irregolarità, sul piano formale della fattura non esclude il fatto materiale della sua emissione e del suo utilizzo allo scopo di evadere l'imposta (Cass. Civ., III, n. 25033/2016).

⁵⁵ Cass. Pen., III, n. 6264/2010; id., 20787/2002; Id., 25816/2016.

⁵⁶ Cass. Pen., III, n. 10558/2013; id., n. 31268/2017.

⁵⁷ Si ritiene superato il diverso orientamento che assumeva la natura permanente del reato ex art. 4, lett. d) d.l. n. 429/1982, sul presupposto dell'obbligo di conservazione in contabilità del documento mendace (cfr. Cass. Pen., SS.UU., 3.2.1995, in Boll.trib., 1995, 632).

⁵⁸ Cass. Pen., III, n. 25816/2016; Id., n. 26395/2004.

⁵⁹ Cass. Pen., III, n. 50628/2014.

divieto normativo assimilabile a quello previsto dall'articolo 6 d.lgs. n. 74/2000, deve riconoscersi che è la natura stessa del reato in esame (di pericolo astratto) a **precludere** la possibilità che lo stesso possa configurarsi a titolo di **tentativo**; in linea, occorre aggiungere, con l'ispirazione fondamentale della riforma del 2000 di deciso abbandono del reato prodromico.

www.osservatorio-oci.org

3. Le principali questioni oggetto di controversie interpretative in materia di reati di frode fiscale dichiarativa.

Il criterio espositivo cui ci si atterrà è quello di limitare la trattazione alle questioni oggetto di diversificate opinioni interpretative che incidono in termini più significativi sulla portata repressiva delle figure di delitto attualmente delineate in seno al d.lgs. n. 74/2000 per contrastare le forme più allarmanti di evasione fiscale. Senza aspirazioni di completezza sistematica, si svolgerà l'esame delle tematiche rispetto alle quali i dissidi interpretativi incidono maggiormente sulle potenzialità punitive delle fattispecie di frode tributaria a fronte di fenomeni evasivi in continua e rapida evoluzione.

3.1. Il delitto previsto dall'art. 2 d.lgs. n. 74/2000.

3.1.1. La nozione di operazione oggettivamente inesistente: in particolare, l'inesistenza giuridica.

Si tratta di una delle questioni più vive nell'esegesi della fattispecie. Non casualmente, del resto, la prima disposizione del d.lgs. n. 74/2000 (articolo 1, lettera a) avverte l'esigenza di chiarire 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**».

Dalla previsione in discorso, con l'avallo della giurisprudenza di legittimità⁶⁰, si traggono elementi per ritenere che l'inesistenza dell'operazione identifichi con certezza, le seguenti **situazioni**:

(i) l'**inesistenza oggettiva**, assoluta o parziale, a seconda che l'operazione non sia mai stata realizzata o lo sia stata solo per quantità inferiori rispetto alle indicazioni contenute nella fattura o nel documento equipollente;

(ii) la **sovrafatturazione qualitativa**, nel caso di operazione per la quale il corrispettivo (nel caso di cessione di beni) o il compenso (per la prestazione di servizi) indicato nella fattura o nel documento equipollente sia stato maggiore di quello reale, con maggiorazione dell'elemento passivo indicato nella dichiarazione rispetto a quello reale o dell'IVA calcolata proporzionalmente sull'imponibile.

(iii) l'**inesistenza soggettiva**: i documenti ideologicamente falsi riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Controversa resta la riconducibilità a tale categoria dell'**inesistenza giuridica** quale forma di simulazione **relativa**, situazione che si realizza allorché il negozio giuridico che appare e che è documentato è diverso da quello realmente intercorso, "taciuto" nel documento. Tale risultato può essere l'effetto di un'operazione di riqualificazione giuridica da parte dei soggetti preposti all'accertamento e questa costituisce una delle preoccupazioni al fondo più

⁶⁰ Cass. Sez. 3, Sentenza n. 45056 del 07/10/2010 Ud. (dep. 23/12/2010) Rv. 248766: «Integra la fattispecie criminosa di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti la condotta di indicazione in fattura di un importo, per beni o servizi, maggiorato rispetto a quello effettivamente corrisposto. In motivazione la Corte ha ritenuto irrilevante, ai fini della integrazione del reato, l'eventuale successiva restituzione di parte dell'importo corrisposto da soggetto terzo rispetto all'operazione>>»; Cass., Sez. 3, Sentenza n. 28352 del 21/05/2013 Ud. (dep. 01/07/2013) Rv. 256675: «il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74 del 2000) sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), sia in quella di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) sia, infine, nel caso di sovrafatturazione "qualitativa" (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto **oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale**. (Fattispecie relativa ad utilizzazione di fatture relative al trasporto di rifiuti per un quantitativo superiore a quello effettivo)>>».

consistenti delle critiche addotte verso la configurabilità di tale forma di inesistenza in seno alla figura penale in esame.

Per alcuni pronunce, ogni divergenza tra la realtà fattuale e quanto risulta dai documenti fiscali integra le fattispecie di ex artt. 2 ed 8 d.lgs. 74/2000. Ne consegue, che un'operazione descritta in fattura con una qualificazione giuridica diversa da quella realmente posta in essere, genera comunque la falsità del documento fiscale. In altre parole, l'operazione descritta nel documento non si sarebbe mai realizzata, esistendo diversa operazione non rappresentata formalmente. Si tratta di una forma di **simulazione relativa**, per la quale nella fattura risulta descritto un negozio che, in quanto diverso rispetto a quello dissimulato e realmente voluto tra le parti per la disciplinare i reciproci rapporti, consente un alleggerimento del peso fiscale.

Un parte della dottrina, per contro, ha valorizzato l'espresso richiamo contenuto nell'articolo 1, lett. a), d.lgs. 74/2000 alla necessità che la fattura o gli altri documenti siano emessi a fronte di operazioni **"non realmente effettuate"**, onde, l'inesistenza rilevante ai fini penali sarebbe solo quella materiale (assenza *in rerum natura*), non quella giuridica né le ipotesi di simulazione relativa, sussistendo un rapporto economico reale ed effettivo, i cui estremi sarebbero riprodotti in fattura o negli altri documenti fiscali. In altri termini, nonostante una causa inveritiera, sarebbe reale (perché avvenuto *in rerum natura*) il passaggio di denaro tra gli interessati. In questo modo verrebbe limitato il numero di situazioni attratte nella fattispecie penalmente rilevante.

In passato la Cassazione ha affermato tale riconducibilità in un caso di **finanziamento dissimulato da acconti su forniture**⁶¹ nonché di **intermediazione di manodopera dissimulata da prestazione di attività lavorativa di tipo artigianale**⁶².

Trib. di Torino, 15 febbraio 2010, che ha ritenuto configurabile il reato ex art. 2, laddove il contribuente, pur riportando in contabilità costi reali riferiti alle **retribuzioni effettivamente corrisposte agli operai pagati in nero, aveva indicato nella fattura fittizie casuali**. Nello stesso senso, la giurisprudenza sviluppata nella vigenza della legge n. 516/1982: Trib. di Udine, 17 ottobre 1990; Trib. di Genova, 25 maggio 1994; Trib. di Tortona, 13 maggio 1988.

Non mancavano nella giurisprudenza di merito voci contrarie (G.U.P. Trib. Modica, 24 settembre 2002; Trib. di Trento, 13 giugno 2007, secondo cui «i casi di inesistenza meramente giuridica delle operazioni (che coinvolge il

⁶¹ Cass., Sez. 3, n. 13975/2008. Analogamente, Cass., 7 ottobre 2010, n. 45056; Cass., 8 luglio 2010, n. 26138; Cass., 21 gennaio 2004, n. 5804; Cass., 10 ottobre 2002, n. 38199. Anche coloro che non ammettono la rilevanza penale ai fini in esame dell'inesistenza giuridica, convengono che laddove la fornitura dei beni non si configuri materialmente l'operazione integra un'ipotesi classica di inesistenza oggettiva (le future forniture, vale a dire le controprestazioni delle corresponsioni di somme di denaro, non sono mai state concordare né individuate). Come accennato, la **giurisprudenza di legittimità è attestata su posizione rigorose** (Cass., 15 gennaio 2008, n. 1996, cit., secondo cui il reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000, « sanziona ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale tenuto conto della pericolosità - in ordine alla tutela dell'interesse fiscale - insita nell'utilizzazione di documenti e fatture falsi (...); Cass., 6 marzo 2008, n. 13975, per la quale nella locuzione operazioni non realmente effettuate ai sensi dell'art. 1, d.lgs. n. 74/2000 sono ricomprese, in quanto comunque inesistenti, anche le operazioni aventi qualificazione giuridica diversa: « il **finanziamento** è cosa ben diversa dall'**acconto su future forniture**, in quanto esso prescinde del tutto da queste e quindi non è correlato da alcuna controprestazione; le due operazioni hanno in comune soltanto la movimentazione di fondi, ma tutto il resto è differente: il regime fiscale (le operazioni di finanziamento sono esenti da Iva, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ex art. 10, n. 1), quello contabile, quello civilistico (avendo tutt'altra natura e oggetto il contenuto dell'accordo)».

⁶² Cass., III, n. 38754/2012. Cfr anche Sez. 3, Sentenza n. 24540 del 20/03/2013 Cc., dep. 05/06/2013 Rv. 256424 ha esaminato la questione di diritto se l'intermediazione e interposizione nelle prestazioni di lavoro assorba e faccia venir meno il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, per mancanza di fittizietà degli elementi passivi che sarebbero rappresentati in tal caso dai compensi corrisposti ai lavoratori utilizzati. Al quesito la Suprema Corte ha offerto risposta negativa: «Le condotte previste e sanzionate nel D.Lgs. n. 274 del 2000, non hanno altra diretta finalità che l'evasione o l'elusione della obbligazione tributaria (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3257 del 15/12/2006 Cc. dep. 30/01/2007 Rv. 236037; Sez. U, Sentenza n. 27 del 25/10/2000 Ud. dep. 07/11/2000 Rv. 217032). La normativa in questione tende a tutelare erariale all'integrale riscossione delle imposte (cfr. tra le tante, cfr. Cass. Sez. 3, Sentenza n. 27392 del 27/04/2012 Cc. dep. 11/07/2012 Rv. 253055 in motivazione). Nel reato di intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro invece l'interesse protetto dal legislatore è tutt'altro: esso è rappresentato dal rapporto di lavoro e il bene tutelato va individuato non già nella fonte del rapporto ma nello stesso rapporto di lavoro che il legislatore ha inteso sottrarre nel suo complesso ad ingerenze di terzi (Sez. 3, Sentenza n. 25726 del 24/02/2004 Ud. dep. 09/06/2004 Rv. 228957). Nel caso di specie, dalla sentenza impugnata risulta che le prestazioni indicate nelle fatture si riferivano formalmente a prestazioni relative all'oggetto sociale della società emittente (...), e si ritiene verosimile che quelle somme indicate in fattura siano state effettivamente pagate a titolo di compenso per i lavoratori messi a disposizione da parte della società emittente. In tale ipotesi, però, i costi sostenuti per effetto di una condotta illecita rappresentata dall'intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro vengono utilizzati di fatto al fine di abbattere l'imponibile». Non può escludersi la fittizietà dell'elemento passivo sulla base di una mera condotta illecita; in ogni caso, le operazioni riportate nelle fatture in realtà sarebbero in ogni caso "soggettivamente" inesistenti, perché al più potrebbero riferirsi a prestazioni lavorative svolte direttamente dai singoli lavoratori, i quali hanno il diritto di chiedere al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo come prevede il D.Lgs. n. 276 del 2003, art. 27, stante l'invalidità dell'originario rapporto di somministrazione.

più ampio spettro di tutte le problematiche tributarie di tipo esclusivamente giuridico-valutativo delle operazioni compiute) rimangono estranei alla sanzione penale») che escludevano la sussistenza dei reati ex artt. 2 e 8, d.lgs. 74/2000, in caso di contestata inesatta qualificazione giuridica dell'operazione.

La riforma del 2015 non spende parole esplicite sulla riconducibilità o meno alla nozione di "operazioni inesistenti" dell'**inesistenza giuridica** sostenuta da **finalità evasive**, ovvero della **divergenza tra la condotta commerciale e l'espressione documentale**.

La Cassazione si è fatta carico di affrontare la questione. Con pronuncia resa nel 2016 (Cass. Sez. 6, *Sentenza n. 52321 del 13/10/2016 Ud.*, dep. 09/12/2016, Rv. 268521), relativa al reato di emissione di fatture inesistenti al fine di eludere le imposte dirette e l'IVA, è stato stabilito che lo stesso è integrato nel caso di emissione di fatture aventi ad oggetto la prestazione di **servizi di consulenza**, al fine di "coprire" l'erogazione di **somme di denaro in esecuzione di un accordo corruttivo**, essendo tali operazioni riconducibili alla categoria delle "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" prevista dall'art. 1, comma primo, lett. a), D.Lgs. n. 74 del 2000. Il principio è stato fissato, occorre rilevarlo, **«almeno quando l'operazione dissimulata è sottoposta ad un trattamento fiscale diverso da quello riservato all'operazione formalmente documentata»**.

Il caso.

L'indagato era stato condannato per corruzione per atti contrari ai doveri di ufficio commesso in concorso con altri, per avere, quale componente del collegio sindacale, messo a disposizione il proprio studio per gli incontri diretti a decidere il pagamento dei compensi illeciti ai pubblici ufficiali ed aver predisposto la falsa documentazione contabile e contrattuale funzionale a creare la provvista per il pagamento delle dazioni corruttive, erogate in più rate. Secondo la sentenza di merito, l'accordo illecito aveva ad oggetto l'adozione di una pluralità di atti contrari ai doveri di ufficio da parte di due assessori, di un capogruppo consiliare, del comandante della Polizia municipale e del responsabile dell'Ufficio edilizia privata del Comune, a vantaggio di un imprenditore privato, in particolare al fine di consentire a questi di realizzare un "Parco Commerciale" costituito da una grande struttura di vendita; l'operazione corruttiva era stata realizzata anche con il concorso, tra gli altri, di persona che aveva contribuito svolgendo l'attività di mediazione tra i pubblici ufficiali corrotti ed l'imprenditore privato, concorrendo con la società a creare la provvista necessaria alle dazioni ed a predisporre la falsa documentazione necessaria per occultare queste ultime. L'imprenditore privato, inoltre, era stato condannato per il reato di emissione di fatture oggettivamente inesistenti al fine di eludere le imposte dirette e l'IVA, oltre che di occultare le dazioni corruttive precedentemente descritte, in concorso con l'amministratrice della società che aveva emesso i falsi documenti fiscali per un importo complessivamente pari ad oltre 280.000 euro più I.V.A..

La diversa prospettazione della difesa.

Il ricorrente lamentava la violazione dell'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, in riferimento alla affermazione della colpevolezza dell'imputato per il reato di concorso nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti. In particolare, deduceva che: — le fatture emesse dalla s.r.l. erano tutte relative a pagamenti effettivamente avvenuti e mai restituiti, e, quindi, attenevano ad operazioni esistenti; — le fatture indicavano quale oggetto *«consulenza commerciale, tecnica e legale per iniziativa immobiliare Vs. proprietà»*, né poteva negarsi che la s.r.l. avesse curato, per conto dell'imprenditore privato, la pratica relativa al Piano di Governo del Territorio ed i necessari rapporti con gli amministratori. Inoltre, il contratto in esecuzione del quale erano state emesse le fatture rispecchiava l'attività complessiva svolta (la reale effettuazione di prestazioni di consulenza per iniziative immobiliari del gruppo privato, così come indicato nelle fatture) e l'attività illecita non solo non era inesistente, ma si era manifestata proprio nei rapporti con il Comune.

In linea generale, doveva escludersi che il reato tributario fosse configurabile solo perché l'attività effettivamente svolta non era stata correttamente qualificata; d'altro canto, l'annotazione in contabilità delle fatture da parte della società facente capo all'imprenditore privato non aveva determinato a questa alcun vantaggio fiscale, posto che i costi erano stati effettivamente sostenuti e che il reato fiscale non può derivare da una non corretta qualificazione del costo effettivamente sopportato.

La decisione della Corte di Cassazione

La Suprema Corte ha rigettato la prospettazione difensiva, affermando la configurabilità del concorso del commercialista—sindaco nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, con riferimento ai documenti rilasciati dalla società della "mediatrice" con i soggetti pubblici corrotti, ricevuti da altra società del gruppo privato. Il commercialista—sindaco era responsabile del delitto in questione in quanto: — era nella piena consapevolezza della falsa rappresentazione contenuta nelle fatture in questione, essendo anzi l'ideatore del meccanismo finanziario e contabile elaborato per «coprire» la tangente; — le operazioni documentate erano inesistenti, perché l'inesistenza deve riferirsi *«a quella operazione, siccome indicata»*; — sussisteva il fine di evadere le imposte, sia

pur concorrente con quello di occultare il pagamento della "tangente", perché i documenti emessi erano tali da **rappresentare un costo deducibile** e quindi concretamente utili a far evadere il fisco da parte della società utilizzatrice.

Ha rammentato la Corte di Cassazione: *«nella giurisprudenza di legittimità, è stato espressamente affermato il principio secondo cui, tra le «operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte» di cui all'art. 1, comma primo, lett. a), d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, qualificate come «inesistenti» ai fini della configurabilità dei reati di cui agli artt. 2 ed 8 del citato decreto, devono intendersi anche quelle "giuridicamente" inesistenti, ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa (così Sez. 3, n. 13975 del 06/03/2008, Carcano, Rv. 239910, che ha annullato una sentenza di merito la quale aveva escluso la natura di operazioni inesistenti in relazione ad alcune operazioni di finanziamento dissimulato mediante l'emissione di fatture recanti come oggetto quello concernente acconti su forniture). Il principio indicato deve essere condiviso, almeno quando l'operazione dissimulata è sottoposta ad un trattamento fiscale diverso da quello riservato all'operazione formalmente documentata».*

Questo il percorso motivazionale della Suprema Corte:

— l'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, prevede 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»; la disposizione citata qualifica "fatture [...] per operazioni inesistenti" anche quelle concernenti «operazioni [...] che indicano [...] l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale».* Nota la Suprema Corte: *«Ora, quando si fatturano come prestazioni di servizi per consulenze quelle che sono, invece, ricezioni di somme illecitamente corrisposte nell'adempimento di un accordo corruttivo si indica un'imposta sul valore aggiunto superiore a quella reale: quest'ultima, se è dovuta per le attività di consulenza, non è certamente prevista per le dazioni corruttive, e, in ogni caso, se pagata, non può essere certamente computata in compensazione ("scaricata") dal soggetto ricevente la fattura nei suoi rapporti con il Fisco»;*

— l'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000, inoltre, prende in considerazione le fatture per il loro **«rilievo probatorio»**; a tal proposito, assume significato decisivo l'art. 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, rubricato *«fatturazione delle operazioni»*: lo stesso, in particolare, prevede, al comma 2, che le fatture debbano specificamente indicare: *«[...] g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione; h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2; i) [...] I) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro; [...]»*; stabilisce, poi, al comma 3, che *«Se l'operazione o le operazioni cui si riferisce la fattura comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con aliquote diverse, gli elementi e i dati di cui al comma 2, lettere g), h) ed I), sono indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile. [...]»* (si è riportato il testo dell'art. 21 vigente dalla data dell'1 gennaio 2013 al 31 dicembre 2016, per effetto dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, ma non risulta sostanzialmente diverso il contenuto della disposizione vigente nel corso del 2012, in forza di quanto stabilito dall'art. 1 del d.lgs. 11 febbraio 2010)». Osserva la Cassazione: *«E' allora evidente che una fattura emessa al fine di "coprire" l'erogazione di un importo effettuato per una causale completamente diversa da quella indicata, è mendace, e quindi tradisce la sua funzione probatoria, con riferimento a plurimi elementi che, per legge, debbono essere oggetto di specifica attestazione»;*

— il mendacio appena indicato, poi, è **relevante anche ai fini delle imposte dirette** quando i costi coperti dal documento fittizio non sono riconosciuti dall'ordinamento, con riferimento alla causale effettiva, ai fini della determinazione dell'imponibile: l'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 sanziona penalmente l'emissione di fatture per operazioni inesistenti non solo se questa attività sia commessa al fine di consentire l'evasione delle imposte sul valore aggiunto, ma pure se la stessa sia indirizzata a determinare l'evasione delle imposte sui redditi; la non riconoscibilità dei costi connessi a delitti dolosi in tema di imposte dirette, poi, discende dal comma 4-bis dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, il quale - per effetto dell'art. 8 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 - prevedeva, al tempo delle condotte in contestazione, che: *«Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. [...]»*. Né può dubitarsi circa la classificazione delle **erogazioni di denaro a titolo di**

dazioni corruttive come costi o spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo;

— qualora poi sia accertata l'emissione di fatture aventi ad oggetto costi in realtà non deducibili, ovvero recanti una imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, e risulti inoltre la piena consapevolezza dell'indebito vantaggio fiscale derivante dall'utilizzo di tali fatture, deve ritenersi integrato anche l'*elemento psicologico*. Invero, la disposizione incriminatrice di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 non richiede che il fine di evasione delle imposte costituisca un fine esclusivo; di conseguenza, lo stesso può essere benissimo concorrente con altre finalità⁶³.

3.1.2. Elementi passivi fittizi per costi non congrui o non inerenti

Prossime alla tematica dell'inesistenza giuridica possono dirsi quelle della **non inerenza** dei costi e della **non congruità economica** delle operazioni.

In dottrina prevale l'orientamento che esclude la possibilità di considerare tali tipi di costi fittizi ai fini del delitto dell'articolo 2 d.lgs. n. 74/2000. In ogni caso, si rimarca, si tratterebbe di costi effettivamente sostenuti per prestazioni realmente effettuate mentre la soluzione alternativa introdurrebbe spazi a favore di un pervasivo e problematico sindacato del giudice penale sul merito delle operazioni economiche.

La Corte di Cassazione⁶⁴ ha affermato che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), sia nell'ipotesi di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) sia, infine, nell'ipotesi di sovrapproduzione "qualitativa" (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale. Inoltre, la Corte regolatrice ha **escluso** che il reato sia **configurabile nell'ipotesi di "non congruità" dell'operazione realmente effettuata e pagata**.

La pronuncia ha l'indubbio pregio di porre in rilievo la necessità di distinguere i casi di sovrapproduzione qualitativa da quelli di incongrue operazioni realmente pagate per tali. In concreto, peraltro, la differenza può non essere scorta con facilità.

Ha osservato nell'occasione la Corte regolatrice: «alla stregua di tali specificazioni definitorie, il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 sussiste certamente, dunque, in ipotesi sia di inesistenza oggettiva assoluta dell'operazione (che nella realtà non è stata mai posta in essere) sia di inesistenza oggettiva relativa (allorché, cioè, l'operazione vi è stata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura). Restano attuali, in tal senso, le considerazioni svolte da questa 3^a Sezione nella sentenza 28.2.1997, n. 1969, ric. Basile, nella vigenza della L. n. 516 del 1982, art. 4, lett. d), ma con riferimento ad una nozione di inesistenza simile a quella oggi vigente. Secondo la citata pronuncia Basile, il precetto normativo da essa esaminato contemplava pure la c.d. "sovrapproduzione qualitativa", attestante la cessione di beni o la prestazione di servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti, essendo rivolta a colpire ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e l'espressione documentale contabile di essa. Nel sistema introdotto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, parte della dottrina ha individuato, però, una novità, rappresentata dall'espresso richiamo legislativo (art. 1, lett. a) alla necessità che la fattura o gli altri documenti siano stati emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate: l'utilizzazione dell'avverbio "**realmente**" andrebbe interpretata nel senso di ritenere privilegiato un concetto di **inesistenza materiale** dell'operazione e questa, perciò, dovrebbe mancare "in rerum natura". Da ciò deriverebbe l'impossibilità di qualificare come operazioni inesistenti

⁶³ Nella vicenda in esame, si è già evidenziato come la sentenza impugnata, con motivazione immune da vizi, abbia riferito al commercialista—sindaco la funzione di consapevole "architetto" delle operazioni finanziarie e contabili che servirono a formare la provvista necessaria per occultare tutte le dazioni corruttive. Si può rammentare, inoltre, come gli importi indicati nel capo di imputazione, pari a 280.000 euro più I.V.A., e riferiti alle fatture emesse dalla s.r.l. e ricevute dalla società dell'imprenditore privato, siano esattamente corrispondenti a quelli indicati dalla mediatrice allorché aveva ricordato la presenza di «più bocche da sfamare», e fatto cenno ai "preventivi" di spesa del business planning, dice: «280 di contratto che in realtà 50 sono andati a me per i professionisti e tutto l'iter fatto e 230 sono andati ai signori». Non sussisteva, poi, alcun elemento idoneo ad ipotizzare che commercialista, sindaco di numerose società, non fosse pienamente consapevole dei vantaggi fiscali derivabili per la società dalla utilizzazione delle fatture emesse per un importo complessivamente pari a 280.000 euro, oltre I.V.A., e recanti la falsa causale della prestazione di «consulenza commerciale, tecnica e legale per iniziativa immobiliare Vs. proprietà», sotto il profilo tanto delle imposte sui redditi, quanto di quelle sul valore aggiunto.

⁶⁴ Cass. Sez. 3, Sentenza n. 1996 del 25/10/2007 Ud., dep. 15/01/2008, Rv. 238547.

quelle che si connettono, ad esempio, al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa), essendo comunque sussistente un rapporto economico reale ed effettivo. In questi casi si è sostenuto che potrebbe integrarsi la falsa rappresentazione contabile prevista per il delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 la cui configurazione richiede però il superamento di specifiche soglie quantitative di punibilità. Il Collegio non condivide l'orientamento dianzi illustrato, ritenendo di dovere riaffermare il principio secondo il quale oggetto della sanzione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura. **Diversa è l'ipotesi in cui si contesti la congruità dell'operazione che è stata realmente effettuata e pagata, che - a giudizio del Collegio - resta al di fuori delle previsioni dell'art. 2».**

Il tema della rilevanza della **non inerenza** con riferimento al delitto ex art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 non può ritenersi affatto superato. Lo testimonia l'approfondimento ricevuto dal significato penale della regola dell'art. 14, comma 4-bis, L. n. 537 del 1993, afferente i casi di indeducibilità dei **costi da reato** per operazioni soggettivamente inesistenti. Anche in tale evenienza i giudici di legittimità hanno dimostrato favore verso una **nozione estensiva di fittizietà** degli elementi passivi, che vi riconduce l'indeducibilità, per non inerenza, degli elementi passivi attestati dal documento fiscale. D'altronde (in tal senso cfr. Cass., Sez. 3, 39541/2017) anche la riforma dell'art. 4 d.lgs. 74 del 2000, tramite l'introduzione del comma 1-bis che espressamente stabilisce che non sia tra l'altro tenuto conto, ai fini dell'applicazione delle disposizioni incriminatrici del comma 1, della cd. non inerenza, non tocca le ipotesi di dichiarazione fraudolenta (*"fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3"*) .

Prima della riforma del 2012 la versione del comma 4—bis era la seguente: «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese **ricongducibili** a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti». Dopo la riforma, la disposizione così recita: «Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio **direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo** per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p., ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p.. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi»⁶⁵. Come ricordava la Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 39541/2017) «traendo spunto dalle stesse Schede di lettura predisposte dalla Camera dei deputati, tali norme novellano la disciplina del trattamento fiscale dei "costi da reato", ovvero i proventi derivanti da attività illecite. In particolare, l'indeducibilità di detti proventi è limitata ai soli costi e alle spese sostenute per acquisto di beni o per prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, escludendo dalle ordinarie modalità di accertamento le componenti reddituali positive riferibili a operazioni commerciali inesistenti».

La novità del 2012 era stata letta, inizialmente, quale volta a circoscrivere l'indeducibilità solo ai componenti negativi impiegati direttamente per condotte delittuose non colpose. Successivamente, si è ritenuto invalicabile l'indeducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi afferenti operazioni soggettivamente inesistenti per contrasto con i principi di effettività, inerenza e competenza. L'approdo stabile della Cassazione penale è ormai quello di assumere che i costi **"ricongducibili" alla condotta criminosa, quand'anche non direttamente usati per la loro consumazione, rilevino ai fini della fattispecie penale dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 in quanto contrastino con i principi di inerenza, essendo**

⁶⁵ A norma dell'art. 8, comma 3, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 "Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi; resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive».

espressione di una destinazione extra imprenditoriale. Tale difetto di inerenza, in definitiva, per non attinenza rispetto al conseguimento del reddito imponibile renderebbe tali costi fiscalmente indeducibili e attribuirebbe loro il connotato fittizio proprio della fattispecie penale in esame.

Elaborazione della giurisprudenza civile di legittimità

In ambito tributario, occorre aver presente, in proposito, che la **prova dell'inesistenza** può essere conseguita anche in virtù di **presunzioni semplici, purché** dotate del requisito di **gravità, precisione e concordanza**.

Ai fini dell'IVA, come di recente confermato dalla Corte regolatrice⁶⁶, *«l'Amministrazione finanziaria, che contesti al contribuente l'indebita detrazione relativamente ad operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, ma non anche quello di dimostrare la mala fede del contribuente, atteso che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede di quest'ultimo, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo»*.

D'altro canto, ove ad essere contestata sia la cd. **"frode carosello"** l'Amministrazione finanziaria deve provare, anche a **mezzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti**, gli **elementi di fatto** attinenti al cedente (la sua natura di *"cartiera"*, *l'inesistenza di una struttura autonoma operativa*, *il mancato pagamento dell'I.V.A.*) e la **connivenza da parte del cessionario**, indicando gli elementi oggettivi che, tenuto conto delle concrete circostanze, avrebbero dovuto *indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni*⁶⁷, mentre **spetta al contribuente, che ha portato in detrazione l'I.V.A., la prova contraria di aver concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità**, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, di **abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni, non essendo a tal fine sufficiente la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti**⁶⁸.

Orbene tali principi vanno coordinati con la **giurisprudenza comunitaria** formatasi sulla nozione di **"buona fede" del soggetto passivo** - da intendersi quale ignoranza incolpevole in ordine agli accordi fraudolenti volti alla evasione d'IVA intercorsi tra il soggetto cedente/commissionario che ha emesso la fattura ed i soggetti intervenuti nelle operazioni precedenti o successive- **sulla quale è imperniato il principio fondamentale del sistema comune dell'IVA che riconosce il diritto alla detrazione IVA a tutti quei soggetti passivi che effettuino operazioni di cessione di beni e di prestazioni di servizi nell'esercizio di una attività economica**⁶⁹ e che si sostanzia nella statuizione del Giudice comunitario secondo cui **"gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte della frode.., devono poter fare affidamento sulla liceità di tali**

⁶⁶ Cass. Pen., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18118 del 14/09/2016, Rv. 641109 - 01.

⁶⁷ Come ricorda in motivazione la Corte regolatrice, il connotato distintivo delle "frodi carosello" si identifica nel fatto che la merce acquistata dal contribuente che esercita il diritto alla detrazione IVA proviene in realtà da soggetto diverso da quello interposto o cd. "fantasma" che ha emesso la fattura incassando l'IVA ed omettendo poi di versarla all'Erario. In tale evenienza, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'Amministrazione finanziaria deve anzitutto fornire la **prova della interposizione fittizia della società "cartiera o fantasma" nella operazione commerciale effettivamente posta in essere dal cessionario/committente** con un diverso soggetto -cedente/prestatore - che non figura nella fatturazione; a tal fine *«è tenuta a dimostrare, in primo luogo, gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente, però, con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente»* (C., V 10414 del 12/05/2011; id. V sez. n. 23560 del 20/12/2012); raggiunta tale dimostrazione spetta al contribuente (cessionario/committente) che ha portato in detrazione l'IVA fornire la prova contraria che l'apparente cedente/prestatore non è un mero soggetto (fittiziamente) interposto e che la operazione è stata **"realmente"** conclusa con esso, non essendo tuttavia sufficiente a tale scopo la regolarità della documentazione contabile esibita e la mera dimostrazione che la merce sia stata effettivamente consegnata o che sia stato effettivamente versato il corrispettivo, **"trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, e la seconda perché relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode"** (cfr. C., V sez. 24.7.2009 n. 17377; id. 20.1.2010 n. 867; id. 11.3.2010 n. 5912; id. V sez. n. 12802 del 10/06/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 20059 del 24/09/2014; id. Sez. 5, Sentenza n. 428 del 14/01/2015; id., sez. 3.12.2001 n. 15228, id. 6.2.2003 n. 1779, id. 23.12.2005 n. 28695, id. 23.3.2007 n. 7146).

⁶⁸ Cass., Sez. 5, Sent. n. 17818 del 09/09/2016, Rv. 640767 - 01.

⁶⁹ cfr. da ultimo Corte giustizia 6.9.2012 causa C-324/11, Gabor Toth, punti 23-28; id. 21.6.2012 cause riunite C-80111 e C-142/11, Mahagebenkft, e David.

operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte" ⁽⁷⁰⁾. Come chiaramente è stato precisato dal Giudice di Lussemburgo, spetta alla Amministrazione finanziaria che contesti la inesistenza - anche soggettiva- delle operazioni fatturate, dimostrare (anche in via presuntiva) che il soggetto passivo "sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad una operazione che si iscriveva in una frode IVA", tanto potendo fare, sia dando la prova che tale soggetto era direttamente coinvolto nel fatto illecito (rimanendo in tal caso escluso il diritto alla detrazione, in base al principio di diritto comunitario secondo cui "gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente" dei diritti loro riconosciuti dall'ordinamento comunitario: Corte giustizia 6.7.2006, *Kittel e Recolta*, cit. punto 53 e 54), sia fornendo anche la prova indiretta della consapevolezza della frode, mediante indicazione di quegli elementi oggettivi che, avuto riguardo alle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore "eiusdem generis ac professionis" a sospettare della irregolarità della operazione (dovendo in tal caso considerarsi il soggetto passivo che "sapeva o avrebbe dovuto sapere" come "partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni": id. 6.7.2006, *Kittel e Recolta*, punto 56 e 57. Cfr. Corte cass. V sez. 20.12.2012 n. 23560 che, dando atto dei principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria, ha affermato, con riferimento alla ipotesi di indebita detrazione IVA relativa a fatture emesse per operazioni "soggettivamente" inesistenti, che spetta alla Amministrazione finanziaria fornire la prova, anche indiziaria, che il contribuente "sapesse o dovesse sapere" con l'uso della appropriata diligenza della evasione d'imposta o della frode perpetrata da altri soggetti). «In tal caso si riversa sul contribuente l'onere di provare di essersi trovato nella situazione di oggettiva in conoscibilità delle pregresse operazioni fraudolente intercorse tra il cedente ed i precedenti fornitori, ovvero, nonostante l'impiego della dovuta diligenza richiesta dalle specifiche modalità in cui si è svolta l'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione»⁷¹.

Ai fini delle imposte dirette, l'inesistenza oggettiva delle operazioni preclude la rilevanza della questione dell'applicazione del novellato art. 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537. Tale norma ammette, infatti, la deducibilità dei costi solo delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una "frode carosello"), per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (Sez. 5, Sentenza n. 26461 del 17/12/2014, Rv. 633708 - 01).

Elaborazione della giurisprudenza penale di legittimità

In tema d'incidenza dell'art. 8 del D.L. 16/2012, conv. in Legge n. 44 del 2012, che ha modificato l'art. 14, comma 4-bis, L. n. 537 del 1993 sul reato di dichiarazione dei redditi mediante uso di fatture per operazioni inesistenti è stato affermato dalla Corte di Cassazione che il testo della nuova disposizione, mediante l'espresso riferimento alla "determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" non dovrebbe lasciare dubbi circa l'applicabilità del nuovo regime, volto in sostanza a consentire, in deroga al regime ordinario, la deducibilità dei costi, alle sole imposte dirette (cfr. Cass., Sez. 3, n. 25792 del 27/02/2013, Giansante, non massimata; Id., n. 28145 del 07/03/2013, Papini e altri, non massimata sul punto; Id., n. 39541/2017) e non anche delle imposte indirette.

Sin dal 2012 i giudici di legittimità hanno affermato, ripetutamente, il principio per cui, in tema di reati tributari, tale norma «indica una regola valida per le sole procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi che non ha, invece, alcuna incidenza sulle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000»⁷². Successivamente all'entrata in vigore della riforma del 2015, la Cassazione non pare aver mutato indirizzo. Infatti, è stato rilevato che la disposizione si è limitata a stabilire una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, stabilendo che non concorrono alla

⁷⁰ Cfr. Corte Giustizia 11.5.2006, in causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*; id. sentenza 6.7.2006, cause riunite C439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling sprl*, punto 51.

⁷¹ Cass., Sez. 5, Sent. n. 17818 del 09/09/2016, Rv. 640767 - 01.

⁷² Cfr. Sez. 3, 24.4.2013 n. 41694, *Scocca*, Rv. 257354, fattispecie in cui la Corte ha escluso che l'art. 8 D.L. citato consentisse di dedurre i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio utilizzate per il compimento del reato anche in funzione di ridurre l'importo del sequestro preventivo per equivalente, disposto con riferimento al delitto di cui all'art. 2 d.lgs n. 74 del 2000; cfr. anche Sez. 3, 4.4.2012 n. 40559, *Agenzia delle Entrate* e altri; più di recente Sez. 3, 17.10.2013 n. 47471, *Tormenti*, Rv. 258377, in cui la Corte ha precisato che la disposizione di cui all'art. 14, comma 4 bis della L. n. 537 del 1993, come modificato dal menzionato art. 8 del D.L. 16/12 non ha depenalizzato la condotta di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti in quanto essa, nel prevedere l'ineducibilità dei soli componenti negativi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, si limita a stabilire una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non implica la deducibilità di costi e spese esposti in fatture riferite a soggetti diversi da quelli effettivi.

formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione, norma che non ha alcun riflesso sulle disposizioni penali relative all'incriminazione di condotte fraudolente quali quelle contestate. Del resto, nessun richiamo risulta operato all'art. 1 lett. a) cit., il che è quantomeno singolare ove si fosse realmente inteso depenalizzare l'emissione o l'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti (così, complessivamente in motivazione, ad es. Sez. 3, n. 47471 del 17/10/2013, Tormenti, Rv. 258377). Affermare l'indeducibilità - collegandola a delitti non colposi per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, per i quali sia stato emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla prescrizione ed affermare che, qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ovvero una sentenza "definitiva" di non luogo a procedere fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'art. 529 del codice di procedura penale - significa dettare regole irricevibili e senza senso per il procedimento penale mentre esse appaiono tutte funzionali per l'accertamento tributario, con ciò spiegandosi la ragione per la quale, a determinati epiloghi del procedimento penale, compete, in sede tributaria, "il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi", conseguendone che i **costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti**, in quanto essi sono espressione di **distrazione** verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'inedefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. Perciò la **consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema sofisticato di frode fiscale** comporta tuttora l'indeducibilità di qualsiasi componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, per violazione del principio di inerenza, laddove la mancanza di tale consapevolezza (ex art. 14, comma 4-bis, cit.) comporta la deducibilità del costo, salvo che i componenti negativi del reddito siano comunque relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, che configurino condotte delittuose non colpose.

Sempre in tema di deducibilità dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti, per la possibile incidenza sull'ammontare complessivo dell'imposta evasa e con ricadute sui provvedimenti cautelari in materia tributaria, la Corte di Cassazione⁷³ ha ricordato l'approdo cui è pervenuta la Sezione Civile Tributaria della Cassazione, valorizzando, altresì, le indicazioni della relazione illustrativa della riforma del 2012⁷⁴ ed affermando il principio di diritto secondo il quale «*in tema di imposte sui redditi, a norma della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, nella formulazione introdotta con il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, per il solo fatto che essi sono sostenuti nel quadro di una c.d. "frode carosello", anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che a norma del TUIR siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità*» (Cass. Civ. Sez. 5^a 13.3.2012 n. 10167). Conseguentemente, se «*è vero che per effetto della normativa sopra richiamata sia prevista e consentita la deducibilità dei costi relativamente ad operazioni soggettivamente inesistenti è del pari escluso, alla luce del principio di diritto sopra enunciato e della lettura coordinata del testo normativo e della relazione governativa, che tale deducibilità possa essere consentita quando si verta in ipotesi di costi che a norma del T.U.I.R. risultino in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità*». Quest'ultimo «*costituisce una sorta di limite invalicabile oltre il quale non è consentita quell'operazione di deduzione di costi altrimenti ammissibile. Non entra quindi in gioco la natura soggettiva o meno - dell'operazione di emissione di fatture per operazioni inesistenti, quanto il principio generale della "effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità" che, se superato, inibisce l'operazione deduttiva: ne consegue che occorre verificare in concreto e nei limiti, comunque, degli elementi probatori a disposizione, il rispetto, o meno, di tali limiti raffrontandoli alle operazioni fiscali compiute dalla società*». La Corte di Cassazione, dunque, ha affermato di ritenere corretta l'interpretazione della disposizione in esame «*nel senso che sono indeducibili i costi comunque "riconducibili" alla condotta criminosa*». Traendone la conseguenza che «*i costi sostenuti per la realizzazione di una frode essendo essi stessi lo strumento per realizzare l'evasione di imposta, sono indeducibili e l'intervento legislativo, attuato con il D.L. n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 144, non ha alcuna incidenza sulle fattispecie in esame*».

⁷³ Sez.3, n. 31628 del 22.1.2015, dep. 21.7.2015, est. Grillo.

⁷⁴ Nella relazione governativa si afferma: «*Per effetto di questa disposizione, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, ferme restando le regole generali in materia di detrazione della relativa imposta sul valore aggiunto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e in tema di deduzione previste dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; pertanto, ove del caso, l'indeducibilità dei costi rappresentati in documenti emessi da soggetti che in tutto o in parte non hanno effettivamente posto in essere l'operazione, sarà, comunque, rilevabile per effetto delle altre disposizioni normative eventualmente applicabili e connesse ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità dei componenti negativi*».

Nello stesso senso, la Cassazione⁷⁵ aveva affermato che «in tema di reati tributari, l'indeducibilità dei componenti negativi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, di cui all'art. 14, comma quarto-bis, l. n. 537 del 1993 (come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012) non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorché realmente sostenuti»⁷⁶. Fattispecie di utilizzo di fatture per prestazioni effettivamente rese, i cui costi venivano fraudolentemente trasferiti a società "cartiere" costruite per frodare il Fisco.

Muovendo da tali approdi la Cassazione⁷⁷ ha ribadito che «in tema di reati tributari, la regola della ineducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dall'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa». Indi, ha confermato che la disposizione richiamata si limita a precisare una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'articolo 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 (conf. sent. n. 43393/15, non massimata)⁷⁸. In motivazione, la Corte ha sottolineato che, nel caso dei costi scaturenti da sistemi di frode carosello, propriamente, **a difettare è il requisito dell'inerenza della spesa**, in quanto i «costi da reato hanno pertanto una destinazione extra imprenditoriale e, come tali, non sono fiscalmente deducibili perché non attinenti al conseguimento del

⁷⁵ Sez. 3, n. 22108 del 19/12/2014 Cc., dep. 27/05/2015, Rv. 264010, est. Aceto.

⁷⁶ La vicenda concreta aveva riguardo all'utilizzo di fatture per prestazioni effettivamente rese, i cui costi venivano fraudolentemente trasferiti a società "cartiere" costruite per frodare il Fisco. In particolare, all'amministratore di società di capitale veniva ascrivito di aver indicato nelle dichiarazioni annuali di essa relative agli anni di imposta 2006-2010 elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti emesse da imprese "cartiere" formalmente associate in partecipazione alla società amministrata, ma del tutto prive di strutture aziendali, costituite per intestare ad esse i rapporti di lavoro del personale dipendente della società gestita e poi detrarre l'imposta sul valore aggiunto compensata con gli oneri previdenziali e assistenziali. L'amministratore ricorrente invocava l'applicazione dell'art. 14, comma 4 bis, L. 24 dicembre 1993, n. 537, come sostituito dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 e deduce, a tal fine, che anche a voler ritenere fondato il reato provvisoriamente ipotizzato a suo carico, le fatture sarebbero state emesse per prestazioni lavorative realmente rese alla società amministrata, ancorché da lavoratori formalmente dipendenti da società "cartiere". Il Tribunale del riesame ha escluso l'applicabilità della norma in questione sul rilievo che i costi documentati dalle fatture emesse dalle società cartiere non erano deducibili perché essi stessi strumento per la realizzazione della frode fiscale con valutazione condivisa dalla Corte di Cassazione che rimarcato come nel caso di specie le prestazioni lavorative venissero rese da lavoratori formalmente dipendenti da società "cartiere" di volta in volta associate in partecipazione alla società amministrata (assodante). A titolo di corrispettivo, alle associate veniva riconosciuta una percentuale sugli utili della società amministrata che di fatto venivano utilizzati per il pagamento delle retribuzioni da parte delle "cartiere" stesse che successivamente provvedevano a compensare i contributi figuranti nei modelli F24 con crediti IVA inesistenti. Tali "cartiere", dopo un paio di anni, al fine di impedire eventuali controlli, trasferivano la propria attività all'estero ed al loro posto ne venivano costituite altre che si avvicinavano nel rapporto di associazione in partecipazione con la società amministrata. Il personale dipendente restava sempre lo stesso. Tale complesso meccanismo era stato imbastito nell'ambito di un più ampio ed articolato meccanismo di frode ai danni dello Stato ideato da un gruppo di professionisti operanti in Roma e nella provincia di Siena del quale la presente vicenda costituisce una parte. Secondo la Cassazione «ciò esclude in radice che i costi documentati con le fatture emesse dalle "cartiere" non fossero "direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale"» anche perché «la non deducibilità dei costi non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorché realmente sostenuti. Nel caso di specie, le prestazioni lavorative fatturate nei termini sopra indicati certamente non integrano di per sé un "atto" delittuoso, tuttavia le modalità con cui il relativo costo veniva fraudolentemente trasferito a "cartiere" costruite per frodare il Fisco e destinate a sparire nel nulla attuavano una più ampia attività delittuosa (qualificata dal Pubblico Ministero come associazione per delinquere) rispetto alla quale i costi, giustificati da simulati contratti di associazione in partecipazione, costituivano l'investimento destinato a produrre maggiori profitti, anche a danno dell'Eraio.. È intuitiva, dunque, la differenza tra chi si limiti ad utilizzare fatture per prestazioni realmente rese, anche se da altri, e chi, invece, utilizzi quelle fatture nell'ambito di un più ampio contesto illecito che egli stesso ha contribuito a creare. In quest'ultima ipotesi, infatti, la possibilità di dedurre i costi per le prestazioni effettivamente rese si tradurrebbe, per assurdo, nel consolidamento del vantaggio (illecito) ottenuto e comunque nella minimizzazione del rischio che la possibilità di recuperare le somme investite per la consumazione del reato consentirebbe».

⁷⁷ Cass. Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015 Cc., dep. 26/10/2015, Rv. 265154 Est. Di Nicola V.

⁷⁸ In motivazione: «Affermare infatti l'indeducibilità - collegandola a delitti non colposi per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, per i quali sia stato emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla prescrizione ed affermare che, qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ovvero una sentenza ("definitiva") di non luogo a procedere fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale - significa dettare regole irricevibili e senza senso per il procedimento penale mentre esse appaiono tutte funzionali per l'accertamento tributario, con ciò spiegandosi la ragione per la quale, a determinati epiloghi del procedimento penale, compete, in sede tributaria, il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi».

reddito imponibile». In particolare, «i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto essi sono espressione di **distrazione** verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'inedefittibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. Perciò la **consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema sofisticato di frode fiscale comporta tuttora l'inededucibilità di qualsiasi componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, per violazione del principio di inerenza**, laddove la **manca di tale consapevolezza** (ex art. 14, comma 4-bis, della legge n. 537 del 1993, come novellato) **comporta la deducibilità del costo, salvo che i componenti negativi del reddito siano comunque relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, che configurino condotte delittuose non colpose**. Ne consegue che la condotta dolosa o consapevole del cessionario, così come impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione dell'Iva per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo, nel caso di specie, l'apparente cedente l'effettivo fornitore della prestazione, allo stesso modo comporta l'inededucibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi, sicché il delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 è configurabile anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa sia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che ai fini dell'imposta sui redditi»⁷⁹.

I principi affermati dalla Corte paiono di **persistente attualità rispetto al delitto ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000**, rispetto al quale la nozione di elementi passivi fittizi resta presente nel tessuto lessicale ed ancorata ad un'impostazione nella quale assume rilevanza penale l'inededucibilità o la non inerenza di costi effettivamente sostenuti, diversamente da quanto previsto per il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4, comma 1 e 1 bis, d.lgs. n. 74/2000.

3.1.3. Le operazioni soggettivamente inesistenti.

Per **"fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"** si intendono, anche, le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie

⁷⁹ Ha ricordato, in motivazione, la Cassazione che, nel caso delle frodi carosello, senza la compartecipazione dell'impresa (cd. destinataria finale) alla condivisione del meccanismo fraudolento, gli interessi erariali dello Stato non sarebbero pregiudicati né ai fini delle imposte indirette e né ai fini di quelle dirette. «Il presupposto dell'inededucibilità, ai fini delle imposte sui redditi, è la consapevolezza di partecipare al meccanismo fraudolento, consentendone la realizzazione, e valgono perciò i medesimi principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo i quali l'esercizio del diritto alla deducibilità del costo non può essere negato al committente/cessionario in buona fede, che, cioè, dimostri di non aver avuto (e non aver potuto avere, avendo in proposito adottato tutte le ragionevoli precauzioni) la consapevolezza di partecipare, con il proprio acquisto, ad illecito fiscale (v. Corte di Giustizia, sentenza 21/06/2012, nelle cause riunite C- 80/11 e 142/11, sentenza 6 luglio 2006 nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04 e sentenza 12 gennaio 2006 nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e 484/03). Dalla consapevolezza di partecipare alla "frode carosello" consegue pertanto la lesione dell'interesse penalmente tutelato dalla norma incriminatrice, rappresentato dall'interesse erariale alla percezione dei tributi, inevitabilmente pregiudicato da siffatti comportamenti. Perciò, oltre ai casi (disciplinati dall'art. 14, comma 4-bis, cit., come novellato dall'art. 8 D.L. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012, n. 44) in cui i beni o servizi siano direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo, va tenuto in conto che, secondo i principi generali ed anche quindi nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, sono ineducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, sicché la ragione principale dell'inededucibilità dei costi in vicende come quelle note con il nome di "frode carosello" sta nella violazione del "principio dell'inerenza" dei costi, nel senso che la piena consapevolezza in ordine all'assunzione del costo, in un contesto di operazioni soggettivamente inesistenti e dunque delittuose, comporta l'accollo di un peso che non è inerente l'attività di impresa strictu sensu a causa della discrasia esistente, in siffatti casi, tra attività imprenditoriale, cui devono essere imputati tutti i costi ad essa inerenti con conseguente loro deducibilità, e attività criminale, cui devono essere invece imputati tutti i costi utilizzati per il compimento dell'operazione delittuosa e che non sono pertanto deducibili in quanto non inerenti. Ciò in quanto il principio di inerenza richiede - affinché si possa attribuire rilevanza agli elementi passivi del reddito d'impresa - che tra il costo che si vuole dedurre e l'esercizio dell'attività imprenditoriale sussista un nesso di causa ed effetto ed i "costi da reato" non hanno alcun rapporto di carattere funzionale con l'esercizio dell'attività di impresa perché evidentemente estranei all'attività di questa. **I costi da reato hanno pertanto una destinazione extra imprenditoriale e, come tali, non sono fiscalmente deducibili perché non attinenti al conseguimento del reddito imponibile**. Va ricordato che la dottrina che fonda la tesi dell'inededucibilità dei costi da reato ritiene che l'antigiuridicità penale recide il nesso di causa-effetto che, ai fini del riconoscimento del requisito dell'inerenza e quindi della deducibilità, deve necessariamente intercorrere fra una operazione che ha generato costi e l'attività o l'oggetto propri dell'impresa. A questo proposito anche la giurisprudenza tributaria di legittimità ha infatti affermato il principio, sostenibile anche all'esito della novella ex art. 8 d.l. n. 16 del 2012, secondo il quale, ai fini della determinazione del reddito di impresa, i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti dal committente/cessionario (così come va negato il diritto alla detrazione dell'imposta IVA effettivamente versata) ove non ricorra la prova dell'assenza dei presupposti dell'illecito penale, integrando invero tale operazione, tradizionalmente, il reato di falso documentale, rilevante sia come concorso nell'emissione di fattura falsa, sia come utilizzazione a fini di evasione; infatti, la derivazione dei costi da un'attività integrante illecito penale - espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa - comporta il venir meno dell'inedefittibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale (Cass. civ., Sez. 5, n. 23626 del 11/11/2011, Rv. 619982)».

«[...]che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi». Ad essere inesistente, in tal caso, non è l'operazione economica, ma la relazione intersoggettiva avvalorata dai documenti di significato fiscale; tali documenti che la riferiscono a soggetti diversi da quelli effettivi e non identificabili sulla base dei primi.

In caso di **costi effettivamente sostenuti**, anche di recente la Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 39541/2017) ha confermato che l'**inesistenza soggettiva** delle operazioni può rientrare tra quelle considerate dalla norma, quanto meno ai **fini Iva**. La falsità ben può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione, intendendosi per "soggetti diversi da quelli effettivi", ai sensi dell'art. 1 lett. a), del d.lgs. n. 74 del 2000, coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (ad es. Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012, Bosco, Rv. 253055).

Il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo alle **imposte dirette**, dalla sola **inesistenza oggettiva**, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con **riguardo all'Iva, esso comprende anche la inesistenza soggettiva**, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327).

Mentre, infatti, con riguardo alle **imposte dirette**, l'effettiva esistenza dell'operazione e del conseguente esborso economico, corrispondente a quanto dichiarato, esclude il carattere fittizio degli elementi passivi indicati nella dichiarazione, **a nulla rilevando in linea di massima** che il destinatario degli stessi sia un soggetto diverso da quello reale, con riguardo invece all'Iva la detrazione è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che ha effettuato la prestazione, giacché tutto il sistema del pagamento e del recupero della imposta (artt. 17 e 18 del d.P.R. n. 633 del 1972) si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili mentre il versamento dell'imposta ad un soggetto non operativo o diverso da quello effettivo consentirebbe un recupero indebito dell'Iva stessa (cfr. Sez. 3, n. 37562 del 04/07/2013, Paregiani e altri, non massimata). Di qui, dunque, la conseguenza che **l'evasione Iva può essere configurata anche in presenza di costi effettivamente sostenuti**.

Occorre aggiungere che, **in tema di IVA**, la nozione di **fattura soggettivamente inesistente** presuppone, da un lato, l'*effettività dell'acquisto* dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture e, dall'altro, la *simulazione soggettiva*, ossia la **provenienza della merce** da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesima. Il falso rilevante è **solo quello che incide sul cessionario**, deve cioè essere diretto a consentire l'evasione delle imposte all'utilizzatore, mentre il falso che cade sul cedente entra nell'orbita applicativa dell'art. 8. Gli elementi passivi fittizi, secondo la definizione di cui all'art. 1, lett. b), d.lgs. n. 74/2000, consistono in costi effettivamente non sostenuti o sostenuti in misura inferiore a quella indicata. A fronte della ricorrente deduzione difensiva per cui, trattandosi di fatture solo soggettivamente inesistenti, ossia trattandosi di semplice simulazione soggettiva, non sarebbe configurabile il reato ex art. 2 *cit.* perché non sarebbero stati esposti costi non sostenuti, il Supremo Collegio torna a ribadire che tale prospettazione potrebbe essere proposta solo per l'evasione alle imposte dirette, qualora effettivamente si dovesse accertare che gli elementi passivi esposti corrispondono a costi effettivamente sostenuti, ma non per l'evasione dell'IVA che è configurabile anche in presenza di costi effettivamente sostenuti. Invero, **la detrazione Iva è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione**⁸⁰.

⁸⁰ Ha osservato in motivazione la Corte (Sez. 3, n. 19012/2015 cit.): «Non entrano, cioè, nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni inesistenti per quanto concerne il rapporto relativo alle operazioni fatturate. Ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti. In proposito, la Sezione tributaria civile di questa Corte, con orientamento ormai consolidato (Sez. 5^a, Sentenza n. 15374 del 04/11/2002, Rv. 558186; Sez. 5^a, sentenza n. 5719 del 12/03/2007, Rv. 596605; Sez. 5^a, ordinanza n. 23987 del 13/11/2009, Rv. 610032; Sez. 5^a, sentenza n. 735 del 19/01/2010, Rv. 611260), ha statuito che in tema d'imposta sul valore aggiunto, la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad una ipotesi di fatturazione con "indicazioni incomplete o inesatte" di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972,

«Del resto, l'intero meccanismo dell'Iva che poggia sul presupposto che il tributo sia versato a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'Iva corrisposta per l'acquisto di beni e di servizi) mentre il versamento dell'Iva a un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito dell'imposta stessa, trova riscontro anche nella giurisprudenza comunitaria. La Corte di giustizia (sentenze n. 78/2003, cause C- 78/02 e C-79/02, e n. 566/2009, causa C-566/07) ha sottolineato che l'avvenuta fatturazione di un'operazione con applicazione dell'Iva mediante addebito alla controparte non è elemento assorbente per stabilire che il tributo resti definitivamente dovuto, in quanto tale effetto discende dalla ricorrenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione dell'imposta medesima, rispetto alle quali l'addebito, isolatamente considerato, "non ha che una valenza indicativa del comportamento tenuto dal soggetto passivo". Enucleando dall'affermazione della Corte di Giustizia alcuni principi, la Cassazione ha stabilito «che l'imposta si applica sulle operazioni che oggettivamente e soggettivamente sono comprese nella sfera di applicazione del tributo; di qui nasce l'obbligo della rivalsa (cioè dell'addebito), in mancanza del quale non può sorgere nella controparte il potere di esercitare la detrazione. Per la realizzazione dello schema attuativo dell'IVA nel suo complesso l'addebito è necessario ma non sufficiente. La soggezione di un'operazione ad Iva, peraltro, non dipende dall'addebito (altrimenti basterebbe ometterlo - o effettuarlo - per condurre l'operazione stessa fuori dal - o rispettivamente dentro il - campo applicativo dell'imposta) ma esclusivamente dalla ricorrenza delle condizioni normative (desunte da direttive comunitarie e legislazione interna) che riguardano gli elementi oggettivo e soggettivo. Pertanto, non è possibile assegnare all'avvenuto addebito dell'imposta un'efficacia sostitutiva della ricorrenza delle condizioni normative, ne' l'esercizio della rivalsa costituisce prova certa dell'appartenenza dell'operazione al campo di applicazione dell'Iva, ma, al più, semplicemente un elemento indiziario che denota la convinzione delle parti in buona fede di dover ricondurre lo schema contrattuale della cessione o della prestazione all'interno di quel campo. In conclusione, non v'è perfetta simmetria tra pagamento dell'IVA e diritto al rimborso. Pertanto esporre dati fittizi anche solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale per il principio dianzi esposto non si ha diritto. **L'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura, non è circostanza indifferente ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre**».

A rilevare, però, è solo **interposizione fittizia**, restando estranea dalla fattispecie penale l'interposizione reale, in linea con l'insegnamento della Corte di Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 3203 del 2009).

Caso

Nel giudizio di appello veniva confermata la pronuncia di colpevolezza dell'imputato in ordine al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, limitatamente alla dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2000 per avere, con più azioni esecutive del medesimo disegno criminoso, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'Iva, nella qualità di presidente del consiglio di amministrazione di S.p.A., indicato nelle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi e segnatamente **costi non inerenti all'esercizio dell'attività di impresa, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti** (perché riferenti l'operazione, da ciascuna di esse documentata, a soggetto diverso da quello effettivo). In particolare, dopo aver stipulato contratti di locazione aventi ad oggetto un complesso immobiliare sito in Firenze, articolato in più fabbricati e destinato in massima parte ad uso abitativo suo e della sua famiglia, tra la società proprietaria S.r.l. Immobiliare (di cui egli stesso era socio di maggioranza) e la S.p.A. (di cui era del pari socio di maggioranza e amministratore), effettuava lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria, nonché spese correnti, facendo indicare nelle relative fatture come committente e/o fruitore dei servizi detta società (e non anche sé medesimo o i componenti della sua famiglia), e quindi poi imputando i relativi costi, per il complessivo importo di L. 813.593.000 per l'anno 2000, nella contabilità della S.p.A.

I giudici di merito accertavano in punto di fatto che le fatture di cui alla contestazione, portate in deduzione, quali costi, nelle dichiarazioni della S.p.A. riguardavano anche parti del complesso immobiliare non utilizzate dalla società, come il piano terra adibito a show-room, ma ad uso abitativo esclusivo della persona fisica dell'imputato e della sua famiglia. Secondo i predetti giudici, la nozione di fatture soggettivamente inesistenti, di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, assume un significato non formale, ma sostanziale, nel senso indicato dalla norma, di fatture che non sono riferibili ai soggetti "effettivi" dell'operazione e, cioè, ai soggetti che sono i reali destinatari delle prestazioni oggetto di fatturazione; che, nel caso in esame, tali destinatari dovevano essere individuati nella persona dell'imputato e della sua famiglia e non nella società che aveva stipulato il contratto di locazione.

La decisione della Corte di Cassazione.

Osservano i giudici di legittimità:

«In sintesi, premesso che con il termine fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art.1, si intendono le fatture che riferiscono l'operazione a soggetti

n. 633, art. 41, comma 3, ne' a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui la operazione è effettuata, prescritta dall'art. 21, comma 2, n. 1, cit. Decreto. Di conseguenza deve essere necessariamente riconducibile ad un'operazione inesistente».

diversi da quelli effettivi, la Corte di Cassazione rimarca che in base alla normativa fiscale e, segnatamente, al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, vi è obbligo di emettere fatture per operazioni imponibili nei confronti dei "soggetti fra i quali è effettuata l'operazione". Tali soggetti, come si ricava dall'art. 18, comma 1 del medesimo D.P.R., sono "il soggetto che effettua la cessione dei beni o prestazioni di servizi" da un lato e il "cessionario" o il "committente" dall'altro. Colui che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio è, pertanto, obbligato ad emettere la fattura nei confronti del soggetto che gli ha commissionato e pagato il predetto bene o prestazione di servizio. Sul punto si osserva che il **pagamento assume rilevanza determinante in ordine all'obbligo di emissione della fattura**, poiché, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, "le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo" ovvero, con riferimento alla cessione di beni mobili, "l'operazione si considera effettuata...alla data... del pagamento". Si deduce, quindi, che, in applicazione della normativa fiscale, i soggetti tra i quali intercorre l'obbligo di fatturazione sono quelli indicati dalle disposizioni citate, mentre è **irrilevante ogni altro soggetto diverso, compreso il fruitore finale della prestazione**; che, pertanto, **le fatture emesse da parte dei fornitori o prestatori d'opera nei confronti del committente o cessionario che ha effettuato il pagamento non possono qualificarsi come fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, essendo essi in conformità della legislazione tributaria gli "effettivi" soggetti del rapporto**.

Chiosa la Suprema Corte:

«i giudici di merito hanno confuso la nozione di costi fittizi con quella dei costi non inerenti, come peraltro indicato nello stesso capo di imputazione, mentre con il termine "fittizi" indicato dalla norma devono intendersi esclusivamente i costi materialmente inesistenti e, cioè, i costi che non sono mai stati sostenuti dal contribuente e non quelli non deducibili, in quanto costi non inerenti all'esercizio dell'azienda....Orbene, la nozione di operazione soggettivamente fittizia prevista dalla norma deve necessariamente corrispondere, per esigenze di omogeneità interpretativa, a quella che è tale oggettivamente e, cioè, all'operazione che non è realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura o altra documentazione fiscalmente equivalente. **Occorre, cioè, che uno dei soggetti dell'operazione rilevante sotto il profilo fiscale sin del tutto estraneo a detta operazione**, non avendo assunto affatto nella realtà la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di pagatore o di percettore dell'importo della relativa prestazione. Tipiche ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti sono quelle che corrispondono alle fatturazioni provenienti dalle cosiddette **società "cartiere"**, cioè da società costituenti un **mero simulacro**, che non effettuano le operazioni commerciali nella realtà intercorse tra altri soggetti, ma emettono le relative fatture, al fine di consentire a colui che le riceve un'indebita imputazione di costi o più frequentemente dell'imposta sul valore aggiunta, mai sostenuti.

Diversa è, invece, l'ipotesi in cui l'operazione commerciale sia realmente intercorsa tra soggetti i quali risultino l'effettivo committente della merce o del servizio ed il cessionario degli stessi e il primo abbia effettuato il pagamento ad essi relativo. In tal caso, infatti, si è al di fuori della fattispecie criminosa della emissione o utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, potendo eventualmente ravvisarsi nei confronti dell'utilizzatore della fattura, allorché si accerti la non inerenza della stessa ovvero della prestazione ad essa relativa, le diverse ipotesi di reato della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3) o della dichiarazione infedele (art. 4 del medesimo D.Lgs.). Peraltro, a conforto di tale interpretazione, sono stati opportunamente richiamati nei ricorsi il disposto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 18, secondo il quale "il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente", nonché le altre disposizioni di cui al medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 6 e 21, dal cui tenore si evince in termini rigorosi l'obbligo del soggetto che effettua la cessione di beni o di servizi di emettere la relativa fattura nei confronti del committente nel momento in cui l'operazione si perfeziona. Sicché ogni diversa interpretazione della definizione contenuta nel D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, determinerebbe un insanabile contrasto normativo tra le disposizioni che fanno obbligo di emettere la fattura nei confronti del committente della merce o del servizio e che ne effettua il pagamento e la attribuzione, ai fini penali, di natura fittizia a detta fatturazione. Un ulteriore riscontro all'interpretazione della norma nei sensi sopra riportati può infine desumersi dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9, che esclude il concorso nello stesso reato di colui che emette e di colui che successivamente utilizza le fatture per operazioni inesistenti, evincendosi dalla previsione normativa la sostanziale corrispondenza delle ipotesi di emissione e successiva utilizzazione di fatture false, mentre nel caso di indebita imputazione di costi non inerenti le fatture certamente non sono fittizie, in quanto provengono dal soggetto che per obbligo di legge doveva emetterle in favore di colui che le riceve quale effettivo committente della prestazione.

In quell'occasione la Corte di Cassazione concludeva ritenendo che la circostanza che la S.p.A. fosse stata l'effettivo committente delle prestazioni, i cui costi erano stati oggetto di indebita imputazione tra le spese di esercizio dell'impresa, in quanto ad essa non inerenti, precludeva la configurabilità della fattispecie criminosa ex art. 2, d.lgs. n. 74/2000, ma non delle diverse ipotesi criminali caratterizzate dall'indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali, ai sensi degli artt. 3 e 4 d.lgs. n. 74/2000, al ricorrere degli altri estremi, a principiarsi dal superamento delle soglie di punibilità.

L'indicazione ha perso di rilevanza quantomeno per il delitto ex art 4 d.lgs. n. 74/2000 a seguito della riforma del 2015 e dell'innovativa previsione per cui ai fini delle soglie delineate per tale reato non si tiene conto della non inerenza degli elementi passivi inesistenti.

3.1.4. Il dolo specifico e la finalità extraevasiva

Ai sensi dell'art. 1, lett. d), d.lgs. 74/2000, «*il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi*». Il dolo specifico sembra contrastare l'operatività di quello eventuale, richiedendosi che l'evasione o l'indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito di imposta siano previste e volute quale ulteriore conseguenza della condotta.

In punto di **dolo tipico del delitto ex art. 2, d.lgs. n. 74/2000**, la Cassazione⁸¹ ha chiarito che «*il **dolo** specifico costituito dal fine di evadere le imposte, [...], sussiste anche quando ad esso si affianchi una distinta ed autonoma **finalità extraevasiva** non perseguita dall'agente in via esclusiva, e il relativo accertamento, riservato al giudice di merito, se adeguatamente e logicamente motivato è incensurabile in sede di legittimità*».

Quando lo specifico dolo di evasione della condotta tipica si coniuga con una distinta e autonoma finalità extra-tributaria, sempre che quest'ultima non sia perseguita dall'agente in via esclusiva, non vi sono serie ragioni giuridiche, dunque, per dubitare della compatibilità del dolo specifico di evasione fiscale rispetto ad una concorrente finalità extra-evasiva (che, nella specie, sarebbe consistita, secondo la prospettazione del ricorrente, nell'esigenza di procurarsi, attraverso le false fatturazioni, riserve occulte per pagare in nero le retribuzioni dei dipendenti). La Corte territoriale, infatti, aveva evidenziato come nel caso in esame fossero del tutto evidenti i vantaggi fiscali derivati dal sistema delittuoso posto in essere dal ricorrente in piena comunione d'intenti con l'attività di altre cartiere.

3.2. Il delitto previsto dall'art. 3 d.lgs. n. 74/2000

3.2.1. Le operazioni simulate

La struttura bipartita del reato di frode fiscale mediante altri artifici è stata comunemente riconosciuta come una delle novità più considerevoli della riforma del 2015, che ne avrebbe dovuto segnare il "successo" repressivo: oltre alla componente dichiarativa (dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi) è ora divenuta sufficiente ai fini dell'integrazione del reato la tenuta, alternativa, delle seguenti condotte: (i) il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, (ii) l'utilizzo di documenti falsi, in quanto registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria (iii) l'utilizzo o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

In seno alla semplificata struttura grande fiducia veniva riposta nella capacità repressiva della prima condotta penalmente rilevante, ovvero il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente. Lo testimonia l'esigenza avvertita dal legislatore di offrirne una definizione convenzionale in seno all'art. 1, lett. g—bis, del d.lgs. n. 74/2000: «*g-bis) per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" 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 ovvero le operazioni riferite a **soggetti fittiziamente interposti***».

⁸¹ Cass. Pen., Sez. 3, n. 27112 del 19/02/2015 Ud., dep. 30/06/2015, Rv. 264390, est. Di Nicola.

Alla prova dei fatti, la figura non ha trovato particolare spazio di espressione, restando stretta, anzitutto, dal rapporto di prossimità con la predominante fattispecie delineata dall'articolo 2 d.lgs. n. 74/2000, connotata dall'elemento specializzante dell'utilizzo di fatture o 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 effettivi⁸².

In passato, le operazioni simulate avevano trovato incerta collocazione tra la falsa rappresentazione contabile e i mezzi fraudolenti anche se quest'ultima era categoria cui in definitiva la giurisprudenza la riconduceva; la riforma ha aspirato ad elevarla a condotta autonoma, ma al fondo il rapporto di omogeneità e di continenza con i mezzi fraudolenti non è stato disconosciuto ed è valso a restringerne in maniera consistente gli spazi di configurabilità.

Ciò che non può essere considerato mezzi fraudolenti non può essere neppure ritenuto simulazione; mentre i caratteri distintivi dei primi devono essere presenti anche nelle condotte simulatorie. Per tali ragioni la nozione non è insensibile alle previsioni afferenti i mezzi fraudolenti. L'art. 1, lett. f). d.lgs. n. 74/2000 fissa la definizione per cui "mezzi fraudolenti" «*si intendono condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di*

⁸² Nel senso che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) è configurabile anche nel caso in cui la falsa documentazione venga creata dal medesimo utilizzatore che la faccia apparire come proveniente da terzi, poiché la "ratio" del reato di frode fiscale risiede nel fatto di punire colui che artificialmente si precostituisce dei costi sostenuti al fine di abbattere l'imponibile, e non presuppone il concorso del terzo, cfr. Cass. Pen. Sez. F, Sentenza n. 47603 del 31/08/2017 Ud., dep. 17/10/2017, Rv. 271033. La Corte Suprema ha individuato i parametri che devono essere presi in considerazione per effettuare la diagnosi differenziale tra le fattispecie previste dagli art. 2 e 3 del d.lgs n. 74 del 2000 chiarendo che «*per le condotte previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 3 ad un nucleo comune, costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, si aggiungono, in chiave specializzante, da un lato, la utilizzazione di fatture e documenti analoghi, relativi ad operazioni inesistenti, e, dall'altro, una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento. Peraltro l'ipotesi di cui all'art. 3 prevede una soglia minima di punibilità e la falsità posta a base della dichiarazione fraudolenta in esso prevista può essere sia materiale che ideologica, e trova applicazione quando il fatto non è previsto dall'art. 2 (Cass. 23/3/07, n. 12284) (Cass. sez. 3 n. 48498 del 24/11/2011, Rv 251626)». Pertanto: «il delitto di dichiarazione fraudolenta, mediante l'uso di fatture fittizie, non presuppone che il documento utilizzato debba necessariamente essere emesso da terzi compiacenti, ben potendo essere creato ex novo dall'utilizzatore stesso, facendo apparire la provenienza da terzi, in quanto la ragione della norma sta nel fatto di punire colui che artificialmente si precostituisce dei costi sostenuti, al fine di abbattere l'imponibile, e non presuppone il concorso del terzo» (Cass. sez. 3 n. 48498 del 24/11/2011, Rv 251626; cass. sez. 3 n. 9673 del 9/02/2011, rv 249613; Cass.sez. 3, n. 52752 del 20/5/2014, Rv 262358). Diverso orientamento limita l'operatività dell'art. 2 del d. lgs n. 74 del 2000 ai casi in cui la fatture per l'operazione inesistente sia stata emessa da terzi (Cass. sez. 3 n. 12720 del 14/11/2007, Rv. 239340). Un'interpretazione da ultimo ritenuta non condivisibile in quanto, non coerente con il dato normativo e fondata sullo sviluppo di una interpretazione diretta a definire l'ambito di operatività dell'art. 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000 secondo la quale tale articolo «nel sanzionare l'emissione di fatture per operazioni inesistenti "al fine di consentire l'evasione a terzi", prevede evidentemente che l'emittente sia un soggetto "terzo" rispetto al beneficiario della frode, il quale rilascia a proprio nome un documento di spesa non veritiero»; si precisava che «la falsità punita dalla norma è una falsità ideologica, e non materiale. La conclusione è avvalorata dalla continuità normativa con la disciplina previgente; infatti, l'art. 4, cc. 1, del D.L. n. 429/1982 sanzionava autonomamente alla lett. a) il rilascio di documenti contraffatti o alterati, o loro allegazione alle dichiarazioni dei redditi, distinguendo nettamente la fattispecie in questione dall'emissione di fatture infedeli di cui alla successiva lett. d)» il che conduceva a ritenere che «la condotta di contraffazione trova ora (parziale) riscontro non nell'art. 8, ma nell'art. 3 del D.lgs. n. 74/2000, che contempla l'infedeltà della dichiarazione occultata da una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" mediante utilizzo di "mezzi fraudolenti"». (Cass. sez. 1 n. 32493 del 20/02/2004, Rv. 229282). Come si apprezza dal percorso motivazionale che caratterizza tale decisione, il tema trattato non è quello della necessaria provenienza da terzi della fatture per operazioni inesistenti utilizzate per la falsificazione della dichiarazione punita dall'art. 2, ma piuttosto quello della individuazione degli elementi per effettuare la diagnosi differenziale tra l'art. 8 e l'art. 3 del d.lgs n. 74 del 2000; ed è in tale prospettiva che si evidenzia che la condotta descritta dall'art. 8 è connotata dall'alterità tra l'emittente e l'utilizzatore, mentre l'art. 3 è diretto a sanzionare le condotte genericamente fraudolente che incidono sulla veridicità della dichiarazione (sull'area di operatività dell'art. 3 d.lgs n. 74 del 2000: Cass. sez. 3 n. 8962 del 01/12/2010, dep. 2011, rv 249689). L'approdo giurisprudenziale in questione lueggia un tratto essenziale della fattispecie prevista dall'art. 8, ovvero la strumentalità dell'emissione delle fatture per operazioni inesistenti alla presentazione di una dichiarazione falsa da parte di terzi. La fattispecie prevista dall'art. 2, invece, sanziona più in generale, la falsificazione della dichiarazione dei redditi che si consuma attraverso la rappresentazione di operazioni inesistenti, essendo indifferente che la documentazione falsa provenga dallo stesso autore della dichiarazione piuttosto che da terzi. La delimitazione tra le varie fattispecie è, infine, chiarita in modo espresso dalla clausola di riserva contenuta nell'art. 3, che rivela la scelta legislativa di ritenere il reato descritto in tale articolo residuale rispetto a quello previsto dall'art. 2 dello stesso testo normativo. Si ritiene in conclusione che la fattispecie prevista dall'art. 2 del d.lgs 74 del 2000 sanziona i comportamenti che si risolvono nella presentazione di una dichiarazione dei redditi che rappresenti operazioni inesistenti, nulla rilevando che le fatture o i documenti che attestano tali operazioni siano creati dalla stessa persona che presenta la dichiarazione o da terzi; laddove la fattispecie prevista dall'art. 3 del d.lgs n. 74 del 2000 è, invece, diretta a sanzionare i residui comportamenti fraudolenti diversi da quelli "speciali" descritti nell'art. 2 del d.lgs n. 74 del 2000. In questo senso Cass., III, n. 27393/2012; id. 10987/2012; id. 9673/2011; n. 48491/2011; id., 46785/2011; contra: Cass., I, 32493/2004.*

uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà».

Ai fini dell'applicazione della disposizione dell'art. 3, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 non costituiscono mezzi fraudolenti la **mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione** degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali». Le stesse situazioni (**omessa o sotto—fatturazione**) non dovrebbero essere ricondotte alla categoria speciale della simulazione.

Muovendo da tali premesse è possibile tentare di individuare ulteriori **condotte non riferibili** alla categoria delle **operazioni simulate**.

Sono tali, anzitutto, le **operazioni materialmente inesistenti**, che difettano del requisito dell'apparenza, condizione imprescindibile per ipotizzare la divergenza tra volontà e dichiarazione presupposta dalla categoria in esame.

Parimenti estranee, in via di regola, alla categoria delle operazioni simulate sono i casi di **fatturazioni per operazioni inesistenti** e le **sovrafatturazioni**; quest'ultima identifica una situazione, astrattamente concretante un caso di simulazione oggettiva relativa, estranea (per dettato normativo) al *genus* dei mezzi fraudolenti e riconducibili alla previsione dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, al pari della operazioni documentalmente riferite a **soggetti fittiziamente interposti**.

In concreto, non si può escludere che a tali condotte se ne accompagnino ulteriori ed in tal senso la Cassazione (35156/2017) ha ritenuta corretta la configurabilità del reato di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 non solamente sulla base e in conseguenza dell'utilizzo nelle dichiarazioni fiscali della società amministrata dall'imputato di fatture auto od etero prodotte, relative a operazioni parzialmente inesistenti (condotte che avrebbero consentito di configurare solamente il reato di cui all'art. 2 del medesimo d.lgs. 74 del 2000), bensì sulla base di **ulteriori plurime condotte fraudolente**, volte, a fine di evasione, a evitare o eludere l'accertamento della base imponibile, consistenti nella infedele registrazione di fatture di vendita o di acquisto, nella duplicazione delle stesse con importi diversi, nella annotazione di fatture non rinvenute nella contabilità.

Ad avviso della Suprema Corte tali plurimi e fraudolenti comportamenti dell'imputato (indicazione nel libro giornale e nel registro iva delle vendite di ricavi e iva a debito inferiori a quelli reali, attraverso la sostituzione dei documenti di vendita originariamente emessi, con altri riportanti importi inferiori; indicazione nel libro giornale di costi fittizi; infedele od omessa registrazione di molteplici fatture di vendita e di acquisto, in modo da ridurre i ricavi e aumentare i costi; imputazione di ammortamenti non risultanti dai registri contabili), ulteriori rispetto al mero utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, volti, in modo ingannevole, a occultare ricavi o aumentare fittiziamente costi, consentono di configurare il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, quali **comportamenti fraudolenti ulteriori rispetto all'utilizzo di fatture** relative a operazioni in tutto o in parte inesistenti.

Non del tutto perspicua la differenza rimarcata in seno alla norma definitoria dell'art. 1, con l'**abuso del diritto** previsto dall'art. 10—*bis* legge n. 212/2000, le cui operazioni sono (si potrebbe dire, intensamente) volute dai soggetti cui si riferiscono, onde non paiono emergere pericoli di sovrapposizione rispetto alle operazioni simulatorie, che invece sono strutturate sulla divergenza tra volontà dichiarata ed effettiva ed interposizione fittizia di soggetti.

Le operazioni riconducibili alla categoria dell'abuso del diritto, infatti, sono intrinsecamente connotate da **trasparenza negoziale** e da **correttezza** della corrispondente **rappresentazione documentale**; sono tali caratteristiche, indefettibili, a consentire di riferire loro attitudini di occultamento e contegni decettive ed a giustificare un'riprovazione giuridica minore (di rilievo non penale) per operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti (in quanto in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario) e che per tale ragione non sono opponibili all'amministrazione finanziaria (che non solo ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni) e risultano suscettibili di sanzione tributaria amministrativa. Si tratta di prospettiva qualificatoria di

irregolarità tributaria in ogni caso residuale, atteso che in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie (art. 10—*bis*, comma 12, legge n. 212/2000), eventualmente anche antielusive (negando deduzioni e benefici fiscali la cui indebita auto-attribuzione potrebbe integrare taluni dei delitti in dichiarazione).

Detto quanto sopra in via di regole generali, resta incontrovertito che non risulterà facile individuare una documentazione di un'operazione negoziale, pur formalmente corretta, richiamata in sede dichiarativa, capace di rappresentare (ovvero non nascondere) in maniera trasparente una finalità elusiva (ovvero di aggiramento della finalità della norma tributaria) che l'ordinamento stima indebita, tanto da sanzionarla, sia pure in termini amministrativi. Occorre inoltre rimarcare che non è neppure agevole immaginare quale debba essere la corretta rappresentazione fiscale, contabile e bilancistica di un'operazione di abuso del diritto, priva di sostanza di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, mira a realizzare essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Si consideri, a dimostrazione di quanto detto, la modifica apportata all'art. 2423-bis c.c., in tema di principi di redazione del bilancio. È stato novellato il numero 1) del predetto articolo, il quale – nella formulazione precedente – disponeva che la valutazione delle voci andava fatta, tra l'altro, tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato. In luogo di tale inciso, il numero 1-bis) nel comma 1 dell'art. 2423-bis c.c. dispone che la **valutazione delle voci** deve essere fatta «*tenendo conto della **sostanza dell'operazione o del contratto***», in linea con i principi generali dell'art. 6 della Dir. 2013/34/UE⁸³. Quale la corretta rappresentazione di un'operazione priva di sostanza economica diversa dall'indebito risparmio di imposta? Né può immaginarsi di rinunciare ad una trasparenza nella rappresentazione dell'operazione e delle sue finalità fiscalmente indebite, pena un *vulnus* assoluto ai valori della completezza e correttezza della rappresentazione della situazione economica e patrimoniale dei soggetti tenuti alle comunicazioni sociali.

Come visto in precedenza, la giurisprudenza sta intensificando la riflessione sulle forme storiche assunte dalle vicende concrete in cui si profilano operazioni di abuso del diritto fiscale. L'interesse si sta posando verso le condotte che accompagnano e connotano le operazioni di abuso del diritto, trasformandone le modalità tipica di realizzazione (trasparente e rappresentata in termini documentali corretti e completi) in forme storicamente connotate da frodolenza ed attitudine ingannatoria e simulatoria, con nascondimento della reale struttura della vicenda in cui si innesta il comportamento, camuffandone presupposti ed effettive conseguenze. E' in questo contesto che dunque può leggersi la previsione di una residua rilevanza penale dell'abuso del diritto realizzato con operazioni fraudolente, ingannatorie e simulatorie, volte ad occultare la reale base imponibile, avendo oltretutto presente che (art. 1, lett. f). d.lgs. n. 74/2000 per "mezzi fraudolenti" (il *genus* della simulazione) «*si intendono condotte artificiali attive*» ma anche «*quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*».

Riconducibili alle operazioni simulate possono essere i casi **inesistenza giuridica**, già esaminati in precedenza in relazione al delitto di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000. Proprio la circostanza che detta divergenza tra realtà commerciale e espressione documentale assuma a riferimento fatture e documenti ad essa equiparato con attitudine probatoria sotto il profilo

⁸³ Ebbene, l'attuale configurazione della previsione come principio generale, in mancanza di previsioni casistiche di applicazione, può comportare notevoli incertezze applicative per i soggetti chiamati a redigere i bilanci e determinare comportamenti non uniformi nella rilevazione e valutazione dei valori di bilancio. Non casualmente, del resto, durante l'analisi del testo normativo da parte delle Commissioni parlamentari era stato proposto di limitare l'applicazione del principio in seno alle specifiche poste del bilancio, escludendola dai principi generali, allo scopo di moderare le aree di indeterminazione. Per vero, l'ampliamento dei soggetti tenuti, o facoltizzati, all'applicazione dei principi contabili internazionali – secondo le previsioni del Reg. (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/07/2002 e i contenuti del D.Lgs. n. 38/2005 e del decreto legge competitività 91/2014 – con la preferenza per la rappresentazione fedele degli accadimenti aziendali ricercata nella sostanza prima che nella forma di essi (*substance over form*), costituisce situazione che ha già posto in seria crisi la possibilità di predeterminare criteri vincolanti per via normativa, mentre la prassi tecnica è soggetta a consistenti variabilità, come attestato, tra l'altro, dai ripetuti aggiornamenti degli International Accounting Standards (IAS) e degli International Financial Reporting Standards (IFRS)

fiscale rende evidente che lo spazio di configurabilità del reato ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000 risulterà realisticamente molto contratto. Lo stesso rapporto subvalente deve ritenersi nei casi di **operazioni soggettivamente inesistenti** in caso di interposizione fittizia assistiti da documentazione di rilievo fiscale afferente elementi passivi (elemento specializzante ed assorbente).

3.2.2. Utilizzo di documenti falsi

La condotta dell'utilizzo di documenti falsi (registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria) consuma il delitto ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000 nella misura in cui la rappresentazione non riguardi **elementi passivi** fittizi in seno a fatture o documenti analoghi (quali autofatture, schede carburanti, ricevute fiscali, etc.).

Si discute se la falsità possa essere anche la diretta conseguenza di omesse annotazioni, mancate fatturazioni o sottofatturazioni di **elementi attivi**, escluse per via normativa dalla riferibilità alla diversa condotta dei mezzi fraudolenti.

Appare più solida l'idea (cfr. Cass. 35156/2017) che riconduce alla condotta in analisi la sostituzione dei documenti di vendita originariamente emessi, con altri (contraffatti) riportanti importi inferiori di **ricavi** inseriti in contabilità. Situazione che non pone problemi di confine con la condotta prevista dall'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, che afferisce ai **costi**.

Si può, inoltre, ipotizzare l'**indicazione nel libro giornale di costi fittizi**, non documentati in altro modo, o l'imputazione di **ammortamenti non risultanti dai registri contabili**.

Anche il **bilancio**, con il **conto dei profitti e delle perdite**, può essere uno dei documenti falsi atti a supportare la dichiarazione fraudolenta ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000⁸⁴. Si tratta di documento obbligatorio ex art. 1 DPR n. 600/73 per le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell' art. 13 DPR n. 600/1973⁸⁵ e di fondamentale rilievo ai fini della rappresentazione economica, finanziaria e patrimoniale. Ai sensi dell'art. 2217, comma 2, c.c., del resto, l'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite.

Di rilievo, ancora, il caso dei **contratti di compravendita che indichino un prezzo inferiore a quello effettivamente corrisposto** dall'acquirente. Non manca l'opinione che riferisce a tale condotta l'attitudine ad integrare il reato ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000 riconducendola alla categoria dei mezzi fraudolenti (v. infra) riferendo al rogito, rappresentato da un atto pubblico, recanti prezzi inferiori a quelli reali, la qualificata natura di mendacio provvisto di attitudine ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria⁸⁶.

⁸⁴ D'Avirro, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in Reati Tributari e sistema normativo europeo. Wolters Kluwer, 2017, p. 99

⁸⁵ Art. 13 DPR n. 600/1973 (Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili): «Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo: a) le società soggette alla imposta sul reddito delle persone giuridiche; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; c) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell' art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 597; d) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell' art. 51 del decreto indicato alla lettera precedente. Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli artt. 19 e 20 ; e) le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell' art. 49 , commi primo e secondo, del decreto indicato al primo comma, lettera c); f) le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all' art. 5 , lett. c) del decreto indicato alla precedente lettera; g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. I soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte a titolo di acconto sui compensi corrisposti, di cui al successivo art. 21 , devono tenere le scritture ivi indicate ai fini dell'accertamento del reddito dei percipienti».

⁸⁶ Cfr. D'Avirro, *op. cit.*, il quale richiama a conforto risalente giurisprudenza (Cass., Sez. 3, n. 914/1996; Id., n. 9486/1999; Id., 33887/2001)

3.2.3. Altri mezzi fraudolenti

Secondo l'art. 1, lett. g—ter, D.lgs. n. 74/2000 per "mezzi fraudolenti" si intendono «condotte **artificiose attive** nonché quelle **omissive** realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una **falsa rappresentazione della realtà**».

Il pronome «**altri**» che anticipa l'espressione «*mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria*» rimarca la diversità del contenuto di tale condotta rispetto a quelle che la precedono nel corpo della descrizione della fattispecie penale; ma occorre anche riconoscere che la fraudolenza è connotato comune delle altre due tipologie di condotte (operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate ed uso di documenti falsi), finendo per risolversi in specificazioni della prima.

L'articolo 3, comma 3, d.lgs. n. 74/2000 precisa che ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti «la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli **elementi attivi** nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di **elementi attivi** inferiori a quelli reali». Si tratta del confine fissato per via normativa con la fattispecie penale ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000. Una falsa rappresentazione degli elementi attivi che origini direttamente da omissioni (violazione di obblighi di fatturazione o di annotazione) o infedeltà (sotto—fatturazioni e annotazioni parziali) riferite alle componenti attive del reddito, dunque, resta entro i limiti della dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000; la falsa rappresentazione derivata da dette condotte, di per sé, non identifica il mezzo fraudolento previsto dall'art. 3 d.lgs. n. 74/2000, precedente la presentazione della dichiarazione ideologicamente falsa e strumento idoneo ad ostacolare l'accertamento della falsità e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

3.2.3.1. La contabilità in nero

L'evenienza è oggetto di un risalente dissidio. Da un lato, si delinea l'opinione di chi non individua nell'utilizzo da parte dei titolari di redditi di lavoro autonomo e d'impresa di una contabilità parallela per la gestione della loro attività uno strumento destinato ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. È stato osservato, a tal proposito, che la contabilità in nero rappresenta piuttosto una condizione di facilitazione e non di antagonismo rispetto al controllo; peraltro, viene rimarcato, non essendo destinata all'amministrazione finanziaria, la contabilità in nero difetterebbe dell'idoneità ad ostacolarne l'accertamento o ad indurla in errore.

In senso contrario è stato ritenuto (Cass., Sez. 3, Sent. n. 13641 del 12/02/2002 Cc., dep. 10/04/2002, Rv. 221274) che integra gli estremi del reato previsto dall'art. 3 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 la condotta di chi, ricorrendo ad artifici realizzati mediante gli strumenti informatici di tenuta della contabilità, alteri in maniera sistematica le risultanze contabili e la loro rappresentazione. In concreto è stata considerata mezzo fraudolento la predisposizione di **codici di accesso sui sistemi contabili informatizzati** della impresa, al fine di **non rendere rilevabile la contabilità "in nero"** e di **prospettare ai terzi** una realtà diversa da quella effettiva.

La Corte di Cassazione in quella ormai risalente occasione aveva notato che se la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, pur se finalizzata ad evadere le imposte, non è sufficiente, di per sé, ad integrare il delitto in esame, doveva verificarsi, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presentasse un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria. La Circolare ministeriale 4.8.2000 n. 154/E della Direzione centrale affari giur. chiariva che "al riguardo può essere decisiva la presenza di violazioni sistematiche e continue o la tenuta di una contabilità in nero o l'utilizzo di conti correnti bancari per le operazioni destinate a non essere contabilizzate". All'esito di questo percorso motivazionale, il fumus del reato di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 era stato individuato nel fatto che la società amministrata dall'indagato non si era limitata ad attuare una contabilizzazione di elementi attivi in termini inferiori al reale e ad

istituire una contabilità parallela, bensì aveva dato vita ad un sistema articolato e complesso per realizzare sistematicamente il "nero" sia sui ricavi che sui costi anche attraverso l'utilizzo di supporti informatici, con creazione di specifici codici e procedure di accesso, **idonei fra l'altro a fornire fraudolente indicazioni all'esterno in caso di controllo fiscale.**

Occorre tenere conto, dunque, della concreta attitudine della contabilità in nero di integrarsi con quella ufficiale e di offrire al soggetto verificato un supporto per fraudolente indicazioni volte a giustificare disallineamenti che emergano durante i controlli fiscali.

3.2.3.2. Conti bancari fittiziamente intestati, interposizione fittizia di persone e di società di comodo

La costituzione di conti correnti, di depositi non ufficiali, di libretti al portatore intestati a nomi di fantasia o a terze persone volte ad occultare i proventi non annotati nelle scritture contabili obbligatorie configura una delle tipiche forme di integrazione dei mezzi fraudolenti ai fini della fattispecie penale in esame.

In dottrina è stata prospettata la necessità di verificare in concreto quale ostacolo possa provenire all'accensione di un rapporto non presente nella contabilità ufficiale ma pur sempre riferibile all'imprenditore, all'amministratore della società o al titolare di redditi di lavoro autonomo cui afferiscano i ricavi e i compensi sottratti all'imposizione. Solo in caso di ulteriore schermatura per il tramite di soggetti interposti la condotta presenterebbe la necessaria idoneità decettiva, carente nell'altro caso, anche alle luce delle informazioni connesse all'adeguata verifica della clientela nei rapporti con intermediari bancari e finanziari in ragione della normativa antiriciclaggio, nella disponibilità diretta dell'amministrazione finanziaria, attraverso l'alimentazione periodica dell'anagrafe tributaria.

La Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 50308/2014) ha riconosciuto integrato il mezzo fraudolento nel caso di deviazione dei ricavi sul conto corrente intestato a società fiduciaria, il cui fiduciante era un prossimo congiunto dell'imputato.

Parte dei bonifici era stata deviata (in modo tale da non lasciare tracce) dal c/c dell'impresa al c/c acceso presso la stessa filiale bancaria ed intestato ad una società fiduciaria, di cui fiduciante era la figlia dell'imprenditore percipiente. La somma complessivamente "deviata" (pari ad euro 1.800.000) corrispondeva alla differenza tra l'ammontare dei pagamenti eseguiti dal cliente e l'ammontare dei ricavi che l'impresa aveva annotato nelle proprie scritture contabili e successivamente indicato nelle dichiarazioni annuali delle imposte sui redditi. SANSICARIO.

La Corte territoriale aveva ritenuto configurabile nella condotta la fattispecie penale di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, ma l'imprenditore ricorrente sosteneva l'assenza di mezzi fraudolenti, poiché l'omissione dichiarativa era stata scoperta grazie al semplice raffronto tra l'ammontare dei pagamenti ricevuti, cui corrispondevano altrettante quietanze rilasciate, ed il minore importo dei ricavi risultante dalle scritture contabili ed indicato in dichiarazione.

La Corte di Cassazione assumeva che si fosse trattato di mezzi fraudolenti, atteso che all'omessa annotazione dei ricavi per 1.800.000 Euro era corrisposta sì la redazione degli estratti conto con funzione di quietanza trasmessi al cessionario, reperiti esclusivamente nella contabilità di quest'ultimo, creando, peraltro, artificiosamente (e, dunque, fraudolentemente) un'apparente regolarità bancaria - con il compiacente concorso di un funzionario della banca su cui era acceso il c/c dell'impresa e della fiduciaria verso il quale i ricavi occultati vennero "deviati" - atteso che l'istituto di credito avrebbe confermato, ove richiesto, la corrispondenza delle risultanze contabili dell'impresa con le risultanze bancarie. Chiosa la Suprema Corte: «*Ed allora, non v'è dubbio che nel caso in esame sussista quel "quid pluris" rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, quella condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile (Sez. 3, n. 2292 del 22/11/2012 - dep. 16/01/2013, Stecca, Rv. 254136; Sez. 5, n. 36859 del 16/01/2013 - dep. 06/09/2013, Mainardi e altri, Rv. 258041), non potendosi quindi sostenere, [...] che la Corte territoriale abbia fatto confusione tra l'ostacolo all'accertamento del falso contabile e l'accertamento della destinazione di ricavi non dichiarati.*

Quanto all'**idoneità dell'atto ad ostacolare l'accertamento**, il Collegio ha ritenuto che essa «*non deve consistere necessariamente nella capacità di rendere difficoltosa o impossibile in modo assoluto la ricostruzione dei redditi o del giro d'affari del contribuente, essendo sufficiente che la condotta dell'agente abbia reso necessari, per la scoperta della mendacità dichiarata, accertamenti fiscali ed indagini penali, diversamente non necessari*». Infatti, «*ritenendo necessario il frapponimento di un ostacolo assoluto ed*

insormontabile, infatti, si finirebbe con il limitare di molto le potenzialità della fattispecie, il cui ambito di applicazione risulterebbe circoscritto ai soli casi nei quali gli organi accertatori, nonostante l'impiego di tecniche di ricostruzione contabile anche sofisticate, risultassero in definitiva impotenti al cospetto dell'attività decettiva realizzata. Si è in presenza di una formula alquanto elastica, non infrequente nella tecnica legislativa adottata in materia penale economica e probabilmente ciò rappresenta il punto di maggior duttilità della fattispecie, grazie all'impiego di una formula che, in ogni caso, tocca alla giurisprudenza riempire contenutisticamente, mantenendo fermo quell'orientamento già elaborato in sede di interpretazione delle previgenti fattispecie ed in forza del quale erano ritenute rilevanti quelle condotte di ostacolo tali da complicare in misura tangibile l'ordinaria attività di indagine (Cass. 15 febbraio 1991, in Corr. trib., 1991, pag. 1783; Cass., 7 giugno 1988, in Cass. pen., 1990, pag. 1383; Cass. 25 gennaio 1982, in Riv. pen., 1983, pag. 51; Cass., 13 gennaio 1992, in Dir. prat. trib., 1993, II, pag. 756)». A tal riguardo non mancano opinioni diverse che mirano a parametrare l'integrazione dell'ostacolo sulla necessità di superare lo standard di ordinaria diligenza degli organi preposto all'accertamento

L'interposizione fittizia di persone o tramite le società di comodo ha l'attitudine a creare l'apparenza di una separazione tra titolare formale del reddito ed effettivo percettore. L'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/73 stabilisce che *«in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona»*. Per parte sua, la società di comodo (cfr. art. 30 della legge n. 724/1994) può rispondere all'esigenza di ridurre gli oneri fiscali ma anche a quella di intestare il reddito a soggetto diverso dall'effettivo percettore. Specie ove difettino di operatività e di reale finalità imprenditoriale e siano connotate dalla funzione di ostacolare l'individuazione del titolare effettivo non sembra dubbia la riconducibilità alla categoria dei mezzi fraudolenti ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000⁸⁷.

3.3. Il delitto previsto dall'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000

3.3.1. Nozioni generali

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte in sede di riscossione coattiva non è stato inciso alla riforma del 2015. Si tratta di una fattispecie molto "temuta", per il rischio di estesa criminalizzazione di qualsivoglia disposizione patrimoniale importante un depauperamento della garanzia patrimoniale offerta al Fisco (ovvero dei beni suscettibili di essere sottoposti a procedura erariale di riscossione coattiva) ove *«non si allinei alle ordinarie regole commerciali e di mercato»*⁸⁸. La stessa Suprema Corte (Sez. 3, n. 3011/2017) non risparmia inviti alla cautela esegetica notando: *«in un terreno "minato" quale quello definito dalla norma in questione (già sotto osservazione proprio sotto il profilo della genericità ed indeterminatezza del concetto di "atti fraudolenti"), interpretazioni che fanno leva sul risultato comunque preso in considerazione dall'agente potrebbero innescare pericolose derive soggettivistiche a detrimento del concetto di "fraudolenza" che qualifica la condotta sul piano oggettivo, prima ancora che su quello soggettivo. Occorre, insomma, rifuggire dalla facile tentazione per cui, valorizzando prima l'intenzione (e dunque esaltando momenti soggettivi) e trascurando il dato obiettivo che necessariamente la precede, ogni atto negoziale dispositivo anche se posto in essere in costanza di una procedura esecutiva esattoriale sia di per sé fraudolento, anche se (o sol perché) oggettivamente diminuisce la garanzia patrimoniale»*. La Corte regolatrice definisce anche il parametro fondamentale della ricerca: *«L'analisi della causa concreta e del motivo del contratto possono essere in tal senso di aiuto, così come possono esserlo tutti gli strumenti ermeneutici a disposizione del Giudice per scandagliare l'effettiva volontà delle parti contraenti e il programma negoziale perseguito»*

⁸⁷ D'AVIRRO, *op. cit.*, p. 115, che richiama il caso di società domiciliate presso la Confederazione elvetica ma con reale centro di imputazione in Italia.

⁸⁸ NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Milano, 2000.

In tal senso, da più parti è stata richiamata l'attenzione sulla necessità di recuperare una autentica **portata selettiva**: (i) alla nozione di **fraudolenza**, (ii) all'**idoneità a rendere** inefficace la procedura di riscossione coattiva ed (iii) al **dolo specifico**.

E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di **imposte sui redditi o sul valore aggiunto** ovvero di **interessi o sanzioni amministrative** relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, **aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti** sui propri o su altrui beni **idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva**. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Attraverso l'incriminazione della condotta da esso prevista il legislatore ha inteso evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche creando una situazione di apparenza tale da consentirgli di rimanere nel possesso dei propri beni fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario (cfr., sul punto, Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251077, secondo cui l'**oggetto giuridico** del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato, potendo quindi il reato configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori (così Cass., Sez. 3, n. 3011/2017).

L'antecedente storico della fattispecie penale era rappresentato dall'art. 97, comma 6, DPR n. 602/1973, alla cui stregua *«il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, ha compiuto, dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta ovvero sono stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni che hanno reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale, è punito con la reclusione fino a tre anni. La disposizione non si applica se l'ammontare delle somme non corrisposte non è superiore a lire 10 milioni»*.

Le novità del delitto ora in esame sono considerevoli e ne hanno ampliato l'esperienza giudiziaria, negli ultimi tempi divenuta affatto trascurabile. Esse sono riassumibili nei seguenti aspetti:

- (i) le imposte, gli interessi e le sanzioni amministrative al cui pagamento l'autore intende sottrarsi **non son più definite come "dovute"**; il debito tributario deve preesistere alla condotta⁸⁹ ma non deve però essere definitivamente accertato e potrebbe essere anche oggetto di contestazione nell'*an* o nel *quantum*⁹⁰;

⁸⁹ Il debito sorge con il possesso dei redditi imponibili e per l'IVA con la cessione dei beni e il pagamento dei servizi prestati, salvo regimi speciali.

⁹⁰ In merito al rapporto tra il sequestro fondato sul reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000 e l'annullamento degli atti di accertamento da parte della Commissione tributaria regionale, si sono registrate diversificate pronunce della Cassazione. A fronte dell'annullamento dell'avviso di accertamento da parte della Commissione tributaria di primo grado, nel rigettare l'eccezione di illegittimità del provvedimento di sequestro per non debenza delle imposte richieste, per sottrarsi al cui pagamento era stato realizzato l'atto simulato o fraudolento, la Corte di Cassazione (n. 13233/2016) ha offerto significative indicazioni, a proposito della natura del reato di **pericolo concreto** e della **condotta modale** che lo contraddistingue. Da esse *«discende che il fatto che, nella specie, sia intervenuto annullamento dell'avviso di accertamento (omissis), tanto più in quanto non si afferma in ricorso essere tale sentenza passata in giudicato, non può significare il venir meno del fumus del reato proprio perché da valutare, quest'ultimo, in funzione alla natura dell'illecito, che non richiede neppure una previa azione di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria (da ultimo, tra le altre, Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376)... e che si caratterizza semplicemente per il detrimento che le ragioni dell'Erario possono subire per effetto di condotte insidiose ed "oblique" rispetto a pretese, pur se ancora in nuce, esercitabili dall'Amministrazione»*. Anche in precedenza (Cass., Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015 Cc., dep. 09/10/2015, Rv. 265036, est. Andronio) la Corte di legittimità, rispetto a sentenze della Commissione tributaria regionale che avevano annullato gli accertamenti dei debiti tributari rispetto ai quali era contestata la fattispecie di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, aveva rilevato *«che le stesse, pur essendo provvisoriamente esecutive, non fanno venire meno in via definitiva la pretesa tributaria, essendo soggette ad impugnazione con ricorso per cassazione»*. La Cassazione aveva valorizzato la circostanza che non emergeva dalla documentazione prodotta che l'Agenzia delle entrate o Equitalia avessero dichiarato in via definitiva l'insussistenza del debito, essendosi limitate a prendere atto delle richiamate sentenze, *«che impediscono, ma solo allo stato attuale, la riscossione»*. Con diversa sentenza (Sez. 3, n. 39187 del 02/07/2015 Cc., dep. 28/09/2015, Rv. 264789, est.

(ii) **non sono più richiesti precedenti o concomitanti segnali dell'avvio di una procedura di riscossione erariale**, da quelli più lontani (accessi, ispezioni e verifiche o siano stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta) a quelli più prossimi all'esecuzione coattiva (notifica di atti di accertamento o iscrizioni a ruolo)⁹¹; il requisito è sostituito dalla concreta idoneità delle condotte - in base ad un giudizio "ex ante" che valuti la sufficienza della consistenza del patrimonio del contribuente in rapporto alla pretesa dell'Erario - a rendere inefficace, in tutto o in parte, l'attività recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria⁹²;

(iii) **non è più richiesto che l'atto fraudolento abbia reso anche in parte, inefficace l'esecuzione esattoriale**, essendo configurata quale fattispecie di pericolo concreto e non di danno per gli interessi erariali; poiché l'oggetto giuridico del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è il diritto di credito del fisco, bensì la **garanzia generica** data dai beni dell'obbligato, il reato può configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori (Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011 - dep. 06/10/2011, Cualbu, Rv. 251077).

3.3.2. La condotta di alienazione simulata

Come ha ricordato anche di recente la Corte di Cassazione (n. 3011/2017) per il concetto di "alienazione simulata" non è necessario ricorrere all'armamentario definitorio previsto dall'art. 1, comma 1, lett. g-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto successivamente all'art. 11, stesso decreto. E' sufficiente attingere alle comuni **definizioni civilistiche**, preesistenti alla norma in questione, secondo le quali la simulazione è finalizzata a **creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale**, con particolare riferimento all'estraneità del bene al patrimonio del debitore di imposta, in modo da ostacolare la procedura di riscossione coattiva e trarre inganno all'amministrazione finanziaria. Sicché, l'alienazione è simulata

*Scarcella A.), la Cassazione aveva però affermato il principio che se «in tema di reati tributari, il **profitto**, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase», «lo stesso **non è configurabile**, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, **in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria**». Secondo tale pronuncia, in particolare, è l'intervenuto sgravio delle somme di cui all'avviso di accertamento che «renderebbe privo di qualsiasi giustificazione "allo stato" (secondo la peculiare natura del giudizio cautelare, necessariamente rebus sic stantibus) il mantenimento del sequestro in assenza di qualsivoglia "attuale" pretesa erariale, sembrando non esservi infatti nell'attualità nulla da salvaguardare a seguito non solo dell'annullamento degli avvisi di accertamento ma anche del conseguente provvedimento di "sgravio" del debito tributario, ciò che manifesterebbe l'assenza, appunto, attuale, di pretese erariali, rendendo quindi illegittimo il sequestro funzionale alla confisca per equivalente di un **profitto**, in atto, inesistente».*

⁹¹ Cass. Sez. 3, Sentenza n. 17071 del 04/04/2006 Cc., dep. 18/05/2006, Rv. 234322, ha chiaramente affermato che al fine del perfezionamento del reato di cui all'art. 11 del d.lgs. 74 del 2000 è richiesto soltanto che l'atto simulato di alienazione, o gli altri atti fraudolenti sui beni, siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del fisco, atteso che la disposizione vigente non contiene alcun riferimento alle condizioni prima previste dall'art. 97, comma sesto, del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 15, comma quarto, della legge n. 413 del 1991, ovvero la avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o la preventiva notificazione, all'autore della condotta fraudolenta, di inviti, richieste o atti di accertamento.

⁹² Così Sez. 3, Sentenza n. 13233 del 24/02/2016 Cc., dep. 01/04/2016, Rv. 266771, che prescinde dall'attualità al momento della condotta di un'esecuzione esattoriale in atto (Fattispecie di vendita di una particella immobiliare a società svizzera con soci non identificabili, in cui la S.C. ha annullato con rinvio la decisione che aveva ritenuto sussistente il "fumus" del reato, senza motivare in ordine all'effettivo carattere simulato della predetta operazione immobiliare e alle conseguenze derivanti dalla stessa sulla capienza del patrimonio complessivo dell'indagata, rispetto alle pretese dell'Erario); nello stesso senso Sez. 3, Sent. n. 14720 del 06/03/2008 Ud., dep. 09/04/2008, Rv. 239970; Sez. 5, Sent. n. 7916 del 10/01/2007 Cc., dep. 26/02/2007, Rv. 236053; cfr. Cass. Sez. 3, Sentenza n. 39079 del 09/04/2013 Cc., dep. 23/09/2013, Rv. 256376, per fattispecie in cui è stata ritenuta penalmente rilevante la condotta di un commercialista che, in prossimità degli esiti di una verifica fiscale a suo carico, aveva ceduto immobili e quote sociali alla convivente; nello stesso senso Sez. 3, Sentenza n. 14720 del 06/03/2008 Ud., dep. 09/04/2008, Rv. 239970.

quando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione **assoluta**) o in parte (simulazione **relativa**) alla effettiva volontà dei contraenti; in quest'ultimo caso, la divergenza può attingere al **titolo negoziale**, all'entità del **corrispettivo** (rivelandosi per il prezzo vile), ovvero ai **soggetti** coinvolti (interposizione fittizia)⁹³.

Non manca l'opinione che individua in tale interposizione soggettiva fittizia l'unica forma di simulazione relativa rilevante ex art 11 d.lgs. n. 74/2000, escludendola per le altre forme di simulazione (per titolo negoziale o corrispettivo), trattandosi di alienazioni effettive, prive dell'attitudine di creare l'apparenza di una titolarità formale diversa da quella effettiva atta ad ostacolare la riscossione erariale occultando la persistente appartenenza del bene al patrimonio del debitore. Naturalmente ove non sia simulato in assoluto la riscossione del corrispettivo, indice di una più radicale simulazione assoluta del negozio di alienazione.

Nell'ambito della alienazione simulata rientra **anche quella a titolo gratuito**, non ponendo la norma limiti definitori al titolo (oneroso o meno) della "alienazione" e non essendovi motivo alcuno per escludere la **donazione** dall'ambito di applicabilità della norma. Rileva ogni ipotesi di trasferimento simulato del diritto di proprietà a qualunque titolo (vendita, permuta, conferimento in società)

In ossequio al principio di stretta legalità e tassatività della fattispecie penale, deve trattarsi di **alienazione "simulata"**. Ove il **trasferimento sia effettivo** la relativa condotta non può essere considerata alla stregua di un atto simulato ma deve essere valutata esclusivamente quale possibile atto fraudolento, rilevato dalle particolari modalità di realizzazione atte ad ostacolare le iniziative di riscossione erariale (si ponga mente alla alienazione di un immobile attraverso successivi trasferimenti tra società diverse, ovvero l'iscrizione di ipoteca a favore di terzo di buona fede in adempimento di preventiva intesa con l'acquirente).

Estremamente varia è la relativa casistica. Essa comprende⁹⁴: (i) la vendita simulata di beni immobili⁹⁵; (ii) la cessione simulata di azienda, di ramo di azienda, di beni sociali, ivi compreso l'avviamento commerciale⁹⁶; (iii) la cessione fittizia di quote sociali⁹⁷; (iv) la donazione simulata di beni immobili a parenti stretti.

⁹³ Cass., Sez. 3, Sentenza n. 14720 del 06/03/2008 Ud., dep. 09/04/2008, Rv. 239972, ha affermato che «ai fini della configurabilità del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) commesso mediante simulazione contrattuale, è idonea a configurare gli "atti fraudolenti" richiesti dalla norma non solo la simulazione oggettiva sotto forma della veridicità e congruità del prezzo pattuito, ma anche la simulazione soggettiva intesa quale interposizione fittizia di persona» (Fattispecie di vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back").

⁹⁴ GIGLIOLI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di riscossione coattiva*, in Reati Tributari e sistema normativo europeo, Wolters Kluwer, 2017, p. 493

⁹⁵ Cass., Sez. 3, Sentenza n. 13233 del 24/02/2016 Cc., dep. 01/04/2016, Rv. 266771, in relazione a fattispecie di vendita di una particella immobiliare a società svizzera con soci non identificabili, in cui la S.C. ha annullato con rinvio la decisione che aveva ritenuto sussistente il "fumus" del reato, senza motivare in ordine all'effettivo carattere simulato della predetta operazione immobiliare e alle conseguenze derivanti dalla stessa sulla capienza del patrimonio complessivo dell'indagata, rispetto alle pretese dell'Erario; Corte di Cassazione n. 25147/2009 per alienazione di un'unità immobiliare in modo simulato o comunque fraudolento a s.r.l. di cui era legale rappresentante la moglie convivente del debitore, con successivo riversamento del prezzo di acquisto alla società acquirente annotato nella contabilità societaria come "finanziamento da socio", in maniera da diminuire il proprio patrimonio, compromettendo l'interesse dell'Erario alla conservazione delle garanzie patrimoniali che presidiano il credito tributario.

⁹⁶ Cass. Sez. 3, Sentenza n. 37389 del 16/05/2013 Cc., dep. 12/09/2013, Rv. 257589 ha ritenuto integrato il reato di cui all'art.11 del D.Lgs. 74 del 2000 in caso di alienazione simulata dell'avviamento commerciale dell'azienda, finalizzata a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Secondo l'ipotesi di accusa il legale rappresentante della società X, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto dovute da tale società, aveva simulato la messa in liquidazione e la cessazione di essa, con una situazione debitoria verso l'Erario pari a Euro 2.454.798, mentre l'attività di impresa era continuata con gli stessi dipendenti e negli stessi locali di proprietà della società Y del cui capitale era titolare all'85% mentre il residuo 15% era intestato alle figlie. Il tribunale aveva escluso che vi fossero elementi utili per ipotizzare la simulazione della liquidazione della società. Inoltre, aveva escluso altresì la fraudolenza dell'attività di liquidazione ritenendo che, in ogni caso, considerate le precarie condizioni economiche in cui versava la società X, non avrebbe potuto determinare alcuna diminuzione delle garanzie mancando beni mobili ed immobili ad essa intestati. Osserva la Corte di Cassazione: «Se non vi è dubbio che, in via di principio non vi siano disposizioni intese a garantire la conservazione dell'avviamento in capo all'azienda ostando ciò al principio della libertà di concorrenza, ciò presuppone che il tutto avvenga nel rispetto della correttezza che deve improntare i rapporti giuridici. Non ricorre tale condizione nel caso in cui la società X, stando all'ipotesi di accusa, sarebbe stata volutamente spogliata degli elementi attivi per favorirne la liquidazione, in modo da eludere possibili azioni esecutive sulla medesima società da parte dell'Erario. Il tribunale cade quindi nell'errore di non valutare l'insieme della condotta limitandosi a valorizzare le ragioni

3.3.3. Altri atti fraudolenti

Per la Corte di Cassazione (sentenza n. 3011/2017), in conformità alla "ratio" della norma, per **"atto fraudolento"** deve intendersi qualsiasi atto che, non diversamente dalla alienazione simulata, sia idoneo a rappresentare ai terzi una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio o comunque rendendo più difficoltosa l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario.

L'atto fraudolento deve essere pur sempre provvisto dell'attitudine a realizzare un depauperamento apparente del contribuente debitore, offrendo una falsa rappresentazione della consistenza del patrimonio e dunque della garanzia che esso rappresenta per il creditore erariale, in modo da sviarne l'attività esecutiva.

Si è così affermato che integra la condotta, rilevante come sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte dovute da società, la messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili, dal momento che nella fattispecie criminosa indicata rientra qualsiasi stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario (Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011, Vichi, Rv. 250471), la costituzione di un fondo patrimoniale (Sez. 3, n. 5824 del 18/12/2007, Soldera, Rv. 238821; si veda però Sez. 3, n. 9154 del 2015), la vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back" (Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008, Ghiglia, Rv. 239972); ma anche la costituzione fittizia di servitù, di diritti reali di godimento (usufrutto, uso, abitazione), la concessione di locazione (si consideri un affitto di azienda di lunga durata idoneo a svalutare il prezzo di vendita), la ricognizione di debito inesistente; insomma ogni atto di disposizione del patrimonio che abbia la sua causa nel pregiudizio alle ragioni creditorie dell'Erario.

Nella categoria degli atti fraudolenti, poi, sono compresi gli **atti e gli strumenti giuridici leciti, non simulati ma utilizzati dal debitore in maniera abusiva ovvero in modo distorto** quali stratagemmi per sottrarsi al pagamento del debito erariale e per neutralizzare la possibilità di recupero del credito erariale. Tale tipologia di atti deve presentare una nitida componente di artificio e falsa rappresentazione della realtà (individuabile in una specifica clausola contrattuale o da altro dato fattuale) con **attitudine ingannatoria ed occultatrice rispetto alla reale sostanza economica dell'operazione**.

La causa tipica e fisiologica viene in concreto strumentalizzata al duplice scopo di (i) sottrarsi al pagamento delle imposte, (ii) in maniera da conservare (attraverso altri soggetti e specifici istituti), pur in presenza di apparente decremento patrimoniale, la disponibilità del bene al debitore. Il carattere artificioso, ad avviso di attenta dottrina⁹⁸ che mira a preservarne la componente oggettiva deve esprimersi in una specifica clausola anomala o in qualche altro elemento fattuale oggettivo, provvisto di connotati fraudolenti, che risulti rivelatorio della causa concreta dell'operazione negoziale.

Conviene passare in rassegna una serie di operazioni che nell'esperienza giurisprudenziale sono state ricondotte alla categoria degli atti fraudolenti.

3.3.3.1 Leasing finanziario (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 14720 del 2008)

della liquidazione. In questo senso omette di considerare, infatti, che la disposizione dell'art. 11 è finalizzata a reprimere specificamente la condotta di chi "aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva".

⁹⁷ Cfr. Cass., Sez. 3, n. 41216/2015

⁹⁸ GIGLIOLI, *op. cit.*, p. 499

Il **caso**: il presidente del c.d.a. della X s.r.l. e liquidatore della Y s.r.l. - avendo ricevuto in data 8.7.2002 da parte dell'Agenzia delle Entrate di Savona avvisi di accertamento per importi superiori per ciascun anno ad Euro 51.645,69 — al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte suddette, degli interessi e delle sanzioni amministrative, con atto notarile del 20.1.2003, aveva **alienato simulatamente due beni immobili** della società Y s.r.l., **cedendoli a società di locazione con l'obbligo di cederli in locazione finanziaria alla s.a.s. Z, in cui erano soci i figli dell'imputato**, compiendo così atti idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

La **soluzione della Cassazione**: i giudici di legittimità hanno disatteso l'argomentazione con cui la sentenza impugnata aveva escluso il carattere fraudolento della condotta posta in essere dall'imputato, osservando che non solo la simulazione oggettiva, ma anche quella soggettiva (cd. **interposizione fittizia di persona**) può configurare uno stratagemma artificioso del contribuente, tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le sue garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario. Nel caso di specie, non appariva configurabile propriamente un **sale-lease back**, che è un rapporto bilaterale in cui il proprietario di un bene che ha problemi finanziari lo vende a una società di *leasing*, che lo finanzia pagandogli il prezzo e concedendogli il bene in locazione finanziaria contro corrispettivo di canoni periodici, con la facoltà di riacquistare il bene alla scadenza del contratto. Sembrava piuttosto configurabile un vero e proprio **leasing finanziario**, che è un rapporto trilaterale, nel quale il fornitore (Y s.r.l., rappresentata dall'imputato) alienava il bene (capannoni industriali) a un finanziatore (società di *leasing*), il quale a sua volta lo concede in locazione finanziaria a un terzo utilizzatore (s.a.s. Z), che ne acquistava il diritto al godimento contro il pagamento di canoni, con opzione di acquisto. Tenendo presente l'ulteriore circostanza, altrettanto pacifica, che la società Z era interamente posseduta dai figli dell'imputato, il giudice di merito, quindi, avrebbe dovuto motivatamente valutare, al di là della congruità e veridicità del prezzo pattuito (simulazione oggettiva), se il contratto stipulato configurava un'interposizione personale fittizia (simulazione soggettiva), attraverso la quale l'imputato diminuiva la propria garanzia patrimoniale sottraendo i capannoni alla riscossione tributaria coattiva, pur conservandoli, attraverso i figli, nella propria sostanziale disponibilità o comunque assicurandosene il futuro godimento dopo l'esaurimento della procedura esecutiva.

3.3.3.2. Cessioni di rami di azienda, scissioni societarie e conferimento di beni mobili quali operazioni multiple poste in essere, in apparenza, allo scopo di effettuare una ristrutturazione aziendale (Cass. Sez. 3, n. 19595/2011; Id., n. 37415/2012; Id., n. 46833/2012)

Il **caso**: all'indagato veniva contestato il reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000 per atti fraudolenti e/o simulati, compiuti attraverso complesse operazioni sulle società amministrate dallo stesso, dal fratello e dal padre (società gravate da consistenti debiti con il Fisco a titolo di imposte dirette e sanzioni ed interessi) volte ad eludere tali pagamenti all'erario. In particolare le tre società debtrici sarebbero state completamente "svuotate", mediante cessioni di azienda e conferimento degli immobili, di ogni garanzia patrimoniale e della capacità operativa e produttiva, al fine di destinarle al (preordinato) fallimento. Di fatti, anche se le società nate con le operazioni di scissione erano obbligate, in solido con la cedente, al pagamento delle imposte e delle sanzioni accertate a carico di quest'ultima, l'operazione fraudolenta avrebbe raggiunto lo scopo di far gravare su altri i debiti di imposta, anche perché il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14, comma 1, limita l'operatività dell'obbligazione solidale dei cessionari all'anno della cessione ed ai due anni precedenti, mentre la garanzia ex art. 2056 quater c.c., risulta solo parziale in quanto operante "nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto".

La **soluzione della Cassazione**: i giudici di legittimità hanno ritenuto convenientemente dedotto dai giudici di merito che le operazioni societarie, sia in riferimento alla cessione dei rami di azienda, che in riferimento alla scissione delle società ed il conferimento degli immobili alle società beneficiarie, fossero simulate o comunque fraudolente. Inoltre dal punto di vista oggettivo, tali operazioni erano pienamente idonee a rendere in tutto o in parte inefficace la successiva procedura di riscossione coattiva dei crediti tributari vantati dallo Stato nei confronti delle "originarie" società: in sintesi, a fronte dell'uscita dal patrimonio di beni immobili, e di altri cespiti mobiliari (con conseguente privazione di ogni capacità operativa e produttiva), nessun corrispettivo od incremento patrimoniale risultava conferito, in sinallagma, alle società cedenti, sia perché le scissioni societarie erano avvenute senza corrispettivo, sia perché i corrispettivi contrattualmente pattuiti per le cessioni dei rami di azienda, al settembre 2010, o non erano stati corrisposti o lo erano stati con "compensazioni volontarie" e quindi con movimenti di denaro formali, se non fittizi. Dal quadro indiziario emergeva la riferibilità delle operazioni all'indagato, al fratello, beneficiari ultimi delle operazioni fraudolente, e al padre, il quale il quale in virtù della carica di amministratore unico aveva operato di concerto con i medesimi.

Risultava la gravità indiziaria necessaria alla fase cautelare per configurare il reato in analisi, trattandosi di **stratagemma artificioso del contribuente**, tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario; stratagemma che poteva assumere le più diversificate forme, potendo estrinsecarsi attraverso l'**abuso di strumenti giuridici rientranti solo in apparenza nella fisiologia della vita aziendale o societaria**. La giurisprudenza ne ha già analizzate alcune, quali la **simulazione contrattuale oggettiva** (simulazione di alienazione, vendita per un prezzo inferiore al reale) ed anche quella **soggettiva** (cd. **interposizione fittizia di persona** ed il contratto di **sale and lease back**), come pure l'istituzione di un **fondo patrimoniale** (Sez. 3, n. 5824 del 6/2/2008, Soldera.)

3.3.3.3. Trust

Il caso: L'imputato veniva riconosciuto responsabile del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, perché, quale liquidatore della "X s.a.s.", al fine di evadere le imposte dirette e sul valore aggiunto, per l'importo complessivo di Euro 466.953,95, costituiva fraudolentemente un *trust* con il fine di rendere inefficace, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva. In particolare, la società, della quale l'imputato era socio accomandatario e liquidatore, risultava debitrice verso l'erario, riguardante le annualità 2001/2005 e per le quali erano state nel tempo notificate diverse cartelle esattoriali, l'ultima delle quali il 18/4/2009, tanto che il successivo 3/9/2009 era stata effettuata una iscrizione ipotecaria sugli unici immobili della società per una somma pari ad Euro 1.151.828,52, comprensiva di sanzioni di mora. L'ipoteca era stata successivamente cancellata quando, a seguito di ricorso alla Commissione Tributaria, l'imputato aveva documentato l'alienazione degli immobili in data anteriore all'iscrizione ipotecaria, il 25/2/2009, a soggetto terzo. Attraverso l'istituzione di un *trust*, l'imputato, quale liquidatore della società, aveva trasferito a se stesso, quale *trustee*, l'intero patrimonio attivo e passivo della società medesima, con lo scopo evidente di sottrarre i suoi beni alla procedura di riscossione coattiva delle imposte.

La soluzione della Corte di Cassazione: la Corte regolatrice ha osservato che l'art. 11, d.lgs. n. 74/2000 contempla, oltre alla alienazione simulata, il generico richiamo ad altri atti la cui connotazione comune è data dal loro carattere fraudolento, da intendersi come comportamento che, sebbene formalmente lecito - come peraltro lo è l'alienazione di un bene - sia però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno (Sez. 3, n. 25677 del 16/5/2012, Caneva e altro, Rv. 252996). Si è conseguentemente ritenuto configurato il reato in esame in ipotesi di cessione simulata dell'avviamento commerciale (Sez. 3, n. 37389 del 16/5/2013, P.M. in proc. Ravera, Rv. 257589), cessione di immobili e quote sociali alla convivente da parte di un commercialista (Sez. 3, n. 39079 del 9/4/2013, Barei e altro, Rv. 256376, cit), pluralità di trasferimenti immobiliari (Sez. 3, n. 19524 del 4/4/2013, Antonini, Rv. 255900), costituzione di un fondo patrimoniale ex art. 167 cod. civ. (Sez. 3, n. 40561 del 4/4/2012, Soldera, Rv. 253400), messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili (Sez. 3, n. 19595 del 9/2/2011, Vichi, Rv. 250471), vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back" (Sez. 3, n. 14720 del 6/3/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970, cit.).

Nel caso posto alla sua diretta valutazione la Cassazione ha rilevato che la legittimità della costituzione del *trust*, argomento diffusamente trattato in ricorso, non era stata minimamente posta in dubbio dai giudici del merito, i quali, invece, avevano posto in evidenza lo **scopo fraudolento** della costituzione medesima e la **finalità** unica di sottrarre il patrimonio del contribuente alla procedura coattiva. La natura fraudolenta della costituzione del *trust* era riconoscibile considerando che l'operazione effettuata aveva comportato, quale unica conseguenza, la sottrazione del patrimonio societario ad eventuali azioni dell'erario finalizzate alla riscossione delle imposte. A conforto di tale valutazione venivano adottati i seguenti argomenti: —disponente e *trustee* coincidevano nella medesima persona (l'imputato); —la dichiarata finalità liquidatoria indicata nell'atto costitutivo del *trust* non risultava mai comunicata ai creditori sociali, né emergeva che tale adempimento fosse comunque previsto; — era sostanzialmente inutile la costituzione del *trust* per le finalità indicate, ben potendo i creditori, in caso di liquidazione, vedere soddisfatti i propri crediti senza problemi di priorità temporale quando il patrimonio sociale sia sufficiente a tale scopo, ovvero, in caso di insufficienza, fare ricorso al concordato preventivo o alle altre procedure concorsuali di tipo fallimentare; — l'inesistenza di qualsivoglia elemento atto a dimostrare la effettiva e concreta utilizzazione del *trust* per soddisfare i creditori della società ed, in particolare, l'effettuazione, anche parziale, di versamenti all'erario delle somme dovute. In definitiva, da tali elementi emergeva che la unica finalità della costituzione del *trust* era la sottrazione del patrimonio al fisco. Quanto alla sussistenza del dolo specifico richiesto per la configurabilità del reato oggetto di imputazione, secondo la giurisprudenza della Corte, si rinveniva nella volontà dell'agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista e richiede la dimostrazione della **strumentalizzazione della causa tipica negoziale o l'abuso dello strumento giuridico utilizzato** (v. Sez. 3, n. 40561 del 4/4/2012, Soldera, Rv. 253400, cit.). La sussistenza dell'elemento soggettivo, pertanto, ben può essere rinvenuta anche quando a fronte della piena conoscenza del debito tributario, il ricorso ad attività formalmente lecite abbia quale unica concreta conseguenza quella di impedire la riscossione fiscale, difettando ogni altro dato dimostrativo della effettiva volontà di perseguire le finalità proprie dello strumento giuridico cui si è fatto ricorso.

3.3.3.4. Fondo patrimoniale

Il caso: la fattispecie prevista dall'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000 veniva contestata sull'assunto che la costituzione di detto fondo patrimoniale sarebbe unicamente servita ad eludere due atti di accertamento notificati in precedenza all'indagato. Secondo quest'ultimo la costituzione del fondo patrimoniale non poteva di per sé essere qualificata come atto fraudolento, in mancanza di concreti elementi che deponevano in tale senso. In particolare, era stato trascurato che l'indagato aveva altri beni, di valore rilevante, che erano rimasti estranei al fondo patrimoniale e che sarebbero stati sufficienti comunque a soddisfare le pretese del fisco.

La soluzione dei **giudici di legittimità**: ad avviso della S.C. (Sez. 3, Sentenza n. 9154/2016) in punto di diritto, a fronte di un fondo patrimoniale costituito ex art. 167 cod. civ., per fare fronte ai bisogni della famiglia, è necessario accertare, ai fini della sussistenza del reato di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, che nell'operazione posta in essere sussistano gli elementi costitutivi della sottrazione fraudolenta: il processo di merito deve dunque individuare quali siano gli aspetti dell'operazione economica che dimostrino la **strumentalizzazione della causa tipica negoziale allo scopo di evitare il pagamento del debito tributario**. E non è ipotizzabile una sostanziale inversione dell'onere della prova, sul solo presupposto che la creazione del patrimonio separato rappresenti di per sé l'elemento materiale della sottrazione del patrimonio del debitore. Infatti, la scelta dei coniugi di costituire il fondo rappresenta uno dei modi legittimi di attuazione dell'indirizzo economico e delle esigenze del nucleo familiare, dovendosi escludere le sole esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi (sez. 3, 4 aprile 2012, n. 40561). A ciò deve aggiungersi, sia sotto il profilo della idoneità degli atti a pregiudicare l'esecuzione coattiva, sia sotto il profilo della prova della sussistenza del dolo specifico di frode, la necessità di dimostrare che la costituzione del fondo patrimoniale abbia in concreto messo in pericolo la garanzia patrimoniale. Ne consegue che qualora la difesa abbia prospettato in sede cautelare l'esistenza di beni non inclusi nel fondo e di un valore tale da costituire adeguata garanzia, il giudice ha l'onere di fornire una pur sommaria motivazione sulla ragione per cui la costituzione del fondo rappresenterebbe, in ogni caso, uno strumento idoneo a rendere più difficoltoso il recupero del credito erariale.

In dottrina, è stato rimarcato che la costituzione di un fondo patrimoniale riveste dubbia idoneità ad ostacolare la riscossione coattiva della pretesa erariale, considerato l'insegnamento della giurisprudenza civile rispetto al disposto dell'art. 170 c.c. (che disciplina i casi di inibizione dell'esecuzione sui fondi del fondo) e la possibile riconduzione dei debiti tributari sorti per l'esercizio dell'impresa e dell'attività professionale alla categoria dei debiti sorti per i bisogni della famiglia, ovvero del suo pieno mantenimento ed armonico sviluppo, ad eccezione dei bisogni voluttuari e meramente speculativi.

La Corte di Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 40561/2012) ha rimarcato l'importanza dell'accertamento dell'idoneità della condotta alla luce dell'elemento finalistico compreso nella previsione del dolo specifico, rivisitando i passaggi argomentativi, apparentemente più drastici, in tema di idoneità della condotta (cfr. Sez. 3, n. 5824 del 18/12/2007, dep. 6/2/2008, Soldera, Rv. 238821, pronunciata in relazione al giudizio cautelare incidentale nel processo di cui si tratta, la cui massima ufficiale recita, in maniera stentorea: "In tema di reati tributari, la costituzione di un fondo patrimoniale integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in quanto è atto idoneo ad ostacolare il soddisfacimento di un'obbligazione tributaria"). Occorre superare la mera equazione deduttiva: fondo patrimoniale uguale atto fraudolento.

Invero, non è mai stata affermata la superfluità di un'indagine dell'elemento psicologico, ossia della volontà dell'agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista, né si è mai ritenuto che bastasse la costituzione del fondo patrimoniale, in grado di recare pregiudizio alla garanzia, tanto da rendere *in re ipsa* il dolo richiesto. E tuttavia occorre ribadire la necessità, per i giudici del merito, di compiere una verifica degli elementi probatori raccolti nonché la necessità che essi siano in grado di illuminare la finalità degli atti dispositivi posti in essere dal suo autore, in modo da interpretare correttamente la sussistenza o meno del carattere fraudolento dell'operazione, che tale è valutato proprio in ragione dello scopo di sottrazione avuto di mira nel tracciato delittuoso compiuto dall'agente. Per il fondo patrimoniale ex art. 167 c.c., che - secondo la previsione codicistica - può essere costituito "per far fronte ai bisogni della famiglia", è necessario accertare che nell'operazione posta in essere sussistano gli elementi costitutivi del reato di sottrazione fraudolenta: il processo di merito deve individuare **quali siano gli aspetti dell'operazione economica che dimostrino la strumentalizzazione della causa tipica negoziale o, se si vuole, l'abuso dello strumento giuridico, posto in essere al solo scopo di evitare il pagamento del debito tributario e quindi la sua portata fraudolenta**. Non è infatti ipotizzabile l'inversione dell'onere della prova sul presupposto che la creazione del patrimonio separato rappresenti di per sé l'elemento materiale della sottrazione del patrimonio del debitore (come potrebbe essere ritenuto ad una prima lettura della decisione Sez. 3, n. 38925, 10/6/2009, dep. 7/10/2009, Ginanni, non mass., che ebbe ad occuparsi del tema). Difatti, la scelta dei coniugi di costituire un fondo patrimoniale rappresenta uno dei modi legittimi di attuazione dell'indirizzo economico familiare, secondo quanto enucleato anche dalla giurisprudenza civile, che ha ricompreso tra i bisogni della famiglia tutte quelle esigenze volte al suo pieno mantenimento ed al suo armonico sviluppo nonché al potenziamento della sua capacità lavorativa, dovendosi invece escludere le esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi. Viceversa, quando sia stata dimostrata l'idoneità dell'istituzione dello specifico fondo patrimoniale ad ostacolare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria (Sez. 3, n. 23986 del 5/5/2011, dep. 15/6/2011, Pascone, Rv. 250646), tale strumento giuridico finisce per costituire uno dei vari mezzi (per quanto **formalmente ed apparentemente legittimo**) di sottrazione del patrimonio alla garanzia di adempimento del debito contratto con il Fisco.

3.3.4. Dolo specifico.

La Corte di Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 27143 del 22/04/2015 Cc., dep. 30/06/2015, Rv. 264187, Est. G. Andreazza) ha confermato che *«il reato previsto dall'art. 11 D.Lgs. 74 del 2000 è caratterizzato dal dolo specifico, che ricorre quando l'alienazione simulata o il*

compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, siano finalizzati alla sottrazione "al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrativi relativi a dette imposte». In applicazione del principio, la Corte, annullando con rinvio, ha escluso che sia configurabile il dolo specifico con riferimento alla vendita simulata di un bene il cui corrispettivo venga adoperato per saldare un debito tributario, salva l'evenienza che il corrispettivo versato sia inferiore al valore reale del bene compravenduto.

www.osservatorio-oci.org