

PENALE TRIBUTARIO

Simulatamente falso

di Massimiliano Tasini

L'articolo 1 del D.Lgs. 74/2000, nel fornire le definizioni necessarie alla lettura del provvedimento, stabilisce che:

- 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;
- 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;
- g-ter) 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.

Due problemi.

Il primo è tracciare un confine tra quanto previsto alla lettera a) è quanto alla lettera g) bis. Tanto più che, nel concetto di operazioni non effettuate in tutto o in parte, rientrano quelle pur avvenute ma alle quali le parti hanno dato una **qualificazione giuridica diversa** (Cass. 13975/2008).

Il secondo è dato dal fatto che, a nostro modo di vedere, le operazioni "simulate oggettivamente e soggettivamente" sono un genere, la cui "specie" sono quelle operazioni, pure "simulate oggettivamente soggettivamente", contemplate all'art. 10 bis del nuovo Statuto dei Diritti del Contribuente.

Detto **art. 10 bis** stabilisce che sono abusive/elusive "una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti ... si considerano: a) 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. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, 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 ... Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine

organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente ... 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".

Quindi, se capiamo bene il perimetro dell'art. 10 bis, possiamo misurare l'ampiezza del suo ombrello penale.

Il nuovo **art. 3** del D.Lgs. 74/2000 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - , stabilisce al suo primo comma che *"Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito ... chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente ..."*.

Quindi:

1. opera l'art. 3 in quanto non opera l'art. 2;
2. nell'art. 3 sono previste due fattispecie: il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, nonchè il ricorso a documenti falsi (e allora l'art. 2?) o altri mezzi fraudolenti, connotati dalla idoneità ad ostacolare il fisco e indurlo in errore;
3. di queste due fattispecie, una è figlia della più generale categoria delle operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente: queste, infatti, se connotate dai requisiti dell'art. 10 bis non rilevano penalmente, altrimenti (art. 3) sì.

Ma **l'operazione abusiva/elusiva esiste?** Se non esistesse sarebbe falsa, e allora sarebbe punibile sul piano penale. Ricordiamo, sul punto, che secondo Cass. 36859 del 16 gennaio 2013, l'operazione può dirsi elusiva se effettivamente esistente sotto il duplice profilo giuridico ed economico; come acutamente osservato nella Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione recentemente pubblicata, occorrerà valutare se tale affermazione resterà valida anche dopo l'entrata in vigore del nuovo art. 10 bis.

Non sarà facile districarsi. Il rischio è il proliferare di forme simulate volte ad eludere senza la macchia del reato.