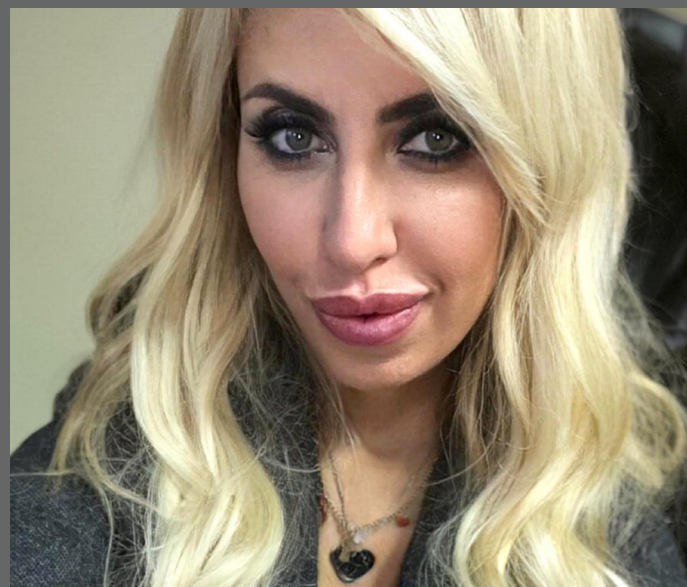


# LE OPERAZIONI FISCALI INESISTENTI

di Rossana Mongiardo

GIP/GIP del Tribunale di Novara



**Il processo penale diretto all'accertamento e alla repressione di eventuali reati tributari trova, com'è noto, la sua disciplina essenzialmente nel D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74** (ampiamente rivisto con D. Lgs. n. 158/2015), per quanto concerne le persone fisiche, e nel D. Lgs. n. 231/2001, n. 231 (da ultimo, rivisto con D.L. n. 124/2019, convertito con legge n. 157/2019) per quanto concerne le persone giuridiche.

Entrambi i microsistemi - ove non operi la disciplina derogatoria - vanno integrati con la disciplina processuale generale, rappresentata dal Codice di procedura penale del 1988 e dalla normativa satellite: ciò implica, da un lato, che la disciplina generale - ove anche modificata - non faccia venir meno le regole processuali specifiche valide in relazione a ciascun settore e, dall'altro, che le modifiche alla disciplina generale incidano anche sul sistema 231 e sul sistema penal-tributario, in quanto compatibili.

Venendo, nello specifico, alla normativa in materia di reati fiscali e tributari, di cui al D. Lgs. 74/2000, non si può non evidenziare che la stratificazione delle norme penali e di quelle tributarie che, come detto, si integrano tra loro, abbia posto, e pone continuamente, nella prassi all'operatore giuridico sia problemi di interpretazione che di applicazione.

**In questo articolo ci occuperemo dell'art. 2 del D. Lgs. 74/2000 che punisce, testualmente, chi "al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi".**

Dunque, al fine della realizzazione di tale condotta, è necessario che siano attuati due comportamenti distinti e tra loro alternativi:

- la collazione delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti con successiva registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o la loro detenzione a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria (art. 2, comma 2, D. Lgs. n. 74/2000);

**ABSTRACT:** *L'inquadramento giuridico processuale dei reati finanziari con particolare riferimento alle fattispecie della falsa fatturazione e dell'interposizione reale e fittizia.*

**KEYWORDS:** *diritto, giurisprudenza, diritto penale, reati tributari.*

- l'indicazione, nella dichiarazione annuale, di elementi passivi fittizi o di attivi inferiori a quelli reali, suffragando tali circostanze con i documenti previamente registrati (cfr., tra le varie, Cass. Pen., Sez. VI, 31 agosto 2010, n. 32525).

Sul punto, lumeggia, poi, l'art. 1, lett. a) del D. Lgs. n.74/2000, che statuisce che "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti s'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".

**Ne deriva quindi l'impossibilità di individuare una fattispecie giuridica univoca per delineare i caratteri dell'operazione inesistente, dovendosi piuttosto valorizzare una sorta di bipartizione tra inesistenza oggettiva e inesistenza soggettiva.**

Ma quanto ricorre un'operazione oggettivamente inesistente?

Ciò avviene in due casi:

- quando le fatture documentino un'operazione mai realizzata completamente (inesistenza oggettiva c.d. assoluta o totale);
- quando le fatture documentino un'operazione mai realizzata solo in parte, ovvero in termini quantitativi differenti rispetto a quelli rappresentati cartolarmente (inesistenza oggettiva relativa o parziale).

In entrambe le ipotesi, l'operazione, pur essendo totalmente o parzialmente inesistente sul piano materiale, consente all'utilizzatore di conseguire un vantaggio fiscale indebito (sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA), attraverso l'indicazione, nelle relative dichiarazioni, di elementi passivi fittizi, che gli garantiscano di comprimere il più possibile il proprio reddito.

**All'interno della categoria dell'inesistenza oggettiva, è possibile poi effettuare una distinzione ulteriore tra inesistenza materiale e inesistenza giuridica.**

Affinché venga integrata la prima fattispecie, è necessario che la transazione non esista in natura, ovvero che la cessione di beni o la prestazione dei servizi, come risultanti dalla fattura, non siano mai state effettuate in concreto o che lo siano state in termini quantitativi inferiori rispetto a quelli dichiarati.

Ricorre l'ipotesi dell'inesistenza giuridica, di converso, in tutti i casi in cui la fattura attesti la conclusione di un negozio giuridico diverso da quello realmente compiuto dalle parti (è il caso del c.d. negozio simulato).

Con riferimento a tale ipotesi, non si può peraltro trascurare che, con il c.d. restyling della disciplina dei reati tributari effettuato dal D. Lgs. n.158/2015 al D. Lgs. n. 74/2000, è stata introdotta e tipizzata, quale ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, quella delle "operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente inesistenti"(art.3).

**Nello specifico, le operazioni frutto di simulazione, assoluta o relativa, sono quelle poste in essere con la volontà di non realizzarle, totalmente o parzialmente,** così come statuito dall'art. 1 comma g-bis, che definisce tali operazioni apparenti, distinguendole, quindi, da quelle inesistenti di cui al comma a) dello stesso articolo (nel primo caso, infatti, si realizza un'operazione, in tutto o in parte diversa da quella effettivamente voluta, mentre nel secondo non si compie alcuna operazione).

La prima ipotesi è ora punita ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. n.74/2000, mentre la seconda resta punibile a norma dell'art. 2 citato, sì da poter ritenere che tale distinzione abbia condotto al superamento del dibattito relativo all'inesistenza naturalistica o giuridica, rientrando la seconda nell'art. 3 cit. e la prima nell'art. 2 cit.

**La falsità delle fatture ha, invece, carattere soggettivo quando l'operazione è stata posta in essere, ma tra soggetti diversi da quelli figuranti come parti del rapporto.**

Ciò in quanto anche la falsa indicazione dell'emittente e/o del destinatario della fattura concorre ad inficiare la veridicità dell'attestazione documentale della transazione, consentendo all'utilizzatore di portare in deduzione costi effettivamente sostenuti ma non documentati o non documentabili per varie motivazioni.

**Rientra nell'ambito dell'inesistenza soggettiva il caso di "interposizione", sia fittizia che reale.**

La prima figura ricorre quando l'operazione è in realtà avvenuta, ma fra soggetti diversi da quelli dichiarati; inoltre, tutti i soggetti vogliono che gli effetti del negozio si producano nei confronti di una persona diversa da quella che traspare nell'atto.

**L'interposizione fittizia sussiste, pertanto, quando le parti abbiano realmente posto in essere un negozio, oggetto di quella che, in termini civilistici, rappresenta la c.d. simulazione relativa soggettiva** (che ricorre, come noto, quando fra le parti sia intervenuto un accordo di fatto diverso da quello risultante ex contractu, in modo da dissimulare il contraente effettivo).

Proprio per scongiurare i rischi derivanti dall'elevata frequenza con cui si verificano in ambito tributario casi di interposizione fittizia, il legislatore è intervenuto con l'introduzione di una disposizione antielusiva (art. 37, comma 3, d.P.R. n. 600/1973), secondo cui "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".

**Al contrario dell'interposizione fittizia, quella reale ricorre, invece, quando gli effetti della vendita si producono realmente in capo all'acquirente.**

Pertanto, affinché possano aversi effetti tributari penalmente rilevanti, occorre che una terza persona ponga in essere un successivo negozio di trasferimento in favore di un altro soggetto.

Riassumendo.

Nell'interposizione reale è, dunque, l'interposto il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, che origina dal "fatto-presupposto", a sua volta nato dal compimento del negozio giuridico con il terzo; di contro, nell'interposizione fittizia è l'interponente il soggetto passivo della relativa obbligazione tributaria.

**Quanto all'elemento soggettivo del reato** (punito a titolo di dolo specifico, in quanto caratterizzato, per espressa e letterale statuizione, dalla finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto), la giurisprudenza di legittimità (cfr. ex plurimis, Sez. 3, n. 19012 del 11/02/2015, Rv. 263745) ha affermato che, nel delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000, il dolo è ravvisabile nella consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, in tal modo conseguendo un indebito vantaggio fiscale in quanto l'Iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima (al riguardo, la Corte ha precisato che il principio di diritto tributario, per il quale incombe sull'Erario l'onere di provare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione, invocata a fondamento della detrazione, si inseriva in una evasione commessa dal fornitore, non può essere automaticamente trasposto in sede penale, attesa l'autonomia fra i relativi procedimenti, sicché è esclusivamente al Giudice penale che, sulla base degli elementi di fatto oggetto di libera valutazione ai fini probatori, compete accertare la configurabilità di eventuali illeciti penali).

**L'art. 12 prevede sanzioni accessorie** in caso di condanna per uno dei delitti previsti dal D. Lgs. 74/2000 e, quindi, anche con riferimento all'art. 2, come l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni, l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni e la pubblicazione della sentenza a norma dell'art. 36 c.p.

Il comma 2 bis della sopra citata norma statuisce, inoltre, che per i reati fiscali l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 c.p. non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

1. nel caso in cui l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari;
2. quando l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

**Un'importante ricaduta della mancata estinzione del debito tributario** anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, si ha, a livello processuale, in relazione alla possibilità di chiedere l'applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 e ss c.p.p., preclusa dall'art. 13 bis del D. Lgs. 74/2000 (benché, sul punto, la Suprema Corte, di recente, in numerose pronunce, e, da ultimo, con la sentenza n. 11620 del 28.03.2021, abbia mostrato un'apertura, ammettendo che si possa accedere al rito speciale del patteggiamento in relazione al reato di cui all'art. 2 D. Lgs. 74/2000, anche in assenza del risarcimento del danno mediante estinzione del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni).

# PROVE FISICHE E LIMITI D'ETÀ INAMMISSIBILI

di Laura Crapanzano

criminologa e presidente nazionale UPLI-Unione Polizia Locale Italiana



**ABSTRACT:** La legittimità delle prove fisiche e dei limiti d'età imposti dalle amministrazioni locali nei concorsi per la Polizia locale alla luce del quadro normativo e giurisprudenziale.

**KEYWORDS:** diritto, giurisprudenza, giurisprudenza europea, diritto degli Enti locali.

È intervenuto anche il giudice europeo<sup>3</sup> il quale ha stabilito che: "...nulla dimostra che le capacità fisiche particolari richieste per l'esercizio della funzione di agente della polizia locale siano necessariamente collegate ad una fascia di età determinata e non sussistano nelle persone che hanno superato una certa età<sup>4</sup>. Di conseguenza, nulla consente di affermare che il legittimo obiettivo di garantire il carattere operativo e il buon funzionamento del corpo degli agenti della polizia locale richieda di mantenere una certa configurazione delle età al suo interno, imponendo quindi di assumere esclusivamente dipendenti con età inferiore ai 30 anni. Per tale motivo, il limite di età fissato dalla legge delle Asturie costituisce un requisito sproporzionato..."<sup>5</sup>.

**Alcuni Comuni oltre a insistere nella fissazione di limiti anagrafici per l'assunzione in servizio nella polizia locale, li impongono anche nella mobilità a soggetti già vincitori di concorso**, che hanno superato il periodo di prova e che prestano servizio da più di 5 anni, quindi che sono già a conoscenza della tipologia di servizio e delle norme.

Restano grandi dubbi sulla legittimità di tale limite in quanto il contestato limite di età risulti "giustificato" dalla specifica attività che il personale in questione sarà chiamato a svolgere, oppure se si debba ritenere una previsione arbitraria, peraltro introdotta a livello di singolo ente, in violazione dei principi di uguaglianza, di discriminazione nell'accesso al lavoro, e in contrasto con il principio di proporzionalità e ragionevolezza; specie nel caso della mobilità, atteso che l'esperienza e la maturità costituiscono fattori di positività.

**Inoltre la nuova legge 28 maggio 2021, n. 76 di conversione, con modificazioni, del decreto-legge 1 aprile 2021, n. 44 (c.d. decreto Covid) ha introdotto nuove regole nei concorsi**, con l'introduzione delle prove digitali e selezioni rapide e trasparenti, in grado di rendere più veloce e semplice lo svolgimento dei concorsi.

In questo modo le Pubbliche Amministrazioni potranno disporre di risorse qualificate e in breve tempo, grazie a procedure concorsuali più snelle. Inoltre consentiranno di premiare il merito e valorizzare i percorsi formativi e i titoli di studio per le figure di alta specializzazione.

<sup>3</sup> L'imposizione di limiti di età possono essere motivo di annullamento di un bando pubblico secondo la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, chiamata a pronunciarsi riguardo un caso di un cittadino spagnolo che aveva presentato ricorso al giudice nazionale avverso un bando statale per l'accesso nelle forze di polizia.

<sup>4</sup> L'Unione Europea ha previsto in tal senso una specifica direttiva, la 2000/78, la quale prevede il divieto di discriminazione basato sull'età quale elemento essenziale per il perseguimento degli obiettivi definiti negli orientamenti in materia di occupazione e la promozione della diversità nell'occupazione. La direttiva prevede comunque che in talune circostanze delle disparità di trattamento in funzione dell'età possono essere giustificate e richiedono pertanto disposizioni specifiche che possono variare secondo la situazione degli Stati membri.

<sup>5</sup> Sentenza C-416/13 Corte di Giustizia europea

In ogni pubblica amministrazione l'accesso è subordinato, di regola, al superamento di una prova concorsuale, la cui partecipazione è consentita nei limiti delle condizioni previste dallo specifico bando di selezione.

Tra questi risalta il requisito relativo all'età, indicato da ciascun ente in via del tutto discrezionale, secondo le ritenute esigenze dell'amministrazione medesima. E qui iniziano i problemi, perché la tematica al riguardo è molto controversa.

**La nostra giurisprudenza si inquadra complessivamente sulla sentenza della Corte Europea**, tanto è vero che dal 2003 sino al 2020 le pronunce dei TAR e della Corte di Cassazione si sono succedute nella emanazione di sentenze discriminatorie<sup>1</sup>.

Alla luce della richiamata sentenza della Corte di Giustizia Europea, anche il TAR Puglia-Sez. Lecce ha dato ragione al ricorrente rilevando i punti deboli del bando indetto dal Comune di Tricase ritenendolo discriminatorio, tanto è vero che la sentenza, ritenuto che: "...nel caso in esame, il bando in esame nonché il presupposto Regolamento locale stabiliscono sic et simpliciter il limite dei 40 anni di età, senza minimamente considerare le effettive condizioni fisiche dei candidati. Per tali ragioni, reputa il Collegio che le relative prescrizioni pur astrattamente legittime, tenuto conto delle finalità sopra illustrate sono, in concreto, sproporzionate, e dunque discriminatorie...", ha quindi definitivamente accolto il ricorso e annullato per l'effetto gli atti impugnati, quindi bando di concorso e regolamento in quanto atto presupposto, nei limiti dell'interesse fatto valere dal ricorrente<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> TAR Cagliari, (Sardegna) sez. II, 05/12/2017, n.768 "...È illegittima la previsione, all'interno di un bando di concorso finalizzato alla predisposizione di una lista di mediatori interculturali, di un limite minimo di età, quale requisito di ammissione dei concorrenti. Una clausola di tale portata, infatti, contrasta con il principio previsto dall'articolo 3 comma 6 della legge 27/1997 che esclude limiti di età per la partecipazione a concorsi indetti da pubbliche amministrazioni, salvo deroghe dettate da regolamenti delle singole amministrazioni..."

<sup>2</sup> TAR Puglia-Sez. Lecce, sentenza n.615/2020.



**Ciò significa che, non possono essere fatte discriminazioni, non possono essere fatte prove differenti** da ciò che è stato emanato dal Parlamento e che si vuole premiare chi, pur lavorando nell'ente di appartenenza, ha incrementato la propria preparazione professionale conseguendo titoli superiori a quelli per cui era stato al tempo vincitore di concorso.

In questo contesto normativo e giurisprudenziale appare davvero difficile comprendere la ragione per la quale le amministrazioni locali possano imporre prove fisiche e limiti di età e, altresì, come qualche comune (Massa ad esempio e qualche altro piccolo ente) non abbia ancora provveduto ad adeguare i propri regolamenti sulle assunzioni alla nuova normativa statale.

Non resta che dire *Scientia non habet inimicum nisi ignorantem* [Unico nemico della sapienza è l'ignorante], che si sottopongono prove fisiche magari a persone dopate, trascurando prove ben più importanti, come la valutazione psicologica/psichiatrica, fondamentale in soggetti che svolgono un lavoro particolarmente stressante e sono muniti anche di arma da fuoco.

**Concludo riaffermando la posizione di UPLI-Unione Polizia Locale Italiana (www.unionepolizialocaleitaliana.it)**, che ha sempre sostenuto la necessità di togliere autonomia normativa agli EE.LL. in tema di Polizia locale, materia che anche nel vigente quadro costituzionale appartiene allo Stato e che è demandata alle Regioni e ai regolamenti comunali in virtù della previsione della L.65/1985 "Legge quadro sulla Polizia municipale", a favore di un ordinamento nazionale che stabilisca in maniera uniforme su tutto il territorio nazionale i requisiti di accesso e le modalità di svolgimento dei concorsi.

Nella prospettiva complessiva di una riforma dell'intero settore della sicurezza, partendo dalla ripartizione dei compiti e funzioni e dalla perequazione dei diritti e dei trattamenti economici, assistenziali e previdenziali, siamo stati tra i promotori della Consulta nazionale delle associazioni della Polizia locale d'Italia e confidiamo che il Parlamento e il Governo ci ascoltino sul progetto unitario di riforma che abbiamo elaborato.