

La non punibilità del concorso tra emittente ed utilizzatore di fatture false e la penalizzazione "ricostruttiva" della giurisprudenza

SOMMARIO: 1. La "ratio" essenzialmente semplificatrice dell'intervento del Legislatore del 2000 - 2. Soggetti apparentemente diversi - 3. L' art. 489 c.p. (uso di atto falso) - 4. L' art. 6 D. Lgs 74/2000 e la non punibilità del tentativo.

Con l' art. 9 D. Lgs 74/2000 (nuova norma) il Legislatore ha inteso tenere nettamente distinte le posizioni dell' emittente e dell' utilizzatore di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti onde evitare la celebrazione di processi con un numero enorme di imputati, che in precedenza avevano resa impossibile ed assai difficoltosa la loro celebrazione. Nello scritto vengono esaminate le diverse posizioni della dottrina, con analisi della relativa casistica completa, derivanti dall' effettivo ambito di applicabilità di tale art. 9.

Through art. 9 of Legislative Decree 74/2000 (new norm) the Legislator has intended to clearly distinguish the positions of the issuer and the user of invoices or other documents for non-existent transactions in order to avoid the celebration of trials with a huge number of defendants. In this paper the Author examines the different positions of the doctrine, by analysing the relative complete case studies, deriving from the actual scope of applicability of such art. 9.

1. La "ratio" essenzialmente semplificatrice dell'intervento del Legislatore del 2000. - Fino alla riforma dei reati tributari di cui al d.lgs. 74/2000 la normativa prima vigente (L.516/1982) considerava punibili sullo stesso piano sia l'emittente che l'utilizzatore di fatture false (o documenti equiparati) dando luogo quindi ad una possibile, ed effettivamente sempre contestata, ipotesi di concorso tra i due soggetti punibile in base alla disposizione generalizzante di cui all' art. 110 c.p., in forza della quale "quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti".

Non essendo possibile, né utile, in questa sede esaminare tutte le sfaccettature delle questioni sostanziali e processuali suscitate da tale scelta normativa, merita soltanto segnalare che sul piano pratico la scelta stessa conduceva al risultato di unire in un solo fascicolo tutte le posizioni degli emittenti e degli utilizzatori dei documenti falsi, chiamati appunto a rispondere dello stesso reato a titolo di concorso.

Ne era derivata la necessaria celebrazione di procedimenti con numerosissimi imputati, talvolta anche centinaia, con sostanzialmente impossibile celebrazione e conseguenti frequentissime prescrizioni dei reati contestati.

Di tale situazione ovviamente approfittavano i “venditori” delle fatture false, con la connessa creazione di vere e proprie “aziende” e relativi “rappresentanti”, sguinzagliati sul territorio nazionale alla ricerca di “clienti” allettati dalla facile riducibilità del proprio reddito; tanto più che, come agevolmente gli emittenti venivano creati, gli stessi erano anche poi fatti scomparire.

La marea di procedimenti del genere, che venivano localizzati, per la loro celebrazione, nel luogo di cessazione della continuazione ex art. 81 cpv.c.p., aveva condotto alla sostanziale impunità di un fenomeno, non solo processualmente, ma anche economicamente e socialmente insostenibile, e quindi inevitabilmente alla richiesta da varie parti di modifiche della disciplina vigente (1).

Con l'entrata in vigore della riforma dei reati tributari attuata con il d.lgs. 74/2000 si è, pertanto, deciso, da parte del Legislatore, di introdurre una norma speciale in materia di “concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” (art. 9), in forza della quale “in deroga all'art. 110 del codice penale: a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2; b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 8” (2).

(1) In argomento, oltre alla normativa ed ai commentari, v., tra gli altri, con prospettive di revisione del sistema, V. PATALANO, B. ASSUMMA, F. MARCHETTI, *La disciplina penale in materia di imposte dirette e di IVA*, Firenze, 1985, ed ivi citazioni. Sulla problematica della competenza per territorio v. G. LATTANZI (a cura di), *Codice di procedura penale annotato con la giurisprudenza*, Milano, 2017, 100 ss.

(2) Sulla normativa penale in questione v., tra i tanti, L. IMPERATO, *Sanzioni penali*,

Il problema, così almeno si è creduto (e sperato), era in tal modo risolto. I procedimenti a carico dell'utilizzatore delle fatture false, e dei suoi concorrenti in qualsiasi modo, andavano radicati nella sede di utilizzazione; i procedimenti a carico dell'emittente e dei suoi concorrenti nella sede dell'emissione.

Eventuali interferenze probatorie o decisionali reciproche avrebbero dovute essere risolte specificamente, ed esclusivamente, dai rispettivi giudici, senza automatiche interferenze, con possibili riflessi nei diversi giudizi, così come, sulla base delle norme del codice di procedura penale, è compito della giurisprudenza, anche per quanto riguarda gli eventuali conflitti di giudicati. Si pensi al caso che nel giudizio relativo all'emissione risulti che le operazioni economiche siano state effettivamente tenute e, contemporaneamente, che nel giudizio relativo all'utilizzazione risulti il contrario, con conseguente necessità di intervento della Cassazione per la risoluzione, nei modi possibili, del conflitto tra giudicati.

2. *Soggetti apparentemente diversi.* – È il caso, comunque, di dire che nella pratica criminale si è agevolmente trovato il sistema di aggirare l'ostacolo imputando le condotte rispettive a soggetti (persone fisiche o preferibilmente giuridiche) diverse, in modo da non far apparire, se non attraverso indagini specifiche, e talvolta approfondite, la coincidenza economica e/o sostanziale tra i due soggetti. Ad es., la società A emette i documenti alla società B, che risulta peraltro essere appartenente allo stesso gruppo; e simili (3).

in G. FALSITTA - A. FANTOZZI - A. MARONGIU - F. MOSCHETTI, Commentario breve alle leggi tributarie, t. II, Accertamento e sanzioni, a cura di F. MOSCHETTI, Padova, 2011, 593 ss. Sulla normativa precedente, in prospettiva storica, G. BERSANI, *Procedura penale tributaria*, Milano, 1999, 243 ss. Sul particolare problema della perdurante applicabilità dell'art. 416 c.p. (associazione per delinquere) pur in presenza dell'art. 9 cit. v. A. TRAVERSI - S. GENNAI, *Diritto penale commerciale*, 3° ed., Milano, 2017, 224, n. 58.

In linea più generale v. l'analisi di R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2012, 953 ss.; per specifiche questioni inerenti alle imprese v. R. LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000.

(3) Per ampia ed acuta trattazione, sia scientifica che operativa, delle ipotesi concretamente realizzate (e/o realizzabili) in questa materia v. gli scritti (nel presente articolo ampiamente citati) di P. CORSO, *Effetti dei condoni sul concorso tra emissione e utilizzo di false fatture*, in *Corr. trib.*, 2004, 45, 3538; ID., *Fatture per operazioni inesistenti: doppia condanna per il "self made"*, ivi, 2012, 25, 1925, ai quali comunque si rinvia.

Sulla specifica problematica del rischio dei professionisti nelle operazioni internazionali v. P. VALENTE - I. CARACCIOLI - R. RIZZARDI, *Responsabilità del professionista, gestione dei rischi nelle operazioni internazionali*, Milano 2014, con ampia casistica.

Così, ad esempio, la Cassazione ha recentemente affermato che “in tema di reati tributari la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall’art. 9 d.lgs. 74 non si applica laddove il soggetto emittente le fatture per operazioni inesistenti coincida con l’utilizzatore delle stesse; nella specie in relazione a persona fisica amministratore delle società, rispettivamente emittente ed utilizzatrice delle medesime fatture per operazioni inesistenti” (4).

Principio ribadito ancora più recentemente: “Il divieto imposto all’art. 9, presupponendo la diversità delle persone fisiche dell’emittente e dell’utilizzatore, non potrebbe mai trovare applicazione nel caso in cui la persona fisica che procede all’emissione delle fatture oggettivamente inesistenti e alla loro utilizzazione nelle dichiarazioni di imposta sia la medesima” (5).

Quello fin qui affermato, oltre ad essere chiarissimo nella sua evidenza, risulta comunque già da un’applicazione letterale della disposizione, la quale, riferendosi alla normativa del concorso di persone nel reato, non può che riguardare appunto le sole persone fisiche autrici dei comportamenti.

In questa medesima linea si inserisce la precisazione giurisprudenziale secondo la quale “in tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti ex art. 8 d.lgs. 74/2000 il regime derogatorio previsto dal successivo art. 9, se esclude la possibilità di concorso reciproco fra i reati di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. 74, non introduce per questa seconda ipotesi delittuosa alcuna deroga ai principi generali in tema di concorso di persone nel reato fissati dall’art. 110 c.p.”.

Pertanto “laddove il professionista si veda affidare il solo compito di redigere la dichiarazione sulla base di documenti annotati in contabilità direttamente dal contribuente e si renda conto, al momento di predisporre la dichiarazione, che una fattura passiva si riferisce ad operazioni inesistenti, non vi è dubbio che questi concorra con il cliente, nel caso concreto la società cartiera, nel reato, redigendo la dichiarazione” (6).

Ed ancora che “il regime previsto dall’art. 9 d.lgs. 74/2000, che esclude la possibilità di concorso reciproco fra il reato previsto dall’art. 2 e quello previsto dall’art. 8 dello stesso decreto, ha la finalità di evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte, ma non introduce alcuna deroga ai

(4) Cass., sez. III pen., 25 ottobre 2016 n. 5434, in CED Cassazione, in Leggi d’Italia, 10/5/2018.

(5) Cass., sez. III pen., 16 marzo 2017 n. 11034, in Leggi d’Italia, 10/5/2018.

(6) Cass., sez. III pen., 11 febbraio 2015 n. 19335, in Leggi d’Italia, 10/5/2018.

principi generali in tema di concorso di persone nel reato fissati dall'art. 110 c.p., di talchè ben può configurarsi una responsabilità a titolo di concorso del soggetto nella condotta del destinatario del bollettario in bianco che, formando la fattura, abbia integrato il delitto di cui al predetto art. 2 d.lgs. 74/2000" (7).

Alla stregua di tale precisazione la giurisprudenza ha, ad esempio, ritenuto che "risponde di concorso nella frode fiscale commessa dall'utilizzatore di fatture emesse per operazioni inesistenti l'autotrasportatore che sottoscriva per quietanza i documenti fittizi, così attestando l'avvenuto trasporto dei beni", in quanto "la sottoscrizione per quietanza, a fronte di un rapporto fittizio, serve a rendere credibile l'esistenza di un rapporto reale che giustifica l'emissione della fattura" (8).

Nella stessa linea, ancora, "in tema di reati tributari la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 d.lgs. 74 non si applica laddove amministratore delle società, rispettivamente emittente ed utilizzatrice delle stesse fatture per operazioni inesistenti sia la medesima persona fisica" (9) e che "il potenziale utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti concorre con l'emittente secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'art. 110 c.p., non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dall'art. 9 d.lgs. 74", e ciò in quanto "una diversa interpretazione determinerebbe una situazione di irrilevanza penale nei confronti di chi abbia posto in essere comportamenti riconducibili alla previsione concorsuale in relazione all'emissione della documentazione fittizia, non utilizzando poi le fatture per essere avvenuti gli accertamenti prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, poiché questi non potrebbe essere sanzionato né a norma dell'art. 8, a titolo di concorso, né a norma dell'art. 2, a titolo di tentativo" (10).

Parimenti si è precisato che "in tema di reati tributari la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 d.lgs. 74 non esclude il concorso nella condotta di chi emette la fattura o il documento per un'operazione inesistente (art. 8), in quanto si tratta di reato comune" (11).

(7) Cass., sez. III pen., 15 ottobre 2014 n. 50628, in Boll. trib., 2015, 11, 871.

(8) Cass., sez. III pen., 7 luglio 2011 n. 35730, in Leggi d'Italia, 9/5/2018.

(9) Cass., sez. III pen., 6 ottobre 2011 n. 47862, in Leggi d'Italia, 9/5/2018.

(10) Cass., sez. III pen., 17 marzo 2010 n. 14862, in Leggi d'Italia, 9/5/2018.

(11) V. n. 9. Per ampia trattazione della problematica suscitata dall'art. 9 cit. v. D. BADODI, in C. NOCERINO - S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari, Le novità del D. Lgs n. 158*, Torino 2015, 145 ss.

Il principio generale desumibile dalla corretta (e restrittiva) interpretazione dell'art. 9 cit. è, dunque, quello per cui l'emittente (che tale soltanto sia stato) non può essere chiamato a rispondere di concorso con l'utilizzatore e l'utilizzatore (che tale soltanto sia stato) non può essere chiamato a rispondere di concorso con l'emittente.

Diverse – e quindi da escludere dalla sfera applicativa della disposizione dell'art. 9 – sono invece le condotte di chi abbia soltanto concorso nell'utilizzazione ovvero nell'emissione, in tal caso dovendosi fare ricorso soltanto alla regola generale dell'art. 110 c.p.

Di tale reale disciplina effettivamente esclusa occorre, quindi, tener conto nella sua precisa realtà onde evitare che all'art. 9 si attribuiscono delle potenzialità eliminative di responsabilità penale che il Legislatore non ha inteso assolutamente voler prevedere.

In questa linea interpretativa della norma “speciale” si è posta la migliore dottrina, secondo la quale “la scelta tra il punire chi risulti, al contempo, emittente ed utilizzatore degli stessi documenti o fatture per operazioni inesistenti come emittente o come utilizzatore non è rimessa alla discrezionalità dell'autorità giudiziaria, ma è operata direttamente dal Legislatore. La questione assume peculiare rilevanza alla luce della L.289/2002 che, in presenza di un comportamento fittivo del contribuente conforme alle aspettative del Legislatore, riconosce una causa di non punibilità per il delitto di utilizzo di false fatture e la esclude implicitamente per il delitto di emissione” (12).

Di fronte a tale scelta legislativa potrebbe allora sorgere la superficiale impressione che in materia tributaria sia stata adottata una linea di favore per l'autore di reati allo scopo di garantirgli che alla commissione di due illeciti penali seguirà la sanzione per uno solo di essi, “favor rei” questo che sarebbe difficilmente compatibile, in linea di politica criminale, con il dichiarato obiettivo del Legislatore di rigore sanzionatorio perseguito dal d.lgs. 74.

In realtà, invece, la motivazione offerta per questa scelta legislativa appare essere un'altra, di ordine logico e sistematico.

L'art. 9 esclude, in deroga all'art. 110 c.p., la configurabilità del concorso dell'emittente nel reato di dichiarazione fraudolenta commesso dall'utilizzatore e, specularmente, del concorso dell'utilizzatore nel reato di emissione.

(12) V. n. 3. V. in argomento, con altre citazioni, anche relative a noti casi giurisprudenziali, v. G. GAMBOGI, *La riforma dei reati tributari, Commento al D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158*, Milano, 2016, 185 ss.

Per quanto attiene all'emittente la previsione mira a rendere inequivoca una soluzione comune già ricavabile dai principi generali: essendo infatti l'emissione punita autonomamente già "a monte", a prescindere dal successivo comportamento dell'utilizzatore, ammettere che l'emittente possa essere chiamato a rispondere tanto del delitto di emissione che di concorso in quello di dichiarazione fraudolenta significherebbe in sostanza punirlo due volte per il medesimo fatto.

Diversamente per quel che riguarda l'utilizzatore la disposizione partecipa della medesima logica sottesa all'art. 6 d.lgs. 74, che è quella di ancorare comunque la punibilità al momento della dichiarazione, evitando una diretta "resurrezione" della figura del "reato prodromico".

In difetto dell'enunciato in esame, infatti, il soggetto a favore del quale venga emessa una fattura o altro documento per operazioni inesistenti potrebbe essere considerato, in buona parte dei casi, ancorchè egli non si sia successivamente avvalso della fattura o del documento stesso a supporto di una dichiarazione inveritiera, come egualmente punibile in veste di compartecipe, quantomeno morale, nel delitto di emissione, alla cui base sta normalmente un accordo tra emittente e beneficiario.

In tale prospettiva è, dunque, certamente comprensibile che l'utilizzatore, in dichiarazione dei redditi o dell'IVA, delle fatture o dei documenti falsi sia punibile perché dall'atto prodromico (acquisizione delle fatture o dei documenti falsi) è passato al compimento del fatto produttivo di lesione (dichiarazione).

Meno comprensibile sembra essere invece la punizione dell'emittente slegata dalla punizione dell'utilizzazione che altri può aver fatto a valle delle fatture o dei documenti falsi.

Infatti, almeno nei casi nei quali non viene provato l'utilizzo a valle, viene ad essere sanzionata un'attività prodromica alla dichiarazione altrui, che non risulta esserci stata, ma evidentemente considerata foriera di pericolosità per gli interessi erariali e degna quindi di essere repressa; ditalché si è parlato di una "eccezione" giustificata e quindi non espressione di scelta legislativa irragionevole (13).

Alla stregua delle quattro categorie di soggetti delineate: a) emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; b) concorrente con

(13) V. n. 3. V. ulteriormente, con interessanti riferimenti ad ipotesi giurisprudenziali e dottrinarie, E. BASSO - A. VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017, 74 ss.

l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; c) utilizzatore ovvero "chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; d) concorrente con l'utilizzatore, risulta dunque che, a fronte della regola generale per cui ogni concorrente nel medesimo reato soggiace alla pena per questo stabilita ex art. 110 c.p., l'art. 9 esclude che gli appartenenti alle prime due categorie possano essere considerati concorrenti nel reato attribuito agli appartenenti alle ultime due e viceversa esclude che gli appartenenti alle due ultime categorie possano considerati concorrenti nel reato attribuito alle prime due.

Di conseguenza il "concorso di persone nel medesimo reato" è configurabile tra gli appartenenti alla terza e quarta categoria, ma non tra gli appartenenti alla prima e seconda categoria e gli appartenenti alle categorie terza e quarta.

In sostanza, quindi, colui al quale viene attribuito il reato di emissione non può essere chiamato a rispondere come concorrente nel reato di utilizzazione delle predette fatture o documenti e correlativamente colui che si vede attribuire il delitto di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti non può essere chiamato a rispondere del delitto di emissione (14).

Da quanto precede potrebbe, dunque, derivare l'impressione che in materia tributaria sia emerso un "favor rei" per l'autore di reati, così da garantirgli che alla commissione di due illeciti penali seguirà la sanzione per uno soltanto di essi, "favor" che ovviamente sarebbe difficilmente coniugabile con il dichiarato obiettivo di rigore sanzionatorio perseguito dal d.lgs. 74.

La motivazione offerta per questa scelta legislativa risulta peraltro essere di diverso ordine logico e sistematico, ossia la seguente. L'art. 9 esclude, in deroga all'art. 110 c.p., la configurabilità del concorso dell'emittente nel reato di dichiarazione fraudolenta commesso dall'utilizzatore e specularmente del concorso dell'utilizzatore nel reato di emissione.

Per quanto attiene all'emittente la previsione mira a rendere inequivoca una soluzione comunque già ricavabile dai principi: essendo, infatti, l'emissione punita autonomamente ed "a monte", a prescindere dal successivo comportamento dell'utilizzatore, ammettere che l'emittente possa essere chiamato a rispondere tanto del delitto di emissione che di concorso in quello di dichiarazione fraudolenta significherebbe in sostanza punirlo due volte per lo stesso fatto.

(14) V. n. 3. Sulla problematica della competenza per territorio v. A. IORIO, *I nuovi reati tributari*, 2° Ed., Milano, 2015, 106 ss.

Diversamente, per quanto riguarda l'utilizzatore, la disposizione partecipa della medesima logica sottesa all'art. 6: "I delitti previsti dagli artt. 2,3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo". Logica che risulta essere quella di ancorare comunque la punibilità al momento della dichiarazione, evitando quindi la "resurrezione" del reato prodromico. Invero, in difetto di tale enunciato, il soggetto a favore del quale venga emessa una fattura od altro documento per operazioni inesistenti potrebbe essere considerato, in buona parte dei casi - ancorché egli non si sia successivamente avvalso della fattura o del documento a supporto di una dichiarazione inveritiera - come egualmente punibile in veste di compartecipe, quantomeno morale, nel delitto di emissione, alla cui base sussiste normalmente un accordo tra emittente e beneficiario.

In questa prospettiva appare allora comprensibile che l'utilizzatore in dichiarazione dei redditi od IVA delle fatture o dei documenti falsi sia punibile perché dall'atto prodromico (acquisizione delle fatture o dei documenti falsi) è passato al compimento del fatto produttivo di lesione (dichiarazione). Meno comprensibile appare invece la punizione dell'emittente slegata dall'utilizzo che altri può avere fatto a valle delle fatture o dei documenti falsi.

Ed invero, almeno nei casi nei quali non viene provato l'utilizzo a valle, viene ad essere sanzionata un'attività prodromica alla dichiarazione altrui, che non risulta esserci stata, ma evidentemente considerata foriera di una pericolosità per gli interessi erariali degna comunque di essere repressa, tanto che si è parlato di "eccezione" giustificata e quindi non espressione di scelte legislative irrazionali.

Alla stregua delle quattro categorie delineate (quali deducibili dallo stesso testo dell'art. 9) va ribadito che tutti i comportamenti rientranti in una delle predette categorie vanno assoggettati al regime sanzionatorio riservato alla stessa e che il divieto di "concorso nel reato" non può estendersi a soggetti diversi da quelli menzionati dal testo normativo.

Colui che procura all'utilizzatore le fatture o i documenti per operazioni inesistenti, ma rimane estraneo al successivo utilizzo che di essi venga fatto in dichiarazione, non rientra nella quarta categoria in quanto non è concorrente con l'utilizzatore, ma può invece rientrare nella seconda categoria come concorrente nel reato dell'emittente, sussistendone i presupposti.

L'utilizzatore di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e chi concorre con esso, si sottrae comunque alle sanzioni dell'art. 8, anche se l'utilizzo che ne faccia non avvenga in sede di dichiarazione. Infatti l'art. 9 c.1 lett. b) non rinvia all'art. 2, ma descrive la condotta di "chi si avvale di fatture o

re
ti;
la
er
ne
gli
lle
lle

ibile
anti
rta.
non
one
ede
non

teria
i che
anto
on il

ssere
le, in
reato
te del

ivoca
nfatti,
essivo
essere
quello
lte per

iovi reati

altri documenti per operazioni inesistenti”, condotta che non evidenzia alcuna specifica forma di utilizzo e pertanto le abbraccia tutte. Di conseguenza non concorrerà con l’emittente non solo l’utilizzatore in dichiarazione, ma anche l’utilizzatore in altro modo dei predetti documenti e fatture.

Quanto all’istigatore ad emettere fatture o altri documenti falsi, essendo l’istigazione una forma di concorso nel reato, non sarà punibile come concorrente nel delitto di emissione l’istigatore che coincida con l’utilizzatore (ad es., Tizio istiga Caio ad emettere fatture o documenti per operazioni inesistenti che poi Tizio utilizzerà in sede di dichiarazione).

La sanzione sarà soltanto quella di cui all’art. 2 d.lgs. 74 per la dichiarazione fraudolenta e pertanto nemmeno questa sanzione vi sarà a carico di chi istighi taluno ad emettere fatture od operazioni inesistenti di cui l’istigatore farà uso ma non in dichiarazione.

Sempre sulla base del tenore letterale dell’art. 9 (questa volta lett. a) l’emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ed il suo concorrente vedranno esclusa la punibilità a titolo di concorso nel reato previsto dall’art. 2, ma non la punibilità a titolo di concorso in reati diversi dall’art. 2. Per cui ne consegue che, escluso il concorso nel delitto di utilizzo in dichiarazione, potranno rispondere penalmente dell’utilizzo in forma diversa ove detta utilizzazione fuori dichiarazione sia considerata di rilievo penale alla luce di diverse scelte legislative (15).

Va aggiunto a quanto precede che l’esaustività del dettato dell’art. 9 entra in crisi con riguardo ad una fattispecie di reato spesso rinvenibile nella prassi, ossia quella del soggetto che, autore o concorrente nell’emissione di fatture per operazioni inesistenti, le utilizzi in sede di propria dichiarazione dei redditi od IVA. È il caso, cioè, in cui l’utilizzatore in dichiarazione sia anche il creatore delle false fatture od un concorrente con il creatore delle stesse (e cioè con l’emittente) e quindi un concorrente con sè stesso.

Si faccia il caso dell’imprenditore persona fisica che rediga una dichiarazione fraudolenta utilizzando false fatture c.d. “autoprodotte” o della persona fisica rappresentante di persone giuridiche che emetta o faccia emettere da una società fatture “di comodo” che poi utilizzerà nella dichiarazione dei redditi di altra persona giuridica. In questi casi in termini tributari il contribuente beneficiario sarà una persona giuridica, ma penalmente dell’utilizzo in violazione dell’art. 2 risponderà sempre la persona fisica.

(15) V. n. 3. V. ancora n. 11.

3. *L'art. 489 c.p. (uso di atto falso).* – Fiuriuscendo dal settore fiscale la regola appare comunque la seguente: l'autore del falso sarà punito come tale, ma non per l'uso del falso; l'utilizzatore del falso, che non sia autore della falsità o concorrente in essa, sarà punibile solo per tale uso ai sensi e nei limiti di cui all'art. 489 c.p. (16).

Nel settore tributario, invece, il fatto che l'emittente e l'utilizzatore coincidano nella stessa persona fisica impone una disanima della fattispecie che prescinde dalla non coincidenza della persona fisica con il contribuente persona giuridica. Invero, mentre tributariamente emittente ed utilizzatore possono essere persone giuridiche diverse anche se entrambe rappresentate dalla medesima persona fisica, dal punto di vista penale va prestata esclusiva considerazione alla persona fisica che agisce come emittente (o in nome e per conto dell'emittente) e come utilizzatore (o in nome e per conto dell'utilizzatore).

Nei casi allora in cui detta persona fisica coincida (eventualità che vale anche nelle ipotesi in cui la stessa persona fisica sia emittente e concorrente nell'utilizzo oppure concorrente nell'emissione e nell'utilizzazione) si pone il problema di come applicare l'art. 9, e la risposta non può che essere quella per cui la stessa persona fisica che sia emittente (o concorrente) e utilizzatore (o concorrente) in dichiarazione, anche se ha agito in nome e per conto di contribuenti diversi, non può essere punita ai sensi dell'art. 8 (quale emittente o concorrente), ma solo a titolo di utilizzatore (o concorrente) ai sensi dell'art. 2 d.lgs. 74.

Invero, se c'è un caso in cui, "a fortiori", è contestabile solo la violazione del disposto dell'art. 2 è proprio quello dell'attribuzione delle due condotte illecite alla medesima persona fisica, perché è in tale caso che maggiormente si impone di evitare che la medesima "condotta sostanziale" possa essere punita due volte per due distinti titoli di reato.

La dottrina si è anche occupata di un profilo professionalmente molto interessante, ossia quello per cui, in concreto, "se accade (come in effetti accade) che taluno si presti ad emettere fatture per operazioni inesistenti e che talaltro utilizzi dette fatture nelle proprie dichiarazioni, ciò può avvenire (e avviene) in presenza di un preciso e comune interesse perseguito da entrambi

(16) Per ampie citazioni giurisprudenziali su tale norma v. G. LATTANZI, *Codice penale annotato con la giurisprudenza*, 2017, 1486 ss. La disciplina dei reati tributari è, comunque, speciale rispetto alla normativa codificata; tale rapporto reciproco meriterebbe approfondimento.

in danno dello Stato". Pertanto, l'emittente sa già che si guarderà bene dal presentare la dichiarazione che dovrà tener conto degli elementi attivi in realtà non percepiti o che, in ipotesi residuale, non terrà conto nella dichiarazione presentata di quella fattura. Invero, "il ricevente la fattura attestante operazioni in realtà inesistenti sa che non pagherà il corrispettivo (o che se lo vedrà retrocedere in massima parte) e che, con minimo esborso, disporrà di una fattura che consente di indicare elementi passivi e di conseguire un risparmio fiscale, senza aver ricevuto alcuna prestazione e, soprattutto ed è ciò che rileva, senza averne veramente sostenuto il costo. A parità di assunzione del rischio penale, l'emittente incamera l'IVA e o un quid per essersi prestato alla manovra ed il ricevente conseguirà il risparmio fiscale collegato ai maggiori (e apparentemente documentati) elementi passivi di cui terrà conto in dichiarazione e recupererà integralmente l'IVA versata" (17).

Casi del genere sono stati esaminati dalla Cassazione, in sentenze relative a fatti concreti in cui una persona aveva proceduto in proprio sia all'emissione delle fatture per operazioni inesistenti sia alla loro successiva utilizzazione, e ciò in forza del fatto di essere legale rappresentante della ditta individuale emittente e amministratore della società utilizzatrice: un "self made" che elimina i corrispettivi dovuti all'emittente e che, sul piano della tenuta dell'omertà, elimina quell'affidamento sul silenzio dell'altro, che potrebbe venir meno per le circostanze più disparate, e che quindi ridimensiona il rischio di avvalersi della c.d. "cartiera" (stamperia di fatture che, operando a favore di più soggetti, è più facilmente individuabile come tale da parte degli organi di controllo) (18).

La persona fisica in oggetto, nel caso specifico, era stata imputata sia di art. 8 che di art. 2 d.lgs. 74, ma ne era seguita una sentenza di non luogo a procedere per il delitto dell'art. 8 e di un decreto disponente il giudizio con riguardo al delitto dell'art. 2.

Tale sentenza era stata motivata con l'applicazione dell'art. 9. Su tale caso la Cassazione è stata successivamente chiamata a pronunciarsi a seguito del ricorso del P.M. avverso la sentenza di non luogo a procedere per il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, concernente la portata dell'art. 9, il cui regime derogatorio rispetto alla disciplina dell'art. 110 c.p. impone

(17) V. n. 3.

(18) Cass., sez. III pen., 21 maggio-8 marzo 2012 n. 19247, cit. in P. CORSO, *Fatture*, cit., 1.

cautele avverso interpretazioni eccessivamente favorevoli nei confronti di chi abbia organizzato e perseguito la condotta finalizzata all'evasione fiscale.

Secondo la S.C. dev'essere distinta l'ipotesi di due soggetti giuridici diversi che si accordino per realizzare una frode fiscale mediante emissione-utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti da quella in cui un unico soggetto sia nello stesso tempo amministratore del soggetto giuridico che emette la fattura ed amministratore del soggetto giuridico che l'utilizza in dichiarazione. Quest'ultimo, infatti, non ha bisogno di correlarsi con un emittente in quanto ha "emesso in proprio" le fatture che la società utilizzatrice ha ricevuto, inserito in contabilità e valorizzato in dichiarazione, giungendo alla conclusione che "la particolare intraprendenza e determinazione di detto soggetto (persona fisica) che controlla e condiziona la gestione e le scelte contabili delle società emittente ed utilizzatrice, secondo la sentenza in esame, "è ragione valida e sufficiente per non mantenere il divieto di doppia punibilità, stante un'accentuata pericolosità sociale".

Ne è conseguita l'affermazione del principio in forza del quale la disposizione dell'art. 9, contenente una deroga alla regola generale dell'art. 110 c.p., esclude la rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore nelle condotte del diverso soggetto emittente, non trova applicazione quando la medesima persona proceda in proprio sia all'emissione delle fatture per operazioni inesistenti sia alla loro successiva utilizzazione (19).

Il risultato pratico del principio sostenuto è, dunque, quello di un disincentivo dal "self made" in materia di false fatture in quanto i vantaggi di una gestione "autarchica" delle fatture per operazioni inesistenti (nel momento dell'emissione e dell'utilizzo in dichiarazione) vengono pagati con una doppia incriminazione e, in prospettiva, con una doppia condanna per quanto mitigata dall'incontestabile vincolo di continuazione tra i due delitti tributari attribuiti alla medesima persona fisica.

Per giungere a tale risultato la S.C., dopo aver ricordato la "ratio" della disciplina introdotta con l'art. 9, esclude che essa sia applicabile al "self made" di false fatture perché l'emittente non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2 e ciò significa che non è punibile come concorrente di un (necessariamente diverso) soggetto che è l'autore principale del delitto di dichiarazione fraudolenta, ma non è punibile quando sia esso stesso anche il contribuente autore del delitto di cui allo stesso art. 2.

(19) V. n. 18.

L'analogo discorso, ripetibile con riguardo all'autore della dichiarazione fraudolenta, che non concorre con il diverso soggetto emittente delle false fatture nel delitto dell'art. 8 conferma, secondo la sentenza in esame, che "emittente e utilizzatore devono essere persone fisiche diverse, altrimenti l'art. 9 non è applicabile, e che non rileva la diversità delle società cui la stessa persona fisica ha fatto emettere e da cui ha fatto utilizzare in dichiarazione le fatture per operazioni inesistenti".

In dottrina ci si è posti il problema dell'applicabilità in materia penal-tributaria dell'art. 489 c.p. in ordine all'"uso di atto falso", giungendosi alla conclusione secondo la quale, esclusa l'applicazione dell'art. 9, si possa ritenere applicabile detta norma comune, con la seguente conclusione: "il contribuente infedele sarà punibile a titolo di emittente e non sarà punibile come utilizzatore in dichiarazione: il risultato pratico che si delinea è la stessa pena, sia pure per un diverso delitto tributario, ma non la doppia punibilità", e quindi "il self made non viene premiato ma nemmeno doppiamente punito", per cui argutamente si conclude che "l'autarchia non è considerata più disdicevole della ricerca di un complice" (20).

Dai principi emergenti dalla casistica fin qui esaminata risulta, dunque, che la regola dell'art. 9 non può essere applicata allorché si tratti di predisposizioni di comportamenti idonei o comunque tesi a far apparire una situazione normativa diversa dalla realtà, come appunto nei casi in cui:

- lo stesso soggetto fisico o giuridico emette ed utilizza le fatture
- l'emittente non coincide con l'utilizzatore (o viceversa), ma si tratta di soggetti appartenenti ad una medesima realtà economica finalizzata, anche solo parzialmente, al risparmio illecito di imposte
- la predisposta coincidenza economica (ancorché non giuridica) tra emittente ed utilizzatore viene mascherata attraverso operazioni prive di reale contenuto economico e destinate soltanto a far figurare un passaggio di denaro tra i vari soggetti

L'unico caso (o gli unici casi) in cui si tratta di effettiva deroga alla disciplina dell'art. 110 c.p., non mascherata dal ricorso a negozi di "mera apparenza", si verifica dunque allorché si versi in presenza di soggetti giuridici veramente distinti nella realtà economico-fattuale oppure aventi anche eventualmente (taluni) rapporti giuridici non determinanti peraltro il ricorso a strutture appositamente create dalla medesima sfera direttiva.

(20) V. n. 18.

Di conseguenza solo la valutazione approfondita della struttura e dei comportamenti delle diverse entità giuridiche, in concreto esaminate, può portare alla conclusione che si tratti, oppure no, di una corretta situazione di "non coincidenza" tra emittente ed utilizzatore delle fatture e dei documenti di cui trattasi nei vari casi.

Con riferimento alla confisca la S.C. ha stabilito che "in tema di fatture per operazioni inesistenti non può essere disposta la confisca per equivalente sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime poiché il regime derogatorio previsto dall'art. 9, escludendo la configurabilità del concorso reciproco tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale, impedisce l'applicazione in questo caso del principio solidaristico, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo" (21).

4. *L'art. 6 d.lgs. 74/200 e la non punibilità del tentativo.* – La disciplina derogatoria di un principio generale del diritto penale (art. 110) con riferimento ai reati di emissione ed utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 9 dev'essere coordinata con altra disciplina derogatoria prevista dall'art. 6 in materia di tentativo, secondo la quale "i delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo" (22).

In relazione a tale disposizione la giurisprudenza, ad esempio, ha affermato che "in tema di reati tributari non risponde del reato di cui all'art. 2 d.lgs. 74, nemmeno a titolo di tentativo, l'amministratore di una società il quale, dopo aver acquistato e registrato una fattura per operazioni inesistenti, sia cessato dalla carica prima della presentazione della dichiarazione fiscale per la cui redazione la medesima fattura venga poi utilizzata dal suo successore".

Per quanto concerne i reati di cui agli artt. 3 e 4 d.lgs. 74, che si differenziano tra di loro esclusivamente per la diversa natura delle condotte rispettivamente punibili (con frode nel primo reato e senza frode nel secondo), si deve comunque tenere presente che, solo con riferimento alla "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", il Legislatore ha tenuto a specificare nel c.2 che "il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando

(21) Cass., sez. III pen., 4 febbraio 2016 n. 15458, in CED Cassazione, 10/5/2018.

(22) Cfr. L. IMPERATO, in *Sanzioni penali*, cit., 574 ss.; A. LANZI - S. PUTINATI, *Istituzioni di diritto penale dell'economia*, Milano 2007, 168 ss.; v. anche G. BELLAGAMBA - G. CARITI, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2000, 83 ss.

tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria".

In mancanza, quindi, di tale registrazione (o dell'equivalente detenzione a fini di prova) ha rilevanza la mancata responsabilità, specificamente indicata nell'art. 6, a titolo di tentativo.

Per quanto concerne la dichiarazione infedele (art. 4) il fenomeno del tentativo non punibile ex art. 6 si può verificare allorché, ad es., nel bilancio, poi trasfuso nella dichiarazione dei redditi di una società, siano indicati degli elementi valutativi ritenuti non conformi, e sia specificato in atti accompagnatori al bilancio che questa dev'essere la loro "valutazione" senza che poi ciò effettivamente avvenga in sede di dichiarazione (con tutte le diverse opzioni valutative che la tematica del "passaggio" dal bilancio alla dichiarazione dei redditi comporta) (23).

IVO CARACCIOLI

(23) Cass., sez. III pen., 27 aprile 2012 n. 23229, in Cass. pen. Mass. ann., 2013, 11, 4138. Per altre sentenze della Suprema Corte degli ultimi anni v., ancora, Cass., sez. III pen., 8 marzo 2012 n. 19247, in *Il Fisco*, 2012, 27, 1, 4284, con nota di TURIS; Id., sez. III pen., 20 dicembre 2012 n. 19023, in *ivi*, 2013, 22, 3385; Id., sez. III pen., 26 settembre 2013 n. 42641, in CED Cassazione, 2013; Id., sez. III pen., 2 luglio 2014 n. 43320, *ivi*, 2014; Id., sez. III pen., 11 febbraio 2015 n. 19335, in *Leggi d'Italia*, 20/4/2018; Id., sez. III pen., 4 febbraio 2016 n. 15458 in CED Cassazione, 2016; Id., sez. III pen., 2 luglio 2016 n. 35459, in *Quotid. giur.*, 2016; Id., sez. III pen., 25 ottobre 2016 n. 5434, *ivi*, 2017; Id., sez. III pen., 16 marzo 2017 n. 11034, in *Leggi d'Italia*, 20 aprile 2018.