

1. Due disposizioni importanti della riforma del diritto penale tributario attuata con il DLgs158/2015 sono quelle che concernono il tentativo (art.6) ed il concorso di persone (art.9) ; particolarmente importanti in quanto incidono sulla parte generale del sistema.

Le conseguenze applicative sono significative ed occorre soffermarsi sulle conseguenze pratico-operative delle quali i professionisti devono tenere conto quotidianamente, anche perché un'applicazione distorta di tali disposizioni può portare a denunce alla Procura della Repubblica.

L'art.6 dispone che "i delitti previsti dagli artt.2,3 e 4 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; dichiarazione infedele) non sono comunque punibili a titolo di tentativo".Per la loro punibilità occorre la consumazione. Quindi chi compie atti diretti a nascondere materia imponibile al Fisco attraverso l'utilizzo di fatture (passive) false od altri comportamenti fraudolenti o semplice infedeltà delle dichiarazioni, senza che il risultato sia raggiunto non è punibile, per la punibilità occorrendosi la consumazione.

Le frodi comportamentali che tentano di sfruttare illecitamente tale norma di non punibilità possono, comunque, verificarsi nel caso si tratti di comportamenti posti in essere da soggetti solo fittiziamente diversi, ma in realtà riconducibili alla medesima realtà economica.

In relazione all'art.2, ad esempio, la Cassazione ha affermato che "non risponde del reato di cui all'art.2, 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”.

Se, quindi, in un caso del genere l'AF od il PM possono accertare che tale passaggio di cariche è stato fraudolentemente simulato onde far scattare la non punibilità dell'art.6 può essere contestato il reato tributario a titolo di concorso ad entrambi i soggetti in concorso tra loro.

Per quanto concerne gli artt.3 e 4, che si differenziano tra loro esclusivamente per la diversa natura delle condotte rispettivamente punibili (frode nell'art.3 e mancanza di frode nell'art.4) va ricordato che solo con riferimento all'art.3 il Legislatore ha tenuto a specificare che “il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'A.F.”. Quindi, in mancanza di tale registrazione o dell'equivalente detenzione a fini di prova ha rilevanza la mancata responsabilità indicata dall'art.6.

Per quanto concerne l'art.4 il tentativo non punibile può verificarsi allorchè, 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.

La causa di non punibilità dell'art.6 quindi non può essere sfruttata in situazioni nelle quali il comportamento non si è fermato al livello del tentativo ma ha dato luogo a dichiarazioni punibili.

E' chiaro, comunque, che, per quanto riguarda la non punibilità del tentativo lo sfruttamento della norma può verificarsi in ipotesi concrete molto particolari in quanto i comportamenti punibili ex artt.2, 3 e 4 possono essere ritenuti verificati come consumazione in casi di

verificazione maggiormente individuabile. Lo scopo inteso perseguire dal Legislatore con l'art.6 è quello di non mettere in moto la macchina giudiziaria in ipotesi nelle quali non si è verificato alcun danno a seguito di un comportamento non giunto a consumazione.

Diversa è la struttura dell'art.9, che prevede la non punibilità a titolo di concorso di persone nel reato tra emittente ed utilizzatore di fatture false.

La genesi storica della norma va ravvisata nella circostanza pratica che, prima dell'emanazione della stessa, emittenti ed utilizzatori di fatture false venivano giudicati nella stessa sede, principalmente in quella in cui risiedevano i fabbricanti-venditori delle fatture false. In pratica era accaduto che venivano a formarsi dei fascicoli unitari con centinaia di imputati e che il luogo di consumazione del reato veniva individuato nel luogo di operatività dei fabbricanti delle fatture false, con conseguente impossibilità pratica di procedere alla celebrazione di tali processi-monstre e conseguenti prescrizioni. Il Legislatore quindi ha deciso, essenzialmente per ragioni pratiche. Di tali situazioni avevano infatti approfittato 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, con conseguenti rapide sparizioni delle imprese venditrici delle fatture.

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 pertanto condotto alla sostanziale impunità di un fenomeno, non solo processualmente ma anche economicamente e socialmente insostenibili e quindi alla ricerca di rimedi processuali per modificare la disciplina vigente.

Il problema è apparso dunque risolto. I procedimenti a carico degli utilizzatori di fatture false e dei suoi concorrenti (ad es. commercialisti) andavano radicati nella sede di utilizzazione; i procedimenti a carico degli emittenti e dei loro concorrenti nella sede dell'emissione.

Se questa è la "ratio" e la genesi della norma, è chiaro che nella prassi si sono subito trovati dei sistemi per aggirare l'ostacolo.

Nella prassi si è subito cercato di aggirare l'ostacolo normativo 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 le coincidenze economica e/sostanziale fra i due soggetti. Ad es. la società A emette i documenti alla società B, che risulta peraltro essere appartenente allo stesso gruppo; e situazioni simili.

La giurisprudenza ha allora cercato di porre rimedio a tali situazioni. Ad es. con la sentenza 5434 del 2016 ha affermato che "in tema di reati tributari la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato di cui all'art.9 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".

Con la sentenza 11034 del 2017 si è affermato che "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 ed alla loro utilizzazione nelle dichiarazioni di imposta sia la medesima".

Al riguardo vi è ampia casistica giurisprudenziale in materia, affermando la Cassazione che l'art.9 non introduce alcuna deroga ai principi generali dell'art.110 c.p.

E quindi, con sentenza 19335/2015 si è affermato che “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”.

In un caso concreto è stato sostenuto (sent.35730/2011) che “risponde di concorso nella frode fiscale commesse 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 trasporto fittizio, serve a rendere credibile l'esistenza di un rapporto reale che giustifica l' emissione della fattura”.

L'applicabilità dell'art.9 entra in crisi con riguardo ad una fattispecie frequentemente 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. E' il caso in cui l'utilizzatore in dichiarazione sia anche il creatore delle fatture false od un concorrente con il creatore delle stesse, e cioè con l'emittente, e quindi un concorrente con sé 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.