

PENALE TRIBUTARIO

Concorso nel reato anche se le fatture false non sono state contabilizzate

di Marco Bargagli

Per contrastare i fenomeni di frode fiscale attuati mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, il legislatore, con il D.L. 124/2019 (c.d. decreto fiscale), ha apportato notevoli correttivi rendendo più severe le pene in caso di illeciti penali tributari.

In merito, la normativa sostanziale di riferimento è contenuta negli [articoli 2 e 8 D.Lgs. 74/2000](#), i quali attualmente prevedono l'applicazione della **reclusione da quattro a otto anni** nei confronti del soggetto che:

- 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 (ipotesi di utilizzo di fatture false);
- al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ipotesi di emissione di fatture false).

Con particolare riferimento al **concorso nel reato**, l'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#), rubricato **"concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"** sancisce che, in deroga all'[articolo 110 c.p.](#):

- 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'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#);
- 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'[articolo 8 Lgs. 74/2000](#).

In buona sostanza, la normativa *de qua* vuole **scongiurare il rischio** che il medesimo soggetto venga **punito due volte per lo stesso fatto** penalmente rilevante violando, di fatto, il **principio del "ne bis in idem"**.

Tuttavia occorre evidenziare che, sulla base dell'approccio ermeneutico fornito in sede di legittimità (Corte di cassazione, [sentenza n. 16550 del 27.04.2011](#), Corte di cassazione, [sentenza n. 9281 del 09.03.2012](#), Corte di cassazione, [sentenza n. 14862 del 16.04.2010](#)), l'utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti concorre con

l'emittente, secondo la disciplina prevista dall'articolo 110 c.p., non operando il regime derogatorio previsto dall'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#).

Infatti, si potrebbe determinare **l'irrilevanza penale** nei confronti del soggetto che ha posto in essere comportamenti riconducibili alla citata **previsione concorsuale**, in ordine **all'emissione della documentazione fittizia** senza **successivamente utilizzare le fatture o gli altri documenti relativi a operazioni inesistenti**, per essere avvenuti gli accertamenti fiscali prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione (cfr. *Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza* volume I - parte II - capitolo 1 "*Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA. Disposizioni sostanziali*", pag. 152 e ss.).

In tema di **concorso nel reato tra emittente e utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti**, si cita anche il recente orientamento della **Corte di cassazione**, intervenuto con la [sentenza n. 41124/2019 del 22.05.2019](#), nella quale è stato affermato che il soggetto economico che **riceve una fattura falsa** risponde penalmente - **unitamente all'emittente del documento** - anche nella particolare ipotesi in cui **non abbia dedotto il costo**.

Nel caso risolto *in apibus*, a parere del ricorrente la società **non avrebbe** infatti **inserito nelle dichiarazioni dei redditi le fatture per operazioni inesistenti contestate**.

Quindi, ai sensi del richiamato [articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#), dovrebbe **escludersi il concorso dell'utilizzatore nel delitto** posto in essere **dall'emittente**, a prescindere dalla realizzazione del reato riferito alla **presentazione della dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti** (*ex articolo 2 del citato decreto*).

A parere della difesa, infatti, la **ratio normativa** non potrebbe essere solo quella di prevenire il *bis in idem* ma anche quella di evitare che, **attraverso il meccanismo di cui all'[articolo 110 c.p.](#)**, si vanifichi la scelta del legislatore di **punire l'utilizzatore solo per il delitto di danno e non anche per il precedente delitto di pericolo**.

In buona sostanza, l'addebito mosso alla ricorrente di **concorso nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti** si sarebbe tradotto in violazione del disposto di cui all'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#), stante la veste della stessa di legale rappresentante della società destinataria di dette fatture.

La suprema Corte di cassazione non ha condiviso tale assunto.

A parere degli ermellini la norma prevista dal citato articolo 9 "vuole **evitare la sostanziale sottoposizione per due volte a sanzione penale dello stesso soggetto** per lo stesso fatto giacché **l'emissione trova la sua naturale conseguenza nella utilizzazione mentre l'utilizzazione trova il suo naturale antecedente nell'emissione**".

Quindi, qualora **l'emissione di fatture false integrasse anche il concorso nell'utilizzazione**, così

come l'utilizzazione integrasse anche il concorso nella emissione, il risultato sarebbe quello di **una sostanziale violazione del divieto di bis in idem, che la norma ha dunque inteso scongiurare.**

Ciò posto, i Supremi giudici rilevano che **tale violazione non opera** allorquando, come nel caso di specie, **il destinatario delle fatture non ne abbia fatto utilizzazione.**

Infatti sarebbe **irrazionale il risultato** cui si perverrebbe, seguendo invece l'assunto della ricorrente, ovvero 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**, per il solo fatto di **non avere utilizzato poi quella stessa documentazione.**

In definitiva, i giudici di piazza Cavour confermano che *“il potenziale utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti può concorrere, ove ne sussistano i presupposti, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'articolo 110 cod. pen., con l'emittente, non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dall'articolo 9 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74”*.

OneDay Master

IL QUADRO RW: CASI E COMPLIANCE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)