

PENALE TRIBUTARIO

Emissione di fatture per operazioni inesistenti e utilizzazione: quando è escluso il concorso?

di Lucia Recchioni



Il **potenziale utilizzatore** di documenti o fatture emesse per **operazioni inesistenti** può **concorrere con l'emittente** secondo **l'ordinaria disciplina** dettata dall'[articolo 110 c.p.](#)

Al fine di evitare che **la stessa condotta possa essere sottoposta due volte a sanzione penale** l'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#) introduce però un **regime derogatorio** in forza del quale:

- 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](#)** (*"Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*);
- **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 D.Lgs. 74/2000](#)** (*"Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*).

Tale disciplina, però, **non opera** (e trova regolarmente applicazione l'[articolo 110 c.p.](#) in materia di **concorso di persone nel reato**) se il **potenziale utilizzatore delle fatture false non le ha indicate in dichiarazione o non le ha registrate nelle scritture contabili**, non configurandosi, in questo caso, il reato di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).

Sono questi i **principi ribaditi dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 16800**, depositata ieri, 2 maggio.

Ad un **noto imprenditore** veniva contestato, tra l'altro, il **reato di concorso in emissione di fatture inesistenti**: proponeva, pertanto, **ricorso per cassazione**, evidenziando come, ai sensi dell'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#) non può configurarsi un **concorso** tra chi emette la fattura falsa e chi la utilizza, in quanto chi **emette** le fatture per operazioni inesistenti è punibile ai sensi

dell'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#), mentre chi **utilizza** in contabilità fatture per operazioni inesistenti è punito ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).

La Corte di Cassazione, investita della questione, è tornata quindi a richiamare il **noto orientamento secondo il quale è esclusa la possibilità di concorso reciproco** tra i reati di cui all'[articolo 8](#) e [2 D.Lgs. 74/2000](#); l'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#) ha proprio il fine di **evitare che la stessa condotta sostanziale sia punita due volte**. Ciò non significa, però, che in questi casi **non possano operare le generali previsioni dell'articolo 110 c.p.** in materia di concorso di persone di reato.

Il **potenziale utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti**, pertanto, concorre con l'emittente secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'[articolo 110 c.p.](#) se **non utilizza le fatture in contabilità e in dichiarazione**, essendo gli accertamenti avvenuti prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Diversamente argomentando, infatti, in questo caso il **potenziale utilizzatore non sarebbe in alcun modo punito, né a norma dell'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#)** (a titolo di concorso) **né in forza del precedente articolo 2** (Cassazione, n. 14862/2010).

Tra l'altro, *"In tema di reati tributari, la disposizione prevista dall'articolo 9 D.Lgs. 74/2000 che, al fine di evitare che una medesima condotta sostanziale sia punita due volte, **esclude la configurabilità del concorso** di chi emette la fattura per operazioni inesistenti nel reato di chi se ne avvale e viceversa, **non impedisce il concorso nell'emissione della fattura**, secondo le regole ordinarie dell'articolo 110 c.p., **di soggetti diversi dall'utilizzatore**"* (Cassazione, n. 51468/2018).