

# Soggetto falso, punibilità dubbia

di **Ivo Caraccioli**

Si discute da tempo, nella prassi giudiziaria, con decisioni di merito fra loro contrastanti (ma sono prevalenti quelle assolutorie), se il contribuente che utilizza in dichiarazione fatture "passive" solo "soggettivamente" false sia responsabile, oppure no.

Il caso è, ad esempio, quello di una fattura che sia vera per quanto attiene alla cessione di beni o prestazione di servizi ricevuti, ma provenga da soggetto diverso da quello che appunto ha ceduto il bene o la prestazione di servizi (ad esempio, perché si tratta di società dello stesso gruppo e si preferisce caricare il ricavo su una società in perdita, che non ha effettuato la cessione o prestazione, anziché su altra in attivo, falsità "soggettiva" dell'emittente).

Ferma rimanendo la responsabilità ex articolo 8 dell'emittente (l'amministratore della società in perdita che non ha effettuato la cessione o prestazione) per avere agito per far eva-

dere la società inutile che ha effettuato le stesse, si ritiene correttamente in giurisprudenza che il contribuente il quale ha effettivamente sostenuto il costo, per il semplice fatto di aver utilizzato una fattura proveniente da contribuente diverso, non può integrare a suo carico il «fine di evadere le imposte» (articolo 2 del Dlgs 74/97). D'altronde per l'articolo 9 dello stesso

## IL PRINCIPIO

**Non sempre si può affermare che ci sia il fine di evasione previsto dall'articolo 2 del Dlgs 74/97**

Dlgs non è configurabile il concorso tra emittente (che qui risponde) e utilizzatore (che qui non risponde).

La sfera dell'eventuale punibilità dell'utilizzatore di una fattura solo soggettivamente falsa ex articolo 2 citato è stata recentemente ristretta da una sentenza

della Cassazione (Sezione III penale n. 3203/09), la quale ha ritenuto la non configurabilità del reato nel caso di servizi ordinati da una società e utilizzati in parte a scopi personali. Il caso concreto viene così prospettato: «dopo aver stipulato contratti di locazione aventi ad oggetto un complesso immobiliare articolato in più fabbricati e destinato in massima parte ad uso abitativo suo e della sua famiglia tra la società proprietaria immobiliare e la società di cui era del pari socio di maggioranza e amministratore, effettuava lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria, nonché spese correnti, facendo indicare nelle relative fatture come committente o fruitore dei servizi detta società, e non anche sé medesimo o i componenti della sua famiglia, e quindi poi imputando i relativi costi nella contabilità della società».

Si è affermata, in un caso del genere, la potenziale responsabilità per uno dei minori reati (questi, con soglia quantitativa di punibilità) di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifi-

ci o di dichiarazione infedele (articoli 3 e 4 del Dlgs 74/97), in quanto il soggetto richiedente e il soggetto fornitore sono coincidenti con il vero, mentre sussisterebbe solo violazione (parziale) dell'inerenza dei costi.

Una soluzione che contrasta solo in parte con la fin qui affermata nozione di «falsità soggettiva», dato che nel caso di specie sussiste coincidenza tra il richiedente e il fornitore e solo parziale divergenza quanto al contenuto delle prestazioni. Profondamente diverso rimane, quindi, il caso della totale non coincidenza: ad esempio, lavori tutti effettuati nella villa dell'imprenditore e fatti scaricare come se fossero sostenuti nella sede sociale (divergenza soggettiva totale tra utilizzatore reale e utilizzatore apparente). Di esso non si è occupata la Cassazione e quindi, con l'impostazione seguita, ancorché non sviluppata in tutte le sue implicazioni, sembra dedursene che dovrebbe, in tali ipotesi, continuare a essere applicabile l'articolo 2.