

Emissione di fatture soggettivamente false anche per l'evasione propria

La Cassazione ammette il "concorso" nel reato di cui all'art. 8 del DLgs. 74/2000 anche in capo al soggetto la cui evasione si intenda favorire

/ Maurizio MEOLI

Nel reato di emissione di **fatture "soggettivamente" false** (art. 8 del DLgs. 74/2000) può concorrere anche lo stesso soggetto la cui evasione si intenda favorire, ferma restando, in ogni caso, l'impossibilità per costui di essere chiamato a rispondere altresì del reato di **utilizzo** di dette fatture (art. 2 del DLgs. 74/2000) in applicazione dell'art. 9 del DLgs. 74/2000. Questa importante precisazione è fornita dalla sentenza n. [31424](#) della Cassazione, depositata ieri.

Nel caso di specie, Tizio prestava attività di **mediazione** in favore di due società. Le fatture per tale attività venivano fatte emettere (nel 2006 e nel 2007) da due società fiduciarie (con sede in Austria e in Gran Bretagna), mentre il relativo importo veniva in parte accreditato su un suo conto corrente e in parte consegnato in contanti. Tizio veniva, quindi, condannato, in sede di merito, per il reato di cui all'art. 8 del DLgs. 74/2000 (emissione di fatture false), per avere, in concorso con soggetti non identificati, fatto emettere alle due ricordate società fiduciarie fatture relative ad operazioni "soggettivamente" **inesistenti**.

Nel ricorso per Cassazione Tizio eccepeva, tra l'altro, la nullità della sentenza d'appello per il fatto che la condotta di emissione era stata ricollegata all'aver consentito a se stesso, imputato/emittente, l'evasione; soluzione contrastante con l'art. 9 del DLgs. 74/2000, che **inibisce il concorso** tra emittente e utilizzatore di fatture false, e con lo stesso art. 8 del DLgs. 74/2000, che attribuisce rilevanza penale al solo intento di consentire "a terzi" l'evasione, precludendo la possibilità di perseguire una emissione di fatture false finalizzata a consentire un'evasione propria.

Il ricorso è giudicato infondato dalla Suprema Corte. Relativamente al rilievo che l'art. 8 del DLgs. 74/2000 non contemplerebbe la possibilità che la condotta di emissione sia finalizzata a consentire l'evasione dello stesso soggetto emittente, perché il dato testuale circoscrive la finalizzazione della stessa alla evasione di "terzi", la Suprema Corte sottolinea, in primo luogo, come tale obiezione non prenda in debita considerazione il fatto che la contestazione era stata, nella specie, costruita come ipotesi di **concorso di persone**; si era, cioè, attribuito a Tizio il ruolo di concorrente nella emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti posta in essere dalle società fiduciarie.

Di conseguenza, l'emissione da parte di tali società è stata, come richiesto dalla legge, finalizzata appunto a consentire a terzi (ovvero a Tizio, quale soggetto terzo e distinto rispetto alle società emittenti) l'evasione in

oggetto. A fronte di ciò, il fatto che, nel caso in esame, il soggetto che concorre con l'autore principale della condotta e il terzo **coincidano** tra essi **non esclude** la configurabilità del **reato** in questione. Infatti, deve ricordarsi che, in generale, ben può il contributo del concorrente provenire anche dal terzo "favorito" dalla condotta delittuosa.

Rispetto a ciò nessun ostacolo può desumersi dall'art. 9 del DLgs. 74/2000. Tale norma prevede che, in deroga alle regole del concorso di cui all'art. 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'art. 2, e 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.

Nel caso di specie il soggetto **potenziale utilizzatore** delle fatture soggettivamente inesistenti emesse è da individuarsi non già nell'imputato, ma nei soggetti **destinatari** delle prestazioni rese, solo formalmente, dalle società fiduciarie riconducibili all'imputato.

Né – prosegue la Suprema Corte – è possibile leggere l'art. 8 del DLgs. 74/2000 individuando i terzi la cui evasione viene agevolata dall'emissione delle fatture per operazioni inesistenti **unicamente** nei soggetti **utilizzatori** delle fatture stesse. Tale conclusione sarebbe il risultato di una lettura dell'art. 8 quale norma il cui senso sarebbe ricavabile solo ove posta in collegamento con l'art. 2; per la Cassazione, vale a dire che "in tanto potrebbe parlarsi di emissione di fatture per operazioni inesistenti, in quanto quelle fatture abbiano ad essere utilizzate".

Invece, deve ritenersi che l'**ampia e generica** dizione utilizzata – che si limita a prevedere il comportamento di chi "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" – legittimamente consente, anche in ragione della natura di reato di **pericolo astratto** della fattispecie, di includervi tutte quelle condotte idonee, per la loro propeuticità, a ledere l'interesse dello Stato all'accertamento fiscale (Cass. nn. [28654/2009](#) e [26395/2004](#)).

E nel caso di specie – conclude sul punto la decisione in commento – l'imputazione fittizia alle società fiduciarie dei compensi, in realtà percepiti dall'imputato per la propria attività di mediazione, aveva esattamente la funzione di **dissimulare** tale reddito, rendendo al contempo più difficile l'azione di accertamento dell'evasione delle imposte dovute.