

SIMONE FRANCESCO COCIANI<sup>(\*)</sup>

## LA FATTURAZIONE DI OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI. PROFILI CRITICI

**Abstract:** The Author, taking inspiration from the latest news on tax offenses, traces the evolution of the discipline of the crime of fraudulent reporting through the use of invoices or other documents for non-existent operations in order to highlight the various critical issues. Among these, a particular emphasis deserves the overlap between tax, criminal and administrative penalties, the latter as well as deriving from the recent extension of the d.lgs. June 8, 2011, n. 231 also to tax offenses.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Breve *excursus* storico. – 2.1. La timida genesi del diritto penale tributario. – 2.2. L'illusione panpenalistica. – 2.3. Il diritto penale tributario minimo. – 2.4. Il tradimento della riforma del 2000. – 2.5. I più recenti ed estemporanei interventi. – 3. La nozione di operazioni soggettivamente inesistenti nell'attuale sistematica. – 3.1. La differenza tra operazioni soggettivamente inesistente e simulazione. – 4. Il riflesso della distinzione tra operazioni soggettivamente inesistenti e simulazione o interposizione fittizia in termini di criminalizzazione della relativa fattispecie. Conseguenze e profili critici. – 5. L'elemento psicologico del reato. – 6. La consumazione. – 7. Fattura per operazioni inesistenti e responsabilità amministrativa ex d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231. Possibili criticità.

### 1. — *Premessa.*

Il tema della fatturazione di operazioni inesistenti è quanto mai attuale. È infatti noto che, da ultimo, il d.l. n. 124 del 26 ottobre 2019, convertito in l. n. 157 del 19 dicembre 2019, è significativamente intervenuto in tema di reati tributari. E ciò il legislatore ha fatto – sia in una dimensione sostanziale, sia in una dimensione processuale o, comunque, più in generale, strumentale – incrementando la misura delle pene edittali previste per determinati reati tributari (e con ciò aprendo – limitatamente ai delitti connotati da maggior

---

(\*) Università degli Studi di Perugia.

disvalore sociale<sup>(1)</sup> – sia al ricorso alle intercettazioni nel corso delle indagini preliminari, sia all'applicazione di misure coercitive, diverse dalla custodia cautelare in carcere<sup>(2)</sup>, per determinati reati tributari), ovvero estendendo, con riferimento a determinati reati tributari, la confisca allargata o per sproporzione, ovvero ampliando il novero dei cc.dd. “reati presupposto” rilevanti al fine di affermare la responsabilità amministrativa degli enti *ex* d.lgs. 231/2001, ovvero, ancora, estendendo i casi di non punibilità alla dichiarazione fraudolenta (sia mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, sia mediante uso di altri artifici)<sup>(3)</sup> che, quindi, ora si estinguono con l'integrale pagamento del debito tributario (determinando così l'assoluzione per non punibilità)<sup>(4)</sup> e, infine, intervenendo sui termini di prescrizione del reato.

Peraltro, la gran parte delle modifiche appena evocate dispiegano i loro effetti in relazione alle fattispecie di cui agli artt. 2, 3 e 8, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (rispettivamente in tema di: “*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”, ovvero di “*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*”, ovvero di “*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”), sicché sembra utile principiare offrendo un breve inquadramento generale e sistematico sul tema dei reati tributari dichiarativi, con particolare riferimento a quelli connotati da una certa fraudolenza derivante dall'utilizzazione di documenti falsi (e, tra questi, ancora più in particolare, quelli ritenuti “falsi” sotto il profilo soggettivo), per poi cogliere alcuni profili di criticità, anche strettamente collegati alle innovazioni recentemente introdotte (ad esempio in materia di sopravvenuta incoerenza rispetto all'art. 9 della l. delega 25 giugno 1999, n. 205, ovvero in materia di eccessività del cumulo di sanzioni penali, ivi comprese quelle da respon-

---

<sup>(1)</sup> Si tratta: della dichiarazione fraudolenta, dell'emissione di fatture o altri documenti falsi, dell'occultamento o distruzione di documenti contabili, dell'indebita compensazione con crediti inesistenti e della sottrazione fraudolenta nell'ipotesi aggravata.

<sup>(2)</sup> Si tratta di misure quali: divieto di espatrio, obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria, arresti domiciliari.

<sup>(3)</sup> Cfr. il nuovo testo dell'art. 13, d.lgs. n. 74/2000.

<sup>(4)</sup> Cfr. Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del massimario e del ruolo, Relazione, in corso di pubblicazione.

sabilità amministrativa dell'ente, e amministrative tributarie, potendosi così configurare una possibile violazione rispetto al principio del *ne bis in idem*). Il presente lavoro – volutamente – non tratterà invece le numerose e delicate questioni relative all'indebita detrazione dell'Iva e alla ripartizione dell'onere della prova tra amministrazione e contribuente, con conseguenze anche ai fini delle imposte sui redditi, in quanto oggetto di contributi ad altri affidati.

## 2. — *Breve excursus storico.*

### 2.1. — *La timida genesi del diritto penale tributario.*

Ritenendo opportuno muovere da una prospettiva storico-sistemica, seppur brevemente, è possibile osservare che il ricorso alla sanzione penale per contrastare l'infedeltà rispetto agli obblighi tributari, nel nostro ordinamento, risale agli anni immediatamente successivi alla proclamazione del Regno d'Italia. Difatti, è con il Regolamento doganale del 21 ottobre 1861 (poi sostituito da quello dell'11 settembre 1862), cui fece seguito il d.lgs. 28 giugno 1866, n. 3020, che vennero introdotte sanzioni penali per contrastare il contrabbando. Quanto ai tributi diretti, la l. 23 giugno 1873, n. 844 – che per prima introdusse sanzioni penali per violazioni in materia di imposte sui redditi – rimase di fatto inapplicata tanto da costituire un esempio di desuetudine di una legge penale. In seguito, la l. 9 dicembre 1928, n. 2834 introdusse sanzioni penali per violazioni in materia di imposte dirette, sebbene limitatamente alla fase della riscossione. Infine, solo con la l. 7 gennaio 1929, n. 4 vennero introdotte delle disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie relative ai tributi dello Stato. Tra queste è possibile osservare l'eccentricità di talune disposizioni rispetto ai principi generali del diritto penale comune come, ad esempio, il principio di fissità (art. 1), la regola del cumulo materiale, anziché di quello giuridico, in caso di concorso e di continuazione (art. 8), il principio dell'ultrattività delle leggi penali tributarie (art. 20) e l'istituzione della pregiudiziale tributaria (art. 21). Tuttavia, nonostante la severità delle scelte di principio fatte, la sistematica

di cui alla l. n. 4/1929 presupponeva alquanto raramente l'applicazione di pene detentive, anche in ragione del principio di alternatività (art. 3). Analogamente, anche nel contesto del T.U. n. 645/1958 risultava privilegiato il ricorso alla sanzione pecuniaria, sia essa di natura amministrativa ovvero penale, risultando del tutto recessivo il ricorso alla pena detentiva.

## 2.2. – *L'illusione panpenalistica.*

Diversamente, solo nel quadro degli interventi di riforma del 1971-1973, in specie per effetto dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, è possibile registrare un netto cambiamento nell'approccio sanzionatorio rispetto alle violazioni tributarie. Difatti, oltre al superamento del principio dell'alternatività tra sanzione penale e amministrativa, è possibile riscontrare un netto aumento delle fattispecie sanzionate con pena detentiva (con corrispondente aumento dei massimi edittali), seppur in presenza della permanenza dell'istituto della pregiudiziale tributaria.

Quindi, è con la successiva emanazione del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella l. 7 agosto 1982, n. 516 (meglio nota come “manette agli evasori”), che la svolta impressa nella direzione del ricorso alla sanzione detentiva emerge chiaramente, anche per effetto della previsione della punibilità in sede penale di un ampio novero di violazioni tributarie, tra le quali – come noto – furono comprese anche le c.d. “fattispecie prodromiche”.

Ora, al di là del giudizio storico, la l. n. 516/1982 ha senza dubbio costituito un complesso e articolato (sotto)sistema repressivo, funzionale ad accompagnare la transizione dallo Stato di diritto allo Stato sociale di diritto, caratterizzato quest'ultimo dalla necessità di finanziare – con sempre maggior speditezza – un numero, sempre crescente, di obiettivi di politica economica e sociale<sup>(5)</sup>. In altri termini, se è vero, come anche recentemente ricordato dalla Corte costituzionale (cfr. sent. 23 dicembre 2019, n. 288)<sup>(6)</sup>,

---

<sup>(5)</sup> In tal senso E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Torino, 2016, p. 8.

<sup>(6)</sup> Tra i primi commenti si veda G. FRANSONI, *Un'importante sentenza della Corte costituzionale sulla legittimità delle discriminazioni qualitative*, in *fransoni.it*.

che il dovere tributario (e, quindi, il sistema tributario) svolge un ruolo essenziale nell'organizzazione dello Stato – perché «è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali (...) sia quelli sociali (...) sia gran parte di quelli civili» e, dunque, da ciò deriva che la violazione del dovere tributario «rec(a) pregiudizio (...) al suddetto sistema dei diritti»<sup>(7)</sup> – allora ben si comprende come il legislatore dell'epoca (e, in specie, il Governo) non abbia resistito alla tentazione di assicurare il perseguimento dei propri obiettivi socio-economici facendo affidamento su di un sistema tributario e repressivo non solo ampiamente rinnovati ma, nel loro rapporto di reciprocità, caratterizzati dalla (tanto innaturale quanto inappropriata) strumentalità del secondo rispetto al primo.

Insomma, risulta piuttosto evidente come il legislatore della l. 516/1982 intese demandare l'efficacia e l'efficienza del sistema tributario, più che altro, alla risposta sanzionatoria dello Stato, enfatizzandone non solo la funzione afflittiva ma anche quella deterrente, sicché la sanzione penale (e in particolare quella detentiva), anziché costituire *extrema ratio*, assunse una funzione prettamente preventiva, indifferente alle logiche che governano il mondo degli affari.

Ora, sappiamo tutti che le aspettative generate dalla l. n. 526/1982 andarono ben presto deluse. Da un lato, a cagione della sentenza della Corte costituzionale 12 maggio 1982, n. 88, con cui fu dichiarata l'incostituzionalità della pregiudiziale tributaria<sup>(8)</sup>, il giudice penale fu costretto a svolgere le funzioni tipiche del giudice tributario e, non essendo a ciò attrezzato, a ricorrere all'ausilio di periti, in tal modo allungando significativamente i tempi del processo e, in definitiva, attenuando la funzione deterrente delle sanzioni penali. Dall'altro, a cagione dell'ampio novero di illeciti suscettibili di sanzione penale, anche per violazioni c.d. "bagatellari"<sup>(9)</sup>, ben presto si crearono condizioni tali da mettere sotto *stress* la stessa giustizia penale,

---

<sup>(7)</sup> Cfr. sent. 23 dicembre 2019, n. 288.

<sup>(8)</sup> Seppur in relazione agli artt. 60 e 21, 3° comma, l. n. 4/1929.

<sup>(9)</sup> Ad esempio in tema di scritture contabili, di bolle di accompagnamento, ovvero di ritardato versamento delle ritenute.

con conseguente ulteriore allungamento dei tempi per l'accertamento della verità e, inoltre, con ulteriore perdita di deterrenza del sistema, posto che la proliferazione delle fattispecie penali aveva altresì attenuato il disvalore sociale di determinate condotte.

A tale assetto normativo seguirono, nel corso del tempo, alcune modifiche<sup>(10)</sup>, tuttavia non in grado di rinnegare lo speciale panpenalismo introdotto con la l. n. 516/1982.

### 2.3. – *Il diritto penale tributario minimo.*

Solo alquanti anni dopo il legislatore trovò la forza per (cercare di) rovesciare l'impostazione preesistente, con l'obiettivo di ricondurre il diritto penale tributario all'interno del diritto penale c.d. "comune". In altre parole, con l. 25 giugno 1999, n. 205, si delegò il governo a depenalizzare una serie di reati tributari minori e a eliminare tutte quelle eccentricità che avevano fatto del diritto penale tributario un (sotto)sistema affatto speciale. Più in dettaglio, tra i vari principi e criteri direttivi, l'art. 9 della legge di delega prevedette: *i)* un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, punite con pena detentiva; *ii)* soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi (salvo che per quanto concerne l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento e/o la distruzione di documenti contabili); *iii)* sanzioni accessorie da determinare nel rispetto dei principi di adeguatezza e proporzionalità rispetto alla gravità della fattispecie; *iv)* meccanismi premiali atti a favorire il risarcimento del danno; *v)* di uniformare la disciplina della prescrizione dei reati (tributari) a quella generale, salvo deroghe rese opportune dalla particolarità della materia; *vi)* di prevedere l'applicazione della sola disciplina speciale quando uno stesso fatto risulti punito da una disposizione che prevede una sanzione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa; *vii)* di coordinare le nuove disposizioni (anche) con il sistema sanzionatorio amministrativo, così da assicurare risposte coerenti e concretamente dissuasive.

---

<sup>(10)</sup> Cfr. d.l. 16 marzo 1991, n. 83, conv. con mod. in l. 15 maggio 1991, n. 154.

Sia ora consentito osservare – anche in relazione a quanto si dirà appresso – che la scelta di introdurre la riforma in discorso attraverso lo strumento della delega legislativa, se da un lato assicurava la possibilità di svolgere un qualche dibattito in sede parlamentare, dall'altro ne limitava il perimetro ai principi e ai criteri direttivi della delega stessa, di tal guisa rimettendo al governo la fissazione dell'area di rilevanza dei comportamenti punibili. Difatti il governo fu delegato a determinare, in concreto, le soglie di punibilità, seppur nel limite di quelle individuate nella l. delega (cfr. art. 9, l. n. 205/1999<sup>(1)</sup>).

In seguito, il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cui spettò dare attuazione alla delega, recuperò chiaramente la funzione di *extrema ratio* che, invero *naturaliter*, spetta al diritto penale, ivi compresa la sua declinazione in ambito tributario.

Seguendo questa logica di fondo il legislatore abbandonò quindi il *furor* sanzionatorio in precedenza mostrato con riferimento alle fattispecie prodromiche, per concentrare la repressione penale sul momento della dichiarazione tributaria, ritenuto questo essere il *topos* nel quale si realizza l'evasione tributaria. Conseguentemente il d.lgs. n. 74/2000 fu incentrato su di un nucleo fondamentale formato: *i*) da delitti dichiarativi (dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele e dichiarazione omessa), *ii*) da alcune figure delittuose collaterali di sicura attitudine lesiva (emissione di fatture e/o altri documenti per operazioni inesistenti atti a consentire a terzi l'evasione), *iii*) dalla previsione del reato volto a sanzionare le condotte di occultamento e/o distruzione di documenti in guisa tale da impedire la ricostruzione dei redditi e del volume d'affari, *iv*) dalla previsione del reato volto a sanzionare la sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte mediante il compimento di atti in frode, su beni propri o altrui.

#### 2.4. *Il tradimento della riforma del 2000.*

La spinta verso un diritto penale tributario “minimo” esaurì ben presto la sua forza propulsiva.

---

<sup>(1)</sup> Che, in concreto, prevede una forchetta tra sei mesi e sei anni, con esclusione di circostanze aggravanti ad effetto speciale caratterizzate da rilevante offensività e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi.

Difatti, in un primo tempo, vari provvedimenti clemenziali<sup>(12)</sup> limitarono assai l'applicazione giurisprudenziale della nuova normativa. Nel contempo, lo stesso legislatore intervenne – a più riprese – sul *corpus* normativo da poco introdotto, non di rado con innesti poco o affatto (meditati e) coerenti con l'impianto sistematico generale e con gli stessi criteri direttivi della legge di delega che ne costituivano la base<sup>(13)</sup>. Più in particolare il legislatore, non rinunciò a ricorrere ad una tecnica normativa di tipo casistico, in contrasto con la filosofia di fondo della riforma del 2000, come osservato imperniata su poche fattispecie generali ed astratte. A titolo esemplificativo, basti ricordare l'introduzione degli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000, con cui sono sanzionate, rispettivamente, le fattispecie di omesso versamento di ritenute, di omesso versamento dell'Iva e di indebita compensazione. Al riguardo, è evidente il ripudio dei principi che, solo pochi anni prima, avevano ispirato la riforma del 2000. Invero, con gli interventi da ultimo menzionati, si sono (perfino) criminalizzati meri inadempimenti, per giunta senza che fosse richiesto l'elemento psicologico del dolo specifico, invece previsto per tutte le altre condotte originariamente contemplate dal d.lgs. n. 74/2000.

Peraltro, è appena il caso di osservare che la pressoché contestuale introduzione del c.d. “raddoppio dei termini” per l'accertamento tributario, con riferimento a fattispecie delittuose in quanto tali ritenute meritevoli di rapporto all'autorità giudiziaria (e ciò a prescindere dall'esito del relativo procedimento penale)<sup>(14)</sup>, ha, da un lato, reso evidente la funzione servente del diritto penale tributario rispetto alle esigenze erariali e, dall'altro, ha certamente incrinato il principio della separatezza ed autonomia dei procedimenti penale e amministrativo, invece posto alla base della riforma del 2000.

Nel corso del 2011 sono poi seguite ulteriori modifiche, nel senso di: *i*) escludere la possibilità di concedere la sospensione condizionale della pena

---

<sup>(12)</sup> A partire dalla l. 27 dicembre 2002, n. 289, cui seguì lo scudo fiscale del 2009 (a sua volta riprodotto di quello del 2001), per poi terminare con la regolarizzazione del 2014-2015 (c.d. “*voluntary disclosure*”).

<sup>(13)</sup> Si vedano gli interventi di cui alla c.d. “Legge finanziaria per il 2005” e il c.d. “Decreto Visco-Bersani del 2006”.

<sup>(14)</sup> Cfr. art. 37, commi 24 e 25, del d.l. n. 223/2006.



oltre una certa soglia di evasione; *ii*) abbassare le soglie di punibilità; *iii*) eliminare le ipotesi attenuate per i reati di utilizzazione ed emissione di fatture per operazioni inesistenti; *iv*) aumentare i termini di prescrizione; *v*) introdurre una condizione ostativa all'applicazione della pena su richiesta delle parti<sup>(15)</sup>; *vi*) criminalizzare sia la condotta di esibizione o trasmissione all'a.f. di documenti falsi, a prescindere dalle conseguenze, sia la condotta del contribuente consistente nel rendere dichiarazioni mendaci all'a.f. in presenza di uno dei delitti previsti e puniti dal d.l.gs. n. 74/2000<sup>(16)</sup>. Quest'ultima fattispecie, invero, laddove prevede la punibilità del semplice comportamento (seppur reticente o fraudolento) che, tuttavia, di per sé non reca una diretta e concreta offesa alle ragioni erariali, rende evidente lo iato del relativo intervento normativo rispetto ai principi ispiratori della riforma del 2000. In altri termini, gli interventi da ultimo evocati finiscono per costituire un *revirement* del legislatore nella direzione della sanzionabilità di fattispecie meramente prodromiche, così rivelando un utilizzo del tutto improprio del diritto penale, impiegato in luogo della introduzione di misure strumentali e organizzative più idonee a consentire all'a.f. di meglio contrastare l'infedeltà fiscale, ovvero, quando non anche impiegato a fini di mera propaganda politica alla stregua della grida di manzoniana memoria.

### 2.5. – *I più recenti ed estemporanei interventi.*

Ancora, più di recente, nel contesto degli interventi di revisione dell'ordinamento tributario di cui alla l. delega 11 marzo 2014, n. 23, con l'art. 8 di questa si è rimesso all'esecutivo il potere di intervenire sulle soglie di rilevanza penale, finendo così per (ancora una volta) violare (quanto meno lo spirito del) la riserva di legge in materia penale<sup>(17)</sup>. E difatti, la nota vicenda della

---

<sup>(15)</sup> Cfr. d.l. 13 agosto 2011, n. 138, conv. in l. 14 settembre 2011, n. 148.

<sup>(16)</sup> Cfr. d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in l. 22 dicembre 2011, n. 214.

<sup>(17)</sup> Su cui E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 32, i quali osservano che l'attribuzione al governo delle soglie di punibilità significa rimettere all'esecutivo di designare la concreta fattispecie incriminatrice, trasformando fisiologici spazi di discrezionalità tecnica in discrezionalità assoluta, con l'effetto di manipolare le regole costituzionali.

*manina* – che indusse poi l'esecutivo, per ragioni esclusivamente politiche, a rinunciare alla clausola di non punibilità generica in origine prevista per tutte le fattispecie<sup>(18)</sup> – rende quanto mai evidente l'inopportunità di delegare al governo scelte tanto delicate. Senonché il successivo d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, come noto, ha principalmente: *i*) rivisto le principali fattispecie criminose; *ii*) innalzato le soglie di punibilità delle singole fattispecie delittuose; *iii*) previsto cause di non punibilità (ovvero attenuanti) per il contribuente che si sia ravveduto entro determinati termini temporali; *iv*) collocato l'istituto della confisca per equivalente all'interno del d.lgs. n. 74/2000.

Infine – come accennato in apertura – con il d.l. n. 124 del 26 ottobre 2019, convertito in l. n. 157 del 19 dicembre 2019, il legislatore è ancora una volta intervenuto sul d.lgs. n. 74/2000, principalmente, per quanto in questa sede interessa, inasprendo le sanzioni detentive ed abbassando le soglie di rilevanza penale, di tal guisa ampliando il perimetro delle fattispecie aventi rilevanza criminale.

Ma non è tutto, lo schema di decreto di recepimento della direttiva 2017/1371/UE (c.d. “direttiva Pif”), reso necessario dalla legge di delegazione europea (l. n. 117/2019) in attuazione della predetta direttiva di tutela degli interessi finanziari dell'UE, si accinge a modificare ulteriormente il testo del d.lgs. n. 74/2000. Più in particolare, seppur in attuazione della disciplina comunitaria, si prevede ora di intervenire sull'art. 6 del predetto d.lgs. n. 74 introducendo espressamente la punibilità del tentativo per i delitti di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele commessi, anche in territorio estero, ai fini di evasione Iva in misura complessiva non inferiore ad euro dieci milioni.

Ora, al di là della valutazione sulle modalità di recepimento delle direttive comunitarie, vi è da osservare che l'attuale testo dell'art. 6 predetto, laddove esso esclude espressamente la punibilità del tentativo, risulta pienamente coerente con la l. delega n. 205/1999 e con l'impianto generale della riforma del 2000 che, come accennato, intendeva limitare la rilevanza penale alla concreta

---

<sup>(18)</sup> Cfr. l'art. 15 dell'originario schema di decreto legislativo laddove era prevista l'introduzione di un art. 19-*bis* al d.lgs. n. 74/2000, in base al quale la punibilità era da escludersi quando l'importo delle imposte evase non superasse determinate soglie in rapporto al reddito imponibile o al volume d'affari (3%).

offensività delle condotte, per lo più incentrate sulla frode della dichiarazione tributaria mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici, ovvero sulla omessa o infedele dichiarazione<sup>(19)</sup>. L'innovazione di cui ora si fa cenno, invece, reintroducendo la criminalizzazione di fattispecie prodromiche, seppure connotate da elementi di transnazionalità e caratterizzate da una particolare gravità, finisce per alterare irrimediabilmente – snaturandolo – l'impianto della riforma del 2000. In altre parole, ad esempio, sarà ben presto sufficiente sola contabilizzazione di fatture false, a seguito di un'operazione transfrontaliera e per un'Iva non inferiore a dieci milioni di euro, per integrare la punibilità a titolo di delitto tentato, come sembra a prescindere dalla insussistenza di una lesione, concreta ed attuale, rispetto all'interesse erariale al conseguimento del prelievo tributario.

Ancora, l'incoerenza della novella del 2019 rispetto alla l. delega n. 205 del 1999 appare altresì evidente se ci si sofferma ad osservare la misura delle pene detentive previste per alcuni reati e, in particolare, per quelli previsti e puniti agli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74/2000.

Difatti l'attuale previsione della pena detentiva massima della reclusione fino ad otto anni, stride chiaramente con la previsione di cui all'art. 9 della l. delega n. 205/1999 laddove si prevedeva «*un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, punite con pena detentiva compresa tra sei mesi e sei anni di reclusione (...)*».

Come si vedrà, i provvedimenti da ultimo richiamati, a prescindere dalla estemporaneità del d.l. n. 124, si collocano entrambi nel solco di quella visione (*rectius*: illusione) panpenalistica avviata con la legge manette agli evasori del 1982 e – al di là della breve parentesi costituita dall'originario testo del d.lgs. n. 74/2000 (ben presto alterato dai di poco successivi interventi di modifica) – poi proseguita (invero senza particolare successo) a far tempo dal 2005-2006<sup>(20)</sup>.

---

<sup>(19)</sup> Va tuttavia osservato che l'esclusione del reato tentato in caso di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti stride con il reato di cui all'art. 8 che, come noto, prevede e punisce la condotta costituita dalla sola emissione di fatture per operazioni inesistenti con la medesima pena edittale di cui all'art. 2.

<sup>(20)</sup> Si veda, a titolo di esempio, l'art. 2, comma 36-*vicies semel*, del d.l. 13 agosto 2011, n.

Peraltro, in termini generali, il breve *excursus* svolto ha altresì consentito di osservare che il metodo seguito dal legislatore penale tributario ha privilegiato un'azione legislativa al limite del bulimico, come tale incurante della necessità di ricorrere ad un approccio meditato, teso a restituire organicità alla materia in coerenza con la funzione, di *extrema ratio*, affidata alla norma penale.

3. — *La nozione di operazioni soggettivamente inesistenti nell'attuale sistematica.*

Alla luce delle considerazioni di carattere storico-sistematico sopra illustrate, è ora possibile sinteticamente passare in rassegna il tema affidato, ovvero la nozione di operazioni soggettivamente inesistenti.

Al riguardo, pare senz'altro opportuno principiare delle definizioni offerte dal legislatore all'art. 1 del d.lgs. n. 74/2000. Per “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” si intendono le fatture e gli altri documenti aventi analogo rilievo probatorio emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, *ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*. La norma, quindi, dapprima traccia la nozione di “fattura” ovvero di altro documento rilevante e, successivamente, definisce l'inesistenza (oggettiva o soggettiva) della relativa operazione in fattura rappresentata.

Quanto alla definizione di fattura e di documento di rilievo probatorio ad essa analogo, è sufficiente fare riferimento alla disciplina tributaria, laddove questa regolamenta e tipizza una serie di documenti fiscali, come tali suscettibili di consentire deduzioni e/o detrazioni d'imposta (es. ricevute, scontrini, note di credito, schede carburanti, documenti di trasporto, bolle di accompagnamento, bollette doganali ecc.).

Quanto alla definizione di “operazione inesistente”, il lemma “operazio-

---

138, conv. con mod. in l. 14 settembre 2011, n. 148, che, abrogando il 3° comma dell'art. 2, d.lgs. n. 74/2000, ha così eliminato la fattispecie penale c.d. “attenuata” in origine prevista per i fatti di minore gravità.

ne” descrive qualsivoglia rapporto a contenuto economico rilevante sia ai fini delle imposte sui redditi, sia ai fini Iva. Quanto al concetto di “inesistenza”, sotto il profilo oggettivo, esso descrive un’operazione mai posta in essere, sia totalmente, sia anche solo parzialmente; sotto il profilo soggettivo, invece, esso descrive un’operazione realmente avvenuta, tuttavia la stessa risulta in realtà intercorsa fra soggetti diversi rispetto a quelli indicati in fattura, ovvero nel documento a questa equipollente. In altri termini, l’inesistenza soggettiva presuppone una diversità tra il soggetto indicato in fattura come destinatario dell’operazione e il soggetto che, in concreto, si avvale della stessa<sup>(21)</sup>.

A questo punto, quanto all’ambito oggettivo delle imposte che rilevano in merito alla fattispecie delittuosa *de qua*, pare utile dar conto dell’orientamento giurisprudenziale (invero non del tutto condiviso) secondo cui, il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riferimento alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate in fattura, ovvero in relazione alla diversità (totale o parziale) dei costi indicati rispetto a quelli effettivamente sostenuti, mentre, con riferimento all’Iva esso comprende anche l’inesistenza soggettiva che, per converso, non rileva ai fini dell’integrazione del reato nel contesto delle imposte sui redditi<sup>(22)</sup>.

Più in particolare, secondo l’orientamento surriferito, la definizione del reato di operazioni soggettivamente inesistenti, come sopra esposto, presuppone che l’operazione sia realmente svolta, anche se tra parti diverse rispetto a quelle indicate in fattura. Talché, in sede di determinazione del reddito ai fini delle imposte dirette dovute in capo all’utilizzatore della fattura, il costo relativo all’operazione descritta in fattura (seppur con riferimento ad

---

<sup>(21)</sup> Dal punto di vista probatorio l’accennata diversità può essere dimostrata allorquando il cessionario o il committente indicato nel documento sia diverso da colui il quale ha effettuato il pagamento del corrispettivo. In questo caso, infatti, il cessionario o il committente indicato in fattura non ha certamente adempiuto all’obbligazione derivante dall’operazione rappresentata nel documento.

<sup>(22)</sup> Cfr. Cass., 16 marzo 2010, n. 10394; Cass., 8 marzo 2011, n. 8972; Cass., 14 novembre 2011, n. 41444; Cass., 22 febbraio 2012, n. 7039; Cass., 23 novembre 2017, n. 6935; Cass., 17 aprile 2019, n. 16768.

un diverso fornitore/prestatore di servizi) può dirsi egualmente sostenuto e, come tale, suscettibile di rilevare nella determinazione del reddito. Diversamente, ai fini Iva, l'indicazione di un soggetto diverso rispetto a quello che ha effettuato l'operazione ben può riverberarsi sulla misura dell'aliquota e, dunque, sulla misura dell'imposta detraibile, peraltro coincidente con quella dovuta in capo al cedente/prestatore di servizi, con ciò potendosi creare le premesse per l'esposizione di un credito Iva invece non spettante<sup>(23)</sup>.

In ogni caso, a prescindere dalla distinzione sopra fatta – peraltro non condivisa dalla giurisprudenza maggioritaria che afferma come il legislatore dell'art. 2, d.lgs. n. 74/2000 non articoli diversamente le conseguenze tra operazioni inesistenti sotto il profilo soggettivo e oggettivo – deve precisarsi che nell'ipotesi in cui il destinatario formale della fattura, senza averne sostenuto il relativo pagamento (perché effettuato da altro soggetto), se ne avvalga in sede di determinazione del reddito, egli finisce per rendersi responsabile del reato in discorso – anche ai fini delle imposte sui redditi – allorché indica in dichiarazione un elemento passivo fittizio, costituito da costo in realtà non sopportato<sup>(24)</sup>.

In questo caso – sotto il profilo più squisitamente tributario – qualora il costo non sia stato effettivamente sostenuto dal cessionario/committente indicato in fattura (per essere stato sostenuto da altro cessionario/committente non indicato in fattura), il relativo costo pare non poter essere dedotto, ai fini delle imposte sui redditi, in capo al cessionario/committente

---

<sup>(23)</sup> Per concessione di argomento è appena il caso di osservare che, risultando indetraibile l'Iva assolta su fatture per operazioni (sia oggettivamente che soggettivamente) inesistenti (cfr. art. 19, d.P.R. n. 633/1972), allorquando l'imposta sul valore aggiunto sia già stata versata (cfr. art. 21 d.P.R. n. 633/1972) e l'operazione inesistente abbia rivelato una natura circolare non evidenziando così perdite di gettito (ad esempio per essere stata realizzata una frode in danno del ceto bancario e non anche in danno del fisco), la corte di Giustizia – valorizzando i principi di neutralità e proporzionalità – ha dichiarato non conforme al diritto comunitario il sistema sanzionatorio allorquando preveda l'applicazione di una penalità pari al 100% dell'imposta indebitamente detratta (cfr. Corte giust., sent. 8 maggio 2019, C-712/17).

<sup>(24)</sup> Cfr. Cass., 24 febbraio 2000, n. 2222; Cass., 2 marzo 2018, n. 30874; Cass., 18 ottobre 2018, n. 4236.

risultante in fattura perché esso (il costo) finisce per costituire strumento di distrazione connotato di finalità (con tutta probabilità) illecite (es. tangenti, creazione di fondi neri ecc.), come tali insuscettibili di dare luogo a componenti negativi di reddito rilevanti, anche alla luce della disciplina che riguarda il trattamento fiscale delle attività illecite<sup>(25)</sup>.

### 3.1. – *La differenza tra operazioni soggettivamente inesistente e simulazione.*

Così come sopra enucleata la nozione di operazione soggettivamente inesistente, pare ora opportuno tracciarne la distinzione rispetto alle figure contermini. Difatti, per effetto dell'intervento attuato con il d.lgs. n. 158/2015 (che, come noto, ha modificato gli artt. 1 e 3, d.lgs. n. 74/2000), sembra ora potersi distinguere l'ipotesi di inesistenza soggettiva dall'ipotesi di interposizione fittizia o di simulazione

Quanto alla inesistenza soggettiva, come già osservato, essa consiste nella falsa indicazione dei soggetti cui l'operazione si riferisce (ad esempio il cessionario o il committente), come tale idonea ad integrare la fattispecie di cui alla lett. *a*) dell'art. 1, con conseguente applicazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2.

Diversamente, la simulazione o l'interposizione fittizia, di cui alla lett. *g-bis*) del medesimo art. 1, si realizza per il tramite di operazione "simulata" (sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo) – sempreché la fattispecie non sia già di per sé sussumibile nei termini di cui all'art. 10-*bis* della l. n. 212/2000 sull'abuso del diritto – e, dunque, posta in essere con la volontà di non realizzarla, in tutto o in parte, ovvero riferita a soggetti fittiziamente interposti, con conseguente applicazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, così come avviene nel caso delle c.d. "frodi carosello".

A quest'ultimo riguardo, peraltro, il progressivo allargamento del perimetro di cui all'art. 3 predetto ad opera del richiamato intervento di cui al d.lgs. n.

---

<sup>(25)</sup> Cfr. Cass., 26 ottobre 2015, n. 42994.

158/2015, che ha altresì aggiunto all'art. 1 in discorso la lett. *g-ter*) contenente la definizione di “mezzi fraudolenti” – consistenti in condotte artificiose realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico e idonee a determinare una falsa rappresentazione della realtà<sup>(26)</sup> –, sembra ora prospettare la punibilità anche di quelle fattispecie caratterizzate da inesistenza giuridica, ad esempio a seguito della declaratoria di nullità o di annullamento del contratto.

4. — *Il riflesso della distinzione tra operazioni soggettivamente inesistenti e simulazione o interposizione fittizia in termini di criminalizzazione della relativa fattispecie. Conseguenze e profili critici.*

Come osservato, con la novella del 2015 il legislatore ha tracciato la distinzione tra operazioni soggettivamente inesistenti, da un lato, e simulazione o interposizione fittizia, dall'altro. Tale distinzione – come pure osservato – si riflette anche rispetto alle relative fattispecie incriminatrici.

Difatti, la dichiarazione fraudolenta realizzata mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni (oggettivamente o soggettivamente) inesistenti risulta punibile a mente dell'art. 2, d.lgs. n. 74/2000 che, come noto, non prevede alcuna soglia di rilevanza.

Diversamente, la dichiarazione fraudolenta realizzata mediante altri artifici – e quindi anche compiendo operazioni simulate (oggettivamente o soggettivamente), ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento o indurre in errore l'amministrazione finanziaria – risulta punibile a mente dell'art. 3, d.lgs. n. 74/2000 che, notoriamente, esige il superamento di alcune soglie di rilevanza penale (imposta evasa superiore ad euro trentamila e ammontare dei componenti positivi evasi o dei componenti negativi fittizi, alternativamente, superiore al 5% del totale degli elementi attivi dichiarati, ovvero, in valore assoluto, superiore ad euro unmilione cinquecentomila).

---

<sup>(26)</sup> È il caso, ad esempio, del rilascio di un mendace visto di conformità, ovvero di un'infedele certificazione tributaria, entrambi mezzi fraudolenti atti ad indurre l'a.f. in errore.



Pertanto, soprattutto dopo l'eliminazione della fattispecie penale attenuata, in origine prevista nell'art. 2 del d.lgs. n. 74, si ha che la risposta sanzionatoria per la dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti non distingue le condotte criminali realizzate per modesti importi (ad esempio attraverso l'abusiva compilazione della scheda carburanti, ovvero attraverso l'utilizzo di una nota spese "gonfiata") rispetto a quelle caratterizzate da maggior gravità.

Ed ancora, l'indistinzione sopra richiamata rispetto alle condotte caratterizzate da minor gravità *ex* art. 2, se comparata con le condotte previste e punite ai sensi del successivo art. 3 del decreto (per le quali è prevista una soglia di punibilità), finisce per soffrire di una discriminazione che appare del tutto ingiustificata. E peraltro, ad una tale sperequazione non sembra potersi porre rimedio facendo leva sulla circostanza attenuante comune di cui all'art. 62, n. 4, c.p. giacché, questa, risulta applicabile ai delitti contro il patrimonio mentre l'art. 2 del d.lgs. configura un delitto – di mera condotta – il cui corrispondente interesse tutelato è costituito dalla lesione dell'interesse erariale all'integrale percezione del tributo.

Sul punto, deve tuttavia osservarsi che la Corte costituzionale, con sentenza n. 95 del 18 aprile 2019, ha dichiarato infondata la relativa questione di legittimità. In particolare, secondo la Consulta, non è censurabile la scelta del legislatore – non trasmodando nella manifesta irragionevolezza o nell'arbitrio – allorché egli ha ritenuto di valorizzare il particolare ruolo rivestito dalla fattura e dai documenti ad essa equiparati sul piano probatorio nel quadro dell'adempimento degli obblighi del contribuente e della capacità di sviamento dell'attività accertativa degli uffici finanziari, sia in relazione all'attestazione dei eventuali deduzioni o detrazioni in materia di imposte dirette, sia in relazione all'attuazione del principio di neutralità dell'imposta rispetto ai soggetti passivi Iva, mediante il meccanismo della rivalsa e della detrazione<sup>(27)</sup>. Peraltro, la differenziazione della disciplina penalistica in ragione della

---

<sup>(27)</sup> Difatti, osserva la Corte sulla base della giurisprudenza di legittimità (Cass., 15 dicembre 2017, n. 30148; Cass., ordinanze 19 ottobre 2018, n. 26453, e 5 luglio 2018, n. 17619), ogniqualvolta l'ufficio ritenga che la fattura concerne operazioni inesistenti, è su di esso che grava l'onere di provare che l'operazione fatturata non è stata realmente effettuata

natura del documento su cui ricade la condotta è una costante anche nei delitti di falso, atteso che la falsità in testamento olografo, cambiale o altro titolo di credito trasmissibile per girata o al portatore (art. 491 c.p.) è punita più severamente della generica falsità in (qualsiasi altra) scrittura privata (art. 485 c.p.) ora persino depenalizzata a seguito delle modifiche introdotte col d.lgs. n. 7/2016. Talché nell'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000 – prosegue la Corte – il legislatore ha inteso, quindi, far emergere lo speciale disvalore “di azione” che, nel suo apprezzamento – in sé non manifestamente irragionevole – la specifica fattispecie presenta.

Ora, pare a chi scrive che, pur essendo stata considerata come costituzionalmente legittima la disposizione *de qua* – per non essere stata giudicata manifestamente irragionevole o arbitraria – essa, nella sua formulazione originaria (laddove cioè prevedeva una fattispecie delittuosa attenuata), risultava certamente più coerente sia con l'impianto generale originario della riforma del 2000, sia rispetto all'altra fattispecie delittuosa di cui all'art. 3 più volte citato.

In questo senso va senz'altro salutato con favore il mantenimento della pena nella misura vigente *ante* modifiche apportate con d.l. n. 124/2019 (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) nell'ipotesi di indicazione di elementi passivi in dichiarazione inferiori ad euro centomila. Tale innovazione pare quindi costituire una circostanza attenuante (piuttosto che un reato autonomo) rispetto alla fattispecie punita con la sanzione base, caratterizzata dalla pena edittale della reclusione compresa da quattro a otto anni.

##### 5. — *L'elemento psicologico del reato.*

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti è punito esclusivamente a titolo di dolo. A tale riguardo è richiesto che il soggetto attivo del reato agisca con coscienza e volontà di indicare in dichiarazione elementi passivi fittizi, supportati da documentazione falsa (registrata nelle scritture contabili ob-

---

o che è stata effettuata tra soggetti diversi da quelli in essa indicati.

bligatorie, ovvero detenuta a fini probatori) al fini di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, ovvero al fine di conseguire un indebito rimborso o di ottenere il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta. In altri termini, per l'integrazione della fattispecie delittuosa è richiesto che l'evasione tributaria costituisca l'obiettivo dell'agente, ancorché non è necessario che essa si realizzi effettivamente perché il fatto-reato si configuri.

In ogni caso, giova precisare che la presenza del dolo specifico di evasione può anche concorrere con altra e distinta finalità extraevasiva<sup>(28)</sup>. Diversamente, il dolo specifico sembrerebbe escludere la configurabilità del dolo eventuale<sup>(29)</sup>.

#### 6. — *La consumazione.*

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti ha natura esclusivamente commissiva e, dunque, si perfeziona – istantaneamente – nel momento in cui si provvede alla presentazione, nelle forme prescritte dalla legge, della dichiarazione tributaria recante elementi passivi fittizi. Sono quindi del tutto irrilevanti – ad eccezione delle ipotesi in cui il legislatore si appresta a prevedere la punibilità del tentativo (su cui *retro*) – i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili delle fatture o documenti per operazioni inesistenti. Ne consegue che il reato è unico anche qualora il contribuente abbia utilizzato una molteplicità di fatture o di documenti falsi.

Quanto alla prescrizione, questa decorre dal momento della presentazione della dichiarazione tributaria, indipendentemente dal fatto che la falsa fattura continui a rimanere conservata a fini di prova nei confronti del fisco e/o registrata nelle scritture contabili.

---

<sup>(28)</sup> Cfr. E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 145.

<sup>(29)</sup> Così E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 145. *Contra*, in giurisprudenza, Cass., 19 giugno 2018, n. 52411.

Nel caso in cui la stessa falsa fattura dispieghi effetti con riferimento a più periodi d'imposta, e dunque rilevati ai fini dell'infedeltà (*rectius*: fraudolenza) di più dichiarazioni tributarie, si ha che ogni singola dichiarazione fraudolenta dà luogo ad un'autonoma fattispecie delittuosa.

7. — *Fattura per operazioni inesistenti e responsabilità amministrativa ex d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231. Possibili criticità.*

Come accennato in apertura, il d.l. n. 124/2019 è altresì intervenuto sul corpo normativo in tema di responsabilità amministrativa delle società costituito dal d.lgs. n. 231/2001. Più in particolare, la nuova disciplina in materia include nel novero dei reati rilevanti ai fini del predetto decreto n. 231, tra gli altri, sia la dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sia la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Come noto, il d.lgs. n. 231 prevede per tali ipotesi una sanzione amministrativa (di tipo pecuniario) fino a 400 quote, ovvero 500 quote, a seconda della gravità della fattispecie delittuosa commessa. Il valore della singola quota può variare da euro 258 ad euro 1.549, talché la sanzione amministrativa irrogabile – a cura del giudice penale – può in concreto raggiungere anche un massimo di euro 619.600 (pari a n. 400 quote per 1.549), ovvero di euro 774.500 (pari a n. 500 quote per 1.549). Se poi l'ente ha conseguito un profitto di rilevante quantità la sanzione è aumentata di un terzo, con la conseguenza che per gli illeciti puniti fino a n. 400 quote la sanzione potrà raggiungere euro 815.333, e per quelli fino a n. 500 quote la stessa potrà raggiungere euro 1.032.666.

Peraltro, alla sanzione amministrativa di tipo pecuniario è possibile aggiungere l'ulteriore sanzione amministrativa – di tipo interdittivo – consistente nel divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, ovvero consistente nell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, sussidi, con l'eventuale revoca di quelli già concessi, ovvero consistente nel divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Ora, è quanto mai evidente che le richiamate sanzioni amministrative

sono tutt'altro che inconsistenti. Ed è altrettanto evidente che, nel caso di condanna della persona fisica per il reato contestato, la sanzione amministrativa *ex d.lgs. n. 231/2001* è molto probabile sia comminata, salvo che non sia dimostrata l'adozione di tutte le misure preventive necessarie (c.d. "modello organizzativo") atte ad evitare l'illecito, in questo caso ascrivibile esclusivamente alla persona fisica che lo ha commesso e non anche all'ente. Naturalmente l'ente sarà altresì tenuto al pagamento delle "ordinarie" sanzioni amministrative di tipo tributario.

Ora, a prescindere dalla natura della responsabilità amministrativa *ex d.lgs. n. 231/2001* (penale, amministrativa, ovvero appartenente ad un *tertium genus*), è indubbio che essa viene ad assumere – in ragione della sua concreta afflittività – la natura di sanzione sostanzialmente penale, conformemente alla consolidata ricostruzione offerta dalla giurisprudenza della Corte EDU (c.d. "*Engels criteria*").

E peraltro, in ipotesi, il cumulo tra sanzioni amministrative *ex d.lgs. n. 231/2001* – da comminarsi in capo all'ente – rispetto a quelle amministrative tributarie (già di per sé piuttosto severe e, in ogni caso, tali da aggredire il "profitto conseguito") – parimenti da comminarsi in capo all'ente –, facilmente potrebbe dar luogo ad effetti di tipo espropriativo che, aggiungendosi alla sanzione penale detentiva in capo all'autore, determinano una triplicazione di sanzioni.

Sotto altro angolo visuale, analogo cumulo di sanzioni potrebbe altresì aversi nell'ipotesi in cui l'ente (la cui dichiarazione tributaria venga qualificata "fraudolenta" *ex artt. 2 o 3 del d.lgs. n. 74/2000*) sia stato artificialmente costituito ed abbia, in realtà, una funzione di mero schermo (è questo il caso, anche, delle società "cartiere", appositamente costituite per consentire l'emissione di documenti falsi). In quest'ipotesi, delle sanzioni amministrative relative al rapporto tributario, riferibile in capo all'ente con personalità giuridica, risponde anche l'autore – persona fisica – della relativa violazione (es. amministratore, anche di fatto), ancorché tali sanzioni siano appunto derivanti da violazioni fiscali riferibili all'ente.

Ebbene, similmente, si è portati a ritenere che, beninteso nel solo caso di società schermo, pure delle sanzioni penali amministrative di cui al *d.lgs. n.*

231/2001 possa rispondere anche la persona fisica (amministratore di fatto o di diritto), la quale, in ogni caso, sarà altresì penalmente responsabile (quale persona fisica autrice del fatto-reato). In quest'ipotesi, in capo alla persona fisica, non sembra fantasioso ipotizzare addirittura un *tris in idem*.

Ora, i profili da ultimo accennati – in ordine alla (quanto meno) duplicazione di sanzioni – derivanti dall'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti anche in caso di reati tributari (già di per sé sanzionati sotto il profilo amministrativo-tributario), sembrerebbero superabili, quanto meno stando alla ricostruzione sviluppata dall'Ufficio del massimario della Cassazione<sup>(30)</sup>.

Più in particolare – secondo l'impostazione ora richiamata – la stessa l. 4 ottobre 2019, n. 117, recante la “Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea”, laddove, all'art. 3, 1° comma, lett. e), delega il Governo al recepimento della direttiva UE 2017/1371 (c.d. “Direttiva P.I.F.”) concernente la lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione attraverso il diritto penale, essa espressamente prevede l'integrazione delle disposizioni del d.lgs. n. 231/2001, e ciò varrebbe a rappresentare la dimostrazione di un'evoluzione normativa (nello stesso senso di cui al d.l. n. 124 di cui si discute) cui, in qualche modo, avrebbe contribuito lo stesso diritto comunitario.

Francamente la conclusione surriferita – dato il rilievo che è chiamata a rivestire – merita di essere sottoposta a più attenta verifica. Al riguardo, se è pure vero che la direttiva in parola afferma che: «*nella misura in cui gli interessi finanziari dell'Unione possono essere lesi o minacciati dalla condotta imputabile a persone giuridiche, queste dovrebbero essere responsabili dei reati commessi in loro nome, quali definiti nella presente direttiva*»<sup>(31)</sup>, è altresì vero che la stessa direttiva «*non preclude l'adeguata ed efficace applicazione di misure disciplinari o di sanzioni diverse da quelle di natura penale. Le sanzioni non assimilabili a sanzioni penali, che sono irrogate nei confronti della stessa persona per la stessa condotta possono essere tenute in considerazione in sede di condanna della persona in questione per un reato definito nella presente direttiva. Per gli altri tipi di sanzione dovrebbe essere pienamente rispettato il principio*

<sup>(30)</sup> Cfr. Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del massimario e del ruolo, relazione, cit.

<sup>(31)</sup> Cfr. 14° considerando.

*del divieto di essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato (ne bis in idem)*»<sup>(32)</sup>, talché pare evidente che il legislatore comunitario non abbia voluto in alcun modo autorizzare una violazione del principio che fa divieto di essere processati, ovvero puniti, due (o più) volte in ragione dello stesso fatto. Anzi, il riferimento alla necessità di tenere in considerazione, in sede di condanna, delle sanzioni già irrogate per la stessa condotta, rivela la considerazione per il principio di proporzionalità della sanzione che – secondo la più recente giurisprudenza (anche comunitaria) – deve essere tenuto in debito conto allorquando si è chiamati a valutare la sussistenza o meno della violazione del principio del *ne bis in idem*.

Peraltro, poiché lo stesso legislatore comunitario precisa che, «*data la possibile compresenza di più giurisdizioni per i reati transfrontalieri rientranti nell'ambito di applicazione della presente direttiva, gli Stati membri dovrebbero garantire che il principio del ne bis in idem sia pienamente rispettato nell'applicazione del diritto nazionale di recepimento della presente direttiva*»<sup>(33)</sup>, pare quanto meno affrettato ritenere che la stessa direttiva abbia altresì autorizzato l'introduzione di una ulteriore sanzione senza considerare il principio del *ne bis in idem* più volte richiamato.

Difatti, gli autori della ricostruzione sopra richiamata, subito dopo, si peritano di precisare che l'evoluzione della giurisprudenza della Corte Edu sul punto (il riferimento, in particolare, è al caso A e B contro Norvegia<sup>(34)</sup>) ha finito per determinare la cessazione del principio in parola quale regola assoluta ed inderogabile conseguente alla definitività del primo procedimento, dovendo ogni valutazione al riguardo essere rimessa all'apprezzamento – proprio della discrezionalità giudiziaria – sia in ordine al nesso che lega i due procedimenti<sup>(35)</sup>, sia in ragione della sanzione complessivamente irrogata<sup>(36)</sup>.

---

<sup>(32)</sup> Cfr. 17° considerando.

<sup>(33)</sup> Cfr. 21° considerando

<sup>(34)</sup> Cfr. Corte EDU, 15 novembre 2016.

<sup>(35)</sup> Nel senso che solo in presenza di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti è premesso proseguire il nuovo giudizio ad onta della definizione dell'altro.

<sup>(36)</sup> Nel senso che le due sanzioni possano essere considerate parte di un unico sistema sanzionatorio. E dunque tenuto conto del principio, di origine comunitaria, di proporzionalità.

Ed ancora, gli estensori della predetta ricostruzione – stavolta del tutto condivisibilmente – concludono che, nella richiamata prospettiva, «*potrebbe rendersi necessario valutare di dare maggiore rilievo ai meccanismi di coordinamento tra l'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario e la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti anche la fine di evitare un eccesso della risposta sanzionatoria in contrapposizione con l'esigenza di promuovere un apparato di tutela che appaia legittimo e giusto*».

Infine, poiché allo scopo di apprezzare la natura del coordinamento tra i due procedimenti (penale ed amministrativo) si propone di valorizzare – tra gli altri – alcune norme che ne regolano i rapporti, quale, ad esempio l'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000, sarebbe interessante domandarsi come operi il principio di specialità – previsto all'art. 19 del medesimo d.lgs. n. 74/2000 – rispetto al d.lgs. n. 231/2001 che sanzioni “amministrative” formalmente prevede.

Al riguardo si potrebbe ritenere che il principio da ultimo richiamato non operi, incontrando una deroga (costituita appunto dallo stesso d.lgs. n. 231/2001), sul modello di quanto già accade in ordine alla affermata responsabilità, in sede penale-amministrativa, per fatti di *market abuse*, ma, in questo caso, maggiormente severa è risultata la giurisprudenza della Corte EDU per violazione dell'art. 4, protocollo 7 della CEDU<sup>(37)</sup>.

Insomma, in definitiva, pare che la previsione dei reati penali tributari tra quelli che costituiscono presupposto della responsabilità penale amministrativa degli enti non abbia consentito di sciogliere quei dubbi che, da tempo, in dottrina erano stati prospettati in ordine agli effetti derivanti dalla duplicazione delle sanzioni amministrative *ex* d.lgs. n. 231/2001 rispetto a quelle amministrative tributarie.

In ogni caso, su questi temi, è facile prevedere che l'evoluzione giurisprudenziale non mancherà di favorire un adeguato affinamento delle relative riflessioni, con l'auspicio che tale affinamento possa altresì consentire di superare quelle criticità che un intervento legislativo – tanto estemporaneo, quanto poco attento alla sistematica – sembra aver già prospettato.

---

<sup>(37)</sup> Cfr., per tutti, il caso Grande Stevens.