



**CONSIGLIO SUPERIORE DELLA MAGISTRATURA
UFFICIO REFERENTI FORMAZIONE DECENTRATA
CORTE APPELLO DI MILANO**

**REATI TRIBUTARI:
CONCORSO DI REATI E CONCORSO DI PERSONE STRUMENTI DI TUTELA
MILANO, 14 FEBBRAIO 2011**

**RELAZIONE: IL CONCORSO TRA LA FRODE FISCALE ED IL DELITTO DI TRUFFA IN DANNO
DELLO STATO O DI ALTRO ENTE PUBBLICO**

SOMMARIO: PREMessa. – 1. LA FRODE CAROSELLO. – 2. LE NORME PENALI APPLICABILI ALLA FRODE IVA. – 3. IL CONTRASTO DI GIURISPRUDENZA. – 4. L'ORIENTAMENTO MINORITARIO FAVOREVOLE AL CONCORSO TRA FATTISPECIE. – 5. L'ORIENTAMENTO MAGGIORITARIO FAVOREVOLE AL RAPPORTO DI SPECIALITÀ TRA FATTISPECIE. – 6. L'ORIENTAMENTO INTERMEDIO: RAPPORTO DI SPECIALITÀ PER APPLICAZIONE DEL CRITERIO DELLA CONSUNZIONE. – 7. SPECIALITÀ, CONCORSO E CONSUNZIONE NEI REATI FISCALI: LA SOLUZIONE DELLE SEZIONI UNITE. – 8. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.

ALESSIO SCARCELLA
(MAGISTRATO DI TRIBUNALE DESTINATO ALLA CORTE DI CASSAZIONE)

**DOTT. ALESSIO SCARCELLA
MAGISTRATO DELL'UFFICIO RUOLO E MASSIMARIO DELLA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

PREMESSA

La rilevanza della sentenza resa dalle Sezioni Unite Penali (**Sentenza n. 1235 del 28 ottobre 2010 - depositata il 19 gennaio 2011, Presidente E. Lupo, Relatore F. Fiandanese**) si manifesta non solo per il risultato offerto che, volendo anticipare le conclusioni, privilegia l'applicazione del principio di specialità del reato fiscale, rispetto a quello, si può dire, "comune", di truffa aggravata ai danni dello Stato, quanto per il pregevole percorso argomentativo utilizzato dal Supremo Collegio che, nella sua completezza, contribuisce a far indiscutibilmente chiarezza sulla questione.

La comprensione dell'approdo giurisprudenziale non può che partire dal caso concreto determinato da una, si può dire, classica **frode IVA**, attuata mediante l'intervento di plurime organizzazioni societarie, sia in Italia che all'estero, con la parvenza, almeno per alcune di esse, di un tasso di normale imprenditorialità, sconfessata, poi, a quanto risulta dalla narrativa della sentenza, dalle minuziose indagini dei verificatori e, in particolare, della Guardia di Finanza.

Al di là, però, della struttura nella quale la frode si inserisce e oltre ai meccanismi utilizzati nel caso di specie, va detto che, alla fine, la frode IVA si manifesta come "semplice" infrazione al principio posto dall'art. 1, par. 2 della **direttiva n. 2006/112/CE**, quasi a prefazione delle disposizioni ivi contenute, secondo cui:

Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso

Anche il non tributarista intuisce, alla luce della norma sopra richiamata, che il sistema dell'IVA ha senso, cioè, trova giustificazione, se applicato correttamente sino all'ultimo passaggio del bene o del servizio al consumo, nel momento, cioè, in cui il prelievo diviene definitivo, per l'assenza di una nuova ed ulteriore transazione

economica a valle, definitività che consente la conferma della detassazione impositiva nei precedenti passaggi, attuata sotto forma di detrazione.¹

In altri termini, la **detrazione è correlata alla traslazione in avanti dell'imposta, sino al capolinea** rappresentato dal **consumo definitivo e finale** dell'oggetto della tassazione.

La frode IVA infrange proprio questo principio, determinando, alternativamente, il **passaggio del bene o del servizio al consumo senza tassazione**, come è il caso del cd. "nero", ovvero, in maniera più sofisticata, con una **tassazione apparente**: più chiaramente, l'operazione viene tassata nell'ultimo passaggio ma, nella catena, manca un anello precedente.

È questo il caso del cd. **missing trader** che riceve il bene, normalmente non assoggettato ad IVA in applicazione del *reverse charge* comunitario, lo rivende applicando l'IVA che, però, non versa all'Erario.

L'acquirente detrae l'IVA addebitata senza alcun problema in tema di solidarietà rispetto all'IVA non versata dal cedente, per le situazioni giuridiche anteriori all'entrata in vigore dell'art. 60-bis, D.P.R. n. 633/1972, ovvero, per quelle non regolate da tale disposizione².

Successivamente, il (secondo) cessionario rivende i beni applicando "correttamente" l'IVA al consumo: ma il "buco" impositivo si è formato ed è rappresentato dall'IVA detratta (a valle) e non versata (a monte) nel precedente passaggio.

1. LA FRODE CAROSELLO.

Occorre sviluppare alcune considerazioni sul fenomeno delle "frodi carosello all'IVA", definite anche "caroselli fiscali fraudolenti".³

Le "frodi carosello all'IVA" sono caratterizzate in genere dalla presenza dei seguenti elementi:

¹ V., per tali considerazioni: **P. Centore**, *Il criterio di specialità prevale sul concorso - Truffa fiscale e truffa allo Stato al vaglio delle Sezioni Unite*, in http://ilquotidiano.ipsoa.it/#mask=show_doc_id=I0Q1QT0000030222_pos=1_area=area_prp_ag_ds_name=prpag_highlight=frode%20fiscale_search_form=adv_search_m=doc.

² Si veda però, **CGCE, sentenza 7 dicembre 2010, causa C-285/09 R**, ove i giudici comunitari riconoscono la responsabilità del cedente, di cui sia stato accertato il coinvolgimento nella frode, al ripagamento dell'IVA non versata dal cessionario, nel Paese di destinazione del bene, indipendentemente e al di fuori di specifiche previsioni normative in tal senso.

³ V., per i rilievi che seguono: **Rispoli G. - Busato C.**, *Reati tributari: percorsi giurisprudenziali*, Milano, 2007, p. 123 segg.

- a) la reiterata emissione di fatture commerciali - alla quale non necessariamente deve corrispondere un effettivo trasferimento della merce - tra società e/o ditte aventi sede in Stati diversi della Comunità Europea;
- b) il mancato versamento dell'IVA dovuta da parte di uno dei partecipanti al carousel;
- c) la creazione di fittizi diritti alla detrazione dell'IVA in capo agli altri partecipanti;
- d) la richiesta ed il successivo conseguimento di un indebito rimborso del credito IVA, nell'ipotesi in cui la merce, dopo le cessioni tra società e/o ditte nazionali, venga rivenduta ad un soggetto economico avente sede in un altro Stato comunitario.

Il meccanismo fraudolento profitta della circostanza normativa che le transazioni intracomunitarie non sono imponibili IVA, risultando imponibili solo nel Paese di destinazione.

Senza pretesa di completezza, non potendosi descrivere esaurientemente in questa sede tutte le molteplici forme di manifestazione delle "frodi carousel all'IVA", possono comunque così individuarsi i protagonisti fondamentali di queste condotte truffaldine.

La "**cartiera**" o "**missing trader**" rappresenta in genere il primo anello della catena fraudolenta, cui viene fatturata la merce da un fornitore comunitario in esenzione di IVA (ovvero in taluni casi anche da fornitori nazionali che operano in regime di esenzione IVA rilasciando dichiarazioni d'intento attestanti falsamente la propria qualità di esportatori abituali. La cartiera cede subito "sottocosto", e quindi con una operazione assolutamente anticommerciale, la merce al secondo anello della catena e non versa l'IVA che le viene corrisposta; la "cartiera", generalmente, viene attribuita a "prestanome", non svolge alcuna effettiva attività commerciale, non tiene le scritture contabili. non presenta le dichiarazioni fiscali annuali obbligatorie e viene posta in liquidazione o diviene inattiva dopo un breve periodo di tempo di formale attività.

Il "**filtro**" o "**buffer**", che nei carousel fiscali fraudolenti più sofisticati può anche essere più di uno, è la società, o ditta, alla quale "sottofatura" la "cartiera" e che, a sua volta, fattura al successivo anello della catena, operando un "ricarico" limitato ma sicuro, in quanto predefinito e privo di ogni rischio commerciale; la società, o ditta, "filtro" non è indispensabile per la consumazione della frode ma viene interposta al solo scopo di creare uno "schermo" tra la "cartiera" e la società, o ditta, effettiva cessionaria della merce: tiene, pertanto, regolarmente le scritture contabili registrando le fatture di acquisto e vendita; presenta le dichiarazioni fiscali annuali obbligatorie, effettua i pagamenti ed esegue i versamenti dell'IVA.

Il "**rivenditore**" o "**broker**" è la società, o ditta, alla quale la merce viene fatturata dalla "filtro" e che, o immette i prodotti sul mercato nazionale, ed allora si parla di "*carosello fiscale fraudolento aperto*", ovvero effettua una cessione intracomunitaria, e quindi non imponibile IVA ad un altro operatore avente sede in un altro Stato comunitario, conseguendo il diritto, che esercita, al rimborso dell'IVA che ha pagato alla "filtro", ed allora si parla di "*carosello fiscale fraudolento chiuso*"; il "rivenditore" è un soggetto economico che opera regolarmente, tiene le scritture contabili, registra le fatture di acquisto e vendita, presenta le dichiarazioni fiscali annuali obbligatorie, effettua i pagamenti ed esegue i versamenti dell'IVA.

Nei casi di "**caroselli fiscali fraudolenti chiusi**" i partecipanti agli stessi, nella sostanza, si ripartiscono tra loro, secondo percentuali che hanno costituito oggetto di accordo preventivo, esattamente l'importo complessivo dell'IVA non versata dalla società o ditta "cartiera" che viene camuffato, nelle operazioni tra loro intercorrenti, quale "margine di ricarico".

Nei casi, invece, di "**caroselli fiscali fraudolenti aperti**", mentre gli altri partecipanti agli stessi si ripartiscono, secondo i meccanismi qui sopra descritti, e quindi camuffato da "margine di ricarico", l'importo dell'IVA non versato dalla "cartiera", il "rivenditore" ottiene il vantaggio, oltre che di potersi porre l'IVA pagata in acquisto a debito, può conseguire la merce ad un prezzo più basso di quello che avrebbe pagato qualora avesse acquistato la merce direttamente dal fornitore comunitario, divenendo così più concorrenziale, e quindi più competitivo, sul mercato con conseguente incremento del volume d'affari e dei profitti: si tratta però di una "concorrenza sleale" produttiva di gravi effetti distorsivi sulle regole giuridiche ed economiche che governano il "mercato".

Per quanto concerne la risposta sanzionatoria a questi fenomeni criminali bisogna operare una distinzione.

Se, come peraltro pure sovente si verifica, alle fatture emesse non corrisponde una effettiva e reale movimentazione della merce, i detti fenomeni vanno senza dubbio inquadrati nell'ambito delle fatture **oggettivamente inesistenti**, a nulla rilevando l'eventuale ed anche comprovato pagamento della merce che non può rendere esistente ciò che non esiste e che deve valutarsi quale modalità esecutiva della condotta criminale.

Se, viceversa, alle fatture emesse corrisponde una effettiva e reale movimentazione della merce, anche se non connotata sempre da linearità nei passaggi, allora detti fenomeni vengono tradizionalmente inquadrati nell'ambito delle fatture **soggettivamente inesistenti**, Gli elementi sintomatici dai quali ricavare la prova dell'inesistenza soggettiva delle fatture emesse possono, in linea di massima, casi

individuarsi: 1) le trattative commerciali si svolgono direttamente tra il "fornitore comunitario" ed il "rivenditore"; 2) la merce viene trasportata direttamente dai magazzini del "fornitore" a quelli della "filtro" o, talora, persino subite del "rivenditore"; 3) la "cartiera", che è formalmente intestata ad un "prestanome", è gestita o direttamente dal "rivenditore" ovvero da un intermediario che ha rapporti diretti con un "rivenditore"; 4) i pagamenti della merce hanno un corso inverso rispetto alla normale prassi commerciale (prima il "rivenditore" paga la "filtro" che, a sua volta, paga la "cartiera" che quindi paga il "fornitore" estero solo dopo aver ricevuto l'effettivo pagamento da parte del cessionario; 5) le date delle fatture sono molto ravvicinate anche in ragione del corso inverso dei pagamenti della merce.

I reati pertanto applicabili alle "frodi carosello all'IVA" sono, anzitutto, quelli di cui agli artt. 2 e 8 D.Lgs. n. 74/2000, anche se l'esperienza giudiziaria evidenzia talora difficoltà applicative principalmente nella nitida individuazione, in capo ai partecipanti a tali "caroselli fiscali fraudolenti", dell'elemento soggettivo specifico richiesto da tali fattispecie.

Di recente la Suprema Corte si è occupata delle "frodi carosello all'IVA" nell'ambito di quattro distinte pronunce, tutte riferentisi ad una medesima vicenda giudiziaria.

Tali pronunce, se pure assunte in sede di vaglio di legittimità di decisioni adottate da Tribunali del riesame (e, quindi, implicanti uno scrutinio non completo delle tematiche giuridiche), appaiono comunque di spiccata rilevanza perché confermano la correttezza dell'inquadramento dei fenomeni criminali definiti quali "frodi carosello all'IVA" all'interno dei reati di emissione ed utilizzo di fatture sia oggettivamente che soggettivamente false.

Si tratta, nell'ordine, delle seguenti sentenze:

- a) **Sez. III, 29 novembre 2005, n. 1427/06, Rv. 233251;**⁴
- b) **Sez. III, 15 marzo 2006, n. 13244, Chiarolla, Rv. 234541;**
- c) **Sez. III, 15 marzo 2006, n. 13947, Varatelli, Rv. 233928;**
- d) **Sez. V, 15 dicembre 2006, n. 3257/07, Barisano, Rv. 236037.**

La **prima**, in particolare, è rilevante perché, oltre ad indicare i dati che in genere sono riconoscitivi di una "cartiera" - e cioè: 1) assenza di una reale sede operativa e di un'organizzazione stabile; 2) formale intestazione a persone sprovviste della necessaria competenza professionale nei settori commerciali di operatività; 3) gestione di fatto da parte dello stesso soggetto economico che gestisce il "rivenditore" finale; 4) pagamento della merce al fornitore comunitario con risorse finanziarie messe a disposizione dal "rivenditore" finale prima ancora

⁴ Conforme, **Sez. III, 4 giugno 2009, n. 39710, Richiardi, Rv. 244618.**

della successiva vendita della stessa in suo favore - ha affermato che le fatture emesse dalle "cartiere" così individuate devono ritenersi **soggettivamente inesistenti**, in quanto fanno apparire le operazioni ad esse sottostanti come riferibili a soggetti diversi da quelli effettivi e finalizzate a consentire l'evasione dell'IVA da parte delle società acquirenti finali, atteso che una corretta interpretazione degli artt. 19 e 21 del d.P.R. n. 633/1972, conformemente all'impostazione seguita dalla più accreditata giurisprudenza tributaria, impone di escludere, in capo all'utilizzatore, il diritto alla detrazione dell'IVA indicata nelle fatture soggettivamente inesistenti, anche se effettivamente pagata.

La **seconda** pronuncia della Suprema Corte è parimenti importante perché, nel ribadire le posizioni giuridiche già espresse nella prima decisione (con la specifica che nelle frodi carosello all'IVA, mentre le fatture emesse dal fornitore originario devono ritenersi soltanto soggettivamente inesistenti - essendo le operazioni "a monte" vere - le fatture emesse dagli intermediari "cartiere", devono ritenersi inesistenti anche dal punto di vista oggettivo. non sottostando ad esse alcuna reale operazione), ha affermato l'ulteriore significativo principio che, il dolo specifico di favorire l'evasione fiscale di terzi che deve essere proprio di chi, come la "cartiera" emette fatture false, non è incompatibile con la finalità di perseguire un indebito profitto proprio consistente, nel caso della "cartiera", nel mancato versamento dell'IVA dovuta.

La **terza** pronuncia della Suprema Corte merita, infine, di essere ricordata perché, ponendosi nel solco interpretativo tracciato dalle prime due decisioni e ribadendo gli assunti giuridici nelle stesse formulati, ha affermato che nelle "frodi carosello all'IVA" qualora si proceda al sequestro preventivo di beni, è necessario fornire la prova, almeno a livello indiziario, del rapporto di derivazione diretta tra l'evasione d'imposta e la disponibilità del denaro ovvero dei beni oggetto di misura cautelare reale, non essendo ammissibile per i reati tributari la "confisca per equivalente" di cui all'art. 640-*quater* cod. pen.

Infine, la **quarta** ed ultima pronuncia merita di essere segnalata perché ha: a) fornito una chiara descrizione del "meccanismo truffaldino" tipico delle "frodi carosello"; b) individuato nella sottrazione dell'IVA incassata dalla "cartiera", e quindi nell'indebita appropriazione della stessa, la finalità evasiva perseguita dai partecipanti alle "frodi carosello" di cui tutti profittano; c) ritenuto corretta la contestazione ai "rivenditori" o "*brokers*" del reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 ed alle "cartiere" di quello di cui all'art. 8 del medesimo decreto, sotto il profilo della inesistenza soggettiva delle relative fatture.

2. LE NORME PENALI APPLICABILI ALLA FRODE IVA.

La rappresentazione schematica della frode, come sopra ricordata, determina l'**infrazione agli obblighi di versamento e di dichiarazione** e, per altri versi, nel caso, cioè, di fatturazione verso un soggetto diverso da quello effettivo (cd. fatturazione soggettivamente inesistente), l'ipotesi di utilizzo (e, specularmente, di emissione) di documenti falsi.

Queste fattispecie trovano distinta collocazione nell'ambito del D.Lgs. n. 74/2000, in particolare, nell'ordine numerico delle disposizioni, nell'art. 2 (**dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**), negli articoli 3 e 4 (**dichiarazione fraudolenta ed infedele**), nell'art. 8 (**emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**) e, finalmente, nell'art. 10-ter (**omesso versamento dell'IVA**).

Accanto alle disposizioni sopra richiamate, si pone l'**art. 640 c.p.** rubricato come "**truffa**" che prevede e punisce (comma 2) il comportamento fraudolento in danno dello Stato: situazione, poi, ripresa specificamente dal successivo art. 640-bis, ove la truffa è **aggravata** in quanto tesa all'ottenimento di erogazioni pubbliche, sia nazionali che comunitarie, quale effetto della Convenzione 26 luglio 1995 sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea e dell'art. 325 del TFUE (per il rapporto fra l'ipotesi indicata nell'art. 640-bis c.p. e l'art. 316-ter c.p., in materia di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato v. Cass., sez. Unite penali, sentenza 27 aprile 2007, n. 16568).

In più, per l'inquadramento normativo, va richiamato il disposto dell'**art. 15 c.p.**, secondo cui "quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di **legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale**, salvo che sia altrimenti stabilito".

È questo il principio cd. di specialità, richiamato, con qualche variante nell'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000, a regolamento delle sanzioni penali ivi previste con le sanzioni amministrative regolate dal complesso normativo dei D.Lgs. n. 471, n. 472 e n. 473 del 1997.

Secondo tale principio, in presenza di più disposizioni, allocate nella stessa norma o in norme separate, deve prevalere la norma speciale, con obliterazione della norma generale.

Il **criterio di specialità**, dunque, si pone come **eccezione rispetto al criterio di concorso di reati**, disciplinato dall'art. 71 c.p.

Accanto, poi, al criterio di specialità e di concorso si pone il concetto di **consunzione, o assorbimento, del reato meno grave in quello più grave** (per

un esempio dell'assorbimento del reato di maltrattamento nel più grave reato di riduzione in schiavitù v. Cass. 17 gennaio 2007, n. 1090).

Sotto il profilo del risultato in termini di pena, le differenze cui recano le tre ipotesi sono evidenti: in breve sintesi, nel primo caso (**specialità**) si applica la sola sanzione, appunto, speciale; nel secondo caso (**concorso**) si applicano le plurime disposizioni, fatti salvi i criteri di adeguamento delle pene; nel terzo caso (**consunzione**) si applica la pena più grave.

Abbandonata la teoria della consunzione (Cass., SS.UU. penali, 20 dicembre 2005, n. 41164), riconoscendo che i criteri posti a regolamento del rapporto fra reati, nel caso di concorso di norme penali, sono individuati normativamente e che, quindi, oltre all'ipotesi di specialità ex art. 15 c.p., il principio di consunzione, al di fuori di adeguate previsioni normative, subordinerebbe l'applicazione di una norma penale a non controllabili valutazioni intuitive del giudice, la questione si ferma al **bivio** del concorso e della specialità, risolto in favore di quest'ultimo dall'intervento giurisprudenziale in esame.

3. IL CONTRASTO DI GIURISPRUDENZA.

Nell'udienza del 10 giugno 2010 il Procuratore Generale aveva osservato, in una serie di procedimenti penali nei quali risultava contestata la truffa aggravata in danno dello Stato in concorso con vari reati di frode fiscale, come la giurisprudenza delle Sezioni semplici della Corte evidenziasse un contrasto giurisprudenziale non risolvibile all'interno della terza sezione (stante la assegnazione tra diverse sezioni dei procedimenti relativi a tali tipi di illeciti), con la conseguente necessità della rimessione dei ricorsi alle Sezioni Unite.

Condividendo tale richiesta, e disponendo il rinvio degli altri procedimenti, il Collegio, in una fattispecie nella quale il concorso era stato ipotizzato fra truffa aggravata e infedele dichiarazione IVA mediante il ricorso a fatturazioni per operazioni inesistenti, ha rimesso, con ordinanza 21 luglio 2010, la questione alle Sezioni Unite, fissate dal Primo Presidente Aggiunto per l'udienza del prossimo 28 ottobre.

La giurisprudenza di legittimità presentava sul punto contrasti interpretativi.

Alcune decisioni, infatti, hanno affermato **l'esistenza di un rapporto di specialità tra le due ipotesi di reato**, concludendo nel senso che l'unica

fattispecie che può formare oggetto di contestazione è quella prevista dalla disciplina tributaria ⁵.

Ricordava il Giudice rimettente come, peraltro, una diversa prospettiva interpretativa fosse stata accolta dalla Sez. III con la sentenza **Colombari** ⁶, secondo la quale andava escluso che tra le due fattispecie criminose operasse il principio di specialità, e tuttavia "*deve riconoscersi l'operatività del principio di consumazione*, per il quale è sufficiente l'unità normativa del fatto, desumibile dall'omogeneità tra i fini dei due precetti, con conseguente assorbimento dell'ipotesi meno grave in quella più grave".

Altre decisioni avevano affermato, infine, che **il rapporto di specialità tra l'ipotesi di frode fiscale e quella di truffa aggravata non è configurabile**; in tal senso, pur sotto la vigenza della normativa antecedente la riforma del 2000, la Corte richiamava la sentenza PM in proc. Padovani ⁷.

Un contrasto in termini del tutto simili, peraltro, si presentava – come correttamente evidenziato dalla Sezione rimettente – anche con riferimento al concorso tra il reato di truffa aggravata ex art. 640, comma secondo, cod. pen., e l'ipotesi di frode fiscale prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8.

Ed invero, alcune decisioni avevano affermato il principio che "*non sussiste rapporto di specialità tra il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640 c.p., comma 2) consumata a mezzo dell'indebita evasione dell'IVA e quello di frode fiscale*".⁸

Principio contrario ("Il delitto di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti è in rapporto di specialità con quello di truffa aggravata ai danni dello Stato, perché si connota per uno specifico artificio e per una condotta a forma vincolata, senza che assuma rilievo, ai fini dell'integrazione della fattispecie, la verifica dell'evento di danno) era stato accolto da altre decisioni della Sez. II⁹.

Secondo il Collegio rimettente, infine, la diversità di impostazioni e di soluzioni adottate dalla giurisprudenza non appariva risolvibile con il richiamo ai principi

⁵ Il riferimento è alle decisioni di: **sez. II, 17 novembre 2003, n. 47701, Vignali, Rv. 227591**; **sez. II, 29 gennaio 2004, n. 7996, Grieco, Rv. 228795**; **sez. V, 15 dicembre 2006, n. 3257/07, Barisano, Rv. 236037**.

⁶ V., **sez. III, 10 luglio 2007, n. 37409, Colombari, Rv. 237306**.

⁷ V., **sez. III, 16 marzo 2000, n. 1193, P.M. in proc. Padovani, Rv. 217178**.

⁸ In tal senso si sono espresse: **sez. V, 23 gennaio 2007, n. 6825, P.G. in proc. Melli ed altri, Rv. 235632**; **sez. III, 14 novembre 2007, n. 14707/08, Rossi e altri, Rv. 239659**; **sez. II, 23 novembre 2006, n. 40226, Bellavista, Rv. 235593**.

⁹ Il riferimento, nell'ordinanza di rimessione è a: **sez. II, 5 giugno 2008, n. 28676, Pulzella e altro, Rv. 241110**; **sez. II, 11 gennaio 2007, n. 5656, Perrozzi, Rv. 236126**.

fissati dalle Sezioni Unite Penali con la sentenza Di Mauro ¹⁰, che, con riguardo alla disciplina previgente, si era espressa a favore della possibilità di concorso tra le due fattispecie attesa la diversità di bene giuridico, "*purché allo specifico dolo di evasione si affianchi una distinta ed autonoma finalità extratributaria non perseguita dall'agente in via esclusiva*": tale condizione – come evidenziato dalla Sezione rimettente - non trovava ingresso nel caso sottoposto all'attenzione delle Sezioni Unite.

4. L'ORIENTAMENTO MINORITARIO FAVOREVOLE AL CONCORSO TRA FATTISPECIE.

Alcune decisioni, come anticipato, avevano escluso **l'esistenza di un rapporto di specialità tra le due ipotesi di reato**, ammettendo, pertanto, la configurabilità del concorso tra le due fattispecie.

Espressione di tale orientamento erano le seguenti decisioni:

1. Sez. II, 23 giugno 1987, n. 1233/88, Agostini, Rv. 177503;
2. Sez. II, 31 ottobre 1988, n. 12251, Vesentini, Rv. 179900;
3. Sez. II, 26 marzo 1992, n. 7981, Belli, Rv. 191281;
4. Sez. Un., 25 ottobre 2000, n. 27, Di Mauro, Rv. 217032;
5. Sez. III, 16 marzo 2000, n. 1193, P.M. in proc. Padovani, Rv. 217178;
6. Sez. I, 4 maggio 2004, n. 24562, Francola ed altri, Rv. 228115;
7. Sez. II, 23 novembre 2006, n. 40226, Bellavista, Rv. 235593;
8. Sez. V, 23 gennaio 2007, n. 6825, P.G. in proc. Melli ed altri, Rv. 235632;
9. Sez. III, 14 novembre 2007, n. 14707/08, Rossi e altri, Rv. 239659;
10. Sez. III, 14 dicembre 2007, n. 6432/08, PG in proc. Ballardini, n.m.;
11. Sez. II, 8 ottobre 2009, n. 42089, Carrera, n.m.
12. Sez. III, 17 marzo 2010, n. 14866, Lovison, Rv. 246968;
13. Sez. III, 26 maggio 2010, n. 25883, Tosato, n.m.

Le ragioni addotte a sostegno dell'orientamento che riteneva ammissibile il concorso tra il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato e quelli di emissione ed utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (artt. 2 ed 8, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), possono essere di seguito esposte in base ai principi di diritto affermati dalle predette decisioni:

a) non costituisce violazione del principio di specialità di cui all'art. 15 cod. pen., la ravvisabilità del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, qualora dalla dinamica dei fatti e sulla base di obiettivi elementi di riscontro si configuri una condotta truffaldina tipica ed inequivoca desunta dalle particolari modalità esecutive

¹⁰ V., **Sez. Un., 25 ottobre 2000, n. 27, Di Mauro, Rv. 217032.**

della evasione fiscale (**Sez. II, 23 giugno 1987, n. 1233/88, Agostini, Rv. 177503**);

b) non sussistendo l'identità del bene giuridico, non è configurabile il rapporto di specialità di cui all'art. 15 cod. pen. (**Sez. II, 31 ottobre 1988, n. 12251, Vesentini, Rv. 179900**);

c) la legge 7 agosto 1982, n. 516 non contiene alcuna norma che possa fare ritenere come reato la falsa affermazione, a scopo evasivo, nella dichiarazione dei redditi, che l'imposta dovuta è stata pagata mentre in realtà non è stata pagata. Non può dirsi, dunque, che alle norme contenute nella predetta legge sia riconducibile tale falsa dichiarazione, che rientra nell'astratta fattispecie prevista dall'art. 640 cod. proc. pen. in quanto, sia destinata al fraudolento risultato del non pagamento dell'imposta dovuta, sicché in tale fatto è ravvisabile il delitto di truffa, la cui applicabilità non è esclusa dalla predetta legge, la quale non è esaustiva di tutte le ipotesi di frode finalizzata all'evasione fiscale (**Sez. II, 26 marzo 1992, n. 7981, Belli, Rv. 191281**);¹¹

d) il concorso è ammissibile attesa l'evidente diversità del bene giuridico protetto, purché allo specifico dolo di evasione si affianchi una distinta ed autonoma finalità extratributaria non perseguita dall'agente in via esclusiva (**Sez. Un., 25 ottobre 2000, n. 27, Di Mauro, Rv. 217032; Sez. I, 4 maggio 2004, n. 24562, Francola ed altri, Rv. 228115; Sez. II, 8 ottobre 2009, n. 42089, Carrera, n.m.; Sez. III, 17 marzo 2010, n. 14866, Lovison, Rv. 246968**);¹²

e) tra il reato di frode fiscale e la truffa non esiste rapporto di specialità perché, anche se le modalità di commissione del primo, elencate nell'art. 4 legge 516 del 1982, costituiscono altrettante ipotesi di artifici e raggiri, non si richiede, per la configurabilità di detto reato, l'effettiva induzione in errore dell'amministrazione finanziaria, né il raggiungimento di un ingiusto profitto con danno della stessa amministrazione, essendo sufficiente la semplice messa in opera delle operazioni indicate nel citato art. 4, con il dolo specifico, consistente nel fine dell'evasione o dell'ottenimento del rimborso, che diversamente manca

¹¹ La sentenza è edita su *Cass. pen.*, 1993, p. 1561.

¹² La sentenza delle Sez. Un., Di Mauro è edita su: *Il Fisco*, 2000, 43, p. C853 segg. con nota di **Izzo G.** *Un vademecum per la definizione delle frodi con utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti*; *Riv. pen.*, 2001, p. 45 segg.; *Foro it.*, 2001, II, c. 143 segg., con nota di **Melchionda A.**; *Cass. pen.*, 2001, p. 448 segg., con nota di **Musco M.** *La riformulazione dei reati tributari e gli incerti confini dell'abolitio criminis*; *Dir. prat. trib.*, 2000, II, p. 1391 segg. con nota di **Sciello A.** *Risolto dalle Sezioni Unite il contrasto giurisprudenziale sulla successione di norme in materia di falsa fatturazione*; *Giur. imp.*, 2001, IV, p. 169 segg.; *Rass. Avv. St.*, 2001, II, p. 46 segg. con nota di **Raparelli P.** *Effetti sostanziali e processuali del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74 sui processi penali in corso.*

nel reato di truffa (**Sez. III, 16 marzo 2000, n. 1193, P.M. in proc. Padovani, Rv. 217178**);¹³

f) è ammissibile il concorso nel caso in cui, in concreto, le condotte siano solo parzialmente sovrapponibili, siano diversi i soggetti passivi tratti in errore e siano diversi i patrimoni aggrediti, e specificamente nel caso in cui un soggetto ottenga, attraverso l'artificio di utilizzare fatture passive per operazioni inesistenti, oltre ad un indebito rimborso dell'imposta sul valore aggiunto e/o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, anche la concessione di un contributo pubblico per l'acquisto di beni strumentali (**Sez. II, 23 novembre 2006, n. 40226, Bellavista, Rv. 235593**);

g) non opera, nel rapporto tra i suddetti illeciti penali, il principio di specialità, la cui sussistenza va verificata sulla base del raffronto tra le norme incriminatrici, scomposte nei loro singoli elementi, e della individuazione dei beni giuridici protetti (**Sez. V, 23 gennaio 2007, n. 6825, P.G. in proc. Melli ed altri, Rv. 235632**);¹⁴

h) non sussiste rapporto di specialità tra il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato consumata a mezzo della indebita evasione dell'IVA e quello di frode fiscale, sia perché quest'ultimo non include o comprende tutti gli elementi del primo, sia perché si tratta di fattispecie volte alla tutela di interessi diversi, sia, infine, perché - quanto alla loro oggettività - nel reato di frode fiscale non occorre l'effettiva induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria né il conseguimento dell'ingiusto profitto con danno dell'Amministrazione (**Sez. III, 14 novembre 2007, n. 14707/08, Rossi e altri, Rv. 239659**);¹⁵

i) La condotta materiale del reato in esame (art. 2, D.Lgs. n. 74 del 2000) consiste invero nell'annotazione di una o più fatture nelle scritture contabili per poi poterle utilizzare nella presentazione di una delle dichiarazioni annuali ossia nella dichiarazione presentata ai fini delle imposte dirette o in quella presentata ai fini dell'IVA; se il soggetto utilizza la medesima fattura, sia per chiedere il rimborso dell'IVA che per fare figurare ai fini della determinazione del reddito per le imposte

¹³ La sentenza è edita su *Cass. pen.*, 2001, p. 3174.

¹⁴ L'approdo cui perviene la decisione in questione è criticato da chi (**Rispoli G. – Busato C., Reati tributari: percorsi giurisprudenziali**, Milano, 2007, p. 133 e 189) ritiene che l'impostazione giuridica in essa proposta "non pare essere in alcun modo condivisibile perché sostenere che in capo a chi emette fatture false sia astrattamente con figurabile. anche ed in concorso il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato non significa altro, posto che l'offesa arrecata concerne sempre gli interessi patrimoniali dello Stato, che far rientrare dalla "finestra" del reato di truffa il concorso nel reato di utilizzo delle fatture false, concorso che il legislatore ha inteso chiaramente escludere attraverso la "porta" rappresentata dalla norma de rogatoria di cui all'art. 9 D.Lgs. n. 74/2000.

¹⁵ La sentenza è edita su *Cass. pen.*, 2009, p. 727; *Giur. it.*, 2008, p. 2562 e segg. con nota di **Burzi E. In tema di truffe tese al "lavaggio dell'IVA"**.

dirette passività inesistenti, commette due diversi reati: uno con la dichiarazione presentata ai fini dell'imposte dirette e l'altro con l'istanza diretta ad ottenere un indebito rimborso dell'Iva (**Sez. III, 14 dicembre 2007, n. 6432/08, PG in proc. Ballardin, n.m.**);

l) l'aver conseguito (sia pure mediante una condotta integrante, in ipotesi, gli estremi della frode fiscale) indebitamente erogazioni pubbliche fa scattare (indipendentemente dalla frode fiscale che, quindi, ove commessa, concorre) il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato proprio perchè, in tal caso, le condotte dei due reati solo in parte sono sovrapponibili, diversi sono i soggetti passivi tratti in errore e diversi i patrimoni aggrediti (**Sez. II, 8 ottobre 2009, n. 42089, Carrera, n.m.**);

m) Pur aderendosi alla seconda corrente interpretativa, che appare giuridicamente più corretta, e' indubbio, però, che per ipotizzarsi il concorso tra detti reati la condotta che integra la fattispecie criminosa di cui all'articolo 640 cod. pen., comma secondo, n. 1), deve, in ogni caso, essere connotata da ulteriori elementi di carattere fraudolento rispetto a quella descritta dal D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e segg., e devono sussistere tutti gli elementi che caratterizzano il delitto di truffa rispetto a quello di frode fiscale (**Sez. III, 26 maggio 2010, n. 25883, Tosato, n.m.**).

In sostanza, secondo l'orientamento che riteneva ammissibile il concorso tra il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato (articolo 640 c.p., comma 2, n. 1) – e, per alcune delle sentenze richiamate, quello di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis cod. pen.)¹⁶ e quelli di frode fiscale, che si realizzano mediante l'emissione di fatture per operazioni inesistenti (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8) ovvero l'utilizzazione delle predette fatture al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto (D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2, 3, 10-*quater*), la ragione dell'inapplicabilità del principio di specialità dettato dall'art. 15 cod. pen. sarebbe discesa:

- 1) dalla circostanza che si tratta di reati diretti alla tutela di interessi diversi;

¹⁶ La giurisprudenza di legittimità di è, peraltro, pronunciata anche sulla configurabilità o meno del concorso di norme tra i delitti di frode fiscale e quello di truffa c.d. comunitaria (art. 2, L. 23 dicembre 1986, n. 898), affermando che, nel primo caso oggetto della tutela è il diritto pubblico dello Stato all'imposizione tributaria, nell'altro è il patrimonio del Fondo europeo, che viene depauperato con le fraudolente captazioni delle sovvenzioni comunitarie, sicché va escluso il concorso apparente di norme, che comporta l'applicazione della disposizione a carattere speciale (**sez. III, 7 novembre 1995, n. 312/96, Ammirato ed altri, Rv. 204228**, edita su *Cass. pen.*, 1997, p. 222 e su *Giust. pen.*, 1996, II, p. 730).

- 2) dalla diversità degli elementi costitutivi delle fattispecie criminose (in quanto nei reati di frode fiscale non occorre l'effettiva induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria, nè il conseguimento dell'ingiusto profitto con danno dell'Amministrazione).

5. L'ORIENTAMENTO MAGGIORITARIO FAVOREVOLE AL RAPPORTO DI SPECIALITÀ TRA FATTISPECIE.

Di diverso avviso l'orientamento giurisprudenziale che, invece, sosteneva esistere un rapporto di specialità tra fattispecie, nel senso che l'unica fattispecie che può formare oggetto di contestazione è quella prevista dalla disciplina tributaria.

Espressione di tale orientamento erano le seguenti decisioni:

- 1) Sez. II, 17 novembre 2003, n. 47701, Vignali, Rv. 227591;
- 2) Sez. II, 29 gennaio 2004, n. 7996, Grieco, Rv. 228795;
- 3) Sez. II, 29 gennaio 2004, n. 8000, Passannante, n.m.;
- 4) Sez. V, 15 dicembre 2006, n. 3257/07, Barisano, Rv. 236037;
- 5) Sez. II, 11 gennaio 2007, n. 5656, Perrozzi, Rv. 236126;
- 6) Sez. V, 10 gennaio 2007, n. 7916, Cutillo, Rv. 236053 (n.m. sul punto);
- 7) Sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, Puzella, Rv. 240910 (n.m. sul punto);
- 8) Sez. II, 5 giugno 2008, n. 28676, Puzella e altro, Rv. 241110;
- 9) Sez. II, 5 giugno 2008, n. 28685, PM in proc. Chinaglia, Rv. 241111 (n.m. sul punto);
- 10) Sez. II, 10 dicembre 2008, n. 8357/09, PM in proc. Liggeri, n.m.;
- 11) Sez. II, 2 luglio 2009, n. 30537, Simone, n.m.;
- 12) Sez. II, 15 ottobre 2008, n. 40429, Tommaselli, n.m.;
- 13) Sez. II, 29 settembre 2009, n. 41488, Rimoldi e altri, Rv. 245001(n.m. sul punto);
- 14) Sez. II, 18 novembre 2009, n. 46621, Avallone e altri, n.m.;
- 15) Sez. I, 31 marzo 2010, n. 27541, Barbara ed altri, n.m.

Le ragioni addotte a sostegno dell'orientamento che riteneva sussistere il rapporto di specialità tra il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato e quelli di emissione ed utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (artt. 2 ed 8, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), opinione sostenuta anche dalla prevalente giurisprudenza di merito,¹⁷ potevano essere così sinteticamente esposte in base ai principi di diritto affermati dalle predette decisioni:

¹⁷ V., nella giurisprudenza di merito vigente l'abrogata **Legge n. 516 del 1982**, *Rass. Trib.*, 1985, II, p. 425 segg., con nota di **Lanzi A.**, *Frode fiscale e truffa in danno dello stato* (note a Trib. Mantova, 2 maggio 1984 e Trib. Reggio Emilia, 10 dicembre 1984), ivi così

a) non sussiste il *fumus* del delitto di truffa ai danni dello Stato (art. 640, n. 1, cod. pen.), nell'ipotesi di attività commerciale avente per oggetto l'importazione di autoveicoli usati da paesi dell'Unione Europea e la successiva vendita in Italia a prezzi concorrenziali, in indebita applicazione di un regime tariffario IVA più favorevole (cosiddetto del margine anziché di quello dovuto per l'acquisto intracomunitario), in quanto tali estremi integrano l'ipotesi tipica di evasione fiscale, la cui rilevanza penale deve essere valutata alla luce della speciale disciplina prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (**Sez. II, 17 novembre 2003, n. 47701, Vignali, Rv. 227591**);¹⁸

b) il delitto di frode fiscale si pone in rapporto di specialità rispetto a quello di truffa aggravata a norma del secondo comma n. 1 dell'art. 640 cod. pen., in quanto è connotato da uno specifico artificio e da una condotta a forma vincolata. L'ulteriore elemento, costituito dall'evento di danno, non pone le due norme in rapporto di specialità reciproca, perché il suo verificarsi è posto al di fuori della fattispecie oggettiva: è indifferente che esso si verifichi, occorrendo solo che vi sia collegamento teleologico sotto il profilo intenzionale (**Sez. II, 29 gennaio 2004, n. 7996, Grieco, Rv. 228795; Sez. II, 5 giugno 2008, n. 28676, Puzella e**

massimata "Nel caso di frode fiscale relativa all'Iva, non sussiste il delitto di truffa in danno dello stato; invero, perché vi sia truffa deve necessariamente sussistere un nesso eziologico tra la condotta fraudolenta e la disposizione patrimoniale negativa della parte offesa, mentre nel caso di annotazione nel registro Iva di fatture fittizie non deriva, di per sé, alcuna diminuzione patrimoniale a carico della parte offesa, né questa è indotta a compiere, a causa di detta condotta alcun atto dispositivo patrimoniale a sé pregiudizievole"; nella giurisprudenza di merito, successiva all'entrata in vigore del **D.Lgs. n. 74 del 2000: Gdir.**, 2005, 26, p. 58, ivi così massimata "Il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato mira a tutelare il patrimonio della parte offesa e la sua libertà di determinazione negoziale, in modo che gli atti di disposizione siano compiuti in assenza di qualsiasi elemento perturbatore, quale la frode altrui, così salvaguardando la volontà degli atti giuridici incidenti sulla sfera patrimoniale, e in modo da consentire a tale volontà di determinarsi liberamente. Di conseguenza, secondo il paradigma della norma incriminatrice, l'artificio o il raggio del soggetto agente deve determinare l'errore della vittima che, conseguenzialmente, è indotta a compiere un atto di disposizione patrimoniale che si configura - allo stato attuale di dottrina e giurisprudenza - come requisito implicito indispensabile per la consumazione del reato di truffa. In altri termini, le condotte di frode fiscale, quindi, pur essendo riconducibili al concetto artifici e/o raggiri, non determinano un errore della parte offesa funzionale all'atto di disposizione patrimoniale della vittima, e ciò per il semplice motivo che la parte offesa non compie alcun atto di disposizione. Nel caso di specie, pur essendovi per l'erario un danno (riconducibile più al concetto di lucro cessante, nel senso di mancato incasso di quanto dovuto, che a quello di danno emergente, nel senso di effettiva diminuzione patrimoniale), è evidente non vi è alcun atto di disposizione patrimoniale posto in essere da parte dello Stato; e, infatti, il danno della parte offesa non dipende da una condotta degli organi dello Stato avente incidenza diretta sull'essenza economica o giuridica del suo patrimonio, ma esclusivamente dalla diretta condotta di frode del soggetto agente che - come contestato dal Pm - non versa l'Iva e le imposte sul reddito".

¹⁸ La sentenza è stata ulteriormente massimata e pubblicata su *Arch. giur. circ. sin. str.*, 2004, p. 507; su *Fisco (I)*, 2004, p. 5062 segg., con note di **Cardone V.** e **Borrelli L.**; su *Rass. Trib.*, 2005, p. 235 segg., con nota di **Ardito F.** *Frode fiscale e regime del margine*; su *Dir.prat. soc.*, 2004, 11, p. 79 segg., con nota di **Cardamellis G.**; su *Dir. prat. trib.*, 2005, 2, p. 783; su *Riv. Guardia fin.*, 2004, p. 2184.

altro, Rv. 241110; Sez. II, 18 novembre 2009, n. 46621, Avallone e altri, n.m.);¹⁹

c) Il reato di cui all'art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 274 non concorre con quello di truffa aggravata di cui all'articolo 640, comma 2, n. 1, del c.p., in quanto, rispetto a quest'ultimo, si pone in rapporto di specialità, perché connotato da uno specifico artificio (costituito da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e da una condotta a forma vincolata (indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e alle imposte sul valore aggiunto). Il reato speciale, inoltre si connota come reato di pericolo o di mera condotta, per il quale la tutela è anticipata perché la sua consumazione prescinde dal verificarsi dell'evento di danno (l'indebito rimborso: si veda l'articolo 1, lettera d), del decreto legislativo 274/2000), posto solo in rapporto teleologico dell'elemento intenzionale, caratterizzato come dolo specifico (**Sez. II, 29 gennaio 2004, n. 8000, Passannante, n.m.**);²⁰

d) Sussiste il rapporto di specialità tra il delitto di frode fiscale (art. 2 D.Lgs. n. 274 del 2000, dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e quello di truffa ai danni dello Stato (art. 640, comma secondo, n. 1, cod. pen.), in quanto esso è connotato da uno specifico artificio e da una condotta a forma vincolata; inoltre, in tal senso depongono i meccanismi della repressione penal-tributaria e i connessi incentivi al "ravvedimento", in particolare la esclusione della rilevanza del tentativo ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 274 del 2000 e del concorso di persone ai sensi dell'art. 9 D.Lgs. n. 274 del 2000, che escludono che possano ascriversi anche a titolo di truffa ai danni dello Stato quelle condotte che previste e sanzionate nel D.Lgs. n. 274 del 2000, non hanno altra diretta finalità che l'evasione o l'elusione della obbligazione tributaria (**Sez. V, 15 dicembre 2006, n. 3257/07, Barisano, Rv. 236037; Sez. V, 10 gennaio 2007, n. 7916, Cutillo, Rv. 236053, n.m. sul punto**);²¹

e) Il reato di truffa aggravata ed il reato di frode fiscale (emissione e utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti) sono in rapporto di specialità, perché l'uno si connota per l'evento di danno, consistente nel

¹⁹ La sentenza **Grieco** è stata ulteriormente massimata e pubblicata su *Giust. pen.*, 2005, II, p. 723; su *Rass. Trib.*, 2005, p. 2005 segg., con nota di **Taldone L. Dichiarazione fraudolenta e truffa ai danni dello Stato: la Cassazione esclude il concorso di reati**; su *Nuovo dir.*, 2006, II, p. 246 segg., con nota di **Andò B. Successione di leggi penali tributarie nel tempo e rapporto tra frode fiscale e truffa: la cassazione conferma ancora l'interpretazione delle sezioni unite?**; su *Foro it.*, 2005, 7-8, c. 416, pt. II.

²⁰ La sentenza **Passannante** è stata massima su *Gdir.*, 2004, 22, p. 86.

²¹ La sentenza **Barisano** è stata ulteriormente massimata e pubblicata in *Cass. pen.*, 2007, p. 4613. La sentenza **Cutillo** è stata ulteriormente massimata e pubblicata in *Dir. prat. trib.*, 2007, 4, p. 946, pt. II.

conseguimento di un indebito vantaggio, e l'altro e' invece un reato di mera condotta e di pericolo, la cui consumazione prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, che specifica, come elemento finalistico, il dolo, con la conseguenza che, verificandosi l'assorbimento nel reato di frode fiscale di quello di truffa aggravata, e' impedita l'applicazione della confisca per equivalente, non prevista dalla legge anche per la frode fiscale (**Sez. II, 11 gennaio 2007, n. 5656, Perrozzi, Rv. 236126**);²²

h) il delitto di frode fiscale – così come quello di emissione di fatture per operazioni (soggettivamente) inesistenti, nella specifica ipotesi che qui rileva – si pone in rapporto di specialità rispetto a quello di truffa aggravata a norma dell'articolo 640 c.p., comma 2, n. 1), per le seguenti ragioni: 1) è connotato da uno specifico artificio e da una condotta a forma vincolata; 2) l'evento di danno non e' sufficiente a porre le norme – quelle tributarie e quella comune – in rapporto di specialità reciproca, perché il suo verificarsi e' stato deliberatamente posto dal legislatore al di fuori della fattispecie oggettiva, rendendo così indifferente che esso si verifichi e postulandosi come necessaria soltanto la sussistenza del collegamento teleologico sotto il profilo intenzionale; 3) la negazione della sussistenza di un rapporto di specialità tra la frode fiscale e la truffa ai danni dell'erario, si porrebbe in palese contrasto con la linea di politica criminale e con la stessa *ratio* che ha ispirato il legislatore nel dettare le linee portanti della innovativa riforma introdotta con il Decreto Legislativo n. 74 del 2000; 4) richiamando Corte costituzionale, con la sentenza n. 49 del 2002, è paradossale ipotizzare, in capo all'emittente la falsa documentazione, una responsabilità penale costruita facendo leva su di una fattispecie di "genere" (truffa ai danni dell'erario), in presenza di una condotta "fiscale" che si "esaurisce" nella configurabilità dell'ipotesi speciale descritta dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (art. 8); 5) qualsiasi condotta di frode al fisco, se non intende realizzare obiettivi diversi, non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dalla apposita normativa: se, invece, l'attività di "cartiera", oltre che consentire a terzi l'evasione del tributo (o a permettere indebiti rimborsi) e' destinata a finalità ulteriori – tipica l'ipotesi della emissione di false fatture per consentire ad un operatore di ottenere indebitamente contributi, comunitari e non – e' evidente che non potrà sussistere alcun problema di rapporto di specialità fra norme, venendo in discorso una condotta finalisticamente "plurima" e tale da ledere o esporre a pericolo beni fra loro differenti; 6) tra le due fattispecie, in parte coincidenti, non intercorrerebbe neppure il rapporto di cui all'art. 15 c.p., in quanto

²² La sentenza **Perrozzi** è stata ulteriormente massimata e pubblicata in *Cass. pen.*, 2007, p. 4613 ed in *Gdir.*, 2010, 7, p. 69.

mancherebbe la identità naturalistica del fatto al quale le due norme si riferiscono, dal momento che l'una - la frode fiscale - richiede un artificio peculiare, e l'altra - la truffa - necessita, invece, per il suo perfezionamento, di elementi (la induzione in errore ed il danno) indifferenti per il reato tributario, sicchè il rapporto tra le due norme sarebbe risolvibile in base al principio di consunzione (v.: **Sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, Puzella, Rv. 240910, n.m. sul punto; Sez. II, 5 giugno 2008, n. 28685, PM in proc. Chinaglia, Rv. 241111, n.m. sul punto; Sez. II, 10 dicembre 2008, n. 8357/09, PM in proc. Liggeri, n.m.; Sez. II, 2 luglio 2009, n. 30537, Simone, n.m.; Sez. II, 29 settembre 2009, n. 41488, Rimoldi e altri, Rv. 245001, n.m. sul punto; Sez. I, 31 marzo 2010, n. 27541, Barbara ed altri, n.m.**);²³

i) Si ribadisce che la volontà del legislatore e' stata quella di anticipare la tutela a fronte di condotte connotate da particolare disvalore. Argomenti a favore della prospettata interpretazione si traggono dalla Legge n. 289 del 2002 articolo 8. Dal combinato disposto del comma 6, lettera c) ("...il perfezionamento della procedura prevista dal presente articolo comporta.....: ...c) l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articoli 2..." e del comma 12 ("La conoscenza dell'intervenuta integrazione dei redditi e degli imponibili ai sensi del presente articolo non genera obbligo o facoltà della segnalazione di cui all'articolo 331 c.p.p.. L'integrazione effettuata ai sensi del presente articolo non costituisce notizia di reato") e' d'obbligo concludere che il legislatore ha escluso il concorso tra il delitto di truffa ai danni dello Stato. *Diversamente, non avrebbe stabilito l'esonero dalla denuncia e non avrebbe espressamente stabilito che "l'integrazione effettuata ai sensi dell'articolo 8, legge cit. "non costituisce notizia di reato".* Se, nonostante il cd. condono e la previsione di non punibilità per i delitti di frode fiscale e di tutti i delitti commessi per eseguirli od occultarli, residuasse il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, si verserebbe in un'inverosimile ipotesi di istigazione normativa alla commissione del delitto di omessa denuncia di reato da parte del pubblico ufficiale di cui all'articolo 361 c.p." (**Sez. II, 15 ottobre 2008, n. 40429, Tommaselli, n.m.**).

²³ La sentenza **Puzella** è stata ulteriormente massimata e pubblicata su *Fisco (II)*, 2008, p. 5077 segg., con nota di **Verri F. Deve escludersi il concorso tra frode fiscale e truffa**; su *Rass. Trib.*, 2008, p. 1751 segg., con nota di **D'Angelo G. Reato di emissione di fatture fasulle e truffa ai danni dello Stato: la Cassazione torna sui rapporti tra normativa penale tributaria e normativa penale comune**. La sentenza **Rimoldi e altri** è stata ulteriormente massimata e pubblicata su *Corr. Trib.*, 2009, p. 3823 segg., con nota di **Corso P. La responsabilità amministrativa degli enti tra frode fiscale e truffa allo Stato**; su *Gdir.*, 2010, 7, p. 66 segg., con nota di **Cisterna A.**; su *Rass. Foro Arianese*, 2009, 3, p. 154.

In sostanza, secondo l'orientamento che ritiene sussistere il rapporto di specialità tra il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato (articolo 640 c.p., comma 2, n. 1) e quelli di frode fiscale, che si realizzano mediante l'emissione di fatture per operazioni inesistenti (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8) ovvero l'utilizzazione delle predette fatture al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto (D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2, 3, 10-*quater*), la ragione dell'esclusione del concorso, con conseguente configurabilità dei soli reati tributari sarebbe discesa:

- 1) dal fatto che il reato tributario *de quo* è connotato da uno specifico artificio (costituito da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e da una condotta a forma vincolata (indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e alle imposte sul valore aggiunto);
- 2) l'evento di danno, consistente nel conseguimento di un indebito vantaggio, non è sufficiente a porre le norme - quella tributaria e quella comune - in rapporto di specialità reciproca, perché il suo verificarsi è stato deliberatamente posto dal legislatore al di fuori della fattispecie oggettiva, rendendo così indifferente che esso si verifichi e postulandosi come necessaria soltanto la sussistenza del collegamento teleologico sotto il profilo intenzionale;
- 3) il reato tributario, quale delitto "speciale", si connota come reato di pericolo o di mera condotta, per il quale la tutela è anticipata perché la sua consumazione prescinde dal verificarsi dell'evento di danno (l'indebito rimborso: v. art. 1, lett. d), D.Lgs., n. 274 del 2000), posto solo in rapporto teleologico dell'elemento intenzionale, caratterizzato come dolo specifico;
- 4) la "specialità" del reato tributario rispetto al reato comune (art. 640, comma secondo, n. 1, cod. pen.) è confermata dai meccanismi della repressione penal-tributaria e dai connessi incentivi al "ravvedimento": in particolare, l'esclusione della rilevanza del tentativo ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 274 del 2000 e del concorso di persone ai sensi dell'art. 9 D.Lgs. n. 274 del 2000 - che escludono che possano ascrivere anche a titolo di truffa ai danni dello Stato quelle condotte che previste e sanzionate nel D.Lgs. n. 274 del 2000 - non hanno altra diretta finalità che l'evasione o l'elusione della obbligazione tributaria;
- 5) la negazione della sussistenza di un rapporto di specialità tra la frode fiscale e la truffa ai danni dell'erario, si porrebbe in palese contrasto con la linea di politica criminale e con la stessa *ratio* che ha ispirato il legislatore nel

dettare le linee portanti della innovativa riforma introdotta con il Decreto Legislativo n. 74 del 2000: se, infatti, nonostante il cosiddetto condono e la previsione di non punibilità per i delitti di frode fiscale e di tutti i delitti commessi per eseguirli od occultarli, residuasse il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, si verserebbe in un'inverosimile ipotesi di istigazione normativa alla commissione del delitto di omessa denuncia di reato da parte del pubblico ufficiale di cui all'articolo 361 c.p.;

- 6) la "specialità" del delitto tributario rispetto a quello comune, ancora, emerge dalla considerazione secondo cui qualsiasi condotta di frode al fisco, se non intende realizzare obiettivi diversi, non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dalla apposita normativa: se, invece, l'attività di "cartiera" (circostanza, peraltro, esclusa nel caso sottoposto all'attenzione delle Sezioni Unite, come pure evidenziato dalla Sezione rimettente), oltre che consentire a terzi l'evasione del tributo (o a permettere indebiti rimborsi) e' destinata a finalità ulteriori - tipica l'ipotesi della emissione di false fatture per consentire ad un operatore di ottenere indebitamente contributi, comunitari e non - e' evidente che non potrà sussistere alcun problema di rapporto di specialità fra norme, venendo in discorso una condotta finalisticamente "plurima" e tale da ledere o esporre a pericolo beni fra loro differenti.

6. L'ORIENTAMENTO INTERMEDIO: RAPPORTO DI SPECIALITÀ PER APPLICAZIONE DEL CRITERIO DELLA CONSUNZIONE.

Ricordava il Giudice rimettente, peraltro, come una diversa prospettiva interpretativa fosse stata accolta dalla Sez. III con la sentenza **Colombari**²⁴, secondo la quale andava escluso che tra le due fattispecie criminose operasse il principio di specialità, e tuttavia "*deve riconoscersi l'operatività del principio di consunzione*, per il quale è sufficiente l'unità normativa del fatto, desumibile dall'omogeneità tra i fini dei due precetti, con conseguente assorbimento dell'ipotesi meno grave in quella più grave".

Rinviando a quanto già detto in precedenza in merito alla posizione della giurisprudenza e della dottrina con riferimento al criterio della consunzione (e della chiara presa di posizione della giurisprudenza delle Sezioni Unite, orientata nel senso dell'abbandono di criteri fondati su giudizi di valore, quale quello dell'assorbimento, è sufficiente segnalare che il criterio della consunzione - pur,

²⁴ V., **sez. III, 10 luglio 2007, n. 37409, Colombari, Rv. 237306**, edita su *Riv. pen.*, 2008, p. 560; (*conf.*, **sez. III, 10 luglio 2007, n. 37410, Sarti e altri, n.m.**).

come detto, contestato dalle Sezioni Unite nella richiamata sentenza **Marino** - è stato ripreso da altre decisioni di legittimità successive alla sentenza **Colombari** che per prima ne ha fatto applicazione.

In particolare, si segnalano:

- 1) Sez. II, 10 dicembre 2008, n. 8357/09, P.M. in proc. Liggeri, n.m.;
- 2) Sez. II, 10 dicembre 2008, n. 8362/09, P.M. in proc. Giarrata, n.m.;
- 3) Sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, Puzella, Rv. 240910, n.m. sul punto.

Le ragioni addotte a sostegno della tesi intermedia che, come visto, si pone in sostanziale continuità con l'orientamento prevalente che afferma l'esistenza di un rapporto di specialità tra le fattispecie, applicandosi esclusivamente quella tributaria, sono agevolmente ricavabili dalla motivazione delle predette decisioni.

In particolare, la Corte, nell'affermare la configurabilità in via esclusiva della frode fiscale "sussistendo...un concorso fittizio di norme", precisa che detto concorso "non e' affrontabile avendo come referente l'articolo 15 c.p....in quanto manca la identità naturalistica del fatto al quale le due norme si riferiscono: l'una, la frode fiscale, richiede un artificio peculiare e l'altra, la truffa, necessita per il suo perfezionamento di elementi (l'induzione in errore ed il danno) indifferenti per il reato tributario".

Orbene, aggiunge il Collegio poichè "...nel caso in esame, il profitto della truffa e' coincidente con quello del reato fiscale, la questione può essere risolta facendo riferimento al **principio di consumzione** che, pur non essendo normativamente previsto, e' stato ritenuto utilizzabile da varie sentenze di questa Corte (S. U. sentenza n 23427/2001).Nella specie, l'applicazione del ricordato criterio e' possibile perché il reato previsto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 (norma consumante) e' sanzionato più severamente di quello di cui all'articolo 640 c.p. (norma assorbita); *l'apprezzamento negativo della condotta e' tutto ricompreso nella prima norma che prevede il reato più grave per cui il configurare anche la previsione meno grave, che di per sé integra una diversa fattispecie, comporterebbe un ingiusto moltiplicarsi di sanzioni penali.* Per le esposte considerazioni, la Corte ritiene che i reati correttamente contestabili fossero quelli di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 e 8".

7. SPECIALITÀ, CONCORSO E CONSUMAZIONE NEI REATI FISCALI: LA SOLUZIONE DELLE SEZIONI UNITE.

Con la decisione in esame le Sezioni Unite, risolvendo tale contrasto giurisprudenziale, hanno affermato che sia il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. n.

74 del 2000) che quello di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. n. 74 del 2000) sono in rapporto di specialità rispetto al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma secondo, n. 1, cod. pen.), in quanto qualsiasi condotta di frode al fisco – purchè non ne derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni - non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dall'apposita normativa.

Per ben comprendere l'approdo giurisprudenziale, occorre fare coerente applicazione del principio sopra delineato nell'ambito dei **reati fiscali**.

Non vi può essere dubbio che il comportamento fraudolento, sia esso nella fase di formazione dei documenti, nel momento dichiarativo o nel momento del versamento del tributo, determina un **danno erariale** derivante, in positivo, dal mancato versamento del tributo dovuto ovvero dall'emersione di crediti erariali non dovuti.

La **compresenza del danno**, quale **effetto della condotta penalmente rilevante** ex se, cioè, in riferimento alle fattispecie previste e punite dal D.Lgs. n. 74/2000, rispetto all'evasione vera e propria (apprezzata, per quel che si è detto, in forma algebrica, quale minore versamento o maggiore credito) ha interrogato più volte la giurisprudenza sull'applicazione del "giusto" criterio, portando, nel più recente passato, alla **contestazione multipla**, cioè, di concorso, dell'art. 640, comma 2, c.p., con le situazioni specificamente trattate dalle norme penal-tributarie.

Sul punto, La sentenza delle Sezioni unite, ricordando che "l'evento di danno [...] è specificato nell'art. 1, comma 2, lettera d) del D.Lgs. n. 74 del 2000, che include nel «fine di **evadere le imposte**» anche il fine di conseguire un **indebito rimborso** o il riconoscimento di un **inesistente credito d'imposta**, e il conseguimento di tale fine è posto come **scopo della condotta tipica**, cioè caratterizzante l'**elemento intenzionale** [...]", osservano che "lo stesso legislatore [...] non considera irrilevante l'**entità del profitto** e del conseguente danno, posto che prevede una diminuzione della sanzione, parametrandola proprio ai suddetti elementi [...], con la conseguenza che ritenere la configurabilità in concorso della truffa aggravata significherebbe svuotare di ogni valenza giuridica le soglie sanzionatorie".

Dal richiamo evidenziato si intende il principio secondo cui le fattispecie individuate dal D.Lgs. n. 74/2000 sono, si può dire, autosufficienti, anche in funzione del comportamento pluri-offensivo, determinato dall'evasione, da un lato, e dal danno erariale, d'altro lato.

Conclusione che è sublimata osservando che "il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come sistema chiuso e autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie per reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali".

Il reato fiscale contiene in sé e, quindi, assorbe il contiguo reato di truffa ai danni dello Stato, essendo questa ipotesi immanente nella condotta offensiva punita dalla sanzione penal-tributaria. Da qui si giunge agevolmente alla conclusione offerta e al principio di diritto elaborato, secondo cui "i reati in materia fiscale di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, sono **speciali** rispetto al delitto di truffa aggravata a danno dello Stato di cui all'art. 640, secondo comma, n. 1, cod. pen."

8. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.

Le conseguenze di tale decisione sono evidenti.

Pur nel rispetto dell'ineccepibile analisi svolta dalle Sezioni Unite, non può sottacersi come la soluzione offerta dal Supremo Collegio, pur garantendo la possibilità **di disporre la confisca per equivalente** (e, quindi, di giustificare l'adozione del sequestro preventivo ex art. 321, comma primo e secondo, cod. proc. pen.) prevista dall'art. 322-ter cod. pen.²⁵ - salva l'inevitabilità della stessa ai reati tributari commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge 24 dicembre 2007, n. 244²⁶ - **impedisce l'estensione della responsabilità penale individuale alla responsabilità amministrativa da reato degli Enti ex D.Lgs. n. 231 del 2001**, stante la mancata inclusione nel catalogo dei cosiddetti reati-presupposto delle fattispecie penali tributarie (a differenza del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato: v. art. 24, D.Lgs. n. 231 del 2001), tant'è che - già prima della pronuncia delle Sezioni Unite - la stessa giurisprudenza di legittimità aveva affermato che qualora il reato commesso nell'interesse o a vantaggio di un ente non rientri tra quelli che fondano la responsabilità ex D.Lgs. n. 231 del 2001 di quest'ultimo, ma la relativa fattispecie ne contenga o assorba altra che invece è inserita nei cataloghi dei reati presupposto della stessa, non è possibile procedere

²⁵ Che, secondo la più recente giurisprudenza, può essere disposta non soltanto per il prezzo, ma anche per il profitto del reato, ciò in quanto l'integrale rinvio alle "disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale", contenuto nell'art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007, consente di affermare che, con riferimento ai reati tributari, trova applicazione non solo il primo ma anche il secondo comma dell'art. 321 cod. proc. pen. (**Sez. III, n. 35807 del 6/10/2010, Bellonzi e altri, Rv. 24861**).

²⁶ V., ex plurimis: **Sez. V, n. 11288 del 24/03/2010, Natali, Rv. 246361**.

alla scomposizione del reato complesso o di quello assorbente al fine di configurare la responsabilità della persona giuridica.²⁷

E questo, all'evidenza, rappresenta un grande limite, depotenziando la risposta sanzionatoria e l'effettività della tutela degli interessi fiscali, anche dell'Unione Europea, soprattutto laddove si consideri, come nel caso affrontato dal Supremo Collegio, che il fenomeno delle frodi carosello è tipico delle strutture societarie.

Da qui, la necessità, *de iure condendo*, che il legislatore adotti le necessarie contromisure per impedire che la soluzione fornita dalla Corte rappresenti una comoda scappatoia per attività fraudatorie degli interessi fiscali dello Stato e dell'U.E poste in essere in modo disinvolto da soggetti senza scrupoli che, trincerandosi dietro l'utile paravento della persona giuridica, abbiano garantita l'impunità "societaria" per la mancata inclusione dei reati tributari nei reati-presupposto in materia fiscale.

²⁷ Fattispecie relativa all'annullamento del provvedimento di sequestro preventivo a fini di confisca del profitto del reato di truffa aggravata ai danni dello Stato contestato ad una società in seguito alla sua enucleazione da quello di frode fiscale contestato invece agli amministratori della medesima: **Sez. II, n. 41488 del 28/10/2009, Rimoldi e altri, Rv. 245001**. La sentenza è edita ed annotata in *Corr. trib.*, 2009, 47, p. 3823, con nota di **P. Corso**, *La responsabilità amministrativa degli enti tra frode fiscale e truffa allo Stato*; in *Giur. it.*, 2010, p. 1907 con nota di **F. Pavesi**, *Frode fiscale e truffa aggravata*; in *Riv. giur. trib.*, **G. D. Toma**, *Confisca per equivalente e responsabilità amministrativa degli enti: riflessioni a margine di una condivisibile pronuncia della Corte di cassazione*; in *Gdir.*, 2010, 7, p. 66, con nota di **A. Cisterna**, *C'è una evidente incongruenza legislativa che cancella la "colpa" in capo all'ente giuridico. Responsabilità delle società: non è possibile il concorso tra delitto di frode fiscale e truffa*.