

## Giurisprudenza

## Fatture per operazioni inesistenti, colpevoli cliente e commercialista

12 Luglio 2012

Non si può invocare la regola del *ne bis in idem* se i due capi d'accusa, "emissione" e "dichiarazione fraudolenta", si riferiscono a documenti contabili diversi

Il professionista che ricopre il ruolo di "istigatore" nel compimento di reati tributari risponde, in concorso con il contribuente, dei delitti di dichiarazione fraudolenta e di emissione di fatture e di altri documenti per operazioni inesistenti di cui, rispettivamente, agli articoli 2 e 8 del Dlgs 74/2000. È quanto enunciato dalla Corte di cassazione con sentenza 25754 del 4 luglio.

### I fatti di causa

Il giudice per le indagini preliminari aveva applicato, ai sensi dell'articolo 444 cpp, la pena concordata con il pubblico ministero nei confronti di un professionista, il quale, nella veste di tenentario delle scritture contabili di numerose società, era stato accusato, in concorso con altri soggetti, di aver commesso i delitti di dichiarazione fraudolenta e di emissione di fatture e di altri documenti per operazioni inesistenti, secondo il combinato disposto degli articoli 2, 8 e 9 del Dlgs 74/2000.

Contro la sentenza di condanna, l'imputato ha proposto ricorso per cassazione.

In particolare, con il secondo motivo di ricorso, il professionista ha denunciato la mancanza e l'illogicità della motivazione, nonché la violazione dell'articolo 9 del Dlgs 74/2000, affermando che, se era stato riconosciuto colpevole per il concorso nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti, non poteva essere riconosciuto responsabile anche per il concorso nell'utilizzazione delle medesime fatture.

### La motivazione

Con la sentenza n. 25754/2012, la Cassazione ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto dal professionista, ritenendolo manifestamente infondato.

La Cassazione ha innanzitutto richiamato l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale, in tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti, il regime derogatorio previsto dall'articolo 9 del Dlgs 74/2000 *"esclude la possibilità di concorso reciproco fra i reati previsti dagli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)"*. Tuttavia, il citato articolo 9 non introduce *"per questa seconda ipotesi delittuosa alcuna deroga ai principi generali in tema di concorso di persone nel reato fissati dall'art. 110 cod.pen."* (vedi anche Cassazione 28341/2001 che, in applicazione di tale principio, ha ritenuto configurabile il concorso di persone nel reato di cui all'articolo 8 del Dlgs 74/2000 tra il commercialista e l'emittente delle fatture).

Lo scopo dell'articolo 9 del Dlgs 74/2000, infatti, è quello di tutelare il principio del *ne bis in idem*, ossia quello di *"evitare la doppia criminalizzazione di un medesimo comportamento illecito, non già di esonerare il professionista istigatore di una serie di operazioni fittizie"*.

La Cassazione ha, inoltre, affermato che la tesi sostenuta dal professionista avrebbe avuto rilievo solo se le fatture indicate nei capi di imputazione, come oggetto dell'emissione, fossero state le stesse indicate nei capi di imputazione per il concorso nell'utilizzazione delle fatture. Sarebbe stato, inoltre, onere del ricorrente indicare specificamente, nel corso del giudizio di merito, quali fatture per operazioni inesistenti gli fossero state addebitate in due distinte imputazioni, sia in concorso con la società emittente sia in concorso con le società utilizzatrici.

I principi desumibili dalla sentenza in commento sono pertanto i seguenti:

- 1) il professionista può rispondere, a titolo di concorso anche "morale" di persone (articolo 110 cp), nel reato tributario commesso dal contribuente (articolo 2 e 8 del Dlgs 74/2000)
- 2) il professionista può rispondere, a titolo di concorso anche "morale" di persone (articolo 110 cp), nel concorso di reati tributari commessi dal contribuente in virtù del combinato disposto degli articoli 2 e 8 del Dlgs 74/2000, trattandosi di emissione e di utilizzo di documenti diversi.

Con riferimento al primo profilo, si evidenzia che la Cassazione ha già avuto modo di precisare che *"dell'emissione risponde colui il quale di fatto o di diritto gestisce l'organismo, da solo o in concorso con altri, secondo le regole generali in materia di"*

*concorso di persone nel reato. Il D.Lgs. n. 74, art. 9, in deroga all'art. 110 c.p., esclude il concorso tra chi ha emesso la fattura e chi l'ha utilizzata, trattandosi di due diverse figure di frode fiscale, ciascuna delle quali integra una distinta ipotesi di reato... ma non esclude il concorso nell'emissione della fattura o del documento per operazione inesistente secondo le regole ordinarie (cfr. per tutte Cass. Sez. 3<sup>^</sup> n. 34678 del 2005" (Cassazione 25129/2008).*

Con riferimento al secondo, si evidenzia che l'articolo 9 del Dlgs 74/2000 "esclude in principio che il medesimo soggetto possa rispondere tanto della condotta di emissione di fatture false (in concorso) che di quella di utilizzazione di esse, in relazione evidentemente alle medesime fatture, per evitare che la stessa condotta sia punita due volte (v. così la citata Cass. 17/03/2010 n. 14862)" (Cass. 31332/2011). Ne deriva che l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (e chi concorre con lo stesso) è punibile, a titolo di concorso, per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di diverse fatture o documenti, ossia qualora le contestazioni attengano a fattispecie distinte e non relative alla medesima vicenda. Similmente, chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (e chi concorre con lo stesso) è punibile, a titolo di concorso, per il reato di emissione di diverse fatture o documenti.

di

**Michela Grisini**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/fatture-operazioni-inesistenti-colpevoli-cliente-e-commercialista>