

ELUSIONE, PROGRESSIONE CRIMINOSA E SPECIALITÀ: DUE PASSI AVANTI E UNO “A LATO” SU TRE *TOPOI* IN MATERIA

Nota a Corte di Cassazione, sez. III Penale, 16 gennaio 2013

Luca Troyer e Stefano Cavallini*

ABSTRACT

Il presente contributo, ripercorrendo gli argomenti sviluppati dalla Cassazione (sez. V, sentenza n. 36859 del 16 gennaio 2013, dep. 6 settembre 2013) nel corposo ed approfondito *iter* motivazionale, focalizza l'analisi su tre questioni di stringente attualità in campo penaltributario. Anzitutto, si sofferma sul lungo e particolarmente circostanziato *obiter dictum* in materia di elusione fiscale, col quale la Corte, discostandosi dai più recenti arresti della giurisprudenza di legittimità (Cass. pen. sez. II, n. 7739/2012; Cass. pen. sez. III, n. 19100/2013), ritiene penalmente irrilevanti le condotte elusive in assenza di comminatorie specifiche di sanzioni penali, indicative di un'esplicita volontà legislativa di incriminazione. In secondo luogo, si concentra sul reale perimetro di operatività dell'art. 9 d.lgs. 74/2000 (e, specularmente, sui casi di possibile concorso dei reati di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. 74/2000): la Corte, aderendo all'orientamento ormai prevalente nella giurisprudenza di legittimità, opta per una lettura restrittiva della norma, non scevra, tuttavia, di profili di criticità. Infine, si esaminano le conclusioni in tema di indebita compensazione (art. 10 *quater* d.lgs. 74/2000), laddove la quinta sezione, condivisibilmente accedendo ad una nozione rigorosa di specialità unilaterale in astratto, esclude qualsiasi continuità normativa con la fattispecie di truffa originariamente contestata.

SOMMARIO

1. Qualche (essenziale) coordinata di fatto: questioni giuridiche “classiche” sullo sfondo di una complessa vicenda. - 2. Molto rumore per nulla? (Ir)rilevanza penale dell'elusione e mutamento dell'angolo visuale. - 3. Tra interpretazioni letterali e diritto giurisprudenziale: i confini mobili dell'art. 9 d.lgs. 74/2000. - 4. Successione di leggi penali nel tempo, specialità e rapporti tra truffa e indebita compensazione. - 5. Osservazioni conclusive: molte luci e qualche ombra in una sentenza “manifesto”.

* Il presente lavoro è l'esito di una riflessione comune degli Autori; spettano tuttavia a L. TROYER i paragrafi 1, 3 e 5, a S. CAVALLINI i paragrafi 2 e 4.

« Che cosa si può immaginare di più tormentoso che cercare ansiosamente ciò che sempre ci sfugge, e cercarlo proprio dov'è impossibile trovarlo? »
D. Hume¹

1. Qualche (essenziale) coordinata di fatto: questioni giuridiche “classiche” sullo sfondo di una complessa vicenda

Con la pronuncia che si annota, cala il sipario sulla vicenda giudiziaria del gruppo Mythos, controversa realtà imprenditoriale attiva per diversi anni nel settore della compravendita di partecipazioni e della predisposizione di prodotti fiscali per l'impresa, i cui vertici sono stati chiamati a vario titolo a rispondere – uniti dal vincolo associativo – di una pluralità di imputazioni per altrettanti episodi, tra gli altri, di evasione fiscale (artt. 2 e 8 d.lgs. 74/2000²) e di truffa (questi ultimi riqualificati, nel corso dei giudizi di merito, come indebite compensazioni ai sensi del sopravvenuto art. 10 *quater* d.lgs. 74/2000³).

Vale la pena ripercorrere, ancorché cursoriamente e selettivamente⁴, le direttrici fattuali lungo le quali si snodano le questioni al vaglio della Suprema Corte, adita dagli imputati per rimeditare le sentenze di condanna emesse all'esito delle precedenti tappe processuali.

Triplice, in questo senso, il piano dell'indagine.

a) Oggetto di contestazione (e di condanna) erano, anzitutto ed in estrema sintesi, articolatissime operazioni di *dividend washing*⁵, *management fees*⁶, e finanziamenti a favore di clienti del gruppo⁷: operazioni ritenute ineffettive e “calibrate” unicamente sulle esigenze di abbattimento del carico fiscale dei beneficiari. Lineare, in questo caso, il *leitmotiv* delle doglianze difensive: trattandosi non già di fenomeni simulati od occulti, bensì reali e “alla luce del sole”, voluti in tutte le loro conseguenze giuridiche dai rispettivi protagonisti, non si sarebbe potuto in alcun modo parlare di evasione, bensì al più di una forma di elusione, non “codificata” e

¹ D. HUME, *Opere filosofiche*, vol. I, *Trattato sulla natura umana*, Milano, 2008, p. 262.

² Per comodità di lettura si riportano le fattispecie in parola. Art. 2: “1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”; art. 8: “1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. 2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato”.

³ Così recita l'art. 10 *quater*: “La disposizione di cui all' articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell' articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti”.

⁴ Si è deciso di tralasciare – per il minor interesse scientifico che le relative statuizioni giuridiche suscitano, giacché meramente confermativo di principi ormai radicati nella giurisprudenza di legittimità – le “sfaccettature” della vicenda fattuale riguardanti l'associazione per delinquere e la configurabilità della qualifica di pubblico ufficiale in capo ad uno degli imputati, funzionario dell'Esatri corrotto – in ipotesi d'accusa – dai soci di riferimento della *holding* per catalizzare alcune pratiche di rimborso di crediti tributari (alcuni dei quali peraltro non dovuti) a vantaggio di società del gruppo.

⁵ I casi esaminati in sentenza sono ricondotti ad uno schema-tipo, caratterizzandosi evidentemente le operazioni in parola per le modalità collaudate e “seriali” del loro perfezionamento. Ecco la precisa ricostruzione effettuata dai giudici di legittimità (p. 63), che giova riportare per intero onde comprendere il *modus operandi* del gruppo: « una società del gruppo Mythos (nella specie, Principium s.r.l.) distribuisce dividendi a una delle società semplici (d'ora in poi, SS) costituite dal gruppo; SS viene acquistata, prima della distribuzione degli utili, da un cliente (d'ora in poi, C) ad un prezzo inferiore ai dividendi da distribuire; C corrisponde a Mythos s.p.a. un compenso per consulenza pari al delta prezzo (dividendo – prezzo d'acquisto della SS); Mythos finanzia con finanziamento infruttifero pari all'importo della consulenza il venditore di SS, di regola altra società semplice del gruppo; il venditore a sua volta gira a titolo di finanziamento infruttifero l'importo pari ai dividendi (prezzo + delta prezzo) a Principium ». In dottrina, sul *dividend washing*: A. D'AVIRRO – M. GIUGLIOLI, *I reati tributari*, in F. PALAZZO – G. SPANGHER (diretto da), *Diritto e processo penale oggi*, vol. VIII, Padova, 2012, p. 129; A. PACIERI – A. TRABUCCHI – R. LUPI, *Compravendite di azioni, derivati di copertura ed elusione fiscale sul c.d. “dividend washing”*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2007, p. 981; G. FERRANTI, *La nuova disposizione antileusiva sul “dividend washing”*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 3291.

⁶ Differentemente dalle precedenti, la Cassazione non si sofferma a descrivere in dettaglio le operazioni di *manfee* contestate, peraltro puntualmente ricostruite nelle sentenze di merito, in quanto accomunate a quelle di *dividend washing* dall'assenza di effettività; volendone dare una definizione in termini generalissimi, il fenomeno delle *management fees* (spese “di regia”) attiene ai costi sostenuti, nell'ambito dei gruppi di imprese, di regola dalla *holding*, per la prestazione a favore di tutte le consociate di servizi quali ad es. le spese generali di amministrazione e direzione: i suddetti costi, poi, possono essere riaddebitati *pro quota* a ciascuna controllata sulla base di specifici criteri, oppure essere ricompensati autonomamente dalle affiliate sulla base di appositi accordi stipulati con la società madre: per ulteriori riferimenti, F. PACCHIAROTTI, *Spese di regia: criteri di deducibilità nell'evoluzione delle interpretazioni della prassi e della giurisprudenza*, in *Fiscalità internazionale*, 2008, p. 130.

⁷ Il riferimento, segnatamente, è al c.d. “prestito Moretti”, il cui “iter” – segnato da svariati passaggi intermedi di denaro, per finanziamenti di identica durata, tasso e cedole – sarebbe stato finalizzato, secondo l'accusa, soltanto a consentire la trasformazione, per il cliente persona fisica, di redditi lordi di impresa in apparenti interessi attivi (tassati con la più favorevole aliquota applicata ai redditi da capitale).

dunque penalmente irrilevante⁸.

b) D'altra parte, ed in seconda battuta, le critiche mosse alla sentenza di gravame si appuntavano su un differente profilo, tutto interno al microcosmo penaltributario: in diverse occasioni, infatti, si era verificata una simultanea convergenza di identici soggetti – vuoi perché legali rappresentanti di entrambi gli enti interessati, vuoi perché materialmente concorrenti con i titolari sia della società emittente sia di quella utilizzatrice – tanto nelle condotte a monte di emissione quanto in quelle a valle di utilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti. Ebbene, condannare costoro, come in effetti era avvenuto, per entrambi i reati di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. 74/2000 – ad avviso delle difese – significava porsi in aperto contrasto con l'art. 9 del medesimo *corpus* normativo⁹, laddove invero il legislatore, derogando all'archetipo del concorso *ex art.* 110 c.p., certificherebbe un rigido *aut-aut* tra le predette fattispecie delittuose.

c) Da ultimo (per quanto è qui di interesse), la Corte è chiamata ad occuparsi degli eventuali profili di specialità tra la norma incriminatrice della truffa e quella, di recente conio, di indebita compensazione. Agli imputati originariamente tratti a giudizio *ex art.* 640 comma 2 n. 1 c.p., infatti, era stata irrogata una condanna *ex art.* 10 *quater* d.lgs. 74/2000 (norma più favorevole in punto di dosaggio sanzionatorio), sulla base del rapporto di specialità (e, dunque, di continuità normativa) tra le predette disposizioni; conclusioni, tuttavia, sottoposte a serrata critica dai ricorrenti, muovendo dall'erroneità dell'assunto di fondo abbracciato dalla Corte d'Appello (e ancor prima dal Tribunale), la quale, in aperta distonia rispetto al noto insegnamento delle Sezioni Unite¹⁰, aveva ritenuto conferente un'imputazione per truffa, fattispecie priva – al contrario – di cittadinanza in presenza di reati tributari e, peraltro, insuscettibile di configurare una norma generale rispetto all'indebita compensazione.

Seguendo l'ordine delle tre macro-questioni appena enucleate, si vedrà come la Cassazione di volta in volta disattenda le ricostruzioni tratteggiate nei ricorsi (in riferimento alle prime due) e nella sentenza d'appello (con riguardo alla terza). Riallacciandosi alla citazione posta in apertura, si potrebbe dire – parafrasando forse un po' semplicisticamente la sentenza – che esse mancano il bersaglio, perché sbagliano nel puntare il mirino: non si devono cercare le cose, per dirla *à la Hume*, dove è impossibile trovarle.

2.

Molto rumore per nulla? (Ir)rilevanza penale dell'elusione e cambiamento dell'angolo visuale

Il mutamento di prospettiva più radicale e significativo – sia per la dimensione attualissi-

⁸ Nella giurisprudenza di legittimità, per la sussumibilità di condotte elusive entro i paradigmi degli artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000, si veda la nota sentenza di Cass. pen. sez. II, n. 7739/2012, in *Dir. pen. cont.*, 22 giugno 2012, con nota di M. VIZZARDI, *La Cassazione sul caso Dolce e Gabbana: elusione fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato*, nonché in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 2013, pp. 451 e ss., con nota di T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*. Si vedano inoltre, con impostazioni apertamente critiche rispetto ai principi stabiliti nella sentenza *de qua*: P. CORSO, *Un'elusiva sentenza della Corte di Cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. trib.*, 2012, pp. 1074 e ss.; F. FASANI, *L'irrilevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Le Società*, 2012, pp. 791 e ss.; G. FLORA, *Perché l'"elusione fiscale" non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana")*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, pp. 865 e ss.; A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso "Dolce & Gabbana"*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, pp. 1001 e ss.; A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, pp. 731 e ss.; P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "eteroestensione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, pp. 863 e ss.; infine, volendo, L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, 2012, pp. 692 e ss., e, a margine del più recente arresto della III sez., n. 19100/2013, A. PERINI, *La "società non necessaria" come nuova frontiera dell'elusione fiscale penalmente rilevante?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, 4, III, p. 68, nonché L. TROYER – A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 2013, p. 2081. Triplice, in sintesi estrema, la declinazione argomentativa impiegata dalla sentenza Dolce e Gabbana a supporto della rilevanza penale dell'elusione: a) l'ampia nozione di "imposta evasa" fornita dall'art. 1 lett. f) d.lgs. 74/2000; b) la lettura *a contrario* dell'art. 16 d.lgs. 74/2000 in materia di interpello; c) la linea di politica criminale adottata dal legislatore del 2000, tutta protesa ad incentrare la penale rilevanza sul momento dichiarativo. D'altra parte, ad avviso della sentenza in parola, questa conclusione non striderebbe con il principio di legalità, sia perché occorre, in ogni caso, "agganciare" la rilevanza penale alla previsione di una specifica norma antielusiva (non essendo bastevole, a tal fine, l'esistenza di una mera clausola generale antielusiva), sia perché il risultato ermeneutico così raggiunto è dotato di ragionevole prevedibilità.

⁹ Norma che così dispone: "In deroga all'art. 110 del codice penale: a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2; b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 8".

¹⁰ Si veda Cass. Sez. Un. n. 1235/2010, in *Dir. pen. cont.*, 28 gennaio 2011, con nota di P. CACCIALANZA, *Le Sezioni Unite escludono il concorso fra reati fiscali e truffa aggravata ai danni dello Stato*, nonché in *Cass. Pen.*, 2011, p. 3844 (s.m.), con nota di I. GIACONA, *Il concorso apparente di reati al vaglio delle Sezioni Unite*.

ma della questione¹¹, sia perché logicamente preliminare alla soluzione del “cuore” dei ricorsi difensivi – illumina la tematica dei riflessi penalistici dell’elusione fiscale¹².

Vi fa ingresso, in realtà, dalla porta laterale di un lungo *obiter dictum*¹³, ma gli spunti che gemmano nelle motivazioni della quinta sezione sono destinati a lasciare il segno, non foss’altro perché costituiscono una prima, autorevole smentita all’orientamento inaugurato con la sentenza “battistrada” D&G¹⁴ (peraltro mai richiamata espressamente¹⁵). Una “rottura” che matura immediatamente, ed è tutta improntata al *ritorno alla legalità*: nell’ambito dell’abuso del diritto (e dell’elusione¹⁶), «la rilevanza penale della condotta appare difficilmente configurabile, per la necessità del doveroso rispetto del principio costituzionale di stretta legalità e del suo più immediato corollario, che impone la tassatività delle fattispecie incriminatrici: è evidente infatti che non esiste una norma da cui ricavare una immediata equiparazione dell’elusione all’evasione, categorie concettuali che vengono ancora distinte in interventi legislativi recenti (...). Estendere pertanto all’elusione le sanzioni penali espressamente previste per l’evasione tributaria è tutt’altro che automatico (...)»¹⁷. D’altra parte, la presenza di singole previsioni antielusive non può fungere, di per sé sola, da grimaldello per recuperare – *de lege lata* – spiragli di rilevanza penale senz’altro sbarrati: « il principio di legalità implica (...) che il giudice penale non possa limitarsi a prendere atto dell’esistenza di una specifica disposizione antielusiva, ma debba piuttosto ricavare dall’ordinamento previsioni sanzionatorie che vadano oltre il mero divieto per il contribuente di perseguire vantaggi fiscali indebiti: ciò perché all’abuso del diritto la disposizione antielusiva consente di contrapporre il disconoscimento delle conseguenze dei negozi adottati (la ricordata inopponibilità degli stessi all’Amministrazione finanziaria), non già sanzioni diverse ed ulteriori»¹⁸. In definitiva, conclude il collegio, «per aversi sanzioni penali occorrono previsioni esplicite, indicative della volontà del legislatore di apprestare (...) la tutela di maggior rigore»; anche perché, argomentando *ex art. 19 d.lgs. 74/2000*¹⁹, «sarebbe ragionevole riconoscere carattere di specialità ad una disposizione antielusiva *ad hoc*, che escluda o quantomeno non contempra la comminatoria di sanzioni penali, rispetto alle norme di cui a[gli] artt. 2, 4 od 8»²⁰.

¹¹ Che la questione sia di importanza cruciale è dimostrato anche dalle conclusioni formulate dal Procuratore generale, nelle quali viene prospettata al Collegio l’opportunità di rimetterne la soluzione alle Sezioni Unite.

¹² Secondo la definizione di autorevole dottrina, l’elusione è un fenomeno intermedio tra l’evasione (violazione diretta di norme fiscali, consistente nell’occultamento del presupposto d’imposta) e il risparmio fiscale lecito; in particolare, si tratta di « una forma di “risparmio fiscale” che è conforme alla lettera, ma non alla *ratio* delle norme tributarie: il contribuente che elude evita di applicare la tassazione più onerosa seguendo un percorso anomalo, abusivo. Elusione ed abuso sono nozioni correlate. Il contribuente non applica il regime fiscale “appropriato” ed applica (abusivamente) una normativa fiscale più favorevole. L’abuso del diritto è la categoria giuridica in base alla quale un comportamento può essere giudicato elusivo »: così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, X ed., Torino, 2009, p. 240. La bibliografia in argomento è ormai vastissima, sia sul piano penalistico sia su quello più prettamente tributaristico. Il dibattito sulla possibile rilevanza penale dell’elusione fiscale risale almeno al fondamentale scritto di A. ALESSANDRI, *L’elusione fiscale*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 1990, pp. 1075 e ss. Per un inquadramento generale, *ex multis*: E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Bologna, 2012, pp. 178 e ss.; A. DI AMATO, *La rilevanza penalistica dell’elusione fiscale*, in A. DI AMATO – R. PISANO (a cura di), *I reati tributari*, Padova, 2002, pp. 589 e ss.; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO – T. PADOVANI – A. PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale, Parte speciale*, vol. XVII, Milano, 2010, pp. 392 e ss.; F. GALLO, *Rilevanza penale dell’elusione*, in *Rass. Trib.*, 2001, p. 321; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, p. 421; G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, p. 465. Quanto alla dottrina tributaristica, vale la pena richiamare, a titolo di mero orientamento sul tema, gli oltre cinquanta contributi indicati già nel 2010 da L.R. CORRADO, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pp. 551 e ss.

¹³ Una digressione, quella in punto di elusione, che occupa quattro pagine della sentenza (cfr. in particolare pp. 60–63), ma riecheggia, senza soluzione di continuità, in tutta la parte motiva dedicata alle condotte fraudolente contestate agli imputati.

¹⁴ E più di recente seguita, almeno formalmente, dalla citata pronuncia della III sez., n. 19100/2013.

¹⁵ Infatti, sebbene l’arresto in parola aleggi inevitabilmente sullo sfondo (specie nella parte in cui si sottolinea l’indispensabilità di una specifica disposizione antielusiva ai fini del giudizio di penale rilevanza), l’impressione è che il richiamo sia funzionale alla confutazione di uno degli argomenti prospettati nei ricorsi difensivi (che abbondantemente fanno leva sulla sentenza della Cass. 7739/2012), più che ad una convinta adesione ai dettami della sentenza D&G: « per inciso [specifiche disposizioni antielusive] s[i] rinvergono anche in tema di *dividend washing* (...) » (p. 62).

¹⁶ Istituti che, del resto, si pongono in rapporto di specialità, con il primo (l’abuso) a rappresentare il *genus* e la seconda (l’elusione) la *species*: così in dottrina F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto*, cit., p. 425.

¹⁷ Così la sentenza in commento, pp. 62–63, dove si ribalta peraltro il fragile ed opinabile argomento della pronuncia D&G fondato sull’*intentio legis*.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ Norma che riproduce il principio di specialità in ambito penaltributario, regolando i casi di concorrenza tra sanzioni penali ed amministrative in relazione ad un medesimo fatto, così disponendo: “1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. 2. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell’art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato”.

²⁰ Così la sentenza annotata, p. 63. Si tratta a ben vedere di argomento non nuovo nell’ambito della dottrina che si è occupata del tema, optando per l’irrelevanza penale dell’elusione: in tal senso già P. CORSO, *Secondo la Corte di cassazione l’elusione non integra un’evasione penalmente*

- Dunque, volendo schematizzare gli stadi del percorso ricostruttivo della Suprema Corte:
- a) in termini ricognitivi²¹ e di prima approssimazione, assolutamente inidoneo a fondare la rilevanza penale di condotte elusive è il generico divieto di abuso del diritto²²;
 - b) in via di orientamento generale, neppure è sufficiente l'enucleazione di una singola disposizione antielusiva²³, dovendosi invece individuare con certezza – accanto ad essa – la volontà legislativa di sanzionare penalmente il comportamento abusivo²⁴;
 - c) in chiave metodologica, in difetto di sanzione penale espressa deve ritenersi operante il principio di specialità fissato dall'art. 19 d.lgs. 74/2000, restando invece precluso qualsiasi spazio di intervento del giudice penale.

Sembrerebbero postulati elementari dello statuto costituzionale del diritto penale; in realtà, si tratta di principi quasi rivoluzionari in un contesto giurisprudenziale di legittimità che stava prendendo una china scivolosa – tutta incentrata sull'esigenza sostanziale, di natura emergenziale, di realizzare una “giustizia tutta intera”²⁵ – colorando di penale rilevanza (attraverso il laconico disposto dell'art. 4 d.lgs. 74/2000) fenomeni illeciti (al limite²⁶) soltanto in campo tributario.

Fissato in tal modo il *principium individuationis* della penale rilevanza dell'elusione, nondimeno (e ritornando al caso deciso), le doglianze difensive ad avviso della Corte non meritano accoglimento. E ciò per una ragione condivisibile: prendendo ad esempio le operazioni di *dividend washing* (ma il discorso – specifica la Corte – rimane identico, *mutatis mutandis*, anche per le diverse condotte contestate), «l'analisi può fermarsi al primo dato: gli utili apparentemente prodotti e poi distribuiti, in modo da creare la “costruzione ingegnosa” (...) descritta giocando con le conseguenti plusvalenze e minusvalenze, non esistevano», sicché la domanda non concerne (o non concerne più) «la legittimità o meno del *dividend washing*, bensì se l'ordinamento consenta la possibilità di un *dividend washing* in cui gli utili da distribuire siano inventati di sana pianta»²⁷. Irrilevante, insomma, è la realizzazione delle conseguenze giuridiche dei contratti stipulati (e dunque l'impossibilità di ricondurli alla categoria civilistica della simulazione), giacché quel che conta – in ultima analisi²⁸ – è l'esistenza di un contenuto

rilevante, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3049. Vale la pena di osservare, *in limine*, che l'opzione per l'applicabilità dell'art. 19 d.lgs. 74/2000, e dunque delle sanzioni amministrative, alle condotte di cui all'art. 37 bis d.p.r. 600/1973, postula che quest'ultimo configuri un illecito amministrativo; circostanza tuttavia non pacifica in dottrina: *contra*, ad es., G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., pp. 479-480.

²¹ Trattandosi di principio noto ed assolutamente pacifico tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, e ribadito anche nella stessa sentenza D&G.

²² Icasticamente definito, anche nell'ambito del diritto tributario, « non un “contenuto”, ma un “contenitore” spurio ed allogeno. Un contenitore di “miscelanea giuridica”»: così G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, p. 379.

²³ Si potrebbe persino dubitare, posta in questi termini la questione, se una norma antielusiva quale quella dell'art. 37 bis d.p.r. 600/1973 sia suscettibile, per la sua stessa conformazione e struttura, di assicurare quei connotati di specificità richiesti dalla Corte: ciò in quanto, come sottolineato dalla dottrina, « con esso si apre la strada all'utilizzo, nel campo del diritto tributario, del ragionamento per analogia », benché mitigata dalla tipizzazione – invero piuttosto casuale – delle vicende in cui vi si può ricorrere: infatti, « l'art. 37 bis impone alla amministrazione una interpretazione analogica, vale a dire la estensione a fattispecie fiscalmente atipiche o “innominate” del regime fiscale (più oneroso) previsto dalla legge per atti o negozi o relativi collegamenti tipici o “nominati” purchè le due serie producano risultati simili [in corsivo nel testo]»: così G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti “norme per l'interpretazione di norme” e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pp. 534 e 543. Analoghe osservazioni, in tal senso, anche in A. PERINI, *La tipicità inafferrabile*, cit., pp. 742 e ss. Di “pseudo-determinatezza” del precetto tributario di cui all'art. 37 bis, integrativo della norma penale (ed in specie dell'art. 4 d.lgs. 74/2000), parla P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, “esterovestizione” e dichiarazione infedele*, cit., p. 868, sulla scia del resto di G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., p. 485, ad avviso del quale l'elemento della mancanza di valide ragioni economiche, il cui sindacato è rimesso alla valutazione del giudice, rischierebbe di spalancare le porte ad una inammissibile discrezionalità giudiziaria.

²⁴ Non si comprende peraltro se, tra le righe della sentenza, debba intravedersi una preferenza per la via maestra della creazione di norme incriminatrici di volta in volta “complete” (con tutte le difficoltà che potrebbero discendere in punto di tipizzazione della condotta elusiva) ovvero se ci si “accontenti” della previsione di una pena collegata – *per relationem* – alle disposizioni antielusive già esistenti, cui sarebbe rimessa la descrizione del precetto (con problemi non indifferenti, tra l'altro, in ordine alla nebulosità e alla potenziale poliedricità dello stesso).

²⁵ L'espressione è di G. VASSALLI, voce *Nullum crimen sine lege*, in *Nuovo digesto italiano*, VIII, 1939, p. 1177. L'impressione che la “ragion fiscale” suscita, anche tra gli interpreti, indebita “chiamate alle armi” è ben descritta da P. ALDOVRANDI, *La nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” nel “diritto vivente” ed il “nuovo volto” del diritto penale tributario*, in *Ind. Pen.*, 2012, pp. 231 e ss., che riporta anche le parole del Presidente del Consiglio di allora circa lo “stato di guerra” contro l'evasione; parole riprese anche da A. PERINI, *La tipicità inafferrabile*, cit., p. 750.

²⁶ Non è infatti del tutto pacifica, come in parte anticipato in riferimento all'art. 37 bis (cfr. *supra*, nota 20), la natura illecita dell'elusione, neppure dal punto di vista del diritto tributario: riferimenti in G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., pp. 470 e ss.

²⁷ Così la sentenza annotata, p. 64. Ad avvalorare detta circostanza, la Corte richiama le emergenze istruttorie valorizzate dai giudici di merito, tra cui alcune comunicazioni *e-mail* tra i dipendenti della società in cui venivano definite “farlocche” alcune fatture da emettere e la testimonianza di un matematico cui era affidato il compito di predisporre fogli di calcolo *Excel* da utilizzare nelle operazioni contestate, in cui il dato di partenza era modulato sulla base del risultato da raggiungere (in sostanza, si inseriva dapprima l'utile della società cliente, da abbattere, per poi risalire, aritroso, fino al *quantum* di “dividendi” necessari per il raggiungimento dell'obiettivo).

²⁸ Ed in riferimento all'art. 1 lett. a) d.lgs. 74/2000, laddove operazioni inesistenti vengono definite, tra l'altro, quelle non effettuate in tutto o

economico (cioè la sostanza) sottostante alla veste giuridica (ovvero alla forma) confezionata per l'operazione: il negozio giuridico deve fotografare un sostrato economico effettivo, corrispondente alla realtà²⁹.

Mutando in tal modo il perimetro euristico, crolla l'impalcatura teorica dei ricorsi difensivi e l'intera catena logico-argomentativa, che su questa è costruita, è pertanto destinata all'infondatezza; resta, invece, in punto di (ir)rilevanza penale dell'elusione, il forte richiamo al principio di legalità, in tutti i suoi corollari.

3.

Tra interpretazioni letterali e diritto giurisprudenziale: i confini mobili dell'art. 9 d.lgs. 74/2000

Ma il fuoco del discorso, ad avviso della Corte, deve essere spostato, rispetto al punto di partenza da cui traggono abbrivio i ricorsi, anche in ordine ad un altro dei nodi interpretativi sul tappeto, peraltro già da tempo foriero di aspri e trasversali contrasti in dottrina e in giurisprudenza.

Il riferimento è ai rapporti tra i delitti di emissione e di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti³⁰: rapporti che il legislatore ha inteso *expressis verbis* regolare (forse compiutamente nelle intenzioni, non limpidamente nella traduzione di diritto positivo) attraverso la doppia e speculare disciplina derogatoria di cui all'art. 9 d.lgs. 74/2000³¹.

Come accennato in premessa, i ricorrenti lamentavano la violazione dell'anzidetta disposizione, sostenendo che essa – in via di eccezione rispetto all'art. 110 c.p. – vieterebbe l'addebito contestuale, ad uno stesso soggetto, dell'emissione e dell'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

Senonché la Cassazione dichiara infondate le censure proposte, accedendo all'indirizzo ormai prevalente nella giurisprudenza di legittimità (largamente richiamata nell'ordito motivazionale), il quale propone una esegesi sensibilmente riduttiva dello spettro applicativo dell'art. 9. Ad avviso della Corte, i contorni della deroga – e, segnatamente, della sottofattispecie contemplata alla lett. b) – non andrebbero estesi fino al punto di precludere sempre e comunque la configurabilità del concorso dell'utilizzatore nel reato dell'emittente, dovendosi invece limitare a regolare le ipotesi "fisiologiche" in cui, compiuto l'*iter criminis*, ciascun concorrente già risponda della frazione materialmente sua propria (ed in cui – si dice – sarebbe irragionevole punire l'autore dell'uno anche per la partecipazione morale all'altro reato). In altre parole, « ciò che l'art. 9 intende evitare non è, in sé, la "doppia" punibilità della medesima persona fisica () ma la punibilità della medesima persona una volta a titolo diretto per la pro-

in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale.

²⁸ Vale la pena osservare, peraltro, che una chiave di lettura analoga si ritrova in una recente, nota sentenza della sezione feriale (ric. Agrama e altri), laddove la Corte, alla luce della materiale falsità delle fatture inserite nelle dichiarazioni, nega la natura semplicemente elusiva delle condotte degli imputati, ritenendo viceversa compiutamente integrato il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000. Tuttavia, nella stessa pronuncia, richiamando espressamente la sentenza D&G, si precisa anche che « è certamente esatto che i reati tributari di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, ovvero sia quelle di cui agli artt. 37, comma terzo, e 37 bis del d.p.r. n. 600/1973 (...) »: così [Cass. pen. sez. fer., n. 35729/2013](#), in *Dir. pen. cont.*, 29 agosto 2013, pp. 179-180.

³⁰ Piuttosto ampia e variegata la bibliografia in argomento. In dottrina, con pluralità di proposte interpretative: A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 511; A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, cit., p. 190; G. FLORA, *La non punibilità del « concorso incrociato » tra emittente ed utilizzatore di false fatture: dalle « buone intenzioni » del legislatore ai « tradimenti » della prassi applicativa*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, p. 179; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 245; A. LANZI – P. ALDOVRANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, p. 76; G.L. SOANA, *I reati tributari*, III ed., Milano, 2013, p. 122; C. SANTORIELLO, *Concorso di persone nei reati di frode fiscale e di emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti*, ne *Il Fisco*, 2012, p. 2121. In giurisprudenza: Cass. pen. sez. II, n. 24167/2003, in *Dir. pen. e proc.*, 2004, p. 715, con nota di G.P. DEL SASSO, *Concorso dell'utilizzatore nel delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti*, inoltre in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, p. 1358 (s.m.), con nota di L. PISTORELLI, e ne *Il Fisco*, 2004, p. 1506, con nota di A. PERINI, *Gestione della « cartiera » ed utilizzazione di fatture false. Quale fattispecie applicabile?*, nonché in *Cass. Pen.*, 2004, p. 1050, con nota di P. DELL'ANNO, *Responsabilità penale dell'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti a titolo di concorso con l'emittente: una sentenza « creativa » della Corte di cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 2106, con nota di P. CONSIGLIO, *La rilevanza penale dell'istigazione all'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: indiretta "resurrezione" del reato-ostacolo?*, e infine in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, p. 881, con nota di F. LA GROTTA, *Il concorso di persone nei reati tributari*; Cass. pen. sez. III, n. 3052/2007, in *Cass. Pen.*, 2009, p. 1691 (s.m.), e in *Corr. trib.*, 2008, p. 791, con nota di P. CORSO, *Il condono tombale non "salva" dal reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti*; Cass. pen. sez. III, n. 14682/2010, in *Cass. Pen.*, 2011, p. 715 (s.m.), e in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2010, p. 723 (s.m.), con nota di L. PISTORELLI; e, da ultimo, Cass. pen. sez. III, n. 19247/2012, in *Cass. Pen.*, 2013, p. 792 (s.m.).

³¹ Secondo A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 512, si tratterebbe di norma di favore che, in quanto sprovvista di base testuale nella legge di delegazione, rappresenterebbe un'ipotesi di eccesso di delega costituzionalmente illegittima.

pria condotta di utilizzazione delle f.o.i., e una seconda volta per concorso *morale* nella diversa e autonoma condotta posta in essere dall'emittente con cui ha preso accordi»³². Attraverso questa breccia esegetica, la giurisprudenza ha progressivamente escluso l'applicazione dell'art. 9 ad una duplice fenomenologia di situazioni, alquanto eterogenee tra loro: dai casi in cui il futuro utilizzatore, concorrente nell'art. 8, non abbia per qualsivoglia motivo convogliato le fatture in dichiarazione³³, a quelli in cui sia la stessa persona fisica a "gestire" – da sola, o in concorso materiale "interno" con altri soggetti – sia le cartiere sia le società beneficiarie dell'evasione. E siccome proprio di quest'ultima eventualità si discorreva nel caso di specie, il passo tra le suddette affermazioni di principio e la conferma della condanna degli imputati per entrambi i reati è brevissimo.

Va peraltro evidenziato che la perentorietà con cui questo orientamento restringe gli spazi applicativi dell'art. 9, se non è condivisibile, perché *contra legem*, rispetto al primo dei menzionati "cumuli" tra gli artt. 2 e 8, proprio in casi come quello al vaglio della sentenza annotata – paradossalmente – potrebbe (almeno in prima battuta) recuperare terreno sul piano della stretta legalità.

Ma andiamo con ordine.

La norma in commento può prestarsi, infatti, a tre livelli di lettura.

(i) Ad un *primo* e più superficiale *livello*, *nulla quaestio*. Si tratta dei casi più semplici, pacificamente rientranti nel perimetro applicativo dell'art. 9: quelli, cioè, in cui effettivamente si perfezionano, da parte di autori distinti, sia la condotta di emissione che quella di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, ed in cui è escluso il concorso incrociato³⁴. Stando così le cose (e la lettera delle norme non ammette esegesi alternative), non si comprendono le ragioni dello "spartiacque" – talvolta tracciato dalla giurisprudenza, e condiviso dalla sentenza che si annota – corrente sul confine tra concorso morale (per il quale opererebbe la deroga) e concorso materiale (escluso invece dalla cornice dell'art. 9): locuzioni quali "deroga all'art. 110 codice penale", "chi concorre", "a titolo di concorso", invero, omettendo qualunque cenno sul tipo di partecipazione, non autorizzano arbitrarie limitazioni della norma ai soli casi di concorso morale³⁵.

(ii) Ad un *secondo livello* possono collocarsi le situazioni – solo in apparenza estranee all'art. 9 – di mancata presentazione della dichiarazione mendace da parte del beneficiario delle f.o.i., concorrente³⁶ nel reato di emissione. In questi casi, colgono senz'altro nel segno le critiche al *trend* giurisprudenziale che ormai ammette, salvo isolate eccezioni, la punibilità dell'utilizzatore "*in pectore*" in veste di partecipe nel reato di cui all'art. 8. Non già, però, «in ossequio al principio generale della non punibilità del tentativo contenuto nell'art. 6 del (...) d.lgs. 74 del 2000»³⁷, trattandosi, in realtà, di richiamo inconfidente (posto che l'art. 6 non contempla il delitto di cui all'art. 8, né d'altra parte si verserebbe in ipotesi di tentativo, ma di consumazione del reato prodromico di emissione di fatture per operazioni inesistenti³⁸); bensì, piuttosto, per l'equivoco di fondo da cui muove la declinazione riduttiva dell'art. 9.

Segnatamente, l'*iter* argomentativo percorso dalla giurisprudenza sfocia nella limitazione alla deroga al concorso di persone con le seguenti cadenze: decrittata l'espressione "si avvale" alla luce dell'intera proposizione in cui è inserita, si ricaverebbe che l'uso delle fatture – che determina l'applicabilità dell'art. 9 – può tradursi unicamente nell'indicazione di elementi passivi fittizi in dichiarazione (mentre ogni altro impiego dà luogo ad un tentativo non punibile); *quindi* le condotte di istigazione all'emissione cui non segua la dichiarazione integrano

³² Così la sentenza in commento, p. 82, corsivo nostro.

³³ Situazione, questa, che ha anzi spinto la Suprema Corte, con la sentenza-pilota della II sez., n. 24167/2003, cit., p. 1358, a porre i primi paletti applicativi all'art. 9 d.lgs. 74/2000: « concorre nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti colui che dovrebbe beneficiare di queste ultime e che ne istiga la predisposizione, senza poi concretamente utilizzarle mediante l'indicazione degli elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni annuali relative alle imposte sul reddito o sull'IVA ».

³⁴ La *ratio* della norma andrebbe intravista, secondo parte della dottrina, nel più generale divieto di *bis in idem* sostanziale: in tal senso, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 517; C. SANTORIELLO, *Concorso di persone*, cit., p. 2121. Limitano l'assunto al possibile concorso dell'emittente nell'utilizzazione: G. FLORA, *La non punibilità del « concorso incrociato »*, cit., p. 182; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 247; A. LANZI – P. ALDOVRANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, cit., p. 77.

³⁵ Analogamente, G. FLORA, *La non punibilità del « concorso incrociato »*, cit., p. 186.

³⁶ È chiaro infatti che, se l'utilizzatore mancato non abbia in qualche modo partecipato all'emissione, in nessun modo potrà essere punito, non essendo contemplata, in virtù dell'art. 6 d.lgs. 74/2000, la forma tentata del delitto di cui all'art. 2.

³⁷ Così Cass. pen. sez. III, n. 3052/2007, cit., p. 791, in massima; nel corpo motivazionale, la sentenza in esame affianca al citato argomento sistematico quello teleologico, fondato sulla *ratio* complessiva sottostante al d.lgs. 74/2000.

³⁸ In tal senso, d'altronde, si appuntano le osservazioni sviluppate dal filone dottrinario più affine alle tesi accolte dalla giurisprudenza maggioritaria: cfr. G.P. DEL SASSO, *Concorso dell'utilizzatore*, cit., p. 717.

gli estremi del concorso – punibile – nel reato di cui all'art. 8³⁹.

Senonché, nella misura in cui parla di soggetto che “si avvale” delle fatture, l'art. 9 non può che essere posto in relazione con il comma 2 dell'art. 2, laddove tale condotta, strumentale alla consumazione del reato, è riferita alla registrazione delle fatture nelle scritture contabili obbligatorie ovvero alla mera detenzione a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Ne deriva, allora, che per integrare la fattispecie derogatoria ex art. 9 lett. b) non è affatto indispensabile – evocando improbabili costruzioni normative per “concetti simbolo” o figure retoriche⁴⁰ – che il delitto a valle di utilizzazione si sia effettivamente consumato, bastando, a tal fine, che esso si sia arrestato ad una fase antecedente dell'*iter criminis*⁴¹. Benché più spostati verso la “periferia” dell'art. 9, insomma, anche i casi racchiusi nel secondo livello di lettura possono essere risolti aderendo alla lettera della norma, integrata dalla definizione di cui all'art. 2 comma 2 del medesimo sottosistema punitivo.

(iii) Ma è nell'ambito del *terzo livello*, ove confluiscono vicende come quelle decise in sentenza, che si annidano le questioni più spinose. Riprendendo la famosa immagine di Hart⁴², ben si potrebbe affermare di essere entrati nella zona di “penombra” dell'art. 9. In effetti, un'interpretazione strettamente letterale della norma non sembra *eo ipso* escludere la doppia incriminabilità dello stesso soggetto che, per un verso, emetta una f.o.i. per il tramite di una società A e, per l'altro, benefici della medesima f.o.i., indicandola in dichiarazione, in qualità di titolare di una società B⁴³: e ciò non foss'altro perché, a ben vedere, non vi sarebbe alcun motivo di invocare l'art. 110 c.p., per derogarvi, quando entrambi i reati siano commessi monosoggettivamente da un'unica persona fisica⁴⁴. Ma da questa osservazione non può *de iure condito* di-

³⁹ In proposito, Cass. pen. sez. II, n. 24167/2003, cit., p. 715. Nessuna pregnanza argomentativa mostra invece l'affermazione per cui «una diversa interpretazione (...) determinerebbe una situazione di irrilevanza penale nei confronti di chi abbia posto in essere comportamenti riconducibili alla previsione concorsuale in relazione alla emissione della documentazione fittizia e che non abbia poi utilizzato le fatture per un mero accidente (...). In tal caso infatti il soggetto, pur avendo concorso nella emissione (...) non verrebbe sanzionato né d.lgs. n. 74 del 2000, ex art. 8 (a titolo di concorso), né d.lgs. n. 74 del 2000, ex art. 2 a titolo di tentativo (essendo questo escluso espressamente dall'art. 6)»: così Cass. pen. sez. III, n. 14682/2010, cit. Si tratta, all'evidenza, di “aneliti” punitivi che, in spregio al principio di frammentarietà, come ha icasticamente sottolineato la dottrina, sembrano ispirati dalla mancata rassegnazione «a che il mascalzoncello rimanga impunito»: così G. FLORA, *La non punibilità del « concorso incrociato »*, cit., p. 184.

⁴⁰ Secondo le quali, come ritiene la tesi qui criticata, impiegando il verbo “avvalersi” il legislatore avrebbe inteso piuttosto “utilizzare in dichiarazione”; in definitiva, avrebbe fatto ricorso alla figura della sineddoche, adoperando una parte per indicare il tutto. Sul punto, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 519.

⁴¹ Analogamente, C. SANTORIELLO, *Concorso di persone*, cit., p. 2122. Alla medesima conclusione, ma soltanto sulla base dell'insussistenza, nel futuro utilizzatore, del dolo specifico di consentire a terzi l'evasione, contemplato nell'art. 8 d.lgs. 74/2000, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pp. 522 e ss. Vale la pena evidenziare, peraltro, che solo attraverso il sentiero interpretativo tracciato nel testo può ritenersi rispettato l'insegnamento della Corte Costituzionale, la quale – nel valutare la legittimità di un sistema che lascia impunito il beneficiario delle false fatture, concorrente nell'emissione, che non presenti la dichiarazione – ha rimarcato come, per effetto della eventuale “riespansione” della disciplina del concorso di persone, sarebbe la stessa norma incriminatrice di cui all'art. 2 a svuotarsi di significato, giacché « la linea di intervento penale risulterebbe in concreto spostata, riguardo al destinatario delle fatture, dal momento della dichiarazione a quello dell'emissione della falsa documentazione »: così C. Cost. n. 49/2002, in *Cass. Pen.*, 2002, p. 2332. Del resto, l'*intentio legis*, diversamente da quanto ritiene la giurisprudenza maggioritaria, milita nel senso di applicare l'art. 9 anche ai casi qui esaminati: si legge infatti nella Relazione governativa (valorizzata dalla stessa Corte Costituzionale), come riportata in A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, cit., pp. 192-193, che «per quel che riguarda l'utilizzatore, la disposizione partecipa della medesima logica (...) di ancorare comunque la punibilità al momento della dichiarazione, evitando una indiretta “resurrezione” del “reato prodromico”. In difetto dell'enunciato in rassegna, difatti, il soggetto a favore del quale venga emessa una fattura o altro documento per operazione inesistente potrebbe essere considerato (...) – ancorché egli non si sia successivamente avvalso della fattura o del documento stesso a supporto di una dichiarazione inveritiera – come egualmente punibile in veste di compartecipe (quantomeno morale) nel delitto di emissione, alla cui base sta normalmente un accordo tra emittente e beneficiario». Insomma, il “ponte d'oro” riconosciuto al beneficiario delle fatture false verrebbe a crollare, se si facesse rientrare la punibilità di costui – cacciata dalla porta per mezzo dell'art. 6 – attraverso la finestra del concorso con l'emittente (sanzionato tra l'altro più gravemente di un'eventuale manifestazione in forma tentata dell'art. 2): in tal senso anche A. PERINI, *Gestione della “cartiera” ed utilizzazione*, cit., p. 1508.

⁴² Come è noto, secondo Hart «deve esserci un nucleo di significato certo (*settled*), ma ci sarà, anche, una zona di penombra riguardante casi dubbi, per i quali non è così ovvio né che le parole si applichino, né che la loro applicazione sia esclusa. Questi casi avranno ciascuno qualche carattere in comune con il caso esemplare; ma saranno carenti di altri caratteri, oppure saranno accomunati da alcuni caratteri non presenti nel caso esemplare»: cfr. H.L.A. HART, *Il positivismo e la separazione tra diritto e morale*, in A. SCHIAVELLO – V. VELLUZZI, *Il positivismo giuridico contemporaneo. Una antologia*, Torino, 2005, pp. 60-61. Come ha giustamente sottolineato D. PULITANO, *Sull'interpretazione e gli interpreti nel diritto penale*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, p. 665, del resto, « la maggior parte dei grandi problemi del diritto penale riguardano questioni “al confine”: non il nucleo degli istituti, ma punti in cui il diritto, con le sue schematizzazioni, pone un confine secco (e gravido di conseguenze) nel *continuum* di situazioni che la realtà presenta ».

⁴³ Eventualità diversa è quella che vede il soggetto, che poi utilizzerà le fatture, confezionarle egli stesso attribuendole falsamente ad un suo ignaro fornitore. In tal caso, infatti, si ricadrebbe nel delitto di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000: così Cass. pen. sez. III, n. 30896/2001, in *Guida al dir.*, 2001, 36, pp. 59 e ss. Lesempio è riportato anche da A. PERINI, *Gestione della “cartiera” ed utilizzazione*, cit., p. 1508.

⁴⁴ In effetti, anche nell'ambito della dottrina più critica rispetto all'ampliamento giurisprudenziale riscontrato entro il precedente “livello” di lettura dell'art. 9 si sostiene che – nei casi ora esaminati – le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8 troverebbero contestuale applicazione. In tal senso: G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 127; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 248, secondo cui, in questi casi, sarebbe rispettata la necessaria intersoggettività perché l'operazione intercorre tra soggetti giuridici differenti.

scendere, a nostro avviso, un'illimitata simultaneità operativa degli artt. 2 e 8 nei confronti del medesimo soggetto: non – tuttavia – sulla scorta della lettera dell'art. 9, bensì della sua *ratio*⁴⁵, espressiva del più generale principio di sussidiarietà, immanente all'intero sistema penale⁴⁶. A seconda dei casi, infatti, gli artt. 2 e 8 si atteggiavano ad antefatti o postfatti non punibili, di cui, come ha osservato la dottrina, annoverano tutti i requisiti: «sono eterogene[i] tra loro; offensiv[i] in diverso grado del medesimo bene giuridico; non legat[i] da un rapporto di reciproca continenza (...); legat[i], secondo l'*id quod plerumque accidit*, dall'unicità del fine, nel senso che [il] prim[o] (art. 8, emissione di false fatture) costituisce il mezzo normale per realizzare [il] second[o] (art. 2, dichiarazione fraudolenta mediante uso di false fatture)»⁴⁷. A ciò potrebbero aggiungersi, peraltro, esigenze di coerenza interna del sistema, che, a voler diversamente opinare, spalancherebbe le porte a situazioni paradossali: per precostituirsi l'impunità rispetto ad uno dei due reati in progressione, infatti, all'autore di entrambi – tutto sommato – basterebbe «procurarsi un concorrente»⁴⁸.

Il problema, semmai, è di discernere quale, tra le due norme incriminatrici, debba ritenersi principale, relegando l'altra, in presenza di un autore unico, alla inapplicabilità⁴⁹. Benché una parte della dottrina individui la fattispecie più grave – a seconda dei singoli casi – sul crinale della maggiore gravità concreta dell'emissione o dell'utilizzazione⁵⁰, preferibile si mostra, a nostro avviso, la tesi di chi ritiene sempre assorbente la condotta di cui all'art. 2⁵¹: infatti,

⁴⁵ È ancora D. PULITANO, *Sull'interpretazione e gli interpreti*, cit., p. 684, a ricordare, autorevolmente, che « l'interpretazione teleologica dovrà tenere conto non solo del *telos* cui tende il ricorso allo strumento penale, ma anche delle ragioni (dei controinteressi) che si oppongono a tale strumento o ne sollecitano la delimitazione. Anche i controinteressi possono essere parte del *telos* (...) ».

⁴⁶ Riprendendo la definizione della migliore dottrina, per principale si intende quella norma che, rispetto ad altra norma sussidiaria, protegge uno o più beni giuridici ulteriori ovvero reprime forme di offesa più gravi del medesimo bene; ad avviso della stessa dottrina, peraltro, oltre alla sussidiarietà, a limitare il concorso di reati contribuirebbe anche il principio di consunzione, che regola tutte quelle situazioni in cui la commissione di un reato è strettamente funzionale ad un altro e più grave reato. D'altra parte, della medesima logica sottesa alla sussidiarietà e alla consunzione partecipano le ipotesi di antefatto e postfatto non punibile: così G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, IV ed., Milano, 2012, pp. 455-456, 458-459, 461-465. Per vero, come è noto, non v'è unanimità di vedute in dottrina circa la configurabilità, in generale, dei principi di sussidiarietà e di consunzione (e dei concetti di antefatto e postfatto non punibile, precipitati di questi ultimi principi) quali criteri, ulteriori al rapporto di specialità *ex art. 15 c.p.*, per disciplinare le ipotesi di concorso apparente di norme. È però altrettanto vero che, anche tra i detrattori delle tesi pluralistiche, nella sostanza, il concorso di reati viene sovente escluso in base alla categoria della progressione criminosa (in cui si iscrivono i casi di antefatto e postfatto), cui si applica, per analogia, il concorso apparente di norme: così F. MANTOVANI, *Diritto penale*, VII ed., Padova, 2011, pp. 492-493.

⁴⁷ Testualmente, G. FLORA, *La non punibilità del « concorso incrociato »*, cit., p. 183. Sul criterio della sussidiarietà sembra far leva anche A. PERINI, *Gestione della « cartiera » ed utilizzazione*, cit., p. 1509. Non volendo ricorrere al generale principio di sussidiarietà, per escludere il concorso di reati resterebbe il rimedio dell'applicazione analogica dell'art. 9, stante la già segnalata identità di *ratio* rispetto al caso, ora in esame, di autore unico di ambo i reati. All'operatività dell'analogia *in bonam partem*, invero, certamente non osterebbe il requisito della involontarietà della lacuna, mentre il discorso diverrebbe più delicato in relazione al carattere, eccezionale o meno, della norma: quantunque a prima vista eccezionale (in quanto derogatoria alla disciplina del concorso *ex art. 110 c.p.*), peraltro, si potrebbe osservare che a ben vedere – nel sottosistema penaltributario – l'esclusione del concorso di utilizzazione ed emissione di cui all'art. 9 è espressione di una « regolarità normativa » che ne renderebbe possibile l'applicazione analogica. Per gli indispensabili riferimenti in materia di analogia *in bonam partem*, ancora, per tutti: G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale*, cit., p. 68; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., pp. 75-76.

⁴⁸ Giacché, invero, il fatto che nel reato di emissione vi sia, accanto all'autore del reato (anche) di utilizzazione, un ulteriore soggetto (magari una « testa di legno ») renderebbe automaticamente non punibile l'autore « comune » per il reato di cui all'art. 8.

⁴⁹ Problema che la giurisprudenza qui criticata trasforma in un argomento a favore della tesi della doppia punibilità dell'agente: così anche la sentenza annotata, p. 82: « senza omettere di rilevare che (...) sarebbe impossibile individuare un criterio fondato su basi obiettive per definire quali delle due condotte (...) dovrebbe « cedere » rispetto all'altra e risultare non sanzionabile penalmente ».

⁵⁰ Solo così si eviterebbe, secondo questa tesi, di ricadere nell'inconveniente di punire con pena concretamente meno severa l'utilizzatore di una sola fattura di importo modesto che ne abbia emesse svariate di importi ingentissimi. In tal senso A. PERINI, *Gestione della « cartiera » ed utilizzazione*, cit., pp. 1508-1509, secondo cui, se si ritenesse il soggetto « responsabile sempre ed esclusivamente del delitto di cui all'art. 2 (...) », si addirebbe ad una conclusione capace di trasformare qualsiasi commissione del delitto in questione in una patente di impunità per la gestione di una (e perché non di molte?) « cartiera ». In effetti, nella pratica si potrebbe verificare una situazione non infrequente: si pensi all'amministratore della cartiera A che emetta f.o.i. destinate alle società B, C, D, amministrata da terzi, ed E, dietro la quale si riavviene, invece, lo stesso soggetto che gestisce la cartiera. Ora, applicando il comma 2 dell'art. 8 (che riunifica, in un solo reato, tutte le condotte di emissione, afferenti al medesimo periodo di imposta, verso uno o più beneficiari distinti), nell'esempio appena riportato dovrebbe concludersi che al soggetto che gestisce la cartiera sia bastevole emettere anche una sola fattura di importo modestissimo a favore di una società da lui stesso amministrata (che quella fattura porti in dichiarazione) per evitare di essere perseguito per tutte le ulteriori e differenti emissioni a vantaggio di terzi soggetti, unite nell'« unico » reato *ex art. 8* comma 2 e a loro volta assorbite nel reato di cui all'art. 2: ed in tal senso sembrano orientate le preoccupazioni della dottrina poc'anzi citata. A ben vedere, però, una lettura sistematica di tal genere non si mostra del tutto persuasiva. L'unificazione contemplata dal comma 2 dell'art. 8, infatti, è volta a ricondurre entro un unico reato condotte che astrattamente integrerebbero una pluralità di reati autonomi di emissione; se così è, allora, la norma non potrebbe essere invocata allorché – come nell'esempio riportato – una « porzione » di quelle condotte di emissione cessa già di per sé di costituire autonomo reato, giacché assorbita nella diversa fattispecie di utilizzazione di cui all'art. 2: di talché, tornando all'esempio, il gestore della cartiera risponderà solo *ex art. 2* in relazione alle f.o.i. emesse (e solo nella misura in cui le stesse siano anche effettivamente adoperate per indicare in dichiarazione elementi passivi fittizi) a favore della società E, dallo stesso amministrata; mentre risponderà di un unico reato di emissione in relazione alle f.o.i. emesse dalla cartiera a beneficio delle società B, C e D, amministrata da terzi soggetti.

⁵¹ Nel senso che prevarebbe comunque la fattispecie di cui all'art. 2, in dottrina: G. FLORA, *La non punibilità del « concorso incrociato »*, cit., p. 187.

trattandosi di fattispecie in progressione d'offesa, si fatica a comprendere – nei casi in cui, beninteso, il soggetto che emette le f.o.i. sia anche quello che le utilizza, pure solo in parte – in quali situazioni concrete potrebbe essere considerato più grave il reato di pericolo rispetto a quello di danno⁵².

D'altra parte, tale interpretazione ha il vantaggio di fornire al giudice un «programma d'azione»⁵³ più preciso (e dunque meno “manipolabile” in sede applicativa), e comporta – focalizzando l'attenzione sul momento del danno per l'Erario – anche l'effetto di rendere confiscabile in capo all'autore “monosoggettivo” la somma oggetto di evasione (profitto), laddove invece, ritenendo prevalente l'emissione, la misura ablativa potrebbe incidere esclusivamente sul prezzo (criminologicamente assente⁵⁴) e sul risparmio di imposta in relazione all'eventuale contestazione *ex art. 10 ter* d.lgs. 74/2000 (restando così fuori dalla portata della confisca proprio la somma evasa)⁵⁵.

4.

Successione di leggi penali nel tempo, specialità e rapporti tra truffa e indebita compensazione

All'annullamento senza rinvio della sentenza d'appello, invece, la quinta sezione perviene in ordine agli addebiti di indebita compensazione, relativi a fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 10 *quater*⁵⁶ e dunque, nell'originaria impostazione accusatoria, refluiti nell'onnivoro paradigma dell'art. 640 c.p.

Come anticipato, nel corso dei giudizi di merito – ravvisato, anche sulla scorta dei principi elaborati dalle Sezioni Unite n. 1235/2010⁵⁷, il rapporto di specialità tra le due fattispecie – gli imputati erano stati condannati ai sensi dell'art. 10 *quater*, norma sopravvenuta più favorevole. Per quanto non condivisibile nei suoi risultati pratici, si tratta, a ben vedere, di un “effetto collaterale” per certi aspetti inevitabile, stante il doppio volto del principio di specialità ed alla luce di talune affermazioni forse avventate (ma sicuramente eccessive, se isolate nella loro assolutezza) delle stesse Sezioni Unite⁵⁸. Da un lato, infatti, se è vero che la specialità è il nucleo concettuale attorno al quale gravita il concorso apparente di norme, dall'altro – ed al contempo

⁵² Il danno, invero, benché formalmente estraneo alla previsione astratta della norma incriminatrice di cui all'art. 2, ricorre in concreto nella generalità dei casi; e, ad ogni buon conto, quando non sia immediatamente riscontrabile (perché gli elementi passivi fittizi vanno ad incrementare una perdita “riportata a nuovo”, i cui effetti, sul piano dell'evasione, si avranno solo in un esercizio successivo: cfr. A. LANZI – P. ALDOVRANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, cit., p. 190), si riterrebbe comunque assorbente la fattispecie in cui il pericolo è senz'altro più intenso.

⁵³ Il riferimento è all'illuminante concetto – originariamente ascrivibile a F. VIGANÒ – elaborato nel sintetico ma profondissimo studio di C. SOTIS, *Formule sostanziali e fruibilità processuale: i concetti penalistici come “programmi di azione”*, in *Dir. Pen. e Proc.*, 2009, p. 1149.

⁵⁴ Trattandosi di identica persona fisica che commette tanto il delitto di cui all'art. 8 quanto quello di cui all'art. 2, infatti, è impossibile individuare un prezzo del reato a favore dell'emittente, immaginandosi come ipotesi di scuola il caso del soggetto che si “auto-retribuiscia” per la commissione del reato prodromico.

⁵⁵ Di tale ricostruzione pare trovarsi traccia anche nella giurisprudenza più recente: cfr. Cass. pen. sez. I, n. 42641/2013, in *Diritto e Giustizia*, 18 ottobre 2013. Pur nell'ambito di una vicenda in cui, comunque, si è correttamente ritenuto di escludere l'operatività del principio solidaristico e dunque la possibilità di sequestrare, in vista della futura confisca, i beni dell'emittente (persona fisica, in quel caso, peraltro distinta dall'utilizzatore delle f.o.i.) in riferimento al reato di utilizzazione, la Suprema Corte ha rilevato che si farebbe ad ogni buon conto fatica a comprendere a quale titolo potrebbe disporsi il vincolo, per la difficoltà di individuare un profitto dell'emittente diverso da quello collegato alla omessa Iva dovuta.

⁵⁶ In generale, sull'art. 10 *quater*: A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 622; G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 329; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 292; A. LANZI – P. ALDOVRANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, cit., p. 313; A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, cit., p. 275.

⁵⁷ Come è noto, le Sezioni Unite, risolvendo la questione dei rapporti tra truffa aggravata ai danni dello Stato e frode fiscale, giungono ad affermare la invariabile specialità della seconda rispetto alla prima (salvi i casi in cui dalla frode fiscale discenda un profitto ulteriore rispetto alla semplice evasione, come l'ottenimento di pubbliche erogazioni).

⁵⁸ Il massimo organo di nomofilachia, infatti, in alcuni passaggi dell'iter motivazionale, esulando parzialmente dalla specifica questione sottoposta al suo vaglio, si spinge a statuire che « in definitiva, qualsiasi condotta di frode al fisco non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dalla apposita normativa ». E ancora: « il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come un sistema chiuso e autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali »: così Cass. Sez. Un. n. 1235/2010, cit., rispettivamente pp. 32 e 34. Intuibili le conseguenze di questa inedita specialità “per comparti” di norme: è chiaro, infatti, che se le norme incriminatrici del d.lgs. 74/2000 si pongono sempre in termini di specialità rispetto alle tradizionali figure criminose contemplate dal c.p., anche l'art. 10 *quater* sarà speciale rispetto alla truffa e – per quanto qui interessa maggiormente – in quanto tale in rapporto di continuità normativa rispetto a quest'ultima. Sotto questo aspetto, pertanto, le doglianze difensive, che vertevano sui principi fissati dalle Sezioni Unite, parevano destinate all'insuccesso.

⁵⁹ Anche su questo tema la bibliografia è vastissima. Volendosi limitare all'essenziale, si vedano: T. PADOVANI, *Tipicità e successione di leggi pena-*

– essa è anche la lente attraverso cui vagliare i rapporti strutturali tra norme in successione⁵⁹: è chiaro, allora, che, come una accezione lata dell'art. 15 c.p.⁶⁰, sul primo versante, si rifrange evidentemente *pro reo*⁶¹, così la stessa lettura estensiva può ripiegare, sul secondo fronte, nel rischio di indiscriminati giudizi di continuità normativa tra fattispecie in successione e quindi, in definitiva, di declaratorie di responsabilità penale di dubbia compatibilità con il postulato dell'irretroattività sfavorevole⁶².

Assai angusto, quindi, il sentiero su cui è costretta a muoversi la sentenza che si annota, dovendo, per un verso, districarsi nella ricostruzione in termini più rigorosi del principio di cui all'art. 15 c.p. e, per l'altro, ridimensionare, per il tramite di una attenta e sottile *actio finium regundorum*, l'orizzonte applicativo della menzionata pronuncia delle Sezioni Unite.

Da questo secondo aspetto prende le mosse l'apparato argomentativo della Suprema Corte, che circoscrive l'orbita della specialità dei delitti tributari rispetto alla truffa alle fattispecie degli artt. 2 e 8 d.lgs. 74/2000: richiamato un recente precedente della terza sezione, relativo all'art. 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili), in cui già si era esclusa la specialità rispetto al delitto di truffa aggravata e dunque, a livello di diritto intertemporale, la penale rilevanza di fatti tipici *ex art. 10* prima dell'entrata in vigore della norma, – ad avviso del Collegio – «a identiche conclusioni (...) sembra (...) doversi pervenire anche con riguardo al delitto di cui all'art. 10 *quater*»⁶³.

Ciò in quanto – passando al confronto strutturale astratto tra le fattispecie – «non sembra (...) che la condotta tipica presa in esame dalla norma di nuova introduzione contempra un volontario atto di disposizione patrimoniale da parte del soggetto passivo, nel senso richiesto dalla fattispecie incriminatrice della truffa»⁶⁴. Sebbene, infatti, ai sensi dell'art. 640 c.p. sia sufficiente un qualunque comportamento del soggetto ingannato che – etiologicamente dipendente dall'errore scaturito dalla condotta dell'agente – sfoci in una modificazione patrimonialmente apprezzabile, idonea a produrre danno⁶⁵, l'elemento dell'atto di disposizione

*li. La modificazione legislativa degli elementi della fattispecie incriminatrice o della sua sfera di applicazione nell'ambito dell'art. 2, 2° e 3° comma, c.p., in Riv. It. Dir. e Proc. Pen., 1982, p. 1354; A. PAGLIARO, voce Legge penale nel tempo, in Enc. Dir., vol. XXIII, Milano, 1973, p. 1063; P. SEVERINO, voce Successione di leggi penali nel tempo, in Enc. Giur., vol. XXX, Roma, 1993, p. 1; D. PULITANO, Legalità discontinua? Paradigmi e problemi di diritto intertemporale, in Riv. It. Dir. e Proc. Pen., 2002, p. 1270; M. GAMBARDELLA, Art. 2, in G. LATTANZI – E. LUPO (a cura di), Codice penale. Rassegna di giurisprudenza e di dottrina, vol. I, Milano, 2010, p. 134; G. MARINUCCI, Irretroattività e retroattività nella materia penale: gli orientamenti della Corte Costituzionale, in G. VASSALLI (a cura di), Diritto penale e giurisprudenza costituzionale, Napoli, 2006, p. 76; S. DEL CORSO, voce Successione di leggi penali, in Dig. Disc. Pen., vol. XIV, Torino, 1999, p. 82; M. DONINI, Discontinuità del tipo di illecito e amnistia. Profili costituzionali, in Cass. Pen., 2003, p. 2857. In giurisprudenza, su tutte: Cass. Sez. Un., n. 25587/2003, in Cass. Pen., 2003, p. 3310, con nota di T. PADOVANI, Bancarotta fraudolenta impropria e successione di leggi: il bandolo della legalità nelle mani delle Sezioni Unite, *ivi*, p. 3328; Cass. Sez. Un., n. 24468/2009, in Cass. Pen., 2009, p. 4113 (s.m.), con nota di M. GAMBARDELLA, L'abolizione del delitto di bancarotta impropria commesso nell'ambito di società in amministrazione controllata (art. 236, c.p.v., n. 1 l.fall.), nonché *ivi*, 2010, p. 1619 (s.m.), con nota di F. MUCCIARELLI, Vecchi e nuovi istituti della legge fallimentare nella sentenza 24468/2009 delle Sezioni Unite: successione di leggi e ruolo del bene giuridico.*

⁶⁰ Le Sezioni Unite n. 1235/2010, infatti, dopo aver formalmente optato per la tesi della specialità in astratto, finiscono per impiegare, sostanzialmente, argomenti deducibili solo da una nozione di specialità in concreto: così, ad es., le Sezioni Unite negano l'assenza, nella frode fiscale, degli elementi dell'induzione in errore e del danno-profitto, poiché « alla presentazione di una dichiarazione non veridica si accompagna normalmente il versamento di un minor (o di nessun) tributo e genera (...) un'induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria e un danno immediato quanto meno nel senso del ritardo nella percezione delle entrate tributarie »: così Cass. Sez. Un., n. 1235/2010, cit., p. 28 (corsivo nostro). Criticano, pur condividendo gli esiti pratici della sentenza, l'applicazione del principio di specialità operata dalle Sezioni Unite in commento anche G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., p. 491, secondo cui frode fiscale e truffa sarebbero al più reciprocamente speciali, nonché I. GIACONA, *Il concorso apparente*, cit., p. 3853, e, nella manualistica, A. LANZI – P. ALDOVRANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, cit., pp. 192-193 (in particolare nota 26), ad avviso dei quali si tratterebbe di una applicazione del principio di consunzione.

⁶¹ Poiché esclude radicalmente qualunque concorso di reati tra fattispecie “comuni” e fattispecie “penaltributarie”.

⁶² Come, appunto, si è verificato nel caso di specie.

⁶³ Così la sentenza in commento, p. 85. In senso contrario, invece, l'unico precedente specifico della giurisprudenza di legittimità, ovvero Cass. pen. sez. II, n. 35968/2009, in *Banca dati Dejure*, la quale, nel risolvere la speculare questione del concorso apparente di norme ovvero del concorso di reati, afferma che « sia l'analisi delle due fattispecie astratte che la considerazione del fatto concreto conducono a ravvisare tra la truffa e la compensazione illecita *ex d.lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater* il rapporto di specialità disciplinato dall'art. 15 c.p.: gli elementi costitutivi della truffa, quali l'artificio e l'induzione in errore del soggetto passivo, sono presenti anche nella compensazione illecita, la cui consumazione determina altresì – in modo naturalistico e inevitabile – il conseguimento del profitto e il corrispettivo danno del soggetto passivo, benché tali ultimi eventi siano formalmente indifferenti ai fini della consumazione del reato ». La seconda sezione, dunque, opta per una concezione “mista”, astratto-concreta, di specialità, difficilmente compatibile, tuttavia, con la giurisprudenza delle Sezioni Unite richiamata in nota 59. Dal canto suo, la dottrina non si è particolarmente soffermata sui profili di continuità o discontinuità normativa dell'art. 10 *quater* d.lgs. 74/2000 rispetto al delitto di truffa. Nel senso della continuità, almeno relativamente ai casi in cui il credito portato in compensazione sia del tutto inesistente, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pp. 623, 631, 633. *Contra*, nel senso della precedente irrilevanza penale delle condotte tipiche *ex art. 10 quater*, E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 302: « non si pone alcun problema di diritto transitorio o di applicazione dei principi di cui all'art. 2 c.p. poiché trattasi di fattispecie in precedenza non sanzionata penalmente ».

⁶⁴ Così ancora la sentenza che si annota, p. 85.

⁶⁵ La quinta sezione accede dunque a quel filone giurisprudenziale che tende a dilatare la portata semantica dell'atto di disposizione patrimoniale, facendovi rientrare anche permessi, assensi, atti materiali o addirittura comportamenti omissivi, purché causalmente dipendenti

patrimoniale esula totalmente dalla sfera di tipicità astratta tratteggiata dall'art. 10 *quater*: «quella di non versare all'Erario somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti, appare condotta *lato sensu* fraudolenta, ma a tale elemento in fatto (ai fini della consumazione del reato) non è richiesto debba aggiungersi un atto di disposizione patrimoniale da parte della Pubblica Amministrazione»⁶⁶. Ragionando secondo le tipologie classificatorie dei reati contro il patrimonio, insomma, l'indebita compensazione andrebbe idealmente incasellata tra i delitti di aggressione unilaterale, non mettendo l'agente «a partito gli schemi dell'autonomia privata»⁶⁷, bensì abusando dei poteri (connessi all'autoliquidazione dei tributi) che l'ordinamento giuridico gli riconosce. E la «prova del nove», a conferma del ragionamento appena svolto, è data dalla scomposizione diacronica delle due fattispecie: mentre nella truffa la sequenza si snoda in termini di artificio → induzione in errore → atto dispositivo → danno e profitto⁶⁸, nell'indebita compensazione, invece, procede «zigzagando», perché si dipana dal profitto immediatamente conseguito (versamento di minor somma, ovvero nessun versamento) all' (al più contestuale) artificio (presentazione della dichiarazione recante i presunti crediti da compensare), prescindendosi dalla volontaria cooperazione del soggetto passivo (che si concreterebbe nei controlli dell'amministrazione, meramente eventuali e comunque successivi).

Niente più che una nitida, trasparente e giustamente rigida applicazione del principio di specialità⁶⁹: tanto basta ad escludere dallo schema tipico della truffa condotte che, pertanto, possono ritenersi penalmente rilevanti solo dopo l'introduzione dell'art. 10 *quater*, e, d'altra parte, tanto è sufficiente a sbarrare le porte anche all'art. 316 *ter* c.p., a differenza di quanto ritenuto da un precedente arresto della terza sezione⁷⁰. Il riconoscimento di un credito di imposta, infatti, non è in alcun modo assimilabile agli atti di disposizione patrimoniale comunque richiesti dall'art. 316 *ter* c.p., giacché si risolve nella restituzione di una imposta, e non già in un finanziamento o in una agevolazione: «chi, ipoteticamente, commetta frodi in tale contesto, non froda per ottenere contributi (...), ma, ed è una cosa completamente diversa, cerca di pagare una minore imposta»⁷¹.

In definitiva, nessun margine di continuità normativa è ravvisabile rispetto alle condotte attualmente tipiche *ex* art. 10 *quater* d.lgs. 74/2000, in precedenza non ascrivibili né all'art. 640 c.p. né all'art. 316 *ter* c.p., e dunque non previste dalla legge come reato.

5. Osservazioni conclusive: molte luci e qualche ombra in una sentenza “manifesto”

Passate in rapida rassegna le questioni più stringenti che la quinta sezione ha affrontato nel corpus *iter* motivazionale, gli unici appunti critici, nel tessuto di una sentenza ampiamente condivisibile, si coagulano attorno agli approdi interpretativi riguardanti l'art. 9 d.lgs. 74/2000, che – pur in ordine ad un vero e proprio “*hard case*” – avrebbero meritato soluzioni più “scetticamente” garantiste di un laconico richiamo a talune iperdeterrenti posizioni della giurisprudenza precedente; non si può certo parlare, tuttavia, di passo indietro, ma al massimo di occasione mancata. Insomma: due passi avanti ed uno a lato, ovvero, per usare una metafora schermistica, due affondi e una schivata.

dall'errore ingenerato dagli artifici o raggiri e purchè a loro volta causalmente antecedenti al duplice evento del danno-profitto: così, di recente, richiamata anche dalla sentenza annotata, Cass. Sez. Un., n. 155/2011, in *Cass. Pen.*, 2012, p. 2410 (s.m.), con nota di F. CAPRIOLI, *Abuso del diritto di difesa e nullità inoffensiva*.

⁶⁶ Così la sentenza in commento, p. 87.

⁶⁷ Così F. MANTOVANI, *Diritto penale. Parte speciale*, vol. II, IV ed., Padova, 2012, p. 12, descrive invece lo schema dei delitti con cooperazione artificiosa della vittima.

⁶⁸ Tanto che la dottrina parla, in proposito, di reato a quadruplici eventi: per tutti, ancora, F. MANTOVANI, *Diritto penale. Parte speciale*, cit., pp. 201 e ss.

⁶⁹ Verrebbe peraltro da chiedersi – *en passant* – se analoghi argomenti non possano portare, a ben vedere, ad escludere anche la specialità della frode fiscale, a differenza di quanto statuito dalle Sezioni Unite n. 1235/2010.

⁷⁰ Segnatamente, da Cass. pen. sez. III, n. 7662/2011, in *Cass. Pen.*, 2013, p. 1566, con nota critica di C. PACETTI, *Il rapporto tra i reati di indebita compensazione di crediti tributari e indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato*. Secondo questa tesi, il nucleo comune delle due fattispecie starebbe nella falsità ideologica della dichiarazione, che nel caso dell'art. 10 *quater* si connota ulteriormente per l'attestazione di crediti inesistenti o non spettanti da portare in compensazione.

⁷¹ Così la sentenza annotata, p. 88.

Si tratta, comunque, solo di un frammento, in una cornice motivazionale ampiamente condivisibile e che si proietta a futuro manifesto, per equilibrio e rigore metodologico, nell'approccio alle complesse questioni che pone il diritto penale tributario, tutte segnate da forti "tentazioni punitive".

Non solo viene ribadita, con cristallina chiarezza, una nozione di specialità (unilaterale) in astratto che si mostrava invero un po' sgualcita, specie nelle più recenti applicazioni giurisprudenziali⁷². Soprattutto – ed è forse il punto di maggior interesse, nonché il merito maggiore della sentenza, anche per la delicatezza della questione – si "rispolvera" in materia di elusione, in tutti i suoi risvolti garantistici, il principio di frammentarietà, talvolta in precedenza tracciato in esegesi panpenalistiche delle fattispecie delittuose a tutela agli interessi fiscali dello Stato: può così dirsi ancora attuale, pur negli ondivaghi orientamenti della giurisprudenza, la splendida immagine del diritto penale come arcipelago di divieti in un mare di libertà⁷³.

⁷² Il riferimento, oltre che ai principi formulati dalle Sezioni Unite in tema di frode fiscale, su cui lungamente si è avuto occasione di soffermarsi, corre anche, ad es., all'applicazione dell'art. 15 c.p. ai rapporti tra l'art. 334 c.p. e l'art. 213 cod.strad., laddove una ipotesi (al più) di specialità bilaterale è stata inquadrata, discutibilmente, nel paradigma della specialità unilaterale: si veda Cass. Sez. Un., n. 1963/2010, in *Dir. pen. cont.*, 24 gennaio 2011, con nota di C. BENUSSI, *Solo un illecito amministrativo per il custode sorpreso a circolare con il veicolo sottoposto a sequestro amministrativo*, nonché in *Cass. Pen.*, 2011, p. 3845 (s.m.), con nota di I. GIACONA, *Il concorso apparente*, cit.

⁷³ La metafora, formulata in origine da E. BELING, è stata poi ripresa da G. BETTIOL, *Gli ultimi scritti e la lezione di congedo*, Padova, 1984, p. 112, e da F. GIUNTA, *Il diritto penale e le suggestioni del principio di precauzione*, in *Criminalia*, 2006, p. 235.