

Doppia condanna per chi rappresenta emittente e utilizzatrice di fatture false

La scriminante di cui all'art. 9 del DLgs. n. 74/2000 non si applica in questo caso

/ Stefano COMELLINI

La Cassazione, con la sentenza n. [53981](#) depositata ieri, affronta il tema della rilevanza penale dell'inesistenza soggettiva delle false fatture, con riferimento al loro uso per la dichiarazione dei redditi.

La vicenda riguarda un'associazione a delinquere (art. 416 c.p.) costituita per commettere plurimi delitti di emissione e di uso di fatture per operazioni inesistenti e altri reati fiscali con una sistematica rete di **frodi carosello**. Tra gli imputati, anche il commercialista delle società coinvolte nelle illecite operazioni, perché tennario delle scritture contabili e rappresentante fiscale.

La Suprema Corte ha riconosciuto la manifesta infondatezza della proposizione difensiva per cui l'uso di fatture soggettivamente inesistenti nella dichiarazione ai fini delle dirette non integra una violazione penale perché non determina alcuna evasione di imposta. In realtà, già la Cassazione n. [24856/2018](#) aveva precisato che la tesi non ha fondamento; si era infatti rilevato che la fattispecie ex art. 2 del DLgs. n. 74/2000 **non distingue** tra ipotesi riconducibili all'inesistenza oggettiva della prestazione documentata con la fattura falsamente emessa ovvero alla sua inesistenza solamente soggettiva; né può ritenersi che – essendo le fatture con le quali è stata documentata la componente passiva di reddito, relative a costi effettivamente sostenuti – il risultato dell'operazione sarebbe caratterizzato, sotto il profilo fiscale, da una sostanziale invarianza del gettito tributario.

Infatti, ex art. 14 comma 4-*bis* della L. n. 537/1993, la regola dell'**indeducibilità** dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente usati per il compimento di delitti non colposi trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, trattandosi di costi comunque riconducibili a una condotta criminosa, così che ne deriva l'illegittimità dell'abbattimento dell'imponibile attraverso l'utilizzo di costi documentati con fatture relative a operazioni anche solo soggettivamente inesistenti.

Mentre la Suprema Corte elaborava la motivazione della sentenza qui in esame, veniva depositata la sentenza n. [53637/2018](#) con la quale si è ulteriormente precisato che, a **prescindere** dalla natura soggettiva o meno dell'inesistenza, l'indeducibilità dei costi deriva oltre che dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, anche dalla loro inerente a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea, così da evitarsi anche l'inammissibile consolidamento del vantaggio (illecito) ottenuto.

Il commercialista aveva poi rilevato che il suo ruolo di **rappresentante fiscale** in Italia ex art. 17 DPR 633/1972 doveva ricondursi al paradigma legale della c.d. rappresentanza fiscale leggera, prevista già dal DLgs. n. 191/2002, secondo cui, qualora l'imposta sia dovuta in Italia e il debitore sia un soggetto non residente, non domiciliato o senza stabile organizzazione in Italia, una delle alternative per versare l'imposta consiste nella nomina di un rappresentante fiscale. In realtà, la Cassazione ha ritenuto l'apporto del professionista al sodalizio criminoso ben più rilevante, sia per il legame con tutte le società coinvolte nelle frodi carosello, sia per la sua piena partecipazione alla rete di operazioni illecite intercorse tra le stesse società, al cui interno ricopriva ruoli rilevanti.

A fronte delle reciproche emissioni e utilizzazioni di fatture per operazioni inesistenti, la Corte ha confermato che l'**ambito applicativo** della scriminante di cui all'art. 9 del DLgs. n. 74/2000 intende evitare, nel rispetto del *ne bis in idem*, che l'emittente una fattura per operazione inesistente possa essere punito a titolo di concorso nell'utilizzazione di detta fattura e, contestualmente, che l'utilizzatore delle fatture possa essere punito a titolo di concorso nell'emissione delle stesse.

Tuttavia, la citata disposizione, non si applica al soggetto che sia **contemporaneamente** rappresentante legale della società emittente e di quella utilizzatrice delle fatture inesistenti (Cass. n. [5434/2017](#)), e che quindi direttamente provveda ad emettere fatture false e sempre direttamente utilizzi tali fatture per l'indicazione di elementi passivi nella dichiarazione annuale.

Si tratta, infatti, di due condotte **distinte** nelle quali il soggetto è coinvolto attivamente e, quindi, ben può subire duplice condanna per lo stesso fatto. Per la Suprema Corte, se così non fosse sorgerebbe l'inconveniente – appunto, non preso in considerazione dal DLgs. n. 74/2000 – di dover determinare quale dei due reati, art. 2 o art. 8, debba essere punito e quale non punibile (Cass. n. [5434/2017](#)). Il che contrasterebbe con i principi costituzionali di ragionevolezza e inderogabilità della repressione sanzionatoria.

La Cassazione ha poi ritenuto applicabile alla fattispecie di cui all'art. 8 del DLgs. n. 74/2000 (emissione di fatture false) la circostanza **aggravante** del danno patrimoniale di rilevante gravità (art. 61 n. 7 c.p.), applicabile non solo ai reati contro il patrimonio ma a tutte le fattispecie che, in ogni modo, offendano il patrimonio della persona offesa, qui individuata nel Fisco.