

progresso della tecnologia, di conseguenza appare corretto affermare che, alla luce della citata sentenza Schwibbert, il giudice italiano è tenuto a disapplicare tutte le norme della legge sul diritto d'autore che prevedano come reato l'omessa opposizione del contrassegno SIAE, su qualsiasi supporto, diverso da quello cartaceo.

La sentenza della Corte di giustizia, come si evince dalla lettura della motivazione, non esprime un giudizio di valore riguardo al contrassegno; non dice che ad esso non possa essere riconosciuta la valenza di strumento di attestazione di liceità del prodotto; non esclude – come invece sembra fare la sentenza della cassazione in commento – che al contrassegno SIAE possa essere riconosciuto «quel suo valore essenziale di garanzia della originalità e autenticità dell'opera che invece [non] ha acquisito nei confronti dei soggetti privati».

La sentenza Schwibbert, incide solo sulle norme che contemplano l'obbligo dell'apposizione del contrassegno, non modifica né sovverte la disciplina del diritto d'autore, non influisce sui diritti vantati dall'autore sull'opera, né sugli strumenti normativi di tutela o sulle ipotesi di reato previste per la violazione dei diritti sanciti ed affermati dalla stessa legge. Così, l'abusiva duplicazione del supporto che contiene l'opera tutelata (quindi, in definitiva, l'abusiva duplicazione dell'opera) era e resta penalmente rilevante, anche ove si debbano considerare abolite le norme della legge sul diritto d'autore che prevedano come reato l'omessa opposizione del contrassegno SIAE. Sul punto risulta chiarissima e consolidata la giurisprudenza di legittimità (Sez. III, 12 febbraio 2008, Valentini, in *questa rivista*, 2009, p. 3585; Sez. III, 28 maggio 2008, Fall, in *C.E.D. Cass.*, n. 240267; Sez. III, 19 novembre 2008, Kebe, *ivi*, n. 242013; Sez. III, 24 giugno 2008, Donnarumma, *ivi*, n. 40834; Sez. III, 24 giugno 2008, Santangelo, *ivi*, n. 240793), formatasi in seguito alla citata sentenza della Corte di giustizia, che escludendo la rilevanza penale del fatto, in relazione alle ipotesi di reato consistenti nella utilizzazione e commercializzazione di supporti *privati* del contrassegno SIAE, precisa che «nessun effetto viene prodotto dalla citata sentenza Schwibbert sui fatti reati avvenuti ad oggetto l'utilizzazione di supporti illecitamente riprodotti, come previsti dall'art. 171-ter, comma 1, lett. c), così che restano in sé punibili le andotte lesive dei diritti posti a tutela della personalità dell'autore e quelle lesive dei diritti alla utilizzazione economica dell'opera dell'ingegno».

Per la giurisprudenza di legittimità formatasi in epoca precedente con riferimento alle ipotesi di commercializzazione di supporti privi del contrassegno SIAE – non necessariamente illecitamente duplicati –, si vedano Sez. III, 17 maggio 2007, Viganò, in *questa rivista*, 2008, p. 3036; Sez. III, 15 dicembre 2006, Noumeni, *ivi*, 2008, p. 353; Sez. III, 15 marzo 2007, El Hadji, *ivi*, 2008, p. 354; Sez. III, 19 ottobre 2001, Peloso, *ivi*, 2002, p. 158, con motivazione e nota di richiami cui si rimanda.

Per la giurisprudenza di legittimità formatasi con riferimento alle questioni relative all'obbligo di apposizione del «bollino» SIAE e alla pretesa omessa emanazione del relativo regolamento ai sensi dell'art. 171-ter, lett. c), così come introdotto dal decreto legislativo n. 15 del 1994, si vedano, Sez. un., 19 gennaio 2000, Ciccone, in *questa rivista*, 2000, p. 1581, in motivazione nota di precedenti; Sez. III, 22 giugno 1999, Faye, *ivi*, 2000, p. 2091. In tema, infine, si raccomanda la lettura di Sez. III, 22 aprile 2004, Malanchini, in *questa rivista*, 2006, p. 1057, con motivazione e nota redazionale.

# 1132 I RAPPORTI TRA I REATI DI TRUFFA AGGRAVATA E DI FRODE FISCALE

SEZ. II - UD. 8 MAGGIO 2009 (DEP. 7 SETTEMBRE 2009), N. 34546 - PRES. BARDOVAGNI - REL. DE CRESCIENZO - P.M. (CONCL. CONF.) - PISCIOTTA

REATI TRIBUTARI - Frode fiscale - Truffa aggravata - Concorso dei due reati - Possibilità - Limiti - Fattispecie.

(C.P. ART. 640; D.L.G. 10 MARZO 2000, N. 74; ART. 2)

*Il reato di truffa aggravata previsto dall'art. 640, comma 2, n. 1 c.p., è ordinariamente in rapporto di specialità con il reato di frode fiscale (art. 2, d.lg. 10 marzo 2000, n. 74). Tuttavia, attesa l'evidente diversità del bene giuridico protetto, le due fattispecie possono concorrere nel caso in cui, sul piano materiale, i documenti utilizzati siano idonei ad integrare entrambi i reati e sia inoltre accertato che, al dolo di evasione, si affianchi una distinta ed autonoma finalità extratributaria, non perseguita dall'agente in via esclusiva.*

**OSSERVA** - P.A. e T.V. per il tramite dei rispettivi difensori, ricorrono per cassazione avverso la sentenza 18 luglio 2005 con la quale la Corte d'Appello di Palermo, confermando la decisione 15 aprile 2004 del G.u.p. di Palermo, li condannava rispettivamente (applicata ad entrambi la diminuzione per il rito abbreviato):

P. alla pena di anni uno e mesi dieci di reclusione oltre al pagamento delle spese processuali e a quelle di mantenimento in carcere durante la custodia cautelare; T. alla pena di anni uno e mesi nove ed Euro 500.00 oltre al pagamento delle spese processuali.

Entrambi i ricorrenti richiedono l'annullamento della impugnata sentenza rispettivamente deducendo le seguenti ragioni:

P.: errata qualificazione giuridica del fatto, integrante la violazione del d.lg. n. 74/2000, artt. 2 e 3, in luogo di quella di cui all'art. 640 c.p. capi (c) e d)) e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla partecipazione al reato associativo.

T.: travisamento del fatto e contraddittorietà della motivazione ex art. 606, comma 1, lett. e) c.p.p.

**MOTIVI DELLA DECISIONE** - Esaminando partitamente le posizioni dei ricorrenti, attesa anche la diversità delle imputazioni che li attingono, il collegio osserva quanto segue.

§ 1.) P. Questi è accusato dei reati di cui: a) all'art. 416 c.p. perché si associava con altre persone interessate nella gestione della società ACQUAPLASH srl e FARO s.a.r.l. al fine di commettere una pluralità di reati di truffa, falso in bilancio e riciclaggio; b) artt. 81, cpv. 640, comma 2, artt. 61, nn. 2 e 7 c.p. con riferimento alla formazione di false fatture successivamente annodate nella contabilità della società FARO srl, alla indicazione dei relativi costi nel bilancio della società, nella indicazione di fittizie sovvenzioni da parte dei soci per generare la provvista utile al pagamento delle suddette fatture fittizie, induceva in errore la amministrazione delle finanze ottenendo un indebito rimborso di IVA negli anni 1997 e 1998, rispettivamente di lire 479.961.000 e 375.660.000; c) artt. 81 cpv. 640, comma 2, art. 61, nn. 2 e 7 c.p. con riferimento alla formazione di false fatture successivamente annodate nella contabilità della società ACQUAPLASH s.c.a.r.l., alla indicazione dei relativi costi nel bilancio della società, nella indicazione di fittizie sovvenzioni da parte dei soci per generare la provvista utile al pagamento delle suddette fatture fittizie, induceva in errore la amministrazione delle finanze ottenendo un indebito

rimborso di IVA negli anni 1997 e 1998, rispettivamente di lire 196.622.856 e lire 286.751.800; d) art. 110 c.p., art. 81 cpv c.p., art. 2621 vecchia formulazione e art. 2622 c.c., commi 1 e 2 nuova formulazione, art. 61, n. 2 c.p. in relazione all'art. 640, comma 2, per avere esposto nei bilanci della società FARO srl fatti non rispondenti al vero sulle condizioni economiche delle società causando un danno all'amministrazione delle finanze che veniva indotta in errore nel versamento dei rimborsi IVA di cui ai capi b); e) art. 110, e 81 cpv c.p., art. 2621 c.c. vecchia formulazione e art. 2622 c.c. commi 1 e 2 nuova formulazione, art. 61 c.p., n. 2 in relazione all'art. 640, comma 2 c.p. per avere esposto nei bilanci della società ACQUAPLASH s.c.a.r.l. fatti non rispondenti al vero sulle condizioni economiche delle società causando un danno all'amministrazione delle finanze che veniva indotta in errore nel versamento dei rimborsi IVA di cui ai capi c).

Artt. 110 e 81 cpv c.p., art. 2621 vecchia formulazione e art. 2622 commi 1 e 2, c.c. nuova formulazione, art. 61, n. 2, c.p. in relazione all'art. 640, comma 2 c.p. per avere esposto nei bilanci della società FARO srl fatti non rispondenti al vero sulle condizioni economiche delle società causando un danno all'amministrazione delle finanze che veniva indotta in errore nel versamento dei rimborsi IVA di cui ai capi.

A seguito della condanna di primo grado, la difesa dell'imputato proponeva appello lamentando: 1) la fragilità della motivazione della sentenza del tribunale emergendo una confusione fra le fattispecie di concorso di persone in un reato continuato e la ipotesi di associazione per delinquere; 2) il mancando proscioglimento dello imputato con riferimento ai reati di truffa e falso in comunicazioni sociali non ricorrendo la fattispecie.

La corte d'appello, respingeva l'appello osservando che il P.A. era il contabile commercialista di entrambe le società. Che il ruolo di questi non poteva essere considerato a quello di mero consulente alla luce della considerazione che era uno dei principali sovventori della cooperativa il FARO e che era intervenuto nella gestione della ACQUAPLASH con la sottoscrizione di una garanzia in favore di altra società denominata DIERESIN. Affermava ancora la Corte territoriale che il P. avrebbe avuto conoscenza della esistenza di fatture per operazioni inesistenti tenuto conto del ruolo pregnante rivestito dallo stesso nella società e per il fatto che procedeva alla redazione dei bilanci e delle dichiarazioni fiscali. La Corte inoltre escludeva la rilevanza delle dichiarazioni degli imputati N. e S. (i quali avevano affermato la estraneità, per inconsapevolezza dei fatti del P.) sull'assunto che le dette dichiarazioni erano smentite dalla circostanza che "in alcuni casi, per la falsificazione delle fatture le società ACQUAPLASH e il FARO hanno fotocopiato i medesimi originali di fatture reali", rilevando infine il ruolo fondamentale del P. in relazione ai fatti illeciti attesi la sua conoscenza specialistica utile per la tenuta della falsa contabilità.

In ordine alla struttura oggettiva degli illeciti contestati e segnatamente in riferimento ai delitti di truffa di cui ai capi b) e c) la Corte territoriale, respingendo le argomentazioni della difesa ha affermato che "... nel caso di specie gli artifici e i raggi sono andati oltre al mero utilizzo di fatture per operazioni inesistenti nelle dichiarazioni degli anni di pertinenza, prevedendo anche un meccanismo di giustificazione costituito dal pagamento degli inesistenti fornitori attraverso altrettanti inesistenti versamenti da parte dei soci".

Ricorrendo in sede di legittimità, con un primo motivo la difesa lamenta il vizio di motivazione, per manifesta illogicità con riferimento alla esclusione del delitto di truffa aggravata (capi b) e c) della rubrica della imputazione) ricorrendo invece la diversa fattispecie di cui al d.l.g. n. 74 del 2000, artt. 2 e 3.

La doglianza è fondata e va accolta.

Tenuto conto della finalità della condotta del prevenuto e dei suoi concorrenti costituito dall'ottenimento a favore delle società ACQUAPLASH e FARO di illegittimi rimborsi IVA a fronte della produzione di dichiarazioni fiscali e bilanci viziati dalla annotazione in contabilità di fatture per operazioni inesistenti, volte quindi a manifestare la esistenza di costi mai sostenuti dalle predette società, appare evidente che si pone il problema del possibile concorso tra la fattispecie penale (contestata) e quella prevista dal d.l.g. n. 74 del 2000 e dell'eventuale rapporto intercorrente fra le due fattispecie.

Va doverosamente premesso, in primo luogo che questa sezione della Corte ha già affermato che la fattispecie di cui all'art. 4, comma 1, lett. d), l. n. 516 del 1982, che sanzionava la condotta di chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA o di conseguire un indebito rimborso, ovvero di consentire l'evasione o indebito rimborso a terzi, avesse utilizzato fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti, può essere ricondotta alla nuova previsione dell'art. 2 del d.l.g. 10 marzo 2000, n. 74, (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti) che però richiede la presentazione di una dichiarazione annuale mendace, nella quale ci si avvalga della fattura o del documento per la falsa indicazione di elementi passivi fittizi [Sez. II, sentenza n. 27849 del 6 giugno 2003 Rv. 225856 e nello stesso senso: Sez. III, sentenza n. 1996 del 25 ottobre 2007 Rv. 238545, ove: «In tema di reati tributari, sussiste continuità normativa tra il reato prima previsto dall'art. 4, d.l. 10 luglio 1982, n. 429, (conv. con modd., in l. 7 agosto 1982, n. 516) e la nuova fattispecie penale prevista dall'art. 2 d.l.g. 10 marzo 2000, n. 74, limitatamente ai fatti previsti dall'abrogato art. 4, lett. f) della legge n. 516 del 1982, (ovvero soltanto in ipotesi di utilizzazione dei relativi costi fittizi nella dichiarazione annuale), mentre non sono più punibili i fatti prodromici previsti dall'abrogato art. 4, lett. d) della citata legge (ovvero l'inserimento di fatture false in contabilità)].

Rilevato quindi, che la attività di richiesta illegittima di rimborso di Iva integra la violazione dell'art. 2, d.l.g. n. 74 del 2000, si tratta di verificare la situazione di compatibilità tra la fattispecie testé richiamata e quella contestata di violazione dell'art. 640 cpv comma 1, c.p.

Questa stessa sezione, sul punto ha affermato che il reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche può materialmente concorrere con il reato di frode fiscale, con il quale è ordinariamente in rapporto di specialità, nel caso in cui, in concreto, le condotte siano solo parzialmente sovrapponibili, siano diversi i soggetti passivi tratti in errore e siano diversi i patrimoni aggrediti, e specificamente nel caso in cui un soggetto ottenga, attraverso l'artificio di utilizzare fatture passive per operazioni inesistenti, oltre ad un indebito rimborso dell'iva e/o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, anche la concessione di un contributo pubblico per l'acquisto di beni strumentali. [Sez. II, 23 novembre 2006, C.E.D. Cass., rv. 235593 (m), principio, quest'ultimo che si pone nel solco già segnato dalla decisione Sez. un., sentenza n. 27 del 25 ottobre 2000 Ud. (dep. 7 novembre 2000) Rv. 217032 ove: «Il delitto di frode fiscale può concorrere, attesa l'evidente diversità del bene giuridico protetto, con quello di truffa comunitaria, purché allo specifico dolo di evasione si affianchi una distinta ed autonoma finalità extratributaria non perseguita dall'agente in via esclusiva; il relativo accertamento, riservato al giudice di merito, se adeguatamente e logicamente motivato è incensurabile in sede di legittimità)].

Attese quindi: la modalità di commissione dell'illecito (utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti e di altra documentazione funzionalmente strumentale alle medesime); la finalità perseguita consistente nel conseguimento di illegittimi rimborsi di imposte; il soggetto passivo (ente erariale) nei cui confronti risulta essere stato commesso l'illecito, la motivazione della impugnata sentenza giustificando la correttezza della fattispecie contestata sull'assunto che «nel caso di specie gli artifici e i raggi sono andati oltre il mero utilizzo di fatture per operazioni inesistenti nelle dichiarazioni degli anni di pertinenza, prevedendo anche un meccanismo di giustificazione costituito dal pagamento degli inesistenti fornitori attraverso altrettanti inesistenti versamenti da parte dei soci sovventori» appare del tutto insufficiente, poiché la Corte territoriale, escludendo implicitamente la sussistenza ed. penale tributaria non spiega in particolare le ragioni per le quali i "documenti" formati per creare il meccanismo di giustificazione sottostante e funzionale alle false fatture richiamate nelle dichiarazioni utilizzate per gli illegittimi rimborsi fiscali, non rientrano fra gli "altri documenti" di cui all'art. 2, comma 1, d.l.g. n. 74 del 2000, ma abbiano una autonomia valenza idonea alla integrazione del diverso reato di truffa aggravata. (Omissis)

## OSSERVAZIONI

La sentenza oggetto di commento affronta l'interessante tematica, spesso oggetto di decisioni divergenti da parte della suprema Corte, dei rapporti tra le violazioni penal-tributarie e il reato di truffa ai danni dello Stato o per il conseguimento di erogazioni pubbliche.

In particolare la Cassazione in oggetto, verificando "la situazione di compatibilità" tra le due fattispecie sembra aderire, almeno in astratto, alla corrente interpretativa che, ordinariamente, non ammette la possibilità del concorso tra le due fattispecie. La Cassazione ha censurato la pronuncia della corte di appello nella parte in cui escludeva la rilevanza penal-tributaria dei documenti oggetto di contestazione conferendogli esclusiva ed autonoma valenza ai fini dell'integrazione del reato di truffa. A tale conclusione la suprema Corte perviene richiamando alcune sentenze della medesima sezione che, pur riconoscendo "ordinariamente" la sussistenza di un rapporto di specialità tra le fattispecie, tuttavia non hanno escluso in termini generali la possibile configurazione di un concorso di reati anche se con esclusivo riferimento, almeno così appare, al reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche. In merito la Cassazione riapre un versante di particolare interesse, peraltro oggetto di recenti pronunce spesso discordanti, che involge questioni problematiche attinenti il principio di specialità e i criteri da adottare nella valutazione del concetto di stessa materia rilevante ai fini dell'art. 15 c.p. È noto come gli interpreti, in materia di concorso apparente di norme, abbiano un compito di non agevole soluzione in quanto, come autorevolmente osservato, l'art. 15 c.p. «enuncia l'effetto della specialità ma non esprime il concetto di specialità» (v. MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Zanichelli, 1966, p. 432). Quindi, in mancanza di regole univoche volte a selezionare, ovvero, a delimitare l'ambito di applicazione della norma in relazione al caso concreto, dottrina e giurisprudenza hanno elaborato vari principi che vengono di fatto applicati, singolarmente o simultaneamente, secondo una *ratio* che spesso non risulta di facile comprensione, se non a volte contraddittoria.

Nel presente contesto saranno sinteticamente richiamati i precedenti giurisprudenziali e dottrinali più significativi ai fini di un corretto e sistematico inquadramento della problematica in questione.

In giurisprudenza, nei medesimi termini della sentenza oggetto di commento, ma con esplicito riferimento al reato previsto dall'art. 640-bis c.p., v. Sez. II, 23 novembre 2006, n. 40226 in *Riv. pen.*, 2007, p. 1076. Sul punto si sono espresse anche le Sezioni unite, nella nota sentenza DI MAURO, che hanno affermato l'ammissibilità del concorso tra la frode fiscale e la c.d. truffa "comunitaria", di cui all'art. 640-bis c.p., attesa l'evidente diversità del bene giuridico protetto, purché sussista, oltre al dolo d'evasione, anche la specifica finalità extra-tributaria. V. Sez. un., 25 ottobre 2000, n. 27, in *questa rivista*, 2001, p. 448 ss.

Sui rapporti tra le due fattispecie in questione si veda, da ultimo, Sez. II, 28 ottobre 2009, n. 41488, *inedita*, la quale, in sede di verifica della sussistenza del reato presupposto della responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche ex d.l.g. n. 231/2001, ha rilevato la sussistenza del rapporto di specialità tra le due fattispecie in questione concludendo per l'assorbimento del delitto di truffa aggravata nel reato di frode fiscale. V., inoltre, Sez. II, 15 ottobre 2008, n. 40429 e in *Fisco on-line*, 2008, la quale, partendo dalla natura di reato di pericolo della frode fiscale, afferma che la truffa aggravata in danno dell'erario è posta in rapporto di specialità con il reato fiscale in quanto presuppone, a differenza del reato tributario, il configurarsi di un pregiudizio di natura patrimoniale. Tuttavia,

la presente pronuncia paventa la configurabilità di un concorso tra i due reati solo qualora sia riscontrabile un fine ulteriore oltre a quello di evasione. Nello stesso senso v. Sez. II, 11 gennaio 2007, n. 5656, in *C.E.D. Cass.*, n. 236126, e Sez. V, 10 gennaio 2007, n. 7916 in *Dir. e prat. trib.*, 2007, p. 946 ss. In questa ultima sentenza la suprema Corte, evidenziando l'assoluta specialità della repressione penal-tributaria avente ad oggetto condotte che abbiano esclusivamente finalità evasiva, afferma che la configurabilità del concorso di reati, in tale frangente, frusterebbe la corretta applicazione della norma contenuta nell'art. 6 del d.l.g. n. 74/2000. Tale norma, che esclude la punibilità a titolo di tentativo dei delitti in materia di dichiarazione, avrebbe infatti l'obiettivo di sancire l'irrelevanza penale *tout court* delle violazioni c.d. preparatorie, sanzionate sotto la vigenza dell'abrogata normativa prevista dalla l. n. 516/1982. Nei medesimi termini v. Sez. V, 15 dicembre 2006, n. 3257, in *C.E.D. Cass.*, n. 236037. Conclude per il rapporto di specialità ma con esplicito riferimento al solo reato di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti (f.o.i.), v. Sez. II, 5 giugno 2008, n. 28676, *ivi*, n. 241110. Nello stesso senso v. Sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566 *ivi*, n. 240910, la quale, tuttavia, esclude che la presenza dell'evento dannoso con riferimento alla truffa sia suscettibile di integrare un'ipotesi di specialità c.d. reciproca. Nei medesimi termini, v. Sez. II, 29 gennaio 2004, n. 7996 in *Riv. pen.*, 2007, p. 733 ss. In contrasto con tale orientamento, v. Sez. III, 14 novembre 2007, n. 14707 in *Giur. it.*, 2008, p. 2562 ss., che propende per la configurabilità del concorso di reati tra la fattispecie prevista dall'art. 8 d.l.g. n. 74/2000 e la truffa in danno dello Stato. A tale conclusione perviene sottolineando le differenze tra gli elementi costitutivi e i beni giuridici protetti dalle due norme. In adesione a tale orientamento v. Sez. II, 17 novembre 2003, n. 47701, in *Riv. pen.*, 2005, p. 234, in cui si afferma che il reato di frode fiscale non può configurare il delitto di truffa ai danni dello Stato in quanto le due fattispecie poggiano su differenti elementi costitutivi. Nello stesso senso anche Sez. III, 16 marzo 2000, n. 1193 in *questa rivista*, 2001, p. 3174 ss. con nota di DELL'ANNO. Ad una conclusione originale, invece, perviene Sez. III, 10 luglio 2007, n. 37409 in *Riv. pen.*, 2008, p. 154 ss. In tale occasione la Corte ha escluso l'operatività del principio di specialità per la mancanza di identità naturalistica del fatto previsto dalle due norme. Ha riconosciuto, invece, l'applicabilità del principio di "consunzione" in ragione "dell'unità normativa" del fatto desumibile dall'omogeneità tra i fini dei due precetti con conseguente assorbimento dell'ipotesi meno grave in quella più grave. Spunti di particolare interesse sono presenti in Sez. V, 23 gennaio 2007, n. 6825, in *Riv. pen.*, 2007, p. 595 ss. In tale occasione la Cassazione, basandosi su un'analisi "strutturale" della nozione di "stessa materia" ai fini dell'art. 15 c.p., ha escluso la configurabilità del concorso apparente di norme tra il reato di emissione di f.o.i. e la truffa ai danni dello Stato in quanto la prima non sarebbe, in tutto o in parte, sovrapponibile alla seconda.

In dottrina, Napoleoni evidenzia che il reato previsto dall'art. 640, cpv., c.p. si pone in rapporto di specialità reciproca con la frode ex art. 2 d.l.g. n. 74/2000 identificando quest'ultima come norma prevalente per la preponderanza degli elementi specializzanti e per la misura della pena (v. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Ipsoa, 2000, p. 71). L'Autore afferma, infatti, che a fronte della sostanziale identità dell'oggetto giuridico, consistente nel patrimonio dello Stato, il reato tributario presenta particolarità quanto ai soggetti attivi e alla condotta; mentre il delitto comune chiede la verifica di un evento di danno patrimoniale. Altra dottrina, richiamando la giurisprudenza in meri-

to, ricostruisce i rapporti tra la frode fiscale e la truffa sottolineando come spesso, nella pratica giudiziaria, la condotta di utilizzazione di fatture false abbia lo scopo di frodare soggetti pubblici, nazionali o esteri, al fine di ottenere indebite sovvenzioni (v. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè, 2009, p. 131 ss.). Sulla base di tale premessa l'Autore inferisce, richiamando alcune sentenze della Cassazione in merito, che la frode fiscale e il reato di cui all'art. 640-bis c.p., come d'altra parte accadeva sotto la vigenza della legge n. 516/1982, possono concorrere essendo posti a tutela di beni giuridici diversi, salvo che non si provi l'esclusivo fine di fraudolenta captazione delle sovvenzioni pubbliche da parte del soggetto agente configurandosi, in tale ultimo caso, la sola truffa per il conseguimento di erogazioni pubbliche. A diverse conclusioni perviene in merito ai rapporti con la truffa ai danni dello Stato ex art. 640, cpv., c.p. in quanto, se nella vigenza dell'art. 4 della legge n. 516/1982 le due fattispecie potevano pacificamente concorrere, tale indirizzo, secondo l'autore, non troverebbe conferma nella nuova normativa in cui il delitto tributario prevale, in virtù del principio di specialità, rispetto alla truffa aggravata ai danni dello Stato.

di  
Marco  
Carella Prada

## 1133

SEZ. III - UD. 22 OTTOBRE 2009 (DEP. 22 DICEMBRE 2009), N. 49385 - PRES. GRASSI - REL. FRANCO - P.M. GERACI (CONCL. DIFE) - BAZZOLI (245716-7)

**AUTORE (DIRITTO DI) - Detenzione a scopo imprenditoriale di programmi privi del contrassegno SIAE - Riferibilità anche alla condotta di detenzione ed utilizzazione nell'ambito di un'attività libero professionale - Esclusione.**

(L. 22 APRILE 1941, N. 633, ART. 171-BIS)

**AUTORE (DIRITTO DI) - Detenzione a scopo imprenditoriale di programmi privi del contrassegno SIAE - Riferibilità anche ai programmi abusivamente duplicati - Esclusione.**

(L. 22 APRILE 1941, N. 633, ART. 171-BIS)

*Non integra il reato di cui all'art. 171-bis, comma 1, l. 27 aprile 1941, n. 633, la detenzione ed utilizzazione, nell'ambito di un'attività libero professionale, di programmi per elaboratore privi di contrassegno SIAE, non rientrando tale attività in quella "commerciale o imprenditoriale" contemplata dalla fattispecie incriminatrice. (In motivazione la Corte ha precisato che l'estensione analogica non sarebbe possibile in quanto vietata ex art. 14 Preleggi, risolvendosi in un'applicazione in malam partem.) (1).*

*Il reato di illecita importazione, distribuzione, vendita, detenzione, concessione in locazione di programmi per elaboratore ha ad oggetto esclusivamente programmi contenuti su supporti privi del contrassegno SIAE e non anche quelli abusivamente duplicati. (In motivazione la Corte ha precisato che tale estensione analogica è vietata dall'art. 14 Preleggi, in quanto determinerebbe un'applicazione in malam partem della fattispecie incriminatrice) (2).*

(1-2) L'art. 171-bis l. 22 aprile 1941, n. 633 è stato introdotto dall'art. 10 d.lg. 29 dicembre 1992, n. 518, ed originariamente sanzionava la detenzione a scopo commerciale, per fini di lucro, di copie abusivamente duplicate di programmi per elaboratori; a seguito dell'entrata in vigore della l. 18 agosto 2000, n. 248, la punibilità è stata prevista, ex art. 13, per chiunque abusivamente duplichi, per *trarne profitto*, programmi per elaboratore o, ai medesimi fini, importi, distribuisca, venda, detenga a scopo commerciale o imprenditoriale i detti programmi privi del contrassegno della SIAE. Analogamente è accaduto per l'art. 171-ter, introdotto

dall'art. 17 d.lg. 15 marzo 1996, r. 14, e dall'art. 14 della citata legge n. 248 nario richiedeva il fine di lucro, po La giurisprudenza ha già avuto a come le variazioni lessicali apport tanto una corretta specificazione cazione delle disposizioni, e con sostituzione della formula «scopo «scopo di profitto» risulti solo res stioni interpretative correlate ad non immediatamente patrimoniala sostituzione della espressione «d commerciale» con «detenzione pe le o imprenditoriale» chiarisce l'ar cui al citato d.lg. n. 518 del 1992 l'art. 171-bis).

Con la decisione in esame la sezic precedente giurisprudenza, in qua 8 maggio 2008, n. 25104 (in 240534) era stato affermato che l lizzo presso uno studio professio tamente riprodotti integrasse il 171-bis, comma 1, citato. Ciò sarebbe necessario che la riproduz per elaborare sia finalizzata al com ficiente il fine di profitto (del q dubitare), atteso che la sostituzi fine di lucro con quella di fine d un'accezione più vasta, che non mente una finalità direttamente dovendosi così indirizzare verso u confini della responsabilità dell'au prendere atto di un (provvisori sezione e restare in attesa dei pros

## 1134

SEZ. III - C.C. 10 DICEMBRE 2009 (DI N. 1989 - PRES. LUPO - REL. FRANCO - CONCL. DIFE) - NETTI (246012)

**CACCIA - Divieto di esercizio ven con armi all'interno di area protett Perimetrizzazione tabellare - Necessit (L. 6 DICEMBRE 1991, N. 394 - L. 11 FEBBRAIO 2005, L. REG. PUGLIA 20 DICEMBRE 2005, I**