

239 IL MOMENTO CONSUMATIVO DEL REATO NEL CASO DI PLURIME EMISSIONI DI FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI

SEZ. III - C.C. 18 FEBBRAIO 2009 (DER. 31 MARZO 2009), N. 13908 - PRES. DE MAIO - REL. LOMBARDI
- P.M. FRATELLI (CONCL. PARZ. DIFE.) - BUSCAGLIONE (243457)

REATI TRIBUTARI - Emissione di fatture per operazioni inesistenti - Pluralità di emissioni -
Momento consumativo - Individuazione - Presenza di una causa estintiva - Rilevanza.

(C.P. ARTT. 81, 173; D.L.G. 10 MARZO 2000, N. 74; ARTT. 81, L. 31 LUGLIO 2006, N. 241)

L'emissione di una pluralità di fatture per operazioni inesistenti, nel corso del medesimo periodo d'imposta, dà luogo, ai fini dell'applicazione di una causa di estinzione del reato della pena, ad episodi criminali autonomi, da valutarsi singolarmente. (Fattispecie in tema di indulto ex lege n. 241 del 2006, ritenuto inapplicabile per le fatture emesse successivamente al 2 maggio 2006).

CONSIDERATO IN FATTO E DIRITTO - Con la impugnata sentenza il G.i.p. del Tribunale di Biella ha applicato a Buscaglione Francesco la pena di anni uno di reclusione, stabilita dall'accordo delle parti, in relazione al reato di cui all'art. 81, c.p., e al d.l.g. n. 74 del 2000, art. 8, ascrittogli per avere emesso negli anni di imposta 2004, 2005 e 2006 fatture per operazioni inesistenti, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. La sentenza, recependo l'accordo delle parti anche sul punto, ha dichiarato condonati dieci mesi di detta pena in applicazione dell'indulto di cui alla l. 31 luglio 2006, n. 241. (Omissis).

Il ricorso non è fondato.

È stato già affermato da questa suprema Corte, sia pure con riferimento ad una questione giuridica diversa, che «Ai fini della individuazione del momento di consumazione del delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, previsto dal d.l.g. 10 marzo 2000, n. 74, art. 8 non rileva il momento dell'accertamento, ma quello in cui è avvenuta l'emissione della singola fattura ovvero dell'ultima di esse, quando vi sia stata pluralità di emissioni nel corso del medesimo periodo di imposta». (Sez. III, 200220787, Ciotti, rv n. 221978).

Orbene, non si ravvisano ragioni per discostarsi dal citato indirizzo interpretativo in relazione alla applicazione dell'indulto nella fattispecie di cui si tratta.

Si deve, infatti, rilevare che il d.l.g. n. 74 del 2000, art. 8, comma 2, prevede una *factio iuris* analogica a quella stabilita dall'art. 81, c.p., con riferimento all'ipotesi in cui più violazioni di legge siano legate dal vincolo della continuazione e, per l'effetto, vengono a costituire un unico reato.

Anche nell'ipotesi prevista dal d.l.g. n. 74 del 2000, art. 8, comma 2, invero, ogni fatto di emissione di fatture o altro documento per operazioni inesistenti nell'ambito dello stesso periodo di imposta integra, di per sé, la fattispecie criminosa, sicché la ratio della norma è quella di non ritenere eccessivamente gravosa la previsione sanzionatoria in relazione ad una pluralità di condotte autonomamente illecite, che, però, sono destinate a confluire in un'unica dichiarazione dei redditi.

La sola differenza rispetto all'ipotesi della continuazione, pertanto, è data dal fatto che detta unicità criminosa è prevista anche *quoad poenam*, nel senso che la pluralità della emissione di fatture non determina un aumento di pena, a differenza di quanto previsto nell'ipotesi della

continuazione, salvo ad essere valutata quale componente della gravità del reato, ai sensi dell'art. 133 c.p.

Analogamente a quanto previsto per il reato continuato, pertanto, in presenza di una causa di estinzione del reato o della pena, la condotta criminosa, concretatasi nella emissione di una pluralità di fatture per operazioni inesistenti nell'ambito dello stesso periodo di imposta, non deve essere considerata unitariamente, ma va scissa nelle sue componenti, ciascuna delle quali costituisce di per sé un fatto illecito, dovendosi tener conto della data di commissione di ogni singolo fatto ai fini dell'applicazione della intervenuta causa di estinzione del reato o della pena.

Con riferimento all'ipotesi prevista dall'art. 81 c.p., invero, l'indirizzo interpretativo di questa suprema Corte è assolutamente consolidato nell'affermare che «Il reato continuato deve essere scisso nei suoi vari episodi criminali ai fini di accertare per ciascuno di essi, in relazione alla data di commissione, la sussistenza delle condizioni per l'applicazione dell'indulto» (Sez. I, 200519740, Cillaci, rv n. 231796; conf. Sez. I, 200443862, Palamara, rv n. 230059; Sez. un., 199602780, Panigoni, rv n. 203975).

È appena il caso di rilevare che tale indirizzo interpretativo deve trovare attualmente applicazione anche con riferimento alle cause di estinzione del reato, quale la prescrizione, a seguito delle modificazioni apportate all'art. 158, comma 1, c.p., dalla l. 5 dicembre 2005, n. 251, art. 6, comma 2.

D'altronde, ogni diversa interpretazione della norma finirebbe con l'attribuire a condotte che integrano la fattispecie criminosa, poste in essere successivamente all'intervento di una causa di estinzione del reato o della pena, riferibile, come nel caso in esame, solo alla prima di tali condotte, il valore di *post factum* non punibile e, quindi, a rendere lecita l'emissione di fatture per operazioni inesistenti successivamente alla prima nello stesso periodo di imposta, in contrasto con la ratio per la quale viene fissato un termine retrodatato di operatività dell'amnistia o dell'indulto. È evidente, invece, che solo con l'emissione dell'ultima fattura o documento per operazioni inesistenti è cessata la lesione in via mediata dell'interesse finale, protetto dalla norma, alla percezione dei tributi con la messa in pericolo dello stesso attraverso una tutela anticipata dell'interesse dell'erario a punire comportamenti certamente propedeutici all'evasione fiscale.

Correttamente, pertanto, l'accordo delle parti, recepito dal giudice di merito, ha stabilito la inapplicabilità dell'indulto con riferimento alle fatture emesse nel periodo di imposta 2006 successivamente alla data di sbarramento stabilita dalla l. n. 241 del 2006.

Né in sede di legittimità può formare oggetto di contestazione la entità della esclusione dell'indulto, stabilita dall'accordo delle parti con riferimento all'ultimo periodo di imposta. Il ricorso, pertanto, deve essere rigettato.

Ai sensi dell'art. 616 c.p.p. segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

OSSERVAZIONI

Nella sentenza in esame la Corte di cassazione ha precisato che nel caso di emissione di più di fatture per operazioni inesistenti relative al medesimo anno d'imposta, per stabilire se gli effetti dell'indulto interessino, sul versante temporale, tutti gli episodi illeciti è necessario considerare la data della singola emissione.

Qui di seguito, brevemente, il caso posto all'attenzione della suprema Corte. Il g.i.p. presso il Tribunale di Biella, con l'accordo delle parti, aveva applicato la pena di anni uno di reclusione per emissione di fatture per operazioni inesistenti relative agli anni di imposta 2004, 2005 e 2006, di cui dieci mesi contestualmente condonati in applicazione dell'indulto ex l. n. 241 del 2006.

Avverso la sentenza l'imputato ha proposto ricorso per cassazione lamentando violazio-

ne dell'art. 8 d.l.g. n. 74 del 2000 e della l. n. 241 del 2006: Per il ricorrente l'indulto doveva essere esteso all'intera pena relativa ai fatti realizzati nel 2006, ancorché talune fatture fossero successive al 2 maggio 2006, data oltre la quale il provvedimento di clemenza non avrebbe potuto operare.

In altri termini, secondo le prospettazioni difensive, ai sensi dell'art. 8, comma 2, d.l.g. n. 74 del 2000, l'emissione o il rilascio di più fatture per operazioni inesistenti nello stesso anno di imposta costituisce un solo episodio criminoso e il momento consumativo del reato coincide con la prima emissione in ordine temporale. Nè segue che essendo stata la prima fattura per operazioni inesistenti emessa prima del 2 maggio 2006 e dovendosi, quindi, ravvisare il momento consumativo del reato in epoca antecedente alla suddetta data, per il ricorrente, l'indulto doveva correttamente operare con riferimento all'intera pena.

La Corte di cassazione, diversamente opinando, ha individuato esattamente il momento consumativo del reato in esame – nel caso di pluralità di fatture emesse in corso d'anno – nella data di emissione dell'ultima fattura. Peraltro, già in passato il supremo Collegio aveva chiarito che «Il delitto di emissione ex art. 8, del d.l.g. n. 74 del 2000, si consuma al momento della emissione delle fatture per operazioni inesistenti od altri documenti similari, o del rilascio degli altri documenti. Qualora si tratti di una pluralità di documenti relativi al medesimo periodo di imposta si dovrà fare riferimento all'emissione o al rilascio dell'ultimo documento». V. Sez. III, 18 aprile 2002, n. 20787, in *Riv. pen.*, 2003, La Tribuna, Piacenza, p. 178.

Tuttavia, i Giudici di legittimità hanno assimilato il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti al reato continuato asserendo che l'art. 8, comma 2, d.l.g. n. 74 del 2000, prevede una *fictio iuris* analoga a quella stabilita dall'art. 81, c.p.v., c.p. con riferimento all'ipotesi in cui più violazioni di legge siano legate dal vincolo della continuazione. La ratio della norma, evidenzia la Corte, «... è quella di non rendere eccessivamente gravosa la previsione sanzionatoria in relazione ad una pluralità di condotte autonomamente illecite, che, però, sono destinate a confluire in un'unica dichiarazione dei redditi». La sola differenza rispetto all'ipotesi della continuazione risiederebbe nel fatto che nel reato ex art. 8 cit. l'unicità criminosa non determina un aumento di pena, a differenza di quanto accade nell'ipotesi della continuazione. Da ciò discende, soggiunge il supremo Collegio, che analogamente a quanto previsto per il reato continuato in presenza di una causa di estinzione del reato o della pena, la condotta criminosa «va scissa nelle sue componenti, ciascuna delle quali costituisce di per sé un fatto illecito, dovendosi tener conto della data di commissione di ogni singolo fatto ai fini dell'applicazione della intervenuta causa di estinzione del reato o della pena».

L'assunto non è condivisibile, posto che la fattispecie di cui all'art. 8, d.l.g. n. 74 del 2000, configura un'ipotesi di reato eventualmente abituale e non già di reato continuato. Infatti, se da un lato, una sola condotta di emissione è sufficiente a perfezionare l'illecito penale tributario, dall'altro, la reiterazione della condotta in corso d'anno non modifica la struttura unitaria della fattispecie. V., per tutti, NAPOLIONI, *I Fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.l.g. 10 marzo 2000, n. 74*, Ipsos, 2000, p. 163. Per una disamina sul reato eventualmente abituale v. PETRONE, *Reato abituale*, in *Dig. d. pen.*, Uret, p. 20 ss.

Né può essere condivisa l'opinione secondo cui vi sarebbe incompatibilità tra la qualificazione della fattispecie quale reato abituale e l'ulteriore qualificazione in termini di reato

istantaneo. V. TITO, *Sulla natura del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, in questa rivista*, 1987, p. 362 ss. Infatti come è stato giustamente osservato, l'abitualità può derivare dall'unificazione a livello di singola fattispecie di più condotte, ciascuna delle quali però a carattere unisussistente e, quindi, idonea a fondare la natura istantanea del reato. V. DE VERO, *Diritto Penale Tributario*, a cura di FIANDACA-MUSCO, Giuffrè, 1997, p. 186.

Lo stesso legislatore nella relazione governativa di accompagnamento al d.l.g. n. 74 del 2000, ha precisato che la stretta connessione tra il reato ex art. 8 cit. e quello di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), ha reso necessario introdurre opportuni correttivi onde evitare che si verificasse un'eccessiva disparità di trattamento sanzionatorio nei confronti dell'emittente rispetto all'utilizzatore. Poiché l'utilizzazione nella dichiarazione annuale ai fini delle imposte di più fatture per operazioni inesistenti, dà luogo ad un unico reato; «si è previsto, al comma 2 dell'art. 8, che anche nei confronti dell'emittente la formazione di una pluralità di fatture o documenti falsi nel medesimo periodo d'imposta (non importa se a favore dello stesso o di diversi soggetti) integri un solo episodio criminoso, anziché tanti reati quanti sono i documenti emessi» V. Relazione al d.l.g. n. 74 del 2000, n. 3.2.1.

In dottrina si discute sulla possibilità di frazionare il reato abituale in diversi fatti illeciti ai fini dell'applicazione delle cause estintive. Ovviamente, il quesito non investe il reato abituale improprio, giacché in tal caso i singoli atti che lo costituiscono isolatamente considerati non costituiscono reato; è soltanto la ripetizione degli atti che rendendoli abituali, rende illecita complessivamente la condotta. Per il reato abituale improprio e per quello eventualmente abituale, secondo l'opinione dominante in dottrina, l'amnistia e l'indulto non sarebbero applicabili qualora l'abitualità fosse cessata oltre la data di efficacia del provvedimento di clemenza. V. LEONE, *Il tempo nel diritto penale sostantivo e procedurale*, Jovene, Napoli, 1947, p. 120; MANZINI, *Trattato di diritto penale italiano*, I, Uret, 1962, p. 436. In termini contrari v. PETRONE, *Reato abituale*, cit., p. 207 sostiene che ai fini dell'amnistia e dell'indulto il reato abituale improprio e quello eventualmente abituale sono scindibili nelle loro componenti allo stesso modo del reato continuato. In realtà, chi considera il reato abituale il risultato di una mera unificazione legislativa ammette, conseguentemente, la scissione delle singole condotte costituenti autonomi reati ai fini della applicazione delle cause di estinzione. V. DELL'ANDRO, voce *Amnistia*, in *Enc. dir.*, II, Giuffrè, 1958, p. 31. Contrariamente, non ammette la possibilità di frazionare la fattispecie pur se in termini favorevoli al reo, chi ritiene che il reato abituale offende un bene giuridico unitario. In tale ottica si configurerebbe una nuova ed autonoma figura di reato nella quale restano assorbite le condotte componenti private della propria individualità. V. MARINI, *Amnistia ed indulto nel diritto penale*, in *Dig. d. pen.*, vol. I, Uret, 1987, p. 146.

Anche la prescrizione, a rigore, dovrebbe decorrere dalla realizzazione dell'ultimo atto del reato abituale. Con specifico riferimento alla fattispecie in esame, v. Sez. III, 18 aprile 2002, n. 20787, cit.; nonché BELLAGAMBA-CARTI, *I reati tributari. Commento per articolo della nuova normativa. Rassegna della giurisprudenza. Seconda edizione*, Giuffrè, 2004, p. 113, secondo cui, «nel caso di più condotte di falsificazione tenute dal soggetto nel corso dello stesso periodo fiscale, il reato, inquadrabile nello schema di quello eventualmente abituale, è consumato alla commissione dell'ultimo episodio criminoso, nell'ambito dello stesso esercizio commerciale. La prescrizione decorre, allora, da quest'ultimo periodo».

Inoltre, il giudicato penale avente ad oggetto una pluralità di fatture relative ad un

medesimo periodo d'imposta impedirebbe la contestazione di ulteriori fatture per operazioni inesistenti scoperte soltanto in un momento successivo al passaggio in giudicato della sentenza. V. al riguardo: Trib. Milano, 17 maggio 2000, in *Tributi*, 2000, p. 943 secondo cui qualora «un imputato abbia emesso più fatture per operazioni inesistenti, per le quali sia stata già emessa sentenza di condanna, poiché il reato di cui all'art. 4, comma 1, lett. a), della l. n. 516 del 1982, deve essere considerato alla luce dell'intervenuto art. 8 del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, ai sensi del quale «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», l'applicazione della nuova normativa impone di considerare come già giudicata la condotta criminale contestata».

Sicché, conclusivamente accedendo all'interpretazione che appare preferibile, differenzialmente da quanto hanno ritenuto i Giudici di legittimità nella sentenza in esame, il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti relative al medesimo periodo d'imposta non può essere frazionato in diversi episodi criminali singolarmente valutabili, seppure ai fini dell'applicazione di una causa di estinzione del reato o della pena. Vale a dire: stante la natura unitaria della fattispecie, l'indulto non può concretamente operare laddove l'ultima emissione fosse successiva alla data di efficacia del provvedimento di clemenza.

— di

Massimiliano

Lei

240 IL REATO DI ILLECITA INFL SULL'ASSEMBLEA

SEZ. I - C.C. 3 MARZO 2009 (DER. 29 APRILE 2009), N. 17854 - PRES. SILVESTRI - CASOLA (CONCL. DIFE) - DI PIETRO (243675)

SOCIETÀ E CONSORZI - Delitto di illecita influenza sull'assemblea - N. l'art. 2636 c.c. introdotta dal d.lg. n. 61 del 2002 - Nozione di «atti simili» (C.C. ART. 2636)

In tema del reato di illecita influenza sull'assemblea, la nozione di «atti simili» nell'art. 2636 c.c. non deve essere intesa in senso civilistico, con esclusivo riferimento alla simulazione regolata dagli artt. 1414 ss. c.c., ma deve essere tipologica di comportamenti più ampia, che include qualsiasi operazione permessa di alterare la formazione delle maggioranze assembleari, con conseguimento di risultati vietati dalla legge o non consentiti dallo statuto.

RITENUTO IN FATTO - Con ordinanza del 3 ottobre 2008, il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere ha rigettato l'istanza di riesame, proposta da Di Pietro Ruggiero, Patriciello Aldo, Rossi Lucio Modesto Maria e dalla s.r.l. «Global medical service», avverso il provvedimento g.i.p. presso il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere del 29 gennaio 2007, con il quale era stato disposto il sequestro preventivo delle azioni della s.p.a. «Athena», intestate alla s.r.l. «Global medical service», in relazione al delitto di cui all'art. 2636 c.c. (determinazione di una nuova maggioranza assembleare mediante atti simulati). Va rilevato che il medesimo Tribunale, con precedente ordinanza del 27 febbraio 2007, aveva accolto l'istanza di riesame proposta dai medesimi Pietro Ruggiero, Patriciello Aldo, Rossi Lucio Modesto Maria ed s.r.l. «Global medical service» avverso il provvedimento del g.i.p. di cui sopra, ritenendo che gli atti compiuti fossero leciti, non essendo stata ravvisata in essi una simulazione per interposizione fittizia, ma una mera interposizione reale.

Il p.m. presso il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere aveva proposto ricorso per cassazione avverso detto provvedimento del Tribunale del riesame del 27 febbraio 2007, rilevando che atti simulati, indicati dall'art. 2636 c.c., non dovevano essere intesi in senso civilistico, in quanto il reato di cui all'art. 2636 c.c. poteva ben essere integrato con la sola elusione della legge e de statuto, anche se effettuata con atti formalmente leciti.

La Corte di cassazione, con sentenza del 20 settembre 2007, aveva accolto il ricorso proposto dal p.m., ritenendo che la locuzione «atti simulati» contenuta nell'art. 2636 c.c. non andava intesa in senso civilistico, ma doveva essere inquadrata in una tipologia di comportamenti più ampia come poteva desumersi dal riferimento, contenuto nella norma anzidetta, anche agli «atti fraudolenti» e che non era idonea ad escludere il reato di cui all'art. 2636 c.c. il fatto che nell'atto incriminato vi fosse stata un'interposizione reale, ovvero un *pactum fiducie*, in quanto l'operazione doveva essere esaminata nel suo complesso, onde verificare se con essa si fosse realizzato l'artificio strategico per conseguire un risultato non voluto dalla legge.

La Corte aveva quindi annullato il provvedimento, con rinvio al Tribunale di Santa Maria Capua Vetere per nuovo esame. In esito a tale ulteriore esame, il Tribunale con ordinanza del 3 ottobre 2008 ha respinto il ricorso proposto da Di Pietro Ruggiero, Patriciello Aldo, Rossi Lucio Modesto Maria ed s.r.l. «Global medical service», affermando che il reato di cui all'art. 2636 c.c. mirava ad impedire che le maggioranze assembleari si determinassero con simulazione o frode da valutare non nella loro accezione civilistica, ma in modo autonomo, come qualsiasi attività